

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Facoltà di Giurisprudenza

Dottorato di Ricerca in Diritto Pubblico e Tributario

nella dimensione Europea (XXI ciclo)

La determinazione della base imponibile delle società: profili interni, soluzioni comparate e prospettive comunitarie.

Supervisore della ricerca:

Chiar.mo Prof. Claudio Sacchetto

Tesi di Dottorato

Mario GRANDINETTI

Matricola n.700230

ANNO ACCADEMICO 2008 / 2009

INDICE-SOMMARIO

Introduzione.....	VII.
-------------------	------

CAPITOLO I

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI IRES NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO: PROFILI STORICI E SISTEMATICI.

1. Premessa.	1.
2. La determinazione della base imponibile per i soggetti tassati in base al bilancio: l'imposta di ricchezza mobile e la riforma Vanoni. Premesse per la tassazione su base analitica.....	4.
3. La riforma tributaria degli anni 1971/73: i principi e i criteri direttivi della legge delega e i decreti delegati n. 597 e 598 del 1973.....	8.
4. La genesi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta sul reddito delle società (IRES).....	13.
5. Le scelte del legislatore italiano all'interno dei modelli teorici ammissibili per la determinazione della base imponibile	20.
6. Il valore delle determinazioni di bilancio nel procedimento impositivo e le interferenze con la disciplina fiscale. La <i>ratio</i> delle differenze e della parziale dipendenza non nei fini delle due discipline, ma nelle necessità del sistema tributario.....	27.
7. Il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione.	35.
8. Il principio della previa imputazione a conto economico quale strumento per rafforzare il principio di dipendenza.	38.
9. La <i>ratio</i> delle interferenze nel bilancio di esercizio: dall'inquinamento al disinquinamento contabile. Le deroghe al principio di previa imputazione al conto economico e le deduzioni extracontabili.....	40.
10. Le scelte della legge finanziaria 2008. L'eliminazione delle deduzioni extracontabili e il rispetto dei corretti principi contabili anche in materia tributaria. La <i>ratio</i> della previa imputazione alla luce della modifica normativa.....	47.

CAPITOLO II

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI PASSIVI IRES CHE ADOTTANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI: IL RAFFORZAMENTO DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE DAL RISULTATO CONTABILE.

1. Premessa.	55.
2. I principi contabili internazionali IAS/IFRS: evoluzione della legislazione nazionale e comunitaria. L'adattamento all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale.....	56.
3. La legge comunitaria 2003 e le disposizioni fiscali del decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005.....	66.
4. La necessità di modificare la disciplina prevista dal TUIR e i primi orientamenti ministeriali. La scelta operata dalla legge finanziaria 2008 e le soluzioni prospettate dalla dottrina.....	69.
5. L'intervento operato dalla legge finanziaria 2008: la rilevanza delle qualificazioni, classificazioni e imputazioni operate nel bilancio IAS/IFRS.....	74.
6. Il decreto ministeriale di attuazione della legge finanziaria 2008 sugli IAS/IFRS. I problemi rimasti irrisolti e le possibili soluzioni interpretative.....	84.
7. Le problematiche derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS: l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria. I problemi di ordine costituzionale.....	87.

CAPITOLO III

IL RAPPORTO TRA LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO CONTABILE E IL REDDITO IMPONIBILE NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO FRANCESE E INGLESE. L'IMPATTO DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS NELLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE. UN APPROCCIO COMPARATO.

1. Premessa.	93.
2. La nozione di reddito imponibile accolta dall'ordinamento francese e l'imposta sulle società secondo il <i>Code General des impôt</i> e secondo l'apporto della giurisprudenza del <i>Conseil d'État</i>	96.
3. Il rapporto tra il <i>Code General des impôt</i> e il <i>plan comptable général</i> nella determinazione della base imponibile.....	99.
4. La deducibilità dei costi d'esercizio e la teoria dell'atto anomalo (<i>acte anormal de gestion</i>) nella giurisprudenza del <i>Conseil d'État</i>	108.

5. La nozione di reddito accolta nell'ordinamento inglese e la <i>corporation tax</i>	110.
6. Il rapporto tra i principi contabili nazionali (GAAP) e la determinazione della base imponibile.	112.
7. Gli effetti fiscali derivanti dall'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS nell'ordinamento francese e inglese.....	124.
8. Il processo di convergenza realizzato all'interno dell'ordinamento francese: <i>plan comptable général</i> e i principi contabili internazionali. La giurisprudenza del <i>Conseil d'État</i> e la compatibilità con i principi IAS/IFRS.....	126.
9. <i>Finance ACT</i> 2004: l'allineamento agli IAS/IFRS.	131.
10. Conclusioni.....	132.

CAPITOLO IV

LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ IN AMBITO COMUNITARIO: DALLE PROPOSTE DELLA COMMISSIONE EUROPEA ALLE DIRETTIVE SULLA FISCALITÀ DIRETTA. IL PROGETTO DI BASE IMPONIBILE COMUNE CONSOLIDATA E L'UTILIZZO DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS.

1. Premessa.	134.
2. Dal Rapporto <i>Neumark</i> alla teoria delle <i>two tracks</i> : gli studi della Commissione Europea in materia di fiscalità diretta.	136.
3. Il processo di <i>armonizzazione positiva</i> : le disposizioni in materia di fiscalità diretta (madrefiglia, operazioni straordinarie, convenzione di arbitrato, tassazione interessi e canoni e tassazione del risparmio).	145.
4. Il processo di <i>armonizzazione negativa</i> : il ruolo della giurisprudenza della Corte di Giustizia e l'impatto sui sistemi fiscali nazionali.	154.
5. Il progetto di base imponibile comune consolidata (CCCTB): finalità ed evoluzione dal Doc. Com. 582 (2001).	163.
6. Il collegamento della <i>common consolidated corporate tax base</i> (CCCTB) con le determinazioni contabili: IAS/IFRS o principi contabili nazionali? Il concetto di reddito imponibile nella CCCTB: convergenza verso gli IAS/IFRS?.....	166.
7. La proposta della commissione europea: i singoli elementi della futura base imponibile nel documento tecnico del luglio 2007 (<i>technical outline</i>).	174.

Conclusioni.....	181.
<i>Bibliografia</i>	183.

INTRODUZIONE

Il presente lavoro muove dalla consapevolezza che la determinazione della base imponibile per le società, in particolare quelle di capitali, è stata ed è tuttora legata a determinazioni quantitative effettuate per assolvere ad altri obblighi, rispetto a quelli fiscali, previsti dall'ordinamento, primo fra tutti la redazione del bilancio di esercizio.

Tale collegamento è presente nell'ordinamento tributario italiano per ciò che attiene all'imposta sul reddito delle società (IRES). In particolare, l'articolo 83 del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR), prevede che la base imponibile debba essere determinata apportando al risultato che emerge dal conto economico civilistico le "variazioni" previste dalla normativa tributaria (c.d. principio di derivazione o dipendenza del reddito imponibile rispetto a quello civilistico).

L'introduzione di tale principio nell'ordinamento tributario italiano è avvenuto con l'approvazione della riforma fiscale degli anni 70, in cui è stato previsto che il reddito imponibile doveva essere determinato secondo "criteri di adeguamento del reddito imponibile ai principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo"¹ La scelta del legislatore delegante fu, in quella sede, dettata (anche) dalla necessità di dare attuazione all'articolo 53 della Costituzione, laddove viene stabilito il concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Tale disposizione costituzionale è relativa non solo alla contribuzione da parte delle persone fisiche ma anche da parte degli enti collettivi ovvero per le società di capitali. Il principio di derivazione è tutt'ora vigente nel TUIR, sebbene nel corso degli anni, anche recentemente, siano state apportate alcune modifiche. Obiettivo del primo capitolo è quello di ricostruire in chiave storico-sistematica l'evoluzione del principio di derivazione nell'ordinamento tributario italiano, evidenziando le principali ragioni per il suo mantenimento all'interno del TUIR. Attraverso tale prima indagine si cercherà di dimostrare la migliore rispondenza di una determinazione della base imponibile collegata ad altri settori conoscitivi, quali il diritto commerciale, la scienza delle finanze e l'economia aziendale, rispetto ad un modello di totale separazione tra le diverse

¹ Legge 9 ottobre 1971, n. 825.

determinazioni effettuate dalla società. I capitoli successivi seguono la tesi iniziale, relativamente ad alcuni soggetti passivi dell'IRES ovvero alle società che dal 1 gennaio 2005 sono obbligate a redigere il bilancio di esercizio secondo i nuovi principi contabili internazionali IAS/IFRS. La nuova determinazione contabile, stabilita dal regolamento comunitario n. 1606/2002, incide direttamente sulla base imponibile stante l'applicazione del principio di derivazione. L'obiettivo del secondo capitolo è quello di evidenziare la diversa rappresentazione del risultato economico derivante dall'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS rispetto all'impostazione basata sul codice civile e sui principi contabili nazionali. A fronte di tale difformità verranno analizzati i provvedimenti fiscali successivi a tale modifica, evidenziando come, in ultima soluzione, l'ordinamento giunga a confermare il principio di derivazione anche per tali soggetti.

Il terzo e il quarto capitolo, diversamente, ampliano l'oggetto d'indagine ad alcuni ordinamenti stranieri, quello francese e quello britannico, e alle proposte di armonizzazione da parte della Commissione Europea. L'obiettivo è quello di dimostrare che sia nelle soluzioni di altri ordinamenti sia nelle prospettive di modifica del diritto comunitario il modello prevalente è quello della dipendenza.

CAPITOLO I

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI IRES NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO: PROFILI STORICI E SISTEMATICI.

SOMMARIO: **1.** – Premessa **2.** – La determinazione della base imponibile per i soggetti tassati in base al bilancio: l'imposta di ricchezza mobile e la riforma Vanoni, premesse per la tassazione su base analitica. **3.** – La riforma tributaria degli anni 1971/73: i principi e i criteri direttivi della legge delega e i decreti delegati n. 597 e 598 del 1973. **4.** –La genesi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) e dell'imposta sul reddito delle società (IRES). **5.** –Le scelte del legislatore italiano all'interno dei modelli teorici ammissibili per la determinazione della base imponibile. **6.** – Il valore delle determinazioni di bilancio nel procedimento impositivo e le interferenze con la disciplina fiscale. La *ratio* delle differenze e della parziale dipendenza non nei fini delle due discipline, ma nelle necessità del sistema tributario. **7.** – Il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione. **8.** –Il principio della previa imputazione a conto economico quale strumento per rafforzare il principio di dipendenza. **9.** – La *ratio* delle interferenze nel bilancio di esercizio: dall'inquinamento al disinquinamento contabile. Le deroghe al principio di previa imputazione al conto economico e le deduzioni extracontabili. **10.** – Le scelte della legge finanziaria 2008. L'eliminazione delle deduzioni extracontabili e il rispetto dei corretti principi contabili anche in materia tributaria. La *ratio* della previa imputazione alla luce della modifica normativa.

1. PREMESSA.

Il tema della determinazione della base imponibile per i soggetti diversi dalle persone fisiche ha da sempre interessato la dottrina, la giurisprudenza e l'amministrazione finanziaria. La ragione di tale interessamento è fin troppo intuitiva trattandosi di uno degli elementi fondamentali, insieme all'aliquota legale d'imposta, utilizzati per determinare il concorso alle spese pubbliche da parte del soggetto passivo d'imposta.

Dal punto di vista storico, la problematica ha subito alterne vicende, molto spesso legate all'utilizzo da parte del legislatore tributario di concetti e di determinazioni già impiegati da altri settori dell'ordinamento giuridico, in particolare quello civilistico.

Tale rinvio, seppur con le opportune differenziazioni che evidenzieremo nel prosieguo della trattazione, ha come necessario corollario l'utilizzo di concetti e determinazioni che fanno riferimento ad altri settori conoscitivi, tra i quali quello della scienza delle finanze e della economia aziendale. Tuttavia, è bene precisare che uno studio come quello in oggetto, che si pone l'obiettivo di analizzare, sotto le diverse

prospettive, i metodi di determinazione della base imponibile, farà riferimento ad un approccio giuridico alla problematica oggetto d'indagine. Ciò che rileverà ai nostri fini sarà l'analisi delle disposizioni contenute nel DPR 917/1986, Testo Unico Imposte sui Redditi (d'ora in avanti TUIR), che, come noto, disciplina l'individuazione, la qualificazione e la quantificazione dei presupposti di fatto produttivi di reddito delle diverse categorie di soggetti. Sebbene la disciplina del reddito d'impresa fiscalmente rilevante, possa ispirarsi per la materia delle valutazioni alla tecnica contabile o al diritto commerciale, essa costituisce esclusivo oggetto d'indagine del diritto tributario rappresentando le norme in questione delle norme di diritto¹.

Tale considerazione implica che l'interprete delle disposizioni tributarie concernenti il reddito d'impresa deve far riferimento agli ordinari metodi interpretativi dell'ordinamento giuridico, senza tuttavia omettere di considerare la provenienza di un determinato concetto, nozione, termine, ecc.

All'interno degli studi che si sono occupati del tema oggetto di ricerca e nell'ambito delle legislazioni fiscali nazionali sono teoricamente rinvenibili due modelli di determinazione della base imponibile utilizzati per l'imposizione societaria. Il primo modello, denominato della dipendenza o della derivazione assume i risultati reddituali determinati da altri settori dell'ordinamento, in particolare dal diritto commerciale e dalla economia aziendale per ciò che attiene al bilancio di esercizio. Il secondo modello è caratterizzato dalla assoluta autonomia delle valutazioni fiscali che pertanto, non fanno diretto riferimento ai risultati reddituali determinati per altri fini.

Nell'ambito di queste due soluzioni, considerate "estreme" dal punto di vista della loro applicazione al settore tributario, si inseriscono una serie di varianti che ampliano le possibilità offerte al legislatore fiscale e che, di fatto, sono quelle attualmente vigenti nella maggior parte dei paesi industrializzati. Si pensi al caso in cui la normativa fiscale non preveda uno specifico trattamento per uno dei componenti di reddito o di patrimonio e assume rilevanza fiscale quanto rappresentato in bilancio. Lo stesso dicasi per il caso opposto o allorché la rilevazione contabile rappresenta una *condicio sine qua non* per l'ottenimento di un beneficio fiscale (c.d. dipendenza rovesciata)². In particolare, il primo dei modelli individuati non ha trovato positivo

¹ G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 3.

² Per una compiuta analisi relativa all'individuazione dei modelli di determinazione della base imponibile delle società si vedano L. BURN-R.KREVER, *Taxation of Income from Business and Investment*, in V.

riscontro nell'ordinamento italiano privilegiandosi, diversamente, il metodo che utilizza tali determinazioni come base di partenza da rettificare in aumento o in diminuzione per giungere all'imponibile fiscale. Allo stesso modo, non solo in Italia, ma anche in altri ordinamenti stranieri, non è stata adottata la tecnica legislativa riferibile al secondo modello delineato ovvero alla creazione di un *corpus* normativo autonomo che prescindendo interamente dalle altre determinazioni quantitative e sia totalmente sganciato dalle altre rilevazioni previste nello stesso ordinamento giuridico. Tale tendenza si è maggiormente accentuata negli ultimi anni anche a seguito di alcune modifiche normative che hanno interessato la materia contabile. Il riferimento è, in particolare, all'introduzione nell'ambito dell'ordinamento comunitario e (anche) in quello nazionale dei principi contabili internazionali IAS/IFRS per la redazione dei bilanci consolidati e di esercizio di alcuni tipi di società. Tale innovazione (ma non solo) ha riaperto il dibattito sul modello applicabile per la determinazione della base imponibile per i soggetti IRES. Sotto il profilo dei soggetti, l'analisi si concentrerà sui soggetti passivi dell'imposta sulle società (IRES) residenti nel territorio dello Stato e, in particolare, sulle società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata).

Tale scelta è dovuta alla necessità di limitare l'ampio campo di indagine della trattazione ma, soprattutto, al fine di permettere una corretta comparazione con analoghe disposizioni presenti all'interno di ordinamenti stranieri oltre che consentire l'approfondimento della tematica in ambito comunitario. Pertanto, si farà riferimento ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (ex IRPEG ora IRES) e, ove indicato, alle sole società di capitali. Tale considerazione comporta che, nell'ambito dei tipi di reddito identificati dal TUIR (fondiari, lavoro dipendente, lavoro autonomo, d'impresa, capitale e diversi), l'indagine riguarderà la sola categoria dei redditi d'impresa. Per tale tipologia di soggetti passivi non è necessario, così come avviene ad esempio per gli imprenditori individuali e gli enti non commerciali, residenti e non residenti, accertare la natura dell'attività svolta poiché, in base all'articolo 81 TUIR, rubricato "Reddito complessivo", essi producono sempre reddito d'impresa indipendentemente dalla fonte reddituale di provenienza.

THURONYI, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, The Hague-Boston, 1998, p. 3; M. LAMB-C. NOBES-A.ROBERTS, *International variations in the connections between tax and financial reporting*, in *Accounting and Business Research*, 1998, p. 173 (p. 174).

Obiettivo di questo primo capitolo è quello di ricostruire in chiave storica e positiva l'oggetto della ricerca per ciò che attiene all'ordinamento giuridico italiano.

2. LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI TASSATI IN BASE AL BILANCIO: L'IMPOSTA DI RICCHEZZA MOBILE E LA RIFORMA VANONI. PREMESSE PER LA TASSAZIONE SU BASE ANALITICA.

L'attuale sistema normativo prevede all'articolo 83 TUIR, il c.d. principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato che scaturisce dal conto economico previsto dal codice civile. Si parla, pertanto, di derivazione dell'imponibile fiscale, per i soggetti IRES, dalle risultante civilistico-contabili. Della rilevanza e delle modifiche che tale disposizione ha subito negli ultimi anni ci soffermeremo dettagliatamente in seguito. Ciò che in questa sede è opportuno accertare è come l'ordinamento italiano abbia consolidato l'orientamento per un modello di derivazione e non di totale separazione anche attraverso la ricostruzione dell'evoluzione storica di tale principio.

Un primo riferimento, per l'analisi che ci proponiamo di effettuare, è rappresentato dall'articolo 25 del Regio decreto del 24 agosto 1877, n. 4021 (Testo unico delle leggi d'imposta sui redditi di ricchezza mobile) che prevedeva per le società anonime, in accomandita per azioni, per gli istituti di credito e per le casse di risparmio la commisurazione dell'imposta in base al bilancio e al rendiconto dell'anno solare antecedente a quello di riferimento³. Tale previsione normativa aveva il compito, oltre che di definire la base imponibile per i soggetti indicati, (anche) di stabilire una netta linea di separazione tra tali soggetti e la restante parte dei contribuenti che realizzavano il presupposto dell'imposta di ricchezza mobile. Infatti, mentre per i primi soggetti passivi (c.d. soggetti tassati in base a bilancio), la tassazione avveniva quasi esclusivamente sulla base delle risultante di bilancio, per i secondi, in particolare le imprese di piccola e media dimensione, l'imposizione veniva affidata a criteri e coefficienti di tipo paracatastale definiti dagli Ispettorati Compartimentali delle imposte dirette. Questa discriminazione cessò solo con l'approvazione della riforma fiscale degli anni 1971/1973 che ha equiparato la modalità di determinazione della base imponibile per tutti i soggetti passivi dell'imposizione societaria. Nell'epoca in cui vigeva

³ Per un esaustivo commento di tale disposizione e dell'interno testo unico si veda O. Quarta, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1920, p. 191 e ss.

l'imposta di ricchezza mobile e, in particolare, prima del 1945, era convinzione diffusa nella prassi e nella giurisprudenza che, per adempiere all'obbligo della dichiarazione dei redditi, era sufficiente la sola presentazione del bilancio. Tale comportamento era dovuto a due fattori, il primo relativo alla carenza dell'normativa allora vigente che, in merito prevedeva che “ i bilanci annuali e semestrali, e il rendiconto dell'esercizio saranno comunicati in originale o in copia autentica, all'agenzia, colla denuncia” e, il secondo, collegato al fatto che non erano previste specifiche disposizioni per la compilazione della dichiarazione. Interesse principale del legislatore era quello di premunirsi contro l'eventualità di dichiarazioni e prospetti troppo sintetici per l'accertamento del reddito da sottoporre a tassazione.

Il rinvio generalizzato alle valutazioni effettuate in sede di bilancio si mostrò presto inadeguato sia perché nell'ambito delle valutazioni di bilancio non era comunque presente una struttura ben definita relativamente alla procedura di formazione del documento contabile sia perché si formarono, a seguito dell'approvazione della legge n. 1608 del 17 settembre 1931, degli orientamenti giurisprudenziali che ebbero il merito di distinguere nettamente tra gli obblighi e le finalità in materia di bilancio e i correlati, ma non identici, interessi perseguiti dal legislatore fiscale^{4 5}. Invero, se da una parte era convinzione diffusa tra la dottrina e gli operatori che il diritto tributario non potesse imporre criteri propri nella determinazione della base imponibile, mancando di autonome regole di valutazione, dall'altra la stessa disciplina del bilancio non dettava alcuna disposizione per la formazione dello stato patrimoniale e del conto dei profitti e delle perdite, oltre che non indicare predeterminati criteri di valutazione. In tal modo, il processo di valutazione era lasciato alla discrezionalità degli amministratori che facevano ampio ricorso ai criteri correnti di contabilità⁶. Pur in assenza di fonti legislative e con il rinvio ai principi elaborati dalla economia aziendale, la dottrina ebbe modo di sottolineare che i principi di contabilità potevano trovare applicazione solo a

⁴ Sul punto diffusamente E. NUZZO, *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, Napoli, 1979, p. 88 e ss.

⁵ S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1981, p. 558 (p. 566).

⁶ E. NUZZO, *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, cit., p. 12. L'autore mette in risalto come questa scelta fosse il risultato di schemi concettuali propri dell'economia classica e dei moventi ideologici dello Stato liberale. Lo Stato doveva limitare al massimo il suo intervento riconoscendo al singolo la libertà in ordine al possesso e alla gestione dei mezzi di produzione evitando ogni ingerenza nel suo esercizio della sfera privata. Sul punto si veda inoltre V. SAMPIERI MANGANO, *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciali per azioni*, Milano, 1934-1936, p. 78.

condizione che risultassero in concreto compatibili con gli scopi che erano assegnati al bilancio dal legislatore. In caso contrario, gli amministratori avrebbero dovuto ricavare direttamente dalla legge le regole di elaborazione del documento contabile⁷. Con l'approvazione della legge n. 1608 del 1931 e più decisamente con l'approvazione del d.l.l. n. 585 del 1945 che, all'articolo 2, stabiliva a carico delle società ed enti ad essi equiparati l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, iniziò un percorso, seguito anche dalla successiva riforma Vanoni negli anni '50, in cui venne disciplinata autonomamente la determinazione della base imponibile rispetto alla determinazione operata in sede di bilancio. La ragione di tale mutamento, connesso alla sopradetta mancanza di specifiche disposizioni tributarie, è di facile intuizione se si considera che i contribuenti si "tutelavano" attraverso la formale e corretta contabilità al fine di impedire accertamenti da parte dell'Erario. La circostanza che fosse lo stesso contribuente a stabilire di volta in volta l'interpretazione relativa alla disciplina di bilancio ha spinto il legislatore, dapprima con la legge Vanoni relativa alla perequazione tributaria⁸ e successivamente con la legge *Tremelloni*⁹, ad iniziare quel percorso di autonomia del sistema tributario rispetto alla materia civilistico-contabile diretto a garantire maggiore certezza e precisione nella determinazione del carico tributario dei soggetti passivi dell'imposta¹⁰. Una prima sistemazione organica di tale mutamento di indirizzo legislativo si ebbe con l'approvazione del Testo Unico delle imposte dirette n. 645 del 29 gennaio 1958. Uno dei principali obiettivi della riforma Vanoni era quello di estendere la determinazione analitica del reddito in capo a tutti i contribuenti e non solo ai soggetti tassati in base al bilancio, attraverso l'obbligo generalizzato della presentazione della dichiarazione. Con tale riforma si intendeva porre il contribuente al centro della fase attuativa del rapporto tributario riconoscendo, a quest'ultimo, la capacità di gestire le situazioni contabili autonome, ma strumentali alla determinazione del carico fiscale dell'impresa, anche di tipo complesso, al fine di collaborare con l'Erario nella determinazione del reddito imponibile¹¹. A tal fine si cercò di instaurare

⁷ A. DE GREGORIO, *I bilanci delle società anonime*, Milano, 1938, p. 3.

⁸ Legge 11 gennaio 1951, n. 25.

⁹ Legge 5 gennaio 1956, n. 1.

¹⁰ G. FALSITTA, *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni*, p. 215 (p. 220), in *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985.

¹¹ E. FAZZINI, *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici*, Padova, 2005, p. 167.

un diverso rapporto tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, prevedendo un meccanismo impositivo di tipo analitico che imponeva di inserire nella dichiarazione dei redditi tutti i cespiti imponibili. All'amministrazione finanziaria spettava il successivo compito di verificare quanto dichiarato e, solo qualora avesse rilevato inesattezze od omissione, poteva procedere alla rettifica degli imponibili o all'accertamento d'ufficio per quelli omessi. Secondo l'articolo 31 del Testo unico imposte dirette n. 645 del 1958 l'amministrazione "previo controllo delle dichiarazioni presentate procede, se del caso, all'accertamento d'ufficio di quelli omessi e ne dà comunicazione al contribuente notificando apposito avviso di accertamento". Era previsto un controllo di tipo generalizzato, mentre solo eventuale era l'avviso di accertamento. Ai nostri fini è opportuno sottolineare cosa prevedevano gli articoli 117 e seguenti laddove veniva stabilito che quando il contribuente, oltre ad aver presentato la dichiarazione, forniva tutti gli elementi contabili (libri e scritture contabili) necessari per il controllo della completezza e della veridicità della dichiarazione, il reddito veniva accertato analiticamente.

Per i redditi dei soggetti tassati obbligatoriamente o facoltativamente in base al bilancio il reddito veniva determinato sulla base delle risultanze del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite, con la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di integrare induttivamente le risultanze civilistiche qualora si fossero riscontrate delle spese o delle perdite inesistenti o superiori a quelle effettive rideterminando il reddito in base alla situazione economica complessiva dell'impresa. Tuttavia, nonostante la normativa allora vigente avesse previsto l'uso di un metodo di determinazione analitico per tutti i contribuenti, sia la prassi sia la giurisprudenza continuarono a sostenere determinazioni del reddito di tipo induttivo per alcune categorie di soggetti, utilizzando quasi esclusivamente stime di carattere indiziario¹². Dal punto di vista delle garanzie per il contribuente l'esigenza avvertita dalla riforma era quella di evitare accertamenti arbitrari da parte dell'amministrazione finanziaria. Veniva quindi "garantito" a chi redigeva dichiarazioni analitiche e teneva correttamente la contabilità la sicurezza di evitare accertamenti. In questa fase, l'impianto contabile, inteso come il bilancio di esercizio e le scritture contabili connesse, era considerato come un "baluardo" per

¹² A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, Roma, 1988, p. 1 (p. 16).

evitare tali accertamenti¹³, ma ciò esclusivamente per le grandi organizzazioni (le società di capitali ad esempio). Tale situazione si creava non per la mancanza di norme di diritto positivo ma per ragioni di natura culturale e organizzativa che permisero il consolidamento di posizioni da parte della prassi e della giurisprudenza che nel corso degli anni avevano ritenuto ammissibili accertamenti diversi per i soggetti di minore dimensione¹⁴. Anche lo scopo della riforma di adeguare l'imposizione al reddito effettivo, utilizzando la struttura e il dato contabile, non può considerarsi tra gli obiettivi raggiunti dalla riforma Vanoni, proprio in considerazione del comportamento concreto seguito dall'amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza che, attraverso il ricorso ad accertamenti sintetici e induttivi (da parte dell'Amministrazione finanziaria) e il successivo avallo di tali comportamenti (da parte della giurisprudenza), vanificarono il raggiungimento di tale obiettivo¹⁵.

3. LA RIFORMA TRIBUTARIA DEGLI ANNI 1971/73: I PRINCIPI E I CRITERI DIRETTIVI DELLA LEGGE DELEGA E I DECRETI DELEGATI N. 597 E 598 DEL 1973.

Gli inconvenienti derivanti dalla prassi e dalla giurisprudenza richiamata comportavano una generale sottovalutazione della dichiarazione dei redditi da parte dei contribuenti, soprattutto per ciò che attiene ai soggetti di minore dimensione, poiché il comportamento seguito era quello di evitare l'esposizione degli imponibili in attesa di ricevere l'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria e procedere, in una fase successiva, a "concordare" la materia imponibile con l'Erario. Ciò comportava una tendenza all'evasione di tipo generalizzato oltre all'impossibilità di garantire l'imposizione sul reddito secondo i criteri di perequazione previsti dalla disciplina degli

¹³ L'espressione è di R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 101.

¹⁴ F. GALLO, *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, p. 28. L'autore sottolinea come in questo particolare periodo storico si sia lasciato, nonostante la normativa vigente, poco spazio alla determinazione del reddito effettivo, producendosi un contrasto tra la nuova idea di tributo che presupponeva una maggiore aderenza alla capacità economica del contribuente e una Amministrazione finanziaria attiva e la vecchia idea di tributo-corrispettivo applicato a contingente. Sempre secondo l'autore, anche se la disciplina allora vigente prevedeva l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi, il suo adempimento non era ritenuto indispensabile poiché la prassi consistente negli accordi con gli ispettorati compartimentali delle imposte e l'accordo con le corporazioni che rappresentavano i contribuenti sostituiva ogni comportamento individuale.

¹⁵ A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, cit., p. 16.

anni '50 e il rispetto dei principi costituzionali in materia tributaria. Al fine di garantire una tassazione maggiormente rispondente a tali principi e basata su un concetto di reddito di tipo effettivo e non determinato forfettariamente, ovvero concordato, è intervenuta la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971¹⁶ che ha esteso i principi relativi alla determinazione del reddito in base alle scritture contabili a qualsiasi attività produttiva. La legge di riforma recepì in parte quanto già stabilito dai precedenti progetti normativi approvati alla fine degli anni 60¹⁷ prevedendo al n. 16 dell'articolo 2 la "determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo". A ciò si aggiungeva, il n. 18 dell'articolo 2 che prevedeva "l'estensione dei principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dall'esercizio di arti e di professioni; di detta determinazione deve essere data pubblicità annuale in elenchi a carattere comunale. Particolari semplificazioni, per quanto attiene alla contabilità obbligatoria e alla determinazione del reddito, saranno previste per le imprese minori e per gli esercenti arti e professioni".

I principi e i criteri direttivi della legge delega che meritano una particolare attenzione riguardano, in particolare, quanto previsto dal n. 16, dell'articolo 2. L'innovazione principale di tale disposizione consiste nell'aver indicato quale primo elemento per la determinazione della base imponibile per le imposte sui redditi quello dell'adeguamento rispetto ai principi di competenza economica. Tali principi, contrariamente a quanto inizialmente sostenuto¹⁸, non coincidono (almeno in prima approssimazione) con i principi contabili, sia perché nella legge delega l'indicazione è

¹⁶ Legge del 16 ottobre 1971, n. 825.

¹⁷ Disegno di legge recante delega al governo per la riforma tributaria del 19 luglio 1967, in Circolare Assonime n. 218 del 20 luglio 1967 e Disegno di legge recante delega al governo per la riforma tributaria del 1 luglio 1969, in Circolare Assonime n. 170 del 1 agosto 1969. Per ciò che concerne la quantificazione del reddito d'impresa i due provvedimenti specificavano che la determinazione della base imponibile doveva avvenire secondo criteri idonei per adeguare il più possibile il reddito imponibile a quello effettivamente prodotto e al soddisfacimento delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo. Secondo la relazione di accompagnamento al disegno di legge delega del 1969 in tal modo si fa implicito rinvio ai criteri e ai metodi indicati dall'economia aziendale nella determinazione del reddito d'impresa, di fatto già operanti nelle specifiche disposizioni previste dal Testo unico delle imposte dirette, stabilendo il principio che la determinazione del reddito deve avvenire in base alle scritture contabili.

¹⁸ G. TOMASIN, *Contrasti veri e apparenti fra norma civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili*, in *Rassegna Tributaria*, 1980, p. 52.e ss.

diretta ai principi di competenza economica sia perché il riferimento indirizzato al legislatore delegato attiene alla corretta determinazione del reddito e non alle modalità di determinazione della contabilità. E' stato osservato¹⁹, che il termine adeguamento può essere inteso (anche) come identificazione tra il reddito determinato secondo i principi di competenza economica e quello determinato per la base imponibile dell'imposta sul reddito. Ciononostante, se consideriamo il comportamento del legislatore nazionale a partire dall'emanazione dei DPR 597 e 598 del 1973 che hanno dato attuazione alla legge delega, è facile concludere che il criterio dell'adeguamento rappresentava una indicazione di principio a cui non ha fatto seguito una coincidenza integrale tra le determinazioni reddituali relative al diritto commerciale rispetto a quelle prettamente tributarie (sul punto torneremo più avanti). Un'altra previsione destinata ad incidere sulla determinazione del reddito d'impresa è quella che dispone di tener conto nella disciplina in esame delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo. Analizzeremo nel proseguo della trattazione che, in diverse occasioni, anche recentemente, il legislatore tributario ha utilizzato tale criterio direttivo al fine di introdurre nel TUIR misure fiscali che rispondono a tale specifico interesse.

Ulteriore novità prevista dalla legge delega riguardava l'estensione a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa dell'accertamento contabile poiché al fine di limitare significativamente la discrezionalità amministrativa nell'accertamento del reddito delle imprese commerciali. Il sistema di rilevazione dei fatti di gestione previsto dalle scritture contabili veniva individuato come un adeguato strumento di garanzia dell'effettività del prelievo sul reddito d'impresa, evitando in tal modo parte degli inconvenienti che si erano verificati nella previgente disciplina con l'istituto del concordato tributario, relative ad una tassazione non basata sul reddito effettivo ma di tipo forfettario.

Strettamente connessa a tale disposizione è quella prevista al n. 4 dell'articolo 10 della legge delega, in cui era previsto "il perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità e il rafforzamento delle inerenti garanzie, nel rispetto del segreto professionale. Saranno comminate sanzioni per il solo fatto della omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili e sarà vietato al contribuente di provare circostanze

¹⁹ G. FALSITTA, *L'imposizione delle imprese in Italia tra corretti principi contabili ed "estrogeni tributari"*, p. 397 (p. 399), in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

omesse nella contabilità o in contrasto con le risultanze di essa; quando invece la contabilità sia stata regolarmente tenuta, la prova per presunzioni da parte dell'Amministrazione dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate dovrà avere i requisiti indicati dal primo comma dell'articolo 2729 del codice civile, fermo restando l'obbligo della denuncia in sede penale se ricorrono gli estremi della frode fiscale. Saranno stabilite esattamente le scritture contabili obbligatorie delle società e delle imprese, con la eventuale predeterminazione di piani contabili e di schemi di bilancio, nonché le scritture occorrenti per la contabilità semplificata delle imprese minori e degli esercenti arti e professioni". In tal modo le argomentazioni presuntive da parte dell'amministrazione finanziaria avrebbero dovuto possedere, in caso di regolarità delle scritture contabili, i requisiti della gravità, precisione e concordanza. Diversamente dal n. 18 dell'articolo 2 e dal n. 4 dell'articolo 10 opera il n. 16 dell'articolo 2 della legge delega che stabilisce la connessione tra il reddito economico prodotto dalla società e quello imponibile. I primi due criteri direttivi riguardano l'accertamento del reddito da parte dell'amministrazione finanziaria, sempre subordinati all'autodeterminazione effettuata dal contribuente con la dichiarazione dei redditi. Il n. 16 dell'articolo 2 della legge delega non rappresenta una disposizione attinente alla determinazione dei valori del bilancio, ma si occupa di definire la c.d. fattispecie del reddito d'impresa, da ricostruirsi in linea con la valutazione dei fatti economici rilevanti agli effetti impositivi attribuita dalle scienze aziendali (anche) in via autonoma dai criteri utilizzati in sede contabile²⁰. Nell'analisi della legge delega, la dottrina²¹ ha sottolineato aspetti di notevole rilievo per la nostra indagine. Innanzitutto è stato osservato che, ancor prima dell'indicazione dei singoli principi e criteri direttivi della legge delega, all'articolo 1, comma 1, della legge n. 825/1971 è presente un forte richiamo al principio della capacità contributiva. Pur non enfatizzando oltremisura tale riferimento la legge delega individua nel criterio analitico-contabile il metodo più adatto a stabilire in che modo il contribuente possa essere tassato. Ciò si è tradotto nella definizione della fattispecie impositiva, con la subordinazione della pretesa impositiva al verificarsi del presupposto che specifica l'effettività dei fatti sottostanti e, dal punto di

²⁰ G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., p. 164. L'autore mette in evidenza come il punto di contatto tra le due previsioni possa rinvenirsi all'interno del n. 4 dell'articolo 10 che intervenendo sulla prova della fattispecie influenzava di fatto quest'ultima senza tuttavia incidere sulla determinazione del reddito d'impresa, ma ponendo una limitazione esclusivamente probatoria.

²¹ L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 1 (p. 3).

vista procedimentale, nell'utilizzo del metodo di determinazione attraverso la contabilità²².

I principi e i criteri direttivi contenuti nella legge delega portarono all'approvazione dei DPR n. 597 e 598 del 1973, e all'introduzione dell'articolo 52 del DPR 597 che disponeva che *“il reddito d'impresa è costituito dagli utili netti 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”*²³. Tale principio oggi contenuto, seppur con alcune modifiche, all'interno dell'articolo 83 del TUIR, rappresenta quello che è definito come il principio di derivazione o dipendenza dell'imponibile fiscale dal risultato del conto economico previsto dal codice civile.

Seppur con le modifiche che analizzeremo nel proseguo della trattazione, tale previsione normativa ha “resistito” ai numerosi mutamenti verificatisi nel contesto economico e, di riflesso, in quello giuridico-tributario. Anche recentemente, solo per alcuni soggetti passivi dell'IRES (i c.d. soggetti IAS/IFRS), il legislatore ha “rafforzato” il legame tra le valutazioni operate in sede civilistica rispetto a quelle da seguire in materia fiscale e allo stesso tempo per tutti gli altri soggetti passivi IRES ha ridotto le differenze tra i due risultati economici che, a partire dalla riforma del 1973, si erano creati tra il risultato di esercizio e il reddito imponibile.

Analizzeremo nei paragrafi che seguono le ragioni della scelta da parte del legislatore tributario del legame di derivazione-dipendenza e della conseguente evoluzione normativa fino all'attuale assetto previsto dal TUIR, così come modificato dalla legge finanziaria per il 2008²⁴.

²² L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., p. 7.

²³ La stessa disciplina era sostanzialmente prevista per i soggetti IRPEG attraverso il rinvio all'articolo 52 del D.P.R. 597/1973 per la determinazione della base imponibile.

²⁴ Legge 27 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

4. LA GENESI DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (IRPEG) E DELL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES).

In seguito all'approvazione della legge delega n. 825/1971 vennero emanati i DPR n. 597 e 598. In tali decreti venne prevista l'introduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG).

Per ciò che attiene a quest'ultima, il legislatore italiano ha recentemente rivisto l'intera disciplina intervenendo, oltre che sulla denominazione dell'imposta che da IRPEG (imposta sul reddito delle persone giuridiche) è stata modificata in IRES (imposta sul reddito delle società), anche sulla sezione del TUIR dedicata alla determinazione dell'imposizione, mentre è rimasta pressoché invariata la sezione relativa agli ambiti oggettivo e soggettivo del tributo.

Prima di analizzare, seppur brevemente, le modifiche normative intervenute negli ultimi anni è opportuno evidenziare i tratti salienti dell'imposizione societaria, dalla prima introduzione all'attuale disciplina.

La prima problematica concernente l'imposizione societaria ha riguardato la compatibilità di tale tributo rispetto all'art. 53 Cost.. In particolare, la dottrina si è interrogata sulla possibilità di assegnare alle formazioni sociali, in particolare alle società di capitali, una capacità contributiva autonoma rispetto a quella espressa dai soggetti (persone fisiche) soci o membri dell'organizzazione che producono il reddito. Rinviano alle numerose pubblicazioni sul tema per l'approfondimento della problematica²⁵, in questa sede è opportuno evidenziare i principali aspetti della tematica. La dottrina ha sostenuto che le società sarebbero enti accentratori di ricchezza, capaci di trarre dei vantaggi oltre che dall'utilizzo dei fattori produttivi anche dai servizi pubblici e che pertanto riuscirebbero ad ottenere vantaggi, oltre che un sovrareddito, di solito negati alle società di persone, che si manifestano in una autonoma capacità contributiva. Tale autonomia si manifesterebbe maggiormente nei confronti delle società di capitali, dotate di una autonomia patrimoniale perfetta. Su un diverso piano opera, invece, la problematica relativa alla funzione a cui assolve nell'ambito del sistema fiscale l'imposizione societaria. L'introduzione di una imposizione societaria

²⁵ Si veda C. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, p. 61 e ss, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, Vol. IV, Padova, 2001, con rinvenibili ampi riferimenti bibliografici; P. M. TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, p. 3 e ss.

aggiuntiva rispetto a quella prevista per le persone fisiche ha come automatico corollario quello di comportare una doppia imposizione economica generata dalla tassazione prima in capo alla società e successivamente in capo al soggetto percettore del dividendo. A sostegno di una tassazione esclusivamente rivolta alle persone fisiche e non (anche) alle società di capitali, si è sostenuto che tale imposizione comporterebbe un ulteriore effetto distorsivo poiché la doppia imposizione economica si realizzerebbe esclusivamente per le società di capitali, titolari di una personalità giuridica autonoma rispetto ai soci, mentre per le società di persone non vi sarebbe nessuna autonoma imposizione in virtù dell'attribuzione del reddito per trasparenza ai soci. Tuttavia, a favore di un mantenimento dell'imposta nel sistema tributario, militerebbero ragioni di gettito da una parte e l'impossibilità di tassare i profitti dall'altra.

L'evoluzione normativa ha poi messo in evidenza, tranne la prima fase di applicazione dell'IRPEG ovvero fino all'introduzione del meccanismo del credito d'imposta avvenuto con la legge 16 dicembre 1977 n. 904, che il soggetto economicamente inciso era il socio persona fisica che scomputava dalla dichiarazione dei redditi l'imposta pagata dalla società. La tassazione societaria continuava ad operare per la parte di utili non distribuiti. Conseguente a tale modifica fu l'orientamento della dottrina nel riconoscere all'imposizione societaria una funzione (economica) di anticipo o di acconto rispetto all'imposta del socio assegnando al tributo oltre ad un ruolo di garanzia al prelievo sugli utili distribuiti²⁶. Con la riforma fiscale entrata in vigore il 1 gennaio 2004²⁷, viene stabilita l'abolizione del meccanismo del credito d'imposta quale correttivo all'eliminazione della doppia imposizione economica sugli utili societari, incentrando la tassazione direttamente sul soggetto passivo del tributo societario (divenuta nel frattempo IRES) ed escludendo dalla base imponibile del socio, seppur non interamente, l'ammontare del dividendo distribuito dalla società. La tassazione è stata, pertanto, nuovamente incentrata sulla società, nel nostro caso di capitali che, diversamente dal precedente sistema normativo, diventa soggetto "definitivo" del prelievo indipendentemente dalla situazione fiscale del socio. Tale modifica normativa ha condotto parte della dottrina a ritenere che nel nuovo assetto legislativo si ha la

²⁶ D. STEVANATO, *Imposta sul reddito delle società*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 5592. Si veda, inoltre, dal punto di vista economico l'analisi di P. BOSI-M.C.GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, VIII ed., Bologna, 2007, p. 126.

²⁷ DLgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

conferma definitiva dell'autonoma soggettività tributaria non solo di tipo formale, con una funzione economica di anticipo o acconto rispetto all'imposta riferibile al socio, ma anche sostanziale per le strutture societarie e associative, ritenendo inoltre che la presenza all'interno dell'ordinamento tributario del principio di trasparenza per le società di persone e in via opzionale, ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR, anche per le società di capitali possa negare tale assunto solo qualora vi sia un concorso dei soci nella gestione, con una correlazione diretta rispetto ai risultati economici prodotti dalla formazione sociale²⁸.

Dal punto di vista storico l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) è stata introdotta dalla riforma fiscale degli anni 1971-1973 e dal successivo DPR n. 598 del 29 settembre 1973. Tuttavia, è opportuno rammentare che l'introduzione del tributo societario si può far risalire alla legge n. 603 del 6 agosto 1954 o ancor prima alla legge n. 4480 del 19 luglio 1868 concernente l'imposta di negoziazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni delle società di capitali. L'IRPEG, vigente fino al 31 dicembre 2003, ebbe una fase preparatoria particolarmente lunga e che non è possibile analizzare in questa sede²⁹ se non per evidenziare che la nuova imposta prevedeva come soggetti passivi quasi esclusivamente le persone giuridiche e che nella nuova impostazione, a differenza del passato, il rispetto dei dettami costituzionali riferiti alla personalità e alla progressività del prelievo tributario venivano garantiti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), mentre l'IRPEG diventava un tributo di tipo proporzionale. L'IRPEG è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2003 poiché a seguito dell'approvazione della legge delega n. 80 del 7 aprile 2003³⁰ e del successivo DLgs. 344 del 12 dicembre 2003 è stata introdotta l'imposta sul reddito delle società (IRES).

Nelle intenzioni del legislatore delegante la nuova denominazione doveva rispondere alla necessità di includere gli enti non commerciali tra i soggetti passivi della nuova IRE che avrebbe dovuto sostituire l'IRPEF, ma tale principio non è stata attuato nei successivi decreti delegati³¹. Tuttavia, anche con tale modifica non ci sarebbe stata

²⁸ A. FEDELE, *La nuova disciplina IRES: i rapporti fra soci e società*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, p. 465 (p. 482-485).

²⁹ Si rinvia a P. M. TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., p. 15

³⁰ Legge 7 aprile 2003, n. 80.

³¹ L'articolo 3, comma 1, lettera a) della legge n. 80/2003 prevedeva: "*Dato l'obiettivo di ridurre a due le aliquote dell'imposta sul reddito, rispettivamente pari al 23 per cento fino a 100.000 euro e al 33 per cento oltre tale importo, nel rispetto dei principi della codificazione, la riforma dell'imposta sul reddito*

una coincidenza tra la nuova denominazione e i soggetti passivi poiché in questi ultimi sono previsti anche gli enti commerciali. Indubbiamente poteva affermarsi che la nuova imposta, l'IRES, sarebbe stata incentrata esclusivamente sulle organizzazioni commerciali comprensive delle società di capitali.

La volontà da parte del legislatore delegante, anche se solo in parte attuata, di separare gli ambiti soggettivi dell'IRPEF e dell'IRES ha inciso sulla tecnica legislativa utilizzata nel passaggio dall'IRPEG all'IRES, relativamente alla determinazione del reddito d'impresa. Invero, nella antecedente disciplina le norme concernenti la misurazione dell'imponibile delle società e degli enti commerciali veniva ricavata attraverso un rinvio del testo di legge relativo all'IRPEG alle medesime disposizioni contenute nell'IRPEF ove comuni e compatibili. Diversamente, nell'attuale normativa la determinazione della base imponibile IRES è affrontata dal TUIR separatamente, mentre la determinazione del reddito imponibile resta legata all'imposta sul reddito delle persone fisiche per ciò che attiene agli enti non commerciali.

All'interno del TUIR l'IRES è contenuta nel Titolo II, suddiviso in sei capi, così rubricati: 1) soggetti passivi e disposizioni generali; 2) Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti; 3) Enti non commerciali residenti; 4) Società ed enti non commerciali non residenti; 5) Enti non commerciali non residenti; 6) Determinazione della base imponibile per alcune imprese marittime.

La diversa qualificazione soggettiva incide innanzitutto sulla determinazione della base imponibile e sulla identificazione del tipo di reddito, d'impresa o appartenente alle altre categorie individuate nell'articolo 6 TUIR (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e redditi diversi). Con riferimento alla determinazione della base imponibile, secondo quanto disposto dalla ripartizione dell'articolo 75 TUIR, l'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo la sezione I del capo II, per le società ed enti di cui alla lettera a) e b) dell'articolo 73; secondo le disposizioni del capo III per gli enti non commerciali identificati alla lettera c) dell'articolo 73; in base alle indicazioni dei capi IV e V per le società ed enti non residenti di cui alla lettera d) del citato articolo 73 TUIR; ai soli soggetti passivi di cui alla lettera a) e d)

si articola sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi: a) inclusione, tra i soggetti passivi dell'imposta, degli enti non commerciali”.

dell'articolo 73 è possibile applicare le disposizioni del capo VI concernente alcune imprese marittime.

La soggettività passiva ai fini IRES si ricollega alla realizzazione del presupposto dell'imposta che, ai sensi dell'articolo 72 del TUIR, è rappresentato dal possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate dall'articolo 6. Come ampiamente argomentato in dottrina e così come previsto per l'IRPEF, al termine possesso non va attribuito il significato riferibile all'interno del codice civile né può essere stabilito un significato univoco in ambito tributario ma, diversamente, occorre fare riferimento alla fonte produttiva del reddito al quale si riferisce. Per alcuni tipi di reddito il termine "possesso" deve essere inteso come percezione del reddito medesimo come nel caso dei redditi di capitale, di lavoro dipendente e dei redditi diversi, mentre nel caso dei redditi fondiari deve aversi riguardo all'immobile. Nel caso del reddito d'impresa il possesso deve essere riferito al possesso dell'apparato produttivo e non dato contabile emergente dal conto economico³².

La definizione dei soggetti passivi è indicata al successivo articolo 73 che, alla lettera a), individua tra i soggetti passivi del tributo le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione nonché la società europea e le società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato; alla lettera b) vengono inclusi gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; alla lettera c) si fa riferimento sempre agli enti pubblici e privati residenti, diversi dalle società, ma che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; infine alla lettera d) si includono le società o enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, compresi i trust, non residenti nel territorio dello Stato. Al comma 2 dell'articolo 73, viene inoltre previsto che si considerano soggetti passivi le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, rispetto ai quali il presupposto dell'imposta si realizza in modo unitario e autonomo. Tale formula di chiusura ha il chiaro compito di includere nell'area dei soggetti passivi qualsiasi formazione sociale non espressamente esclusa dalla normativa vigente.

³² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, Torino, 2006, p. 18.

Gli elementi che distinguono i soggetti passivi dell'IRES sono la forma giuridica, la commercialità e la residenza. Il primo requisito permette di attribuire la commercialità dell'attività svolta ai soggetti indicati all'interno della lettera a) senza la necessità di effettuare ulteriori indagini in merito all'oggetto dell'attività. Diversamente nel caso dei soggetti indicati dall'articolo 73 TUIR, lettera b), occorre fare riferimento all'oggetto esclusivo o principale per verificare l'esercizio di un'attività commerciale. I soggetti di cui all'articolo 73 TUIR, lettera b), che hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali determinano la base imponibile allo stesso modo delle società di capitali di cui alla lettera a). In questo caso, occorre individuare l'oggetto esclusivo o principale e successivamente verificare la commercialità dell'attività. Ai sensi del medesimo articolo 73 TUIR, comma 4, l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente sotto forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata. In mancanza di tale forma, l'oggetto principale è determinato in base all'attività. Tale criterio vale in ogni caso per gli enti non residenti. Si prevede, inoltre, che per oggetto principale debba intendersi l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Definito l'oggetto esclusivo o principale occorre avere riguardo all'elemento della commercialità dell'oggetto, facendo rinvio a quanto previsto dall'articolo 55 del TUIR che si occupa di definire il reddito d'impresa e la commercialità di una determinata attività³³. In sede di valutazione di tale elemento, bisogna aggiungere che ai sensi del comma 3, se non risulta diversamente, le disposizioni che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano a tutte le attività indicate nell'articolo 55.

³³ Articolo 55 del TUIR “*Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. 2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. 3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.* Sul punto si veda l'opera fondamentale di A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982, p. 91 e ss.

Il sistema tributario italiano è basato sul principio della tassazione mondiale sia per la tassazione delle persone fisiche sia per la tassazione delle società. Secondo tale principio, che si contrappone a quello della territorialità, la tassazione per i soggetti residenti avviene per tutti i redditi ovunque prodotti nel mondo e non esclusivamente per quelli prodotti all'interno del territorio dello Stato. Contrariamente, per i soggetti non residenti la tassazione avverrà esclusivamente per i redditi prodotti in Italia.

La residenza delle società viene stabilita direttamente dall'articolo 73, comma 3 del TUIR, laddove quali criteri di collegamento per la tassazione delle società si prevedono la sede legale, la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale. Affinché la società o l'ente si possano considerare residenti è necessario che uno di tali criteri di collegamento sussista per la maggior parte del periodo di imposta, non necessariamente in maniera continuativa. La sede legale della società o ente è quella prevista nell'atto costitutivo o nello statuto, mentre la sede dell'amministrazione rappresenta il luogo in cui normalmente vengono prese le decisioni da parte dell'organo volitivo della società o dell'ente considerato. Infine, altro criterio previsto è quello che interessa l'oggetto principale o esclusivo all'interno del territorio dello Stato, già esaminato per ciò che attiene alla differenziazione dei soggetti commerciali e non commerciali. Dalla commercialità e dalla residenza della società o ente si configura la normativa del TUIR applicabile e la relativa modalità di determinazione dell'imponibile, fermo restando l'applicazione, ove non derogati, dei principi di determinazione del reddito d'impresa (principio di derivazione o dipendenza e principio di competenza, principio di inerenza e di previa imputazione a conto economico dei costi di esercizio).

Il principio di derivazione dell'imponibile fiscale dalle risultanze civilistiche assume in questa sede una particolare rilevanza in merito ad una serie di profili di indagine quali ad esempio la *ratio* di tale scelta e l'evoluzione che ha subito tale principio, i vantaggi e gli svantaggi derivanti dalla sua applicazione, le alternative ammissibili e i recenti indirizzi legislativi relativamente all'applicazione ad alcuni tipi di società. Tale principio opera, a differenza degli altri citati, sulla base della determinazione dell'imposta sulle società, nel senso che permette di assumere, ove non previsto diversamente dalla disciplina fiscale, che le qualificazioni, le classificazioni e le imputazioni a periodo stabilite all'interno di un documento redatto per perseguire altri scopi, quale risulta essere il conto economico civilistico, rappresenta il punto di partenza

per la determinazione della base imponibile l'IRES. Solo successivamente operano il principio di competenza per i costi e ricavi di esercizio che, ove necessario e per perseguire le finalità proprie della legislazione tributaria, stabiliscono la corretta imputazione ai fini IRES, e ancora il principio di inerenza dei costi di esercizio la cui applicazione potrebbe comportare la ripresa a tassazione di componenti negativi poiché non considerati deducibili dalla disciplina fiscale.

5. LE SCELTE DEL LEGISLATORE ITALIANO ALL'INTERNO DEI MODELLI TEORICI AMMISSIBILI PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.

Con la scelta di determinare analiticamente tutti i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di impresa commerciale o dall'esercizio di arti e professioni si determina una supremazia dei criteri analitici rispetto a quelli forfettari che, soprattutto in passato, avevano riguardato i soggetti di piccola e media dimensione e gli imprenditori individuali. In questo ambito, sebbene non strettamente collegato alla nostra indagine poiché rientra nella disciplina dell'accertamento, la dottrina si è interrogata sulla validità dei sistemi analitici rispetto a quelli forfettari e sulle ragioni di fondo per la scelta dell'uno o dell'altro criterio in funzione del tipo di reddito da determinare ovvero da accertare. Utilizzando tale dibattito dottrinale è possibile ricostruire la base ideologica relativa alla scelta di un sistema, come quello in vigore dopo la riforma degli anni '70, che identifica nel reddito economico (civilistico) il miglior dato in termini di veridicità e chiarezza utilizzabile anche per determinare il concorso alle spese pubbliche stabilito dall'articolo 53 della Costituzione³⁴.

Sulla premessa storica di tale scelta è stato già sottolineato come con la riforma degli anni '70 si volesse attribuire a tutti i contribuenti che realizzavano il presupposto previsto dalla disciplina sul reddito d'impresa la garanzia di non subire accertamenti indiscriminati e di non essere tassati in ragione di una ricchezza effettivamente non prodotta. La dottrina è concorde nel ritenere che i criteri di determinazione del reddito d'impresa di tipo analitico-contabile sono in termini di equità e di effettività superiori a quelli di tipo forfettario. Data l'essenzialità delle rappresentazioni contabili ai fini del bilancio di esercizio oltre che il migliore apparato organizzativo dell'impresa, il metodo

³⁴ Si veda L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, cit., p. 3 e ss.

analitico è ritenuto il migliore strumento di misurazione del reddito inteso come utile civilistico³⁵.

Da tale impostazione ha preso le mosse il legislatore tributario che, al fine di attribuire preminente rilevanza ad una tassazione secondo equità e in relazione alla specifica capacità contributiva manifestata dal contribuente, ha costruito un sistema di determinazione dell'imposta societaria basato sulla veridicità delle scritture contabili anche dal punto di vista fiscale. L'assunto di partenza, presuppone, quantomeno nella fase iniziale, una coincidenza tra reddito contabile e reddito effettivo economico. Tale scelta legislativa è da intendersi (anche) facendo riferimento al periodo storico in cui è stata introdotta e valutata alla luce della precedente prassi e giurisprudenza che abbiamo analizzato nel paragrafo 2. Ciò non implica necessariamente una veridicità assoluta della contabilità poiché anche il reddito contabile rappresenta un reddito di tipo "convenzionale"³⁶. Il valore che esprime la contabilità non può ritenersi né reale né congetturale ma rappresenta, per la sua analiticità, il dato che permette di pervenire ad una attendibile rappresentazione dei risultati aziendali³⁷. Nella scelta dei modelli di tassazione sia per le persone fisiche sia per gli enti e le società, il legislatore tributario si trova di fronte ad una serie di possibilità per la definizione della fattispecie impositiva del reddito d'impresa. Sulla base del percorso storico che abbiamo delineato, in assenza di analitiche discipline di carattere esclusivamente tributario, la normativa fiscale ha richiamato a sostegno della pretesa impositiva istituti che trovano la loro definizione nella legislazione civilistica. In linea generale, il legislatore nella definizione della fattispecie imponibile può fare riferimento a tre distinte ipotesi: a) richiamare integralmente una situazione già disciplinata da un altro settore del diritto, il diritto

³⁵ F. GALLO, *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rassegna Tributaria*, 1989, p. 459 (460); sulle incompatibilità rispetto al dettato costituzionale di modelli che determinano il reddito in maniera forfettaria si veda F. MOSCHETTI, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in *Rassegna Tributaria*, 1989, p. 57 (p. 60).

³⁶ Tale ricostruzione è supportata anche dalla dottrina economica che si è occupata della determinazione della "giusta" imposta, L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, in *Scritti Economici, Storici e Civili*, Milano, 1983, p. 200 e ss. L'illustre autore analizzando il tema della giusta imposta sottolinea come *l'ideale che i seguitori dell'imposta giusta perseguono è un fantasma, un mito procreato da una assai rozza varietà della ragion ragionante, quella contabilistica*. In particolare, la tesi di fondo sostenuta dall'autore è che il reddito identificato dalla contabilità non si può ritenere il "vero utile" sul quale calcolare in via diretta, l'imposta ma che, diversamente, tale valore ha un significato esclusivamente di tipo formale, utile per certi scopi, ma non rappresentativo della effettiva ricchezza prodotta dall'impresa nel periodo oggetto di rilevazione.

³⁷ F. GALLO, *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, cit., p.460.

commerciale in particolare, e qualificarla come presupposto d'imposta; b) utilizzare una situazione già disciplinata all'interno dell'ordinamento giuridico, ma apportando a questa fattispecie delle integrazioni o delle modifiche o in altri casi fornendo una specifica qualificazione; c) costruire una categoria giuridica autonoma e assumerla come presupposto di fatto del tributo³⁸. Nell'ambito della disciplina del reddito d'impresa, il legislatore tributario ha fatto riferimento alla situazione indicata alla lettera b), prevedendo nei DPR 597/1973 e 598/1973 che l'imposta sul reddito d'impresa venisse calcolata partendo dal risultato economico determinato attraverso il conto dei profitti e delle perdite (denominazione precedente riferita all'attuale conto economico previsto dal codice civile). Le conseguenze di tale scelta sono di vario tipo, prima fra tutte la questione relativa all'interpretazione della disposizione richiamata dal legislatore fiscale. Si tratta di capire come debba intendersi l'utilizzo di determinati termini utilizzati dal legislatore tributario e cioè su quali basi deve muoversi l'interpretazione ovvero se fare riferimento al significato che l'istituto richiamato assume nel campo del diritto di provenienza oppure se l'interpretazione deve mutare in funzione delle finalità e del particolarismo del diritto tributario. La dottrina ha lungamente dibattuto in merito a tale problematica sostenendo che allorquando nel diritto tributario si fa riferimento ad un istituto già qualificato da un altro ramo del diritto è proprio a quest'ultimo che intende normalmente farsi riferimento.

Diversamente si è anche sostenuto che il significato assunto nell'altro ramo del diritto può rappresentare solo uno spunto da utilizzare per l'interpretazione nell'ambito tributario e che il problema deve essere risolto caso per caso³⁹. Il riferimento dell'allora articolo 52 del DPR 597/1973 al conto dei profitti e delle perdite era da intendersi come esclusivo rimando al documento previsto dal codice civile e non ad un diverso prospetto contabile da determinarsi secondo la specifica disciplina tributaria, poiché la fattispecie era costituita dalla categoria civilistica denominata utile di bilancio, alla quale andavano apportate delle variazioni definite dalla disciplina fiscale⁴⁰. Proprio in virtù di tale previsione si può sostenere che il prospetto in questione era quello definito dal codice

³⁸ F. BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1981, p. 1433 (p.1434).

³⁹ Per la prima ricostruzione si veda per tutti G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, p. 111, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 1980,. Per la seconda ricostruzione si vedano in particolare R. Lupi, *Diritto Tributario*, cit., p. 55; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 76.

⁴⁰ M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, p. 149.

civile, altrimenti non avrebbero avuto nessuna rilevanza le variazioni in aumento e in diminuzione che il redattore della dichiarazione dei redditi doveva e deve effettuare per la corretta determinazione della base imponibile⁴¹. Una seconda conseguenza che deriva dall'utilizzo da parte del legislatore tributario di una definizione, seppur modificata, già individuata da un altro ramo del diritto è che quando nel singolo caso non è prevista una disciplina specifica, in questo caso fiscale, prevale la disciplina a cui si è fatto rinvio.

Pertanto, qualora nulla è previsto dalla norma tributaria assumono rilievo le norme civilistiche sulla determinazione del bilancio di esercizio in virtù del rinvio operato dalla legislazione tributaria. Pur tenendo presente che il calcolo del reddito imponibile è regolato solo da norme fiscali, in questi casi la norma civilistica richiamata diventa qualificabile come avente natura fiscale⁴². Prima di analizzare il rapporto esistente tra il bilancio di esercizio, cioè tra la procedura di formazione di quest'ultimo, e il procedimento impositivo appare opportuno indagare sulle ragioni che hanno spinto il legislatore a scegliere il sistema della dipendenza, sebbene solo parziale, dal risultato civilistico in alternativa al sistema della totale separazione. Uno dei principali motivi è rappresentato dalla necessità, avvertita nel particolare contesto storico nel quale fu introdotta la previsione contenuta nell'allora articolo 52 del DPR 597/1973, di tassare un reddito che si avvicinasse il più possibile a quello effettivo, a quello che garantiva il rispetto della tassazione sulla base del principio di capacità contributiva che, per le società, può farsi coincidere con il reddito che discende da un bilancio che dia un quadro fedele dell'impresa stessa⁴³. Altre motivazioni che possono avere spinto il legislatore all'utilizzo di tale strumento possono rinvenirsi nell'assenza di una disciplina analitica del reddito d'impresa in ambito tributario mentre era preesistente quella sul bilancio. Inoltre vi era la necessità avvertita sia dall'economia aziendale sia dal diritto commerciale di una misurazione periodica dei risultati dell'attività dell'impresa, non alla fine della vita dell'impresa, ma convenzionalmente e secondo il principio di autonomia dell'obbligazione tributaria all'interno di un determinato periodo,

⁴¹ G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, p. 469 (p. 476), in F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1994.

⁴² F. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, p. 217 (p. 218), in *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti*, Studi in memoria di A. E. Granelli, Roma-Milano, 1994.

⁴³ A. FANTOZZI-M. ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 1984, p. 117; I. CARACCIOLI- M.A. GALEOTTI FLORI- F. TANINI, *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*, Padova, 1990, p. 9.

denominato periodo d'imposta, coincidente con la data di chiusura del bilancio di esercizio⁴⁴. Tuttavia, è sulla prima delle ragioni indicate che occorre indagare per spiegare le ragioni dell'introduzione di tale collegamento e soprattutto le motivazioni per il suo mantenimento all'interno del sistema tributario fino all'attuale TUIR. Anche recentemente, in occasione di una delle ultime revisioni della fiscalità d'impresa⁴⁵, è stato sottolineato che l'eliminazione del collegamento tra la determinazione civilistico-contabile e quella fiscale non garantirebbe l'obiettività dell'imposizione ed esporrebbe i contribuenti ad una determinazione degli imponibili sulla base di scelte che di volta in volta verrebbero rimesse al legislatore tributario, senza alcun aggancio ai criteri economici elaborati dalla dottrina economica e contabile per individuare l'incremento di ricchezza prodotto in un determinato periodo di tempo⁴⁶. Ritorneremo su questo punto nella seconda parte di questo capitolo allorquando affronteremo il tema delle recenti modifiche al TUIR, ma ciò che è opportuno sottolineare è che dopo l'introduzione del legame formale tra la determinazione civilistica, avvenuta con la riforma del 1971/73, non è mai stato eliminato tale collegamento neanche in periodi in cui probabilmente tale collegamento sembrava essere un aggravio e non un vantaggio⁴⁷. Ciò non implica necessariamente che il dato espresso dal bilancio sia quello maggiormente attendibile e capace di esprimere il collegamento "esatto" con l'incremento di ricchezza creato in un determinato periodo di tempo, ma se si tiene presente che l'ordinamento possiede già uno strumento quale risulta essere il bilancio di esercizio redatto secondo i criteri imposti dal codice civile e interpretato secondo i principi contabili correlati, rispetto al quale è possibile fare affidamento in termini di garanzia di attendibilità dei dati ivi contenuti e relativamente alla veridicità ed effettività del risultato economico dell'impresa, appariva (appare) quasi logico imperniare il sistema di determinazione della base imponibile su tale documento, attribuendo rilievo al bilancio di esercizio nel

⁴⁴ G. Tabet- G. Minervini, *Il reddito d'impresa*, Vol. I, Padova, 1997, p. 56.

⁴⁵ Il riferimento è alla Commissione di Studio sull'imposizione fiscale sulle società presieduta dal Prof. Salvatore Biasco. La relazione finale della commissione è disponibile sul sito internet www.finanze.gov. Parte delle proposte indicate dalla commissione di studio sono confluite nella legge finanziaria per il 2008.

⁴⁶ Cfr., *Relazione finale della Commissione di studio sull'imposizione fiscale*, p. 6.

⁴⁷ Il riferimento è al periodo successivo all'approvazione del DLgs.344/2003 che ha introdotto, a partire dal 1 gennaio 2004, il meccanismo delle c.d. deduzioni extracontabili per alcuni tipi di costo (ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore) senza il necessario transito dal conto economico civilistico, rafforzando le tesi di quanti avevano sostenuto la necessità di separare le due determinazioni reddituali.

procedimento di determinazione del reddito ai fini del prelievo tributario. A ciò si aggiunga il vantaggio, in realtà molto più marcato in passato quando le variazioni al risultato civilistico ad opera delle disposizioni fiscali erano meno numerose rispetto a quelle attualmente previste dal TUIR, che il conto economico ai fini civilistici rappresenta già un obbligo da parte delle società o degli enti tenuti alla sua redazione con ciò che ne deriva in termini di semplificazione per il contribuente e di attendibilità dei dati contenuti per l'amministrazione finanziaria. Se il fondamento della scelta del legislatore tributario è quella di assegnare al bilancio di esercizio il compito di rappresentare con evidenza e veridicità, o ancora di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio⁴⁸, tale risultato costituisce il dato che più fedelmente si avvicina all'incremento di ricchezza prodotto nell'esercizio di una determinata attività e pertanto il presupposto del tributo, nel nostro caso dell'IRES⁴⁹. Inoltre, le scritture contabili nella fase dell'accertamento rappresentano (anche) un vincolo per l'amministrazione finanziaria a non dissociarsi dalla base imponibile che risulta da una corretta tenuta delle scritture contabili, radicandosi in tal modo nel c.d. diritto tributario sostanziale⁵⁰.

Se è sulla base di tale affidamento nel documento di bilancio che il legislatore fiscale deve determinare la base imponibile occorre verificare le finalità del bilancio di esercizio e come devono essere intesi i principi di redazione di quest'ultimo.

Fin dai primi anni del 1900 il bilancio è stato ritenuto il documento che meglio rispettava la reale situazione patrimoniale e reddituale dell'impresa. Tuttavia, con l'approfondimento della tematica delle valutazioni, parte della dottrina aziendalistica ha sostenuto che anche con il bilancio di esercizio si potevano perseguire fini diversi e realizzare interessi difforni, così come poteva accadere ad esempio con la redazione di un bilancio di liquidazione o di fusione. La tesi che venne sostenuta andava nella direzione di ritenere che esistevano diversi tipi di bilanci di esercizio in funzione dei diversi interessi da soddisfare e che al redattore di tale documento spettasse il compito

⁴⁸ Secondo l'articolo 2217, comma 2, del codice civile "*L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili*". Ai sensi dell'articolo 2423, comma 2, del codice civile, "*Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio*".

⁴⁹ G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit., p. 478.

⁵⁰ G.A. MICHELI-G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. Trib.)*, in Enc. Dir., XXIX, Milano, 1979, p. 409 (p. 418), nota 53.

di valutare tali politiche del bilancio⁵¹. Tale situazione venne accentuata dalla circostanza che nel codice di commercio del 1862 non erano previste dettagliate disposizioni relative al bilancio di esercizio se non per l'articolo 176 che, genericamente, senza una previsione sui contenuti minimali del documento, stabiliva che il bilancio doveva evidenziare il capitale sociale realmente esistente e con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite subite⁵². La situazione non mutò con l'approvazione del codice civile del 1942. Solo a partire dagli anni '50 la dottrina, dapprima solo quella civilistica poi anche quella aziendale, oltre alla giurisprudenza⁵³, contribuirono all'orientamento, divenuto prevalente, che al bilancio di esercizio la legge attribuisce un unico significato ovvero quello di fornire una obiettiva e imparziale informazione sulla composizione e sul valore del patrimonio sociale e sul reddito conseguito. Il processo evolutivo inerente agli scopi del bilancio, e per ciò che ci riguarda al dettaglio del conto economico, ha successivamente trovato nella legge n. 216 del 1974 la conferma della prospettiva reddituale del bilancio, nella parte in cui veniva stabilito in maniera specifica il contenuto del conto economico. Se il bilancio rappresenta per il legislatore tributario, il migliore strumento di contatto con la realtà economica, determinata in modo obiettivo e preciso, le regole relative alla formazione del risultato d'esercizio possono essere riprese dal diritto tributario, essendo strumentali alla realizzazione di una tassazione collegata ad una effettiva capacità contributiva del soggetto passivo⁵⁴. Sulla natura e sulle funzioni del bilancio torneremo nel secondo capitolo per evidenziare l'evoluzione che ha subito lo strumento contabile a seguito dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS e la correlata modifica della IV direttiva sui bilanci, in corso di recepimento da parte del legislatore italiano.

⁵¹ A. AMADUZZI, *Conflitto ed equilibrio di interessi nel bilancio d'impresa*, Bari, 1949, p. 15; G. ZAPPA, *Il reddito d'impresa*, Milano, 1950, p. 273; P. ONIDA, *Il bilancio di esercizio nelle imprese*, Milano, 1974, p. 15.

⁵² Anche in questo caso l'impostazione seguita dal legislatore riflette il periodo storico in cui vigeva la normativa sul bilancio. Invero, l'assenza di una normativa di dettaglio relativamente al contenuto del bilancio era collegata all'idea che nei rapporti tra privati lo Stato (attraverso la legislazione in materia) doveva astenersi dal regolamentare dettagliatamente tale disciplina (nel nostro caso le fase di predisposizione e controllo del bilancio). Il compito di verificare la correttezza dei dati di bilancio spettava al socio, senza la necessità per lo Stato di imporre dei particolari limiti o dettagli alla normativa, B. LIBONATI, *Formazione del bilancio e destinazione degli utili*, Napoli, 1978, p. 127.

⁵³ Per tutti si veda G. E. COLOMBO, *Il bilancio di esercizio delle società per azioni*, Padova, 1965, p. 3. Id. *Il bilancio di esercizio, strutture e valutazioni*, Torino, 1987, p. 13, ove ampi riferimenti all'evoluzione descritta.

⁵⁴ A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, p. 588 (p. 610); G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit., p. 483.

6. IL VALORE DELLE DETERMINAZIONI DI BILANCIO NEL PROCEDIMENTO IMPOSITIVO E LE INTERFERENZE CON LA DISCIPLINA FISCALE. LA RATIO DELLE DIFFERENZE E DELLA PARZIALE DIPENDENZA NON NEI FINI DELLE DUE DISCIPLINE, MA NELLE NECESSITÀ DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

A partire dalla riforma degli anni '70, fino all'attuale disciplina, il legislatore ha considerato il bilancio come elemento del sistema procedimentale di determinazione dell'imposta, basato sulla correlazione tra le scritture contabili, il bilancio, l'autodeterminazione del reddito imponibile e la fase d'accertamento, quale punto unificante delle diverse fasi del procedimento⁵⁵. Per tale motivo si attribuisce al bilancio la finalità di accertamento della realizzazione concreta del presupposto impositivo, permettendo di configurare la fattispecie impositiva e incidendo al tempo stesso sui poteri dell'amministrazione finanziaria nella fase di controllo. Infatti, l'amministrazione finanziaria prima di procedere ad accertamenti di tipo diverso rispetto a quelli basati sulla contabilità, deve dimostrare l'inattendibilità delle rivelazioni contenute nel bilancio (articolo 39 DPR 600/1973). Solo qualora il dato che emerge dal bilancio risulti essere inattendibile e quindi non rappresenti quello che l'ordinamento ha definito come base di partenza per la ricostruzione della "realtà" fiscale, l'amministrazione finanziaria può procedere induttivamente alla rideterminazione secondo i metodi di accertamento previsti. Al conto economico si attribuisce, pertanto, la funzione di primo strumento ricognitivo della realtà economica e della ricchezza tassabile dell'ente o società, rispetto alla quale l'amministrazione assume una posizione di creditore non in virtù dell'approvazione del bilancio stesso, ma in considerazione della realizzazione del presupposto d'imposta. Si è sottolineato in dottrina come l'amministrazione assuma la posizione di terzo soggetto che sulla base di valutazioni effettuate per altri scopi, costruisce un procedimento autonomo per accertare il proprio credito⁵⁶.

La legge delega n. 825/1971, come argomentato nel paragrafo 3, ha previsto che la base imponibile deve essere costruita secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile ai principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo. Da tale previsione emerge che il modello prescelto non è quello della identificazione tra i due risultati, economico e fiscale, ma che esistono delle esigenze proprie del diritto

⁵⁵ A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, cit., p. 610.

⁵⁶ A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, cit., p. 612.

tributario di cui occorre tenere conto nella determinazione della base imponibile. La locuzione “*tenuto conto...*” esprime chiaramente tale difficoltà nella costruzione di un sistema di determinazione strettamente collegato al bilancio di esercizio, poiché il legislatore tributario ha la facoltà di utilizzare la disciplina fiscale per motivi che possono ricondursi a necessità di politica fiscale (incentivare o disincentivare determinati comportamenti), alla riduzione di comportamenti elusivi ed evasivi (ridurre la discrezionalità all’interno delle valutazioni civilistiche) ed a fornire maggiore certezza al rapporto tributario.

Tradizionalmente si è sostenuto che le divergenze tra la disciplina civilistica di bilancio e quella fiscale relativa alla determinazione del reddito d’impresa sono dovute alle diversità relative ai fini delle due discipline. Il bilancio d’esercizio si formerebbe secondo principi di redazione che garantirebbero la conservazione del patrimonio sociale contro eventuali abusi diretti a colpire il terzo, creditore, attraverso la non veritiera determinazione della effettiva consistenza patrimoniale evidenziata dal documento di bilancio. Da qui nascono, ad esempio, le esigenze di rispettare il principio della prudenza nelle valutazioni e l’iscrizione delle immobilizzazioni al costo di acquisto e non al valore di mercato alla chiusura dell’esercizio. In tal modo, se venissero recepite integralmente le risultanze civilistico-contabili in ambito tributario, attraverso le politiche di bilancio si potrebbe artificiosamente costruire una “propria” base imponibile, incidendo direttamente e senza limiti sull’imposta societaria, pur rimanendo nella legittimità della normativa sul bilancio. Invero, in tale disciplina esistono delle valutazioni che necessitano obbligatoriamente di un giudizio ampiamente soggettivo (si pensi alla valutazione sul presumibile valore di realizzo dei crediti commerciali e al relativo accantonamento da imputare al conto economico dell’esercizio), che il legislatore tributario non può ignorare proprio in virtù del rispetto del principio di capacità contributiva che è alla base della scelta del criterio della dipendenza di cui all’attuale articolo 83 del TUIR. Le divergenze, a questo punto, non sarebbero dettate da una assoluta diversità di fini, definiti in alcuni casi causa di insanabili contrasti, ma piuttosto di una esigenza del sistema fiscale di avere una base imponibile (tendenzialmente) di tipo effettivo, e quindi imperniata sui principi già presenti in materia di bilancio d’esercizio, ma che garantisca al suo interno una determinazione tesa

ad impedire comportamenti di tipo evasivo od elusivo da una parte e di tipo discrezionale dall'altra.

I necessari interventi operati all'interno della disciplina fiscale contenuti negli articoli 84 ss. TUIR hanno lo scopo di rendere "neutre" dal punto di vista fiscale, le scelte che sono state operate in sede civilistica e permettere che tutti i contribuenti che realizzano il presupposto dell'imposta sulle società contribuiscano alle spese pubbliche secondo regole eguali⁵⁷. Da un punto di vista più generale è possibile sostenere che la contribuzione alle spese pubbliche non debba mutare in funzione delle rilevazioni civilistico-contabili, essendo quest'ultime solo strumentali alla determinazione della corretta base imponibile, fermo restando gli opportuni accorgimenti del legislatore tributario per rendere la disciplina del prelievo tributario compatibile con il principio della capacità contributiva da un lato e capace di garantire altri interessi fiscali quali la semplificazione, la certezza, la neutralità, la doppia imposizione e i salti d'imposta, ecc. dall'altra, tutti principi attinenti alla materia tributaria, da distinguersi rispetto al fine che quest'ultima intende perseguire ovvero una base imponibile (tendenzialmente) effettiva. Tale impostazione della problematica è verificata anche nei casi in cui la determinazione del reddito dell'esercizio secondo le regole civilistico-contabili muta per effetto di interventi normativi per la parte che concerne la rappresentazione dei fatti aziendali relativi al bilancio di esercizio. Rinviando su questo punto al capitolo II, un accenno merita la recente introduzione nel nostro ordinamento di principi di determinazione del reddito di esercizio sulla base dei principi contabili IAS. Secondo il regolamento comunitario 1606/2002⁵⁸ i bilanci consolidati e/o di esercizio di alcuni tipi di società, le società quotate in particolare, non devono (o possono) essere redatti più seguendo l'impostazione civilistico-contabile introdotta con la IV direttiva CEE, ma utilizzando i principi contabili IAS/IFRS, profondamente diversi rispetto a quelli nazionali nell'impostazione che seguono nella rappresentazione dei fatti aziendali. Tale metodologia comporta, ad esempio, una diversa rilevazione dei fatti di gestione secondo

⁵⁷ Nella stessa direzione sembra cogliersi la tesi di G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit. p. 484. Dal punto di vista generale la contribuzione alle spese pubbliche non dovrebbe mutare in funzione delle scelte operate in sede civilistico - contabile, proprio in funzione di quanto espresso sopra. Compito della normativa fiscale è quella da una parte di conferire certezza al rapporto d'imposta e dall'altra di impedire il verificarsi di comportamenti elusivi e/o evasivi da parte del contribuente. Sulla stessa linea G. FALSITTA, *L'imposizione delle imprese in Italia tra corretti principi contabili ed "estrogeni tributari*, cit., p. 400.

⁵⁸ Per la dettagliata analisi del regolamento comunitario 1606/2002 si rinvia al capitolo II.

principi che riflettono prima di tutto la sostanza economica dell'operazione e non necessariamente la forma giuridica adottata, o ancora permettono la rilevazione di alcune poste dell'attivo ad un valore di mercato (*fair value*) e non al costo storico. In tal modo sembrerebbe modificarsi radicalmente uno dei "valori" sottostanti alla determinazione civilistico-contabile in applicazione del principio della prudenza, e cioè l'esposizione di valori solo maturati nel periodo, ma non effettivamente realizzati ovvero incrementi reddituali esclusivamente presunti e non necessariamente effettivi. Riprendendo il nostro discorso sul punto, si è sempre sostenuto che, da una parte, il redattore del bilancio, seguendo i principi fissati per la redazione di tale documento, avrebbe potuto sottostimare il reddito d'esercizio in modo da ridurre contemporaneamente anche l'imposta a carico della società, mentre l'interesse del fisco con la previsione di limiti quantitativi, impone una valutazione diversa. Con il cambiamento legislativo brevemente illustrato, e che riprenderemo nel capitolo II, sembrerebbe che da tale nuovo sistema di rilevazione il legislatore fiscale ricavi un indubbio vantaggio poiché se tra gli obiettivi del sistema di rilevazione c'è quello di individuare le informazioni sulla situazione patrimoniale, economica e sulle variazioni della struttura finanziaria dell'impresa, dovendo in particolare evidenziare la capacità dell'impresa di produrre flussi di cassa o mezzi equivalenti nonché i tempi e la certezza di generare tali flussi⁵⁹, l'impostazione seguita non tenderebbe più a sottostimare i valori ovvero ad attribuire ai principi quali quello della prudenza un valore preponderante. Ciononostante il legislatore fiscale ha utilizzato in via strumentale la determinazione del conto economico redatto secondo tali principi prevedendo successivamente una serie di modifiche al TUIR per rendere la determinazione del carico fiscale compatibile con i principi che abbiamo evidenziato in precedenza (rispetto del principio di capacità contributiva, semplificazione, ecc.). Pertanto, a nostro avviso, le differenze si possono certamente generare a causa di una difformità di alcuni principi di valutazione delle due discipline, ma non per una diversità di fini delle due

⁵⁹ Si veda il *Framework* IASB (1989, paragrafo 12). Sul punto si veda AA. VV., *I postulati della prudenza e della competenza nella redazione del bilancio di esercizio: normativa italiana e principi contabili IASB*, p. 89 (p. 90), in Gruppo di studio e attenzione dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili IAS/IFRS*, Roma, 2007.

normative⁶⁰. Il bilancio nel corso degli ultimi anni e in particolare con l'approvazione della direttiva n. 51 del 2003⁶¹ non ha la prevalente funzione di garantire i terzi e soprattutto di sottostimare i valori in un'ottica esclusivamente di tipo prudenziale, ma nell'ambito del bilancio di esercizio convergono anche interessi che la disciplina intende tutelare quali la rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria. Lo stesso obiettivo, cioè quella di tassare un reddito veritiero ed effettivo si pone il legislatore tributario il quale, in alcuni casi, è costretto dalla necessità di garantire certa e semplice la pretesa fiscale oltre che non differenziare il carico tributario tra soggetti che realizzano il medesimo presupposto d'imposta, dovendo quindi prevedere modifiche al dato contabile. E' in questo caso che mentre il redattore del bilancio ha maggiore "libertà" nell'iscrizione di un determinato valore all'interno del bilancio di esercizio, pur sempre all'interno della regolare applicazione della disciplina civilistico-contabile (si pensi al caso di espressioni utilizzate dal codice civile quali "presumibile valore di realizzo" per ciò che concerne i crediti), il legislatore tributario non può *sic et simpliciter* assumere il valore emergente dal risultato di esercizio per sottoporlo a tassazione. Il risultato del conto economico è nella determinazione analitica del reddito d'impresa elemento costitutivo di una più complessa fattispecie, integrata dalle variazioni in aumento e diminuzione che sono previste dal TUIR per tenere conto delle specifiche necessità della disciplina tributaria⁶².

Nello stesso senso è opportuno sottolineare che le norme contenute nel TUIR e concernenti la determinazione del reddito d'impresa non hanno la finalità di integrare o modificare la disciplina civilistica relativa al bilancio, ma devono esplicitare i loro effetti nell'ambito del procedimento di determinazione della base imponibile da sottoporre a tassazione. Tale argomento è stato utilizzato anche dal legislatore nella relazione ministeriale di cui all'articolo 52 (ora articolo 83), anche se nella versione provvisoria,

⁶⁰ Dello stesso avviso, con riferimento agli IAS/IFRS, W. SCHÖN, *The David R. Tillinghast lecture: the odd couple: a common future for financial and tax accounting?*, in *Tax Law Review*, 2005, p. 111 (p. 130).

⁶¹ Direttiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2003.

⁶² G.A. MICHELI, *Divari fra legislazione civilistica e legislazione tributaria*, p. 207 (p. 210), in *Il reddito d'impresa*, incontri con il Banco di Roma, 10/12-12-1973, Roma, 1974; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, 2008, p. 104. L'autore sottolinea come nell'ambito del reddito d'impresa si faccia riferimento alla determinazione analitica del reddito d'impresa poiché qualora manchino i presupposti per la determinazione analitica del reddito d'impresa il reddito è calcolato in via extracontabile. Il bilancio rileverebbe dal punto di vista sostanziale e non come strumento probatorio (si pensi al caso in cui il bilancio non sia stato approvato dall'assemblea).

TUIR laddove veniva puntualizzato che le norme di quantificazione del reddito d'impresa non hanno l'obiettivo di disciplinare la formazione del conto economico civilistico, invadendo la sfera di competenza del redattore del bilancio, ma di disciplinare la determinazione del reddito imponibile, ovvero se e a quali condizioni e in quali limiti minimi o massimi i componenti dell'utile d'esercizio possono ricomprendersi nell'utile imponibile⁶³. Su tale argomento si è confrontata la dottrina tributaria e quella civilistica, soffermandosi sulla reale portata dell'allora articolo 52 del TUIR, se norma concernente esclusivamente l'ambito fiscale o se, diversamente, la disposizione in esame riguardasse la sfera di competenza del redattore del bilancio⁶⁴. In una prima fase del dibattito dottrinale è stato sostenuto che l'analitica disciplina del conto dei profitti e delle perdite ad opera del legislatore fiscale avvenuto con i DPR 597 e 598 del 1973 nasceva anche dall'esigenza di colmare la lacunosità della normativa sul bilancio. In tal modo, veniva a crearsi una integrazione da parte della disciplina tributaria rispetto a quella civilistica, nei casi in cui il codice civile non contemplava nessuna disposizione in tema di valutazioni interne al bilancio di esercizio. In assenza di una previsione civilistica, la normativa contenuta nella disciplina fiscale avrebbe prodotto effetti anche per la redazione del bilancio⁶⁵. In realtà, secondo una diversa variante interpretativa della normativa allora vigente, si può sostenere che nessun obbligo di diritto grava sul redattore del bilancio nell'accogliere anche nella propria sfera di competenza la normativa tributaria assumendo comportamenti che vincolano l'iscrizione o meno di determinati componenti di reddito o patrimoniali. In egual modo può ipotizzarsi in capo al soggetto che redige il bilancio una responsabilità relativa al mancato adeguamento alla normativa tributaria qualora dall'osservanza di quest'ultima

⁶³ Dopo l'approvazione dei DPR successivi alla riforma degli anni 70, in particolare il DPR 597 e 598 del 1973, si è provveduto alla redazione dell'attuale testo unico, approvato con DPR n. 917/1986, all'interno del quale è stato mantenuta la derivazione, seppur con qualche variante, oltre ad alcune modifiche concernenti gli altri principi relativi alla determinazione del reddito d'impresa (in particolare relativo al principio di previa imputazione a conto economico dei componenti positivi e negativi).

⁶⁴ Le maggiori contrapposizioni sono rinvenibili negli scritti di G. FALSITTA, *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni*, cit., p. 221; G. E. COLOMBO, *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?*, in *Rivista delle società*, 1980, p. 1171. L'articolo critica apertamente le posizioni espresse dal Prof. Falsitta in due scritti del 1977 e del 1980. La tesi che si sostiene è che la norma tributaria non integra quella del bilancio e che le finalità delle due discipline sono diverse. È la norma fiscale che deve poggiare su quella civilistica.

⁶⁵ G. FALSITTA, *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del "conto profitti e perdite" delle società per azioni*, cit., p. 240-242.

derivi un risparmio d'imposta e pertanto una minore riduzione del patrimonio sociale⁶⁶. Di diverso avviso rispetto a tale ricostruzione sia la dottrina civilistica sia quella tributaria più recente⁶⁷ che mettono, a nostro avviso correttamente, in evidenza che la scelta di un metodo di valutazione all'interno del bilancio civilistico non deve rispondere alla necessità di riduzione del carico tributario complessivo. L'adozione di un determinato comportamento contabile, diversamente, deve attestarsi al rispetto del principio di chiarezza e obiettiva veridicità dell'informazione. Gli amministratori devono scegliere la soluzione più adatta, eventualmente indicandone le motivazioni all'interno della nota integrativa al bilancio, per raggiungere lo scopo della normativa civilistica e cioè la rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società. Diverso è il discorso legato al fenomeno della c.d. dipendenza rovesciata (di cui diremo dettagliatamente nei paragrafi successivi), cioè della necessaria iscrizione nel conto economico civilistico di un componente di reddito al fine di poter usufruire di un beneficio fiscale previsto dal TUIR con il conseguente "inquinamento" nell'informazione civilistica. In questo caso la norma fiscale non pone alcun dovere che riguardi la formazione del bilancio ma, diversamente, l'iscrizione di un determinato componente di reddito, positivo o negativo, avrà conseguenze solo sul piano della quantificazione del debito tributario. La realizzazione della fattispecie tributaria, come ad esempio accadeva con lo stanziamento di ammortamenti anticipati è facoltativa e non assume carattere obbligatorio⁶⁸. Questo non implica che, soprattutto in passato quando era la stessa disciplina civilistica a permettere determinati comportamenti "inquinanti" ai sensi dell'allora vigente articolo 2426,

⁶⁶ G. FALSITTA, *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1984, p. 876, ora in *Il bilancio di esercizio delle imprese*, p. 1 (p. 19-22). In questo secondo scritto la tesi dell'autore citato è meno rigida e più sfumata rispetto al precedente scritto. Secondo l'autore la norma tributaria trasforma in vincolanti o inderogabili soluzioni che il legislatore civilistico ha considerato solo come opzionali. Infatti, l'effetto che si produrrebbe in caso di inosservanza della soluzione civilisticamente ammessa, con relativo aggravio di tassazione, non intaccherebbe la validità del bilancio *tout court*, ma non sarebbe privo di conseguenze per ciò che attiene alla responsabilità degli amministratori, poiché se l'osservanza della normativa civilistica rende legittime più regole di comportamento di cui una sola è in linea con quanto disposto dal diritto tributario, l'amministratore ha il dovere di adeguarsi a tale ultima regola per non aumentare l'aggravio della tassazione sulla società.

⁶⁷ G. E. COLOMBO *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?* cit., p. 1171; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit., p. 510.

⁶⁸ F. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, cit., p. 222.

comma 2 del codice civile⁶⁹, siano stati redatti dei bilanci totalmente rispondenti alla logica civilistica e non influenzati dalla norma tributaria, o ancora che determinati voci di costo, ad esempio quelli relativi agli ammortamenti, siano stati parametrati al limite massimo concesso dalla disciplina del TUIR. Tuttavia, in questo caso si tratta di condizionamenti che possono essere definiti di tipo indiretto, non giuridicamente vincolanti, oltre che al momento civilisticamente vietati dalla normativa in vigore⁷⁰. Su un altro versante opera invece il condizionamento che la disciplina del reddito d'impresa "subisce" ad opera delle disposizioni concernenti la determinazione del reddito d'esercizio. Utilizzando il metodo del rinvio, così come previsto dall'articolo 83 del TUIR, ove la normativa civilistica non è contraddetta espressamente assume rilevanza (anche) fiscale. Ciò merita qualche precisazione di ordine generale. Il rinvio operato dal legislatore tributario è conseguenza del fatto che all'interno del TUIR non è prevista una elencazione dei componenti del reddito imponibile di tipo esaustivo, altrimenti non si capirebbe la scelta verso la dipendenza in luogo della totale separazione rispetto al reddito d'esercizio, né per i componenti positivi né per quelli negativi. E' stato sottolineato⁷¹ come in passato siano mancate norme "fiscali" che sancivano la deducibilità dei compensi corrisposti ai dipendenti dell'impresa, ma non per tale motivo sono stati considerati ineducibili o in altri casi non tassabili, ma in questo caso il legislatore tributario non ha ritenuto, così come per altre importanti voci di costo, ad esempio per le materie prime, di intervenire direttamente sulla nozione generale di reddito imponibile, rinviando a quanto stabilito nel bilancio, ma pur sempre nel rispetto dei principi generali relativi alla determinazione del reddito d'impresa (l'inerenza, la competenza, l'oggettiva determinabilità e rilevazione). E' questa una

⁶⁹ L'articolo 2426, comma 2, del codice civile rubricato "criteri di valutazione", in vigore fino all'approvazione della riforma del diritto societario (DLgs. n. 6 del 17 gennaio 2003), prevedeva la possibilità di effettuare di effettuare nel bilancio di esercizio accantonamenti e rettifiche di valore aventi natura esclusivamente fiscale.

⁷⁰ Tale problematica, dopo un periodo di parziale irrilevanza in virtù della possibilità di dedurre extracontabilmente e quindi solo all'interno della dichiarazione dei redditi alcuni componenti negativi di reddito (ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore) ai sensi del precedente articolo 109 TUIR, assume nuovamente rilevanza a seguito dell'approvazione della legge finanziaria per il 2008 che non solo ha eliminato le deduzioni extracontabili, ma ha ulteriormente previsto dei casi di stretta dipendenza tra la determinazione civilistica e quella fiscale. Nel dettaglio si vedano i paragrafi che seguono.

⁷¹ A. FANTOZZI-R.LUPI, *L'imposizione della società per azioni con particolare riguardo ai tributi diretti*, p. 25 (p. 43), in G. E. COLOMBO E G. B. PORTALE, *Trattato delle società per azioni, Profili tributari e profili concorsuali*, Vol. 9, Torino, 1993; G. FALSITTA, *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1980, 193, ora in *Il bilancio di esercizio*, p. 141 (147-148).

ulteriore precisazione che permette di sottolineare che le norme fiscali sul reddito d'impresa non costituiscono una disciplina organica, ma si limitano ad imporre delle variazioni. In questo senso le disposizioni del TUIR riguardanti i componenti positivi non hanno l'obiettivo di imporre la tassabilità, ma di determinare la modalità della tassazione mentre i componenti negativi del TUIR non stabiliscono la deducibilità, ma le condizioni, i tempi e le modalità a cui è subordinata la deduzione⁷². Si può, pertanto, sostenere che la non inclusione all'interno del TUIR di un componente negativo non comporta l'automatica irrilevanza fiscale, ma la sua valutazione alla luce dei principi generali del reddito d'impresa, operando in questo caso la qualificazione dettata dal legislatore civilistico. La norma fiscale recepisce esclusivamente il dato quantitativo indicato nel conto economico civilistico, non la disciplina legale dei fatti di gestione che necessitano, ove necessario, di una qualificazione fiscale da effettuarsi nella dichiarazione dei redditi mediante il meccanismo della variazioni⁷³. I fatti di gestione che risultano dal conto economico rappresentano la fattispecie che viene ad essere presupposta dalle norme contenute dal TUIR, a partire dall'articolo 84 e seguenti, e da queste qualificate giuridicamente e trasformate per pervenire all'imponibile fiscale, fermo restando che qualora non intervenga una specifica qualificazione è al dato civilistico che occorre fare riferimento pur sempre nel rispetto dei principi di determinazione del reddito d'impresa⁷⁴.

7. IL MECCANISMO DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO E IN DIMINUIZIONE.

Abbiamo sostenuto che al fine garantire il rispetto di determinati valori relativi al sistema tributario (semplificazione, certezza, evitare evasioni ed elusioni, ecc.) vengano previste delle variazioni del risultato di esercizio che possono aumentare o diminuire tale valore per giungere alla base imponibile sulla quale calcolare successivamente l'imposta. Il risultato del conto economico è, nella determinazione analitica del reddito d'impresa, elemento costitutivo di una più complessa fattispecie,

⁷² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, Vol. II, 2008, p. 104,

⁷³ G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., p. 214.

⁷⁴ Su tale aspetto anche in considerazione del nuovo assetto della disposizione del TUIR che stabilisce la dipendenza (articolo 83) si veda A. VICINI RONCHETTI, *Prime riflessioni sulle nuove regole di determinazione del reddito d'impresa per i soggetti tenuti al bilancio IAS/IFRS*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2008, p. 999.

integrata dalle variazioni in aumento e diminuzione che sono previste dal TUIR per tenere conto delle specifiche esigenze della disciplina tributaria⁷⁵. Le particolari esigenze che intende perseguire la normativa tributaria possono essere individuate nella necessità di garantire certezza al rapporto tributario, di impedire comportamenti elusivi ed evasivi, di semplificazione e, da un punto di vista extrafiscale, di incentivare o disincentivare determinati comportamenti del contribuente utilizzando la disciplina fiscale come strumento di politica economica. Questi ultimi criteri guida erano già previsti dalla legge delega del 1971 che faceva riferimento alle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo.

La garanzia di certezza del rapporto tributario emerge in tutte quelle situazioni in cui la disciplina civilistica permette al redattore del bilancio dei margini di apprezzamento della fattispecie ampiamente soggettivi. Ci può essere il caso in cui il dato da iscrivere all'interno della contabilità è solo stimato poiché occorre attendere il verificarsi di un determinato evento nel tempo per conoscere l'esatta determinazione. L'esempio è rappresentato dal valore da attribuire ai crediti che si presume di incassare e alla correlata svalutazione da iscrivere nel conto economico. In altri casi il valore è di tipo congetturale, come ad esempio nel caso degli ammortamenti o della valutazione delle rimanenze di magazzino.

La differenza che si realizza tra quanto stabilito dal legislatore civilistico, che utilizza espressioni del tipo "valore di presumibile realizzo" per i crediti commerciali, ovvero deperimento fisico del bene nel caso degli ammortamenti, e quello che diversamente prevede la predeterminazione indicata all'interno del TUIR, con i limiti minimi o massimi di determinate valutazioni, è dovuta principalmente all'esigenza di attribuire certezza al rapporto tributario al fine di garantire, da un lato, il contribuente da eventuali rettifiche da parte dell'amministrazione finanziaria su poste di bilancio ampiamente discrezionali nella valutazione e, dall'altro lato, come già sostenuto, a garantire che la determinazione della base imponibile non diverga tra contribuenti che realizzano la medesima fattispecie in funzione della soluzione contabile utilizzata.

⁷⁵ G.A. MICHELI, *Divari fra legislazione civilistica e legislazione tributaria*, p. 207 (p. 210), in AA. VV. *Il reddito d'impresa*, incontri con il Banco di Roma, 10/12-12-1973, Roma, 1974; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 104. L'autore sottolinea come nell'ambito del reddito d'impresa si faccia riferimento alla determinazione analitica del reddito d'impresa poiché qualora manchino i presupposti per la determinazione analitica del reddito d'impresa il reddito è calcolato in via extracontabile. Il bilancio rileverebbe dal punto di vista sostanziale e non come strumento probatorio (si pensi al caso in cui il bilancio non sia stato approvato dall'assemblea).

Tali valutazioni predeterminate permettono all'amministrazione di pervenire ad una più rapida identificazione di alcuni elementi della base imponibile e allo stesso tempo ad evitare conflitti con il contribuente in merito alla quantificazione di un determinato valore iscritto all'interno della contabilità. L'esigenza di regole precise per il diritto tributario comporta la necessità di rientrare nei limiti minimi o massimi identificati dal legislatore fiscale e che non è possibile travalicare⁷⁶.

Altre disposizioni che permettono la divaricazione dei due risultati, civilistico e fiscale, sono riferibili alla necessità di prevenire comportamenti elusivi ed evasivi proprio in virtù del rispetto del principio di capacità contributiva di cui abbiamo già detto in precedenza. L'allontanamento da un reddito di tipo effettivo, con la previsioni di limiti quantitativi per determinate deduzioni, ha l'obiettivo principale di non permettere al contribuente di utilizzare gli spazi concessi dalla normativa civilistica per ridurre "fittiziamente" l'ammontare del carico fiscale nel periodo d'imposta. Il documento di riferimento all'interno del quale confluiscono le valutazioni fiscali dei componenti positivi e negativi è la dichiarazione dei redditi. In tale documento non vengono analiticamente indicati tutti i valori espressi all'interno del bilancio di esercizio, ma sulla base del risultato di conto economico, utile o perdita, vengono previste le variazioni in aumento e le variazioni in diminuzione. Le variazioni in aumento possono essere generate da una serie di fattori, quali l'impossibilità di dedurre dal reddito imponibile alcuni costi perché in tutto o in parte indeducibili ovvero poiché deducibili nei periodi di imposta successivi (si pensi al caso degli interessi passivi, articolo 96 TUIR così come modificato dalla legge finanziaria 2008, o nel secondo caso alle spese di pubblicità e propaganda deducibili in più periodi d'imposta). Possono inoltre comportare variazioni in aumento del reddito imponibile componenti positivi di reddito che non sono stati in tutto o in parte imputati al conto economico civilistico (si pensi al caso del valore normale dei beni assegnati ai soci che possono generare ricavi ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del TUIR o una plusvalenza ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera c, del TUIR).

⁷⁶ R. LUPI, *Diritto Tributario*, parte speciale, Milano, 2005, p. 115.

8. IL PRINCIPIO DELLA PREVIA IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO QUALE STRUMENTO PER RAFFORZARE IL PRINCIPIO DI DIPENDENZA.

Ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR "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"⁷⁷. Fin dalla prima introduzione tale regola, codificata dapprima nell'articolo 74 del DPR 597/73 e poi nell'articolo 75 del DPR 917/1986, ha posto una serie di problematiche in merito alla sua valenza e alla funzione nell'ambito del TUIR. E' chiaro che un principio come quello in esame, richiedendo la necessità della previa imputazione dei costi al conto economico relativo all'esercizio di competenza quale condizione indispensabile, anche se non sufficiente, per la deducibilità fiscale dei componenti negativi, impone di considerare il rapporto di questa norma con l'attuale articolo 83 e con le altre disposizioni del TUIR. In una prima fase ricostruttiva della tematica, si è inteso che la norma avesse lo scopo principale di impedire che non confluissero all'interno del conto economico dell'esercizio alcuni componenti negativi e che pertanto l'ammontare dell'utile civilistico, quindi teoricamente distribuibile agli azionisti, risultasse di ammontare più elevato rispetto a quello che doveva concorrere a tassazione, evitando in tal modo l'imposizione su una parte di risultato d'esercizio. Con la previsione dell'imputazione a conto economico dei costi d'esercizio tale problematica veniva scongiurata⁷⁸. Tale teoria ha subito, con l'inserimento di alcune modifiche alla legislazione tributaria, in particolare con l'introduzione della c.d. maggiorazione di conguaglio, alcune critiche in merito alla reale spiegazione della norma nell'ambito del TUIR, sostenendosi che si trattava di una norma con lo scopo principale di sanzionare, con l'indeducibilità, il contribuente che non includeva nella contabilità un componente negativo, proprio in funzione del ruolo che veniva attribuito al bilancio nella fase di

⁷⁷ L'articolo 109, comma 4, lettera a), prevede in alcuni casi delle deroghe alla previa imputazione: si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio; b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

⁷⁸ Tale tesi venne sostenuta dalla dottrina maggioritaria. Si vedano in particolare gli scritti di A. FANTOZZI-M. ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, cit., 120; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., 212 ss. R. LUPI, *Diritto Tributario*, cit. p. 105.

accertamento del reddito⁷⁹. Tale tesi è stata avallata anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 186 del 17 novembre 1982⁸⁰ laddove è stato sostenuto che la determinazione dell'imposta può essere subordinata alla osservanza di determinati obblighi, anche di tipo contabile che, qualora non rispettati, pongono come conseguenza una sanzione impropria consistente nell'inededucibilità del costo.

In altri casi è stato sostenuto che la regola della previa imputazione avesse carattere probatorio, cioè atta ad accertare il sostenimento e la consistenza del componente negativo di reddito⁸¹. Tale tesi può in realtà essere agevolmente confutata in virtù della presenza all'interno del medesimo ordinamento della disposizione di cui all'articolo 61, comma 3, del DPR 600/1973 che prevede che "i contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze". Se venisse attribuita una rilevanza probatoria alla disposizione di cui all'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR, non si capirebbe la duplicazione all'interno della disciplina dell'accertamento⁸².

Una tesi che merita particolare attenzione è quella che intravede nella disposizione in commento una garanzia e una funzione puramente sanzionatoria connessa con il principio di dipendenza di cui all'articolo 83 TUIR. All'interno del processo di determinazione del reddito d'impresa non può essere lasciata alla discrezionalità del contribuente e/o dell'amministrazione finanziaria l'applicazione delle norme ad essa finalizzate non costituendo né un onere né una facoltà, ma un diritto e un obbligo⁸³. Una spiegazione della norma parzialmente concorde con quella avanzata dalla dottrina precedente individua nella norma in commento un concorso rispetto a quanto previsto dall'articolo 83 TUIR, poiché permette che l'imposta venga applicata su una grandezza economica che si deve discostare il meno possibile dal risultato di conto economico, rappresentando una sorta di effettività del valore dedotto, anche in

⁷⁹ A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, cit., p. 620.

⁸⁰ Corte Cost., sentenza n. 186 del 17 novembre 1982, in E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, Milano, 1984, Volume I, p. 710.

⁸¹ G. MAZZA, *Il bilancio di esercizio e la dichiarazione dei redditi*, p. 294, in AA. VV. *Il bilancio d'esercizio*, problemi attuali, Milano, 1978.

⁸² R. LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, 1986, p. 699. L'autore sottolinea chiaramente che la previa iscrizione all'interno del conto economico del componente negativo di reddito non aggiunge né toglie alcunché dal punto di vista dimostrativo relativamente al sostenimento del costo, anche in relazione al fatto che il documento in questione, il conto economico, non è tenuto cronologicamente e potrebbe essere redatto anche se mancano totalmente le scritture contabili.

⁸³ G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., p. 200.

considerazione del fatto che il nostro sistema ha scelto quale modello quello della dipendenza, seppur attenuata, e non quello dell'autonomia⁸⁴. In tale contesto la norma tributaria non deve contenere criteri alternativi a quelli civilistici, ma più semplicemente deve fissare dei limiti alla deducibilità o all'imponibilità di determinati componenti di reddito al fine di includere all'interno della dichiarazione dei redditi un reddito d'impresa che si discosti il meno possibile da quello di conto economico. Ciò appare evidente non tanto nei casi di costi che possono definirsi effettivi nel senso che non c'è la necessità dell'iscrizione nel conto economico per provarne la loro esistenza, ma per quei componenti negativi di reddito che incorporano una componente valutativa, come ad esempio gli ammortamenti, che qualora non considerati nel loro valore originario di conto economico farebbero perdere importanza al medesimo principio di derivazione.

9. LA *RATIO* DELLE INTERFERENZE NEL BILANCIO DI ESERCIZIO: DALL'INQUINAMENTO AL DISINQUINAMENTO CONTABILE. LE DEROGHE AL PRINCIPIO DI PREVIA IMPUTAZIONE AL CONTO ECONOMICO E LE DEDUZIONI EXTRACONTABILI.

Una delle maggiori problematiche conseguenti all'applicazione del principio della previa imputazione è stata quella della c.d. dipendenza rovesciata. In particolare, si è sostenuto che, dovendo il redattore del bilancio, al fine di poter usufruire di un beneficio concesso dal legislatore fiscale, imputare obbligatoriamente, pena l'indeducibilità, il componente negativo al conto economico di competenza dell'esercizio, sarebbe indotto a "inquinare" il dato del bilancio d'esercizio in ragione di un risparmio d'imposta concesso dal TUIR. All'interno del conto economico di natura civilistica di conseguenza venivano rappresentati (anche) componenti negativi di reddito che non vantavano le caratteristiche previste dal codice civile per la loro iscrizione. Sul tema, dal punto di vista normativo, venne approvata la direttiva CEE n. 78/660⁸⁵ che, agli articoli 35 (paragrafo 1, lettera d), 39 (paragrafo 1, lettera e) e 43 (paragrafo 1, n.10 e 11), recepita nell'ordinamento italiano con il DLgs. n. 127 del 9 aprile 1991, si occupava delle interferenze fiscali nell'ambito del bilancio di esercizio. Il DLgs. n. 127/1991 considerava tale circostanza come eccezionale e prevedeva la necessità di

⁸⁴ G. ZIZZO, *La deduzione dei componenti forfetari*, p. 397 (p. 399), in F. Tesauro, *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007.

⁸⁵ Direttiva 78/660/CEE del 25 luglio 1978.

darne informazione in un apposito allegato del bilancio, con l'indicazione sia delle imposte anticipate sia di quelle differite. Dal punto di vista italiano, anche in considerazione della presenza del principio di previa imputazione dei componenti negativi al conto economico, venne introdotto all'interno del bilancio di esercizio una specifica "area fiscale", evidenziata alle voci n. 24 e 25 del conto economico, c.d. appendice fiscale. Le due voci contenevano le rettifiche di valore (n. 24) e gli accantonamenti (n. 25) incluse nel bilancio esclusivamente in applicazione di norme tributarie, con il rinvio alla nota integrativa per il dettaglio delle due voci complessivamente considerate. Successivamente a tale intervento normativo⁸⁶, con la legge n. 503 dell'8 agosto 1994, le due voci di conto economico vennero soppresse (24 e 25), prevedendo all'interno del codice civile, in aggiunta all'articolo 2426 c.c., il comma 2 che disponeva la possibilità di effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie. Una delle possibili interpretazioni della modifica legislativa poteva essere rinvenuta nella necessità di maggiore allineamento della normativa italiana rispetto a quella prevista dalla IV direttiva CEE. L'intervento di modifica operava sulla parte formale della normativa e non su quella sostanziale, poiché dal punto di vista sistematico i rapporti tra le norme civilistiche e quelle fiscali restarono inalterati. Il problema dell'interferenza fiscale permaneva all'interno della disciplina del bilancio di esercizio. Il breve periodo di utilizzo della c.d. appendice fiscale con la successiva introduzione dell'articolo 2426, comma 2, del codice civile è stato interpretato dalla dottrina come collegato all'incertezza circa la sussistenza sostanziale del principio di previa imputazione a conto economico di componenti negativi rilevabili solo fiscalmente⁸⁷.

Al fine di ovviare all'interferenza fiscale all'interno del bilancio il legislatore civilistico ha previsto nella legge delega di riforma del diritto societario 366/2001⁸⁸ l'eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio di esercizio prevedendo all'articolo 6, comma 1, lettera a), di eliminare le "interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa anche attraverso la modifica della relativa

⁸⁶ Per i riferimenti e per le motivazioni che hanno generato tale modifica si veda G.E. COLOMBO, *Bilancio di esercizio e consolidato*, p. 215 e ss., in G.E. COLOMBO E G.B. PORTALE, *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1994.

⁸⁷ F. GALLO, *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio di esercizio*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, p. 3 (p. 5).

⁸⁸ Legge 3 ottobre 2001, n. 306, *Delega al governo per la riforma del diritto societario*.

disciplina e stabilire le modalità con le quali, nel rispetto del principio di competenza, occorre tenere conto degli effetti della fiscalità differita”. Il legislatore delegato, con l’attuazione della legge delega confluita all’interno del DLgs. n. 6 del 17 gennaio 2003, ha abrogato il comma 2, dell’articolo 2426 del codice civile. Allo stesso tempo, il legislatore fiscale con l’approvazione della legge delega di riforma del sistema fiscale statale n. 80 del 2003, all’articolo 4, comma 1, lettera i), ha previsto “la deducibilità delle componenti negative forfetariamente determinate, quali le rettifiche dell’attivo e gli accantonamenti a fondi, indipendentemente dal transito a conto economico....”. Il DLgs. n. 344/2003 che ha dato attuazione alla legge delega ha ampiamente modificato l’articolo 109 del TUIR, introducendo al comma 4 la possibilità di dedurre in via extracontabile, quindi senza il necessario transito dal conto economico civilistico, alcuni componenti negativi di reddito, identificati negli ammortamenti, negli accantonamenti e nelle altre rettifiche di valore. Per poter usufruire della deducibilità di tali componenti era necessaria l’iscrizione in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi. E’ opportuno sottolineare che la deduzione extracontabile era consentita sia nel caso in cui era stata imputata a conto economico una quota inferiore rispetto a quanto previsto dalla normativa fiscale sia nel caso in cui non vi era nessuna imputazione al documento di bilancio. Tale orientamento è confermato oltre che dalla interpretazione ministeriale⁸⁹ anche dal riferimento alla *ratio* dell’intervento legislativo volto all’eliminazione delle interferenze fiscali all’interno del bilancio per alcune voci di costo (ammortamenti, accantonamenti, ecc.), caratterizzati da processi valutativi di difficile identificazione nei rapporti tra la normativa fiscale e quella civilistica. Per tali elementi di costo la scelta è quella di porli all’esterno della determinazione del reddito d’impresa, non collegandoli alla rappresentazione espressa all’interno del conto economico civilistico⁹⁰. L’intervento del legislatore sia civilistico sia fiscale si poneva in linea con la necessità di restituire al bilancio civilistico la funzione principale di tale documento e cioè la rappresentazione veritiera e corretta della rappresentazione economica, patrimoniale e finanziaria, così come richiesto dal codice civile (articolo 2423). Tuttavia, tale intervento normativo non doveva rappresentare una penalizzazione per i contribuenti per la deducibilità dei costi

⁸⁹ Circolare n. 27/E del 31 maggio 2005, Articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR. *Eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d’esercizio e deduzione extracontabile di ammortamenti, altre rettifiche di valore ed accantonamenti*, in Banca dati documentazione fiscale del sito internet www.finanze.it.

⁹⁰ Sul punto, G. ZIZZO, *La deduzione dei componenti forfetari*, cit., p. 410.

c.d. forfetari. Le norme sul reddito d'impresa che ponevano tali valutazioni nei loro limiti massimi si identificavano come norme a tutela del contribuente ma soprattutto dell'amministrazione finanziaria che non doveva dimostrare l'effettività di determinati costi. Inoltre, l'intervento normativo poneva in evidenza che la causa dell'inquinamento fiscale dei bilanci era ascrivibile alla presenza all'interno dell'ordinamento tributario del principio di previa imputazione. In realtà, è opportuno sottolineare nuovamente che tale principio rimane in vigore anche in presenza della possibilità di dedurre extracontabilmente alcuni componenti negativi di reddito e (anche) in un sistema, come quello attualmente in vigore (si veda il paragrafo successivo), in cui tali deduzioni sono state eliminate. La norma sulla previa imputazione non si pone in contrasto con la corretta rappresentazione all'interno del bilancio di esercizio di determinati componenti negativi di reddito, quanto piuttosto è una disposizione che si collega alla necessità che alcuni componenti negativi vengano giustificati prima che fiscalmente (anche) dal punto di vista civilistico. Diversamente, allorquando il legislatore fiscale introduce all'interno dell'ordinamento tributario disposizioni fiscali che rispondono alla logica di usufruire di una riduzione della base imponibile, previa imputazione a conto economico del componente negativo, identifica pur sempre una facoltà e non un obbligo per il contribuente, pur con la consapevolezza che rappresentano una forte spinta verso l'inquinamento (sul valore del principio di previa imputazione ritorneremo nel paragrafo successivo).

Come è stato acutamente osservato⁹¹, anche dopo l'introduzione delle deduzioni extracontabili non viene messo in discussione il legame tra la determinazione civilistica e quella fiscale, cioè il principio di derivazione, poiché una soluzione opposta sarebbe sproporzionata rispetto alle limitate ipotesi in cui si riscontrano componenti negativi forfetari. Si tratta, pertanto, di un intervento limitato a tali voci di bilancio che incidono solo dal punto di vista quantitativo. Il rapporto di derivazione costituisce comunque la migliore garanzia sia per il contribuente sia per l'amministrazione finanziaria, per il primo poiché impedisce all'amministrazione finanziaria di utilizzare percorsi diversi costruiti dal legislatore senza il necessario riferimento alla tecnica oltre che su una reale capacità contributiva, e per l'amministrazione finanziaria quale prima misura di

⁹¹ F. GALLO, *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio di esercizio*, cit., p. 9.

attendibilità del dato dichiarato. Infatti, a seguito dell'abrogazione dell'articolo 2426, comma 2, del codice civile il legislatore fiscale ha mantenuto sia il principio di derivazione sia quello della previa imputazione, limitando in quest'ultimo caso il ricorso al prospetto extracontabile in tutti i casi in cui vi era la necessità di non inquinare il bilancio di esercizio. La disposizione di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR in vigore dal 1 gennaio 2004 e di recente abrogata con la legge finanziaria 2008, prevedeva che "in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto diverse dalla riserva legale e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. L'ammontare delle eccedenze è ridotta degli ammortamenti, delle plusvalenze o minusvalenze, delle rettifiche di valore relativi agli stessi beni e degli accantonamenti, nonché delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio distribuiti, che hanno concorso alla formazione del reddito". La norma prevedeva un regime di sospensione d'imposta delle riserve di patrimonio netto e degli utili d'esercizio fino a concorrenza dell'importo complessivo delle deduzioni extracontabili, non imputati al conto economico dell'esercizio, per un importo coincidente con gli utili che non concorrevano al reddito dell'esercizio. La situazione descritta non rilevava nel momento della deduzione extracontabile ma solo nel caso in cui si procedeva alla distribuzione di utili che in quel determinato periodo non avevano subito una ordinaria tassazione. La deduzione fiscale del maggior valore del componente negativo di reddito veniva operata con una variazione in diminuzione da effettuarsi nella dichiarazione dei redditi, comportando una differenza tra l'utile civilistico e quello tassabile. Secondo l'articolo 109, comma 4, lettera b), TUIR, a seguito di tale divaricazione si crea un vincolo di indisponibilità sia sugli utili futuri sia sulle riserve di patrimonio netto. Il vincolo non incideva su una specifica riserva ma operava indistintamente, per "masse", su tutte le riserve che diventavano in sospensione di imposta.

A questo punto della trattazione dobbiamo chiederci quale sia stata la ragione dell'inserimento del vincolo di indisponibilità descritto. Sul punto, già prima della

definitiva approvazione della modifica al TUIR la dottrina⁹² che si era dedicata al tema aveva messo in evidenza che le possibili soluzioni per ovviare alla problematica dell'inquinamento del bilancio erano due: la prima collegata all'evidenziazione in apposito prospetto delle deduzioni non giustificate civilisticamente senza la creazione di vincoli di sospensioni d'imposta neanche sulle riserve di patrimonio netto al fine di evitare la permanenza di interferenze fiscali sul bilancio di esercizio ovvero, la seconda, di tipo più tradizionale, prevedeva la creazione di riserve in sospensione d'imposta per un corrispondente ammontare di utili e riserve al fine di condizionare la fruizione dell'opportunità cioè la detassazione dell'utile, al mantenimento dell'utile all'interno della medesima società, contribuendo all'autofinanziamento e al rafforzamento degli apparati produttivi (uno dei principi direttivi della legge delega degli anni '70). La relazione di accompagnamento al provvedimento normativo riproduce interamente l'intervento dottrinale citato sostenendo che la soluzione adottata rappresenta un compromesso tra le due esigenze menzionate. Sul punto, successivamente alla entrata in vigore del provvedimento, sono state avanzate alcune tesi ricostruttive della *ratio* sottostante il vincolo di copertura patrimoniale. Una prima tesi sembra configurare la disposizione in commento nell'ambito degli strumenti posti a tutela dell'erario, al fine di garantire i mezzi finanziari necessari per il pagamento delle imposte nel momento in cui sorgerà l'obbligazione tributaria⁹³. Una seconda tesi individua la funzione della normativa quale strumento di rafforzamento degli apparati produttivi, funzionale a garantire che l'utile resti nell'ambito della società che lo ha prodotto e non venga distribuito ai soci⁹⁴. Una terza ipotesi intravede nell'articolo 109, comma 4, del TUIR, una normativa volta all'equiparazione degli effetti tra l'onere imputato al prospetto

⁹² F. GALLO, *L'adeguamento delle norme tributarie alla riforma del diritto societario*, p. 3 (p. 10), in R. RINALDI, *Il reddito d'impresa tra norme di bilancio e principi contabili*, Milano, 2004,.

⁹³ F. CROVATO, *L'imposta sul reddito: il criterio di imputazione a conto economico e nuove regole di determinazione forfettaria del reddito*, p. 233 (p. 241), in AA. VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004; R. LUPI, *Le cautele in caso di distribuzione non resuscitano la maggiorazione di conguaglio*, p. 233 (p. 248), in AA. VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004,

⁹⁴ Sul punto G. FALSITTA, *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società (IRES)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, p. 921 (p. 931); P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Rivista di diritto tributario*, 313 (p. 367); G. ZIZZO, *La deduzione dei componenti forfetari*, cit., p. 412.

extracontabile e quello imputato direttamente al conto economico⁹⁵. Quanto alla prima delle tesi indicate è opportuno sottolineare che se la norma dell'articolo 109, comma 4, TUIR, viene intesa come avente la funzione di preconstituire le risorse necessarie per l'adempimento dell'eventuale obbligazione tributaria non appare persuasiva stante l'obbligo imposto dal codice civile di iscrivere in bilancio le imposte differite passive. Tale iscrizione garantisce di per sé la presenza della provvista finanziaria per il pagamento dell'eventuali imposte. Inoltre, nell'ambito dell'ordinamento tributario si riscontrano altri casi in cui è presente un differimento della tassazione, come nel caso delle plusvalenze rateizzate di cui all'articolo 86 TUIR, senza la necessità di prevedere una copertura di tipo patrimoniale. La norma, pertanto, non avrebbe una funzione di garanzia per il pagamento delle imposte di recupero, ma assicurerebbe che le deduzioni non iscritte nel conto economico ma nel prospetto della dichiarazione dei redditi vengano mantenute nell'economia dell'impresa⁹⁶. Sulla base di tale premessa la seconda delle tesi individuate qualifica la deduzione extracontabile prevista dal TUIR in termini di agevolazione e il principio di copertura rappresenterebbe la tutela che l'ordinamento prevede per il mantenimento delle risorse nella stessa impresa. Infatti, nel caso delle deduzioni extracontabili esiste la possibilità di derogare al principio di previa imputazione anche per i componenti negativi di reddito (ad esempio gli ammortamenti ordinari) pur non esistendo una giustificazione economica sottostante. Quindi, se per alcune tipologie di costi, come gli ammortamenti anticipati, poteva ravvisarsi una funzione di agevolazione, per la restante parte dei costi "stimati" iscrिवibili nel prospetto extracontabile non si ravvisava la struttura dell'agevolazione che, in linea generale, collega un dato comportamento meritevole di incentivo ad una detassazione del reddito del contribuente. In questo caso, non c'è la scelta da parte del contribuente come nel caso degli ammortamenti anticipati poiché la maggiore deduzione degli ammortamenti ordinari, degli accantonamenti, ecc., è concessa esclusivamente attraverso l'iscrizione nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, così come per la restante parte dei costi imputati a conto economico, configurandosi come obbligato comportamento del contribuente.

⁹⁵ A. CONTRINO, *La deduzione fiscale dei componenti negativi "forfetari" (e delle eccedenze dei canoni di leasing finanziario) non imputati a conto economico*, p. 476 (p. 510), in M. NOTARI-L.A. BIANCHI, *Obbligazioni, Bilancio: artt. 2410-2435 bis c.c.*, Milano, 2006.

⁹⁶ G. TABET, *I lavori della commissione Gallo con particolare riferimento al tema del disinquinamento del bilancio*, in *Il fisco*, 2003, p. 6063 (p. 6068).

Una diversa ricostruzione individua la *ratio* del principio di copertura nella necessità di garantire eguale effetti alle regole sulla previa imputazione e all'iscrizione nel prospetto delle dichiarazioni extracontabili. Secondo tale interpretazione il vincolo di indisponibilità delle riserve impedirebbe di creare una ingiustificata circolazione di utili non tassati conseguenti alla mancata imputazione a conto economico, evitando una disparità di trattamento fiscale per i costi derivanti da atti di scambio e costi forfettari. Pur considerando che esiste l'obbligo dello stanziamento delle imposte differite che garantisce le risorse per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, ciò non toglie che fino a quando non viene realizzato il maggior utile per riassorbire gli oneri dedotti negli esercizi precedenti, in mancanza del vincolo di indisponibilità, il maggior utile "circola" senza la possibilità da parte del fisco di acquisire la relativa imposta. Il vincolo di indisponibilità comporta l'attribuzione alla quota di patrimonio netto che corrisponde alle deduzioni extracontabili del regime tributario delle passività, così come per le deduzioni contabili derivanti dall'imputazione a conto economico. Con l'introduzione del vincolo di indisponibilità è come se gli utili legati alle deduzioni extracontabili non fossero stati realizzati e la loro eventuale distribuzione resta subordinata alla tassazione. Si potrebbe in tal modo spiegare anche la ragione per la quale tale vincolo non sia stato previsto per altre ipotesi di divergenze temporanee, come nel caso della tassazione delle plusvalenze patrimoniali.

10. LE SCELTE DELLA LEGGE FINANZIARIA 2008. L'ELIMINAZIONE DELLE DEDUZIONI EXTRACONTABILI E IL RISPETTO DEI CORRETTI PRINCIPI CONTABILI ANCHE IN MATERIA TRIBUTARIA. LA RATIO DELLA PREVIA IMPUTAZIONE ALLA LUCE DELLA MODIFICA NORMATIVA.

Con la legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (d'ora in avanti legge finanziaria per il 2008) sono state introdotte rilevanti modifiche al sistema di determinazione del reddito d'impresa per i soggetti passivi IRES. Le novità più importanti riguardano l'abolizione delle deduzioni extracontabili di cui all'articolo 109 del TUIR e la contestuale eliminazione degli ammortamenti anticipati ed accelerati, la riduzione dell'aliquota legale d'imposta dal 33% al 27,5%, la rideterminazione della plusvalenze esenti ai sensi dell'articolo 87 del TUIR, la modifica del regime fiscale concernente gli interessi passivi con l'abolizione della *thin capitalization* e del pro-rata patrimoniale. La legge

finanziaria per il 2008 ha ulteriormente rivisto il principio di derivazione di cui all'articolo 83 per i soggetti passivi che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS (sul punto rinviamo al capitolo II).

Oggetto della nostra indagine sarà la modifica concernente l'abolizione del meccanismo delle deduzioni extracontabili e l'eliminazione delle misure di agevolazione quali l'ammortamento anticipato. In tale analisi si cercherà di delineare, alla luce dell'attuale normativa, la funzione da attribuire al principio di previa imputazione dei componenti negativi di reddito e il collegamento con il principio di derivazione.

Secondo l'articolo 1, comma 33 della legge finanziaria, a partire dal 1 gennaio 2008 non potranno più essere effettuati ammortamenti, accantonamenti e rettifiche di valore non giustificati dal punto di vista economico ovvero non transitati dal conto economico civilistico così come previsto dall'articolo 109, comma 4, TUIR in base al principio di previa imputazione a conto economico. Il legislatore ha indicato le ragioni di tale intervento normativo nella necessità di non permettere la deducibilità di costi privi di giustificazione economica da una parte e per l'eccessivo ricorso da parte dei contribuenti all'utilizzo del prospetto extracontabile presente nella dichiarazione dei redditi che, secondo le indicazioni ministeriali, avrebbe raggiunto degli importi non più compatibili con la funzione assegnata dal legislatore della riforma fiscale del 2003 (nei modelli di dichiarazione dei redditi degli anni 2004 e 2005 si sono conteggiati oltre 14 miliardi di euro di costi stimati da prospetto)⁹⁷.

Le motivazioni, oltre a quelle ufficiali, che avrebbero indotto il legislatore alla modifica dell'articolo 109, comma 4, lettera b), e alla modifica delle disposizioni specifiche sugli ammortamenti anticipati ed accelerati potrebbero essere rinvenute nella necessità di ripristinare la deducibilità dei costi stimati esclusivamente nei casi in cui siano "supportati" dal punto di vista economico. A nostro avviso, è secondo tale chiave di lettura che dovrebbe interpretarsi la relazione di accompagnamento al provvedimento di modifica del TUIR. E' stato opportunamente sottolineato⁹⁸ che con la modifica in

⁹⁷ Relazione illustrativa al disegno di legge presentato dal governo italiano successivamente approvato con la legge n. 244/2007, articolo 3, p. 10.

⁹⁸ M. BEGHIN, *Le recenti modifiche al procedimento di determinazione del reddito d'impresa tra disallineamenti storici (quadro EC), disallineamenti potenziali (da conferimento ex art. 176 TUIR) e nuove imposte sostitutive*, p. 207 (p. 208), in M. BEGHIN, *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008.

commento si restituisce al principio di derivazione di cui all'articolo 83 TUIR e soprattutto al principio di previa imputazione di cui all'articolo 109, la funzione che svolgevano prima dell'introduzione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio e della possibilità di "sganciarsi" dal conto economico per la deducibilità dei costi stimati. Tale affermazione può essere sostenuta proprio dalle modifiche legislative intervenute sul tema degli ammortamenti, con la soppressione degli ammortamenti anticipati e la limitazione di quelli ordinari nel limite della quota individuata dal TUIR, con l'ulteriore indicazione che quest'ultimo rappresenta esclusivamente un limite massimo, ma non rappresenta mai un limite minimo. Ciò in considerazione del fatto che, a differenza di quanto avveniva prima della riforma del 2003 che ha introdotto le deduzioni extracontabili, manca nell'attuale ordinamento una normativa analoga a quella dell'articolo 2426, comma 2, del codice civile, che concede la possibilità di "inquinare" le voci di bilancio con le valutazioni fiscali. A questo punto potrebbe obiettarsi che si introduce nuovamente la possibilità per il contribuente di ottenere in ogni caso la deducibilità massima concessa dal TUIR, introducendo nuovamente quanto nel 2003 era stato volutamente eliminato. In realtà, tali comportamenti non sono ammissibili dal punto di vista civilistico e potrebbero essere disconosciuti dall'amministrazione finanziaria sulla base di una disposizione introdotta nella medesima legge finanziaria per il 2008. L'articolo 1, comma 34, della legge finanziaria per il 2008 specifica che "gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale.....decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, possono essere disconosciuti dall'amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità dell'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base ai corretti principi contabili". Con l'introduzione di tale previsione normativa dovrebbero chiudersi i margini per il contribuente di riportare in bilancio costi non giustificati dal punto di vista economico con l'originaria attribuzione al principio di previa imputazione di norma volta alla necessità di inserire nella determinazione della base imponibile dei costi effettivi⁹⁹. Sulla natura di tale

⁹⁹ Sulla prima affermazione si veda G. ZIZZO, *Il potere di disconoscere gli oneri forfetari: un passo falso o il segno di una nuova era?*, in *Corriere Tributario*, 2008, p. 755.

disposizione torneremo più avanti. Nel periodo transitorio è previsto per le deduzioni extracontabili un meccanismo di riallineamento.

L'art. 1, comma 48, della Finanziaria 2008 ha stabilito, infatti, che l'eccedenza dedotta extra contabilmente ai sensi dell'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR può essere recuperata a tassazione mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRES ed IRAP, con aliquota del 12%, sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14%, sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16%, sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. Il secondo periodo di tale disposizione ha previsto che l'applicazione dell'imposta sostitutiva possa essere anche parziale, purché sia richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili. Il terzo periodo ha quindi fatto rinvio ad un decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze l'emanazione delle disposizioni attuative. L'ultimo periodo ha sancito il versamento dell'imposta sostitutiva in tre rate annuali, la prima delle quali pari al 30%, la seconda al 40% e la terza al 30%; sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5%. In relazione, poi, alle riserve di copertura patrimoniale, di cui era obbligatoria la costituzione per bilanciare le deduzioni extracontabili, l'art. 1, comma 34, ottavo periodo, della Finanziaria 2008 ha introdotto un regime di affrancamento facoltativo, diretto ad eliminare il vincolo di non disponibilità, gravante sulle suddette riserve in sospensione d'imposta, ma senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi. Si tratta di un affrancamento a titolo oneroso, basato sul pagamento di un'imposta sostitutiva dell'1%, che "deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito, relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007". Occorre precisare che quello appena delineato è un regime meramente opzionale, al fine di offrire ai contribuenti un passaggio rapido e semplice al nuovo regime, che vieta le deduzioni extracontabili, senza attendere le lunghe procedure di riallineamento naturale dei valori. Nulla impedisce, tuttavia, che il contribuente possa lentamente eliminare le iscrizioni nel prospetto extracontabile (Quadro EC della dichiarazione dei redditi), mediante il naturale assorbimento delle divergenze tra valori civili e valori fiscali, come disposto dall'abrogato quinto periodo dell'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR. Al fine di ottenere il riallineamento dei maggiori valori iscritti in bilancio, il Decreto attuativo del

3 marzo 2008 ha definito la disciplina per cancellare o ridurre le eccedenze, emergenti dall'abrogato prospetto extracontabile, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva, con ciò consentendo di superare l'attesa per il loro riassorbimento fisiologico.

Attraverso l'opzione per il riallineamento, pagando l'imposta sostitutiva, i contribuenti ottengono l'effetto di ricondurre ad unità e riconciliare i valori civili con quelli fiscali, godendo quindi dei relativi benefici in termini di ammortamenti, realizzi, nonché della liberazione delle riserve di copertura patrimoniale. Le imprese che decideranno di accedere all'imposizione sostitutiva, conseguendo il riallineamento dei valori, non dovranno più compilare il relativo prospetto.

Dal punto di vista sistematico, è opportuno sottolineare, nell'ambito delle modifiche normative indicate, la differenza tra quanto previsto per l'ammortamento anticipato rispetto a quello accelerato. Infatti, se l'intervento della legge finanziaria per il 2008 è quello che abbiamo più volte indicato, ovvero avvicinare nuovamente i due dati che esprimono la ricchezza prodotta e quella imponibile dell'impresa, sono state introdotte alcune modifiche che non sempre vanno in questa direzione, pur non modificando il nostro giudizio sulla portata generale della finanziaria per il 2008. In particolare, il riferimento è, oltre che alla nuova determinazione della deducibilità degli interessi passivi di cui all'articolo 96 del TUIR, alla soppressione dell'ammortamento accelerato di cui all'ex articolo 102 del TUIR che offriva la possibilità al contribuente che utilizzava in maniera più intensiva il bene di godere di una maggiore quota di ammortamento rispetto a quella prevista dalla ordinaria normativa fiscale, fermo restando la necessità di dimostrare il maggior utilizzo rispetto a quella normale del settore economico in cui opera l'impresa. In tutti i casi in cui era dimostrabile il maggior utilizzo rispetto a quello "normale", derivante da una più intensa utilizzazione, era possibile travalicare i limiti imposti dalla disciplina fiscale all'interno dei coefficienti tabellari, divergendo in questo caso la situazione concreta da quella prevista dal decreto ministeriale per gli ammortamenti. La soppressione degli ammortamenti anticipati potrebbe essere giustificata dalla necessità di eliminare le misure di agevolazione, anche a seguito della riduzione dell'aliquota legale d'imposta dal 33% al 27,5%. In tal modo, acquisterebbe rilevanza una delle esigenze della riforma tributaria del 1971 riguardante l'adeguamento ai principi di competenza economica, diminuendo di importanza l'altro principio direttivo riguardante il rafforzamento degli apparati

produttivi, soprattutto se si considera che il trattamento fiscale di favore non era legato a nessuna condizione soggettiva del contribuente. Se questa è la *ratio* dell'intervento, appare di più difficile giustificazione la soppressione dell'ammortamento accelerato.

L'ambito entro il quale potrebbe ascriversi l'abrogazione dell'articolo 102, comma 3, del TUIR può essere rinvenuto nella difficoltà di fornire la dimostrazione della più intensa utilizzazione sia per il contribuente sia per l'Amministrazione finanziaria, soprattutto con riferimento alla necessaria comparazione che il contribuente doveva effettuare tra l'utilizzo proprio e la media del settore¹⁰⁰.

Qualche riflessione merita la disposizione prevista nelle disposizioni transitorie contenute nella legge finanziaria per il 2008 per evitare nuovamente il fenomeno dell'inquinamento dei bilanci da parte della disciplina fiscale. Abbiamo sottolineato che nell'intenzione del legislatore il contribuente che intenda dedurre un componente negativo di reddito per un importo maggiore rispetto a quello stanziato in bilancio (ad esempio in materia di ammortamenti ordinari), non ha più la possibilità di utilizzare il prospetto delle deduzioni extracontabili e deve pertanto limitarsi nell'ammortare allo stanziamento effettuato dal punto di vista civilistico. Ciò implica che si potrebbe essere indotti all'iscrizione di un componente negativo anche quando non ne ricorrono le condizioni civilistiche al solo fine di usufruire della deduzione. Tuttavia, in virtù della disposizione transitoria, tale comportamento non è consentito dal punto di vista civilistico e, qualora contrasti con i comportamenti degli anni in cui erano in vigore le deduzioni extracontabili, può essere disconosciuto dall'amministrazione finanziaria, con la ripresa a tassazione della deduzione operata. A questo punto occorre chiedersi quale sia la reale portata di tale disposizione, stabilendo i confini operativi e in particolare se possa considerarsi una misura transitoria nel passaggio dal vecchio al nuovo regime oppure se si tratti di una misura valida anche per il futuro. Secondo una prima lettura restrittiva, il potere di disconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria riguarderebbe esclusivamente il passaggio dal vecchio al nuovo regime, tenuto conto del

¹⁰⁰ Sul punto M. BEGHIN, *Ammortamento accelerato ed utilizzazione dei beni*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, p. 521, nota a sentenza a Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza del 13 ottobre 2006, n. 22032. L'autore mette in evidenza la difficoltà di fornire la prova della più intensa utilizzazione soprattutto comparando tale situazione con quella prevista per l'ammortamento ordinario laddove il dato di "normalità" espresso dai coefficienti ministeriali può essere ritenuto oggettivo mentre nell'ammortamento accelerato il dato di normalità non è direttamente ricavabile dal decreto ministeriale esponendo il contribuente ad esporsi attraverso la dimostrazione del maggiore ammortamento alla contestazioni dell'amministrazione finanziaria (p. 531).

riferimento della normativa ai precedenti comportamenti contabili sistematicamente tenuti dal contribuente. Una seconda lettura della disciplina pone la misura introdotta in un ambito più esteso e attribuisce alla norma una validità anche per il futuro sulla base dell'assenza nel dato testuale al richiamo alle deduzioni extracontabili. Inoltre, l'incoerenza contabile alla quale si fa riferimento può interessare anche comportamenti palesemente contrari alle disposizioni civilistiche e che potrebbero essere sindacati dall'amministrazione finanziaria basandosi sull'erronea applicazione delle disposizioni civilistiche¹⁰¹. Secondo la dottrina citata il potere di disconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria non si produrrebbe *tout court* ma sarebbe subordinato alla giustificazione di una incoerenza del comportamento dal punto di vista economico.

Si tratterebbe di una misura che faciliterebbe il compito dell'amministrazione finanziaria nel riscontro di comportamenti di tipo potenzialmente evasivo, operando il disconoscimento solo per la parte di costo non giustificato dal punto di vista economico. L'interpretazione della normativa così come delineata nella seconda ricostruzione incide su un ulteriore aspetto, legato alla possibilità di sindacare i comportamenti del contribuente al fine della deducibilità di componenti negativi di reddito. Si tratterebbe pertanto di una preminenza dell'interesse a garantire l'effettività dei componenti negativi di reddito a discapito della certezza di quest'ultimi, restituendo alla regola sulla previa imputazione il valore originariamente attribuito dal legislatore della riforma del 1971. Ciò non toglie che in futuro su tali tematiche potrebbero sorgere, proprio in virtù di una preferenza verso l'effettività del costo, dei conflitti di qualificazione relativamente a tali costi tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti¹⁰². A questo punto appare confermata anche la tesi sulla reale portata del principio di previa

¹⁰¹ In tal senso M. BEGHIN, *Gli ammortamenti tecnici dei beni materiali dopo la legge finanziaria 2008*, p. 17 (p. 33), in G. FRANSONI, *Finanziaria 2008*, Saggi e commenti, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008,. Fortemente critico verso tale potere di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria anche con riferimento alla circostanza che il bilancio risulterebbe non affidabile quando "urta" con le regole fiscali mentre è un ulteriore presidio fiscale quando è a favore del fisco, R. LUPI, *Reddito fiscale e bilancio civilistico: a sorpresa tornano gli inquinamenti*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 3231 (p. 3235).

¹⁰² La dottrina, R. LUPI, *Finanziaria 2008 e potere del fisco di sindacato sui bilanci*, p. 193 (p. 202), in G. FRANSONI, *Finanziaria 2008*, Saggi e commenti, Quaderni della rivista di diritto tributario, 2008, ha messo in evidenza che la conflittualità tra l'amministrazione e i contribuenti dipende principalmente dal comportamento che seguiranno i funzionari dell'amministrazione finanziaria nell'attività di accertamento, se formalmente improntate al rispetto formale della normativa indicata così come avviene per l'applicazione delle regole sulla competenza nell'attuale sistema normativo o, in alternativa, disconoscendo le valutazioni civilistiche solo allorquando siano state completamente distorte al fine di usufruire di un vantaggio fiscale altrimenti indebito e pertanto non necessariamente quando si tratta di far concorrere un componente di reddito in un periodo d'imposta precedente o successivo.

imputazione che è bene ricordare è sopravvissuta a tutte le modifiche evidenziate nei paragrafi precedenti, essendo talvolta “sacrificata” alle esigenze di certezza proprie del diritto tributario, ma senza mai perdere l’originaria funzione. La regola di previa imputazione rappresenta la garanzia per l’amministrazione finanziaria dell’esistenza delle componenti negative di reddito, al fine di considerare deducibili solo quei componenti che incidono anche dal punto di vista economico sull’utile dell’esercizio. Si tratta di un corollario del principio di derivazione, non sovrapponendosi a quest’ultimo, ma specificandolo ulteriormente, laddove le componenti “stimate” fiscalmente rilevanti non sono alternative ai criteri civilistici ma devono trovare una corrispondente valutazione in sede di formazione del bilancio.

Il componente negativo diventa deducibile solo quando può essere iscritto in conto economico, ovvero esista una giustificazione (anche) economica¹⁰³.

¹⁰³ Sul tema delle possibili azioni in capo all’Amministrazione finanziaria relativamente al falso in bilancio, nella situazione normativa ante finanziaria 2008, si veda il brillante saggio di I. MANZONI, *Fisco, le possibili azioni contro il falso in bilancio*, in Rivista Summa, 1996, p. 16, in cui l’autore ricostruisce la problematica relativa alla possibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria nei casi di nullità e invalidità della delibera assembleare di approvazione del bilancio e, attraverso l’esempio del mancato ripristino da parte degli amministratori del valore di una partecipazione azionaria precedentemente svalutata, ricostruisce i passaggi delle possibili azioni da parte del fisco nei casi di violazioni civilistiche che abbiano impedito il realizzarsi di presupposti impositivi che si sarebbero realizzati se il bilancio fosse stato correttamente redatto. L’autore distingue nettamente questa ipotesi dai casi in cui l’amministrazione finanziaria può, senza rivolgersi al giudice, accertare e recuperare a tassazione eventuali componenti positivi non riportati in bilancio o riportati infedelmente o ancora nei casi in cui i componenti negativi riportati siano inesistenti.

CAPITOLO II

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI PASSIVI IRES CHE ADOTTANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI: IL RAFFORZAMENTO DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE DAL RISULTATO CONTABILE.

SOMMARIO: **1.** Premessa. **2.** - I principi contabili internazionali IAS/IFRS: evoluzione della legislazione nazionale e comunitaria. L'adattamento all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale. **3.** - La legge comunitaria 2003 e le disposizioni fiscali del decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005. **4.** - La necessità di modificare la disciplina prevista dal TUIR e i primi orientamenti ministeriali. La scelta operata dalla legge finanziaria 2008 e le soluzioni prospettate dalla dottrina. **5.** - L'intervento operato dalla legge finanziaria 2008: la rilevanza delle qualificazioni, classificazioni e imputazioni operate nel bilancio IAS/IFRS. **6.** - Il decreto ministeriale di attuazione della legge finanziaria 2008 sugli IAS/IFRS. I problemi rimasti irrisolti e le possibili soluzioni interpretative. **7.** - Le problematiche derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS: l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria. I problemi di ordine costituzionale.

1. PREMESSA.

L'impiego da parte del legislatore fiscale delle determinazioni utilizzate seguendo la disciplina civilistico-contabile ha subito negli ultimi anni una rapida evoluzione per alcuni soggetti passivi dell'IRES, come ad esempio nel caso delle società di capitali quotate nei mercati regolamentati che, in base ad alcune disposizioni di derivazione comunitaria, hanno l'obbligo o la facoltà di redigere il bilancio secondo principi in parte difformi rispetto a quelli previsti dalle direttive contabili (IV e VII direttiva). Tale evoluzione ha, in funzione del principio di derivazione analizzato nel capitolo I, influenzato le possibilità del legislatore tributario che ancora una volta si è trovato di fronte alla scelta di modificare interamente tale principio o, in alternativa, di mantenerlo e rafforzarlo ulteriormente. Nell'analisi di questo capitolo ci proponiamo di analizzare nel dettaglio l'evoluzione della normativa fiscale per i soggetti passivi IRES che hanno l'obbligo di redigere i bilanci di esercizio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS e la compatibilità di tale determinazione con il modello di misurazione vigente per i restanti soggetti passivi IRES. L'analisi si concentrerà non solo sulle disposizioni di dettaglio introdotte con il decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005 e con la legge finanziaria per il 2008, ma si propone di esaminare tali modifiche del TUIR nel più ampio contesto del sistema di determinazione del reddito

d'impresa per ciò che concerne il rispetto del principio costituzionale in materia tributaria stabilito dall'articolo 53 Cost. L'approfondimento della problematica fiscale sarà preceduto dallo studio dell'evoluzione in materia contabile, in particolare per ciò che attiene all'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS nell'ordinamento giuridico italiano.

2. I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS: EVOLUZIONE DELLA LEGISLAZIONE NAZIONALE E COMUNITARIA. L'ADATTAMENTO ALL'INTERNO DELL'ORDINAMENTO GIURIDICO NAZIONALE.

Il tema dei principi contabili quali strumenti per la redazione del bilancio di esercizio previsto dal codice civile ha, da sempre, interessato la dottrina civilistica e contabile con riferimento al valore giuridico da attribuire a tali principi nell'ambito delle fonti concernenti la redazione del bilancio d'esercizio. Il problema si è posto nell'analisi del rapporto esistente tra i principi contabili elaborati da organismi tecnici, quale ad esempio il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, e la disciplina legale del bilancio prevista dal codice civile. Tale questione è stata ulteriormente ravvivata dall'introduzione dell'articolo 4, del DPR n. 136 del 31 marzo 1975, concernente la revisione contabile obbligatoria delle società quotate, che prevedeva che la società di revisione dovesse indicare se i fatti di gestione fossero stati rilevati "secondo corretti principi contabili". Tale disposizione è stata eliminata in sede di recepimento della IV direttiva CEE, sostituita dall'articolo 2423, comma 2, del codice civile che prevede l'obbligo di rappresentare in modo veritiero e corretto (*true and fair view* nella versione inglese) la "situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società". Secondo parte della dottrina, tale espressione costituirebbe un implicito rinvio ai corretti principi contabili¹. Dal punto di vista dell'economia aziendale i principi contabili sono quei principi, inclusi i criteri, le procedure e i metodi di applicazione, che attengono alla individuazione dei fatti oggetto di rilevazione contabile e che stabiliscono le modalità relative alla contabilizzazione dei fatti di gestione e la loro esposizione in bilancio².

¹ S. FORTUNATO, Approccio legalistico e principi contabili in tema di strutture e valutazioni di bilancio, in *Giurisprudenza commerciale*, 1992, p. 453 (p. 465); P.G. JAEGER, La "clausola generale" del bilancio nella direttiva comunitaria e nel diritto tributario italiano, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1984, p. 471 (472).

² Documento n. 11 dell'Organismo Italiano di contabilità (OIC), 2005.

Diversamente, dal punto di vista giuridico i principi contabili e i relativi *standard* non rappresentano delle indicazioni giuridicamente vincolanti per il redattore del bilancio. Tuttavia, a seguito dell'introduzione all'interno della IV Direttiva CE della clausola generale della "correttezza" della rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale, è stato sostenuto che tale indicazione deve essere intesa come rinvio non solo ai precetti legislativi del codice civile, ma anche ai principi contabili³. Ad esempio, l'articolo 2426, n. 8, del codice civile, dispone che i crediti vengano valutati al presumibile valore di realizzo, ma non vengono indicate le modalità di determinazione per quantificare l'importo da iscrivere nello stato patrimoniale. La presenza nel codice civile della clausola della correttezza della rilevazione dei fatti di gestione implicherebbe un rinvio al principio contabile elaborato dagli organismi tecnici, in questo caso il principio OIC n. 15, che supportano il redattore nella redazione del documento di bilancio. La funzione del principio contabile sarebbe, quindi, quella di tradurre in prima battuta la norma di legge secondo una chiave di lettura di tipo tecnico, quando la legge medesima non fissi disposizioni specifiche.

Quando la norma di legge in materia è insufficiente o mancante la funzione del principio contabile diventa quella integrativa. Ciò non implica l'accettazione automatica del principio contabile elaborato dagli organismi tecnici, poiché è compito del redattore del bilancio ed eventualmente del giudice valutare la loro conformità alla legge⁴.

Dal punto di vista dottrinale vi sono, da una parte, autori che sostengono che la norma giuridica prevale sempre su quella tecnica e, dall'altra parte, i sostenitori della tesi secondo la quale la norma tecnica, il principio contabile, svolge una funzione di integrazione e che può prevalere sulla norma giuridica quando questa contrasta con la rappresentazione veritiera e corretta⁵. Tralasciando in questa sede le diverse argomentazioni teoriche relative alla efficacia o meno dei principi contabili nell'ambito del bilancio di esercizio si assume che i principi contabili non possono mai contraddire la legge nelle sue finalità generali e in quelle di dettaglio, restando affidato al redattore

³ P. BALZARINI, *Il Bilancio di esercizio*, p. 1 (p. 10), in AA. VV., *Le società di capitali*, Trattato di Diritto Privato, Volume XVII, Torino, 2002. Indicativa in tal senso è (anche) la Relazione ministeriale di accompagnamento al provvedimento che ha introdotto la IV Direttiva CE laddove viene sottolineato che imponendo di rilevare i fatti di gestione secondo correttezza si è fatto implicito rinvio ai principi contabili e se ne è chiarito il ruolo di criterio tecnico meramente interpretativo-integrativo delle norme di legge che disciplinano la formazione e il contenuto dei documenti contabili.

⁴ G.E. COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, cit., p. 210.

⁵ Per una dettagliata ricostruzione si veda P. SFAMENI, *Le fonti della disciplina del bilancio delle società*, p. 8, in A. L. BIANCHI, *La disciplina giuridica del bilancio di esercizio*, Milano, 2001.

del bilancio e eventualmente al giudice il giudizio di correttezza di un principio contabile⁶.

Per ciò che attiene alla nostra indagine, la fattispecie che ci interessa riguarda il caso in cui la norma, in questo caso quella comunitaria, fa rinvio per la disciplina relativa alla redazione del bilancio di esercizio ai principi contabili internazionali, gli *International Accounting Standards (IAS)* poi divenuti *International financial reporting standards (IFRS)*⁷. Tali principi contabili sono stati redatti nella prima formulazione da un ente di diritto privato, lo IASB (*International Accounting Standard Board*), e poi recepiti dal regolamento comunitario 1606/2002/CE ricevendo rilevanza giuridica di portata generale all'interno degli Stati membri dell'Unione Europea. L'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS si è resa necessaria anche in considerazione del fatto che le precedenti direttive (IV e VII direttiva) non erano più ritenute adeguate, dal punto di vista contabile, per la rappresentazione dei fatti di gestione, tenuto conto dell'aumento della complessità economica e dell'avvento della globalizzazione, soprattutto per ciò che concerne l'integrazione dei mercati finanziari mondiali. In tale processo di revisione delle norme contabili europee, la Commissione Europea è dapprima diventata membro dell'organismo che si occupava di emanare gli IAS (lo IASC) e successivamente, con la comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo n. 359 del 13 giugno 2000⁸, indicando come condizione indispensabile per la creazione di un mercato unico dei servizi finanziari, la comparabilità dei bilanci, ha svolto un forte impulso verso l'introduzione dei principi contabili IAS. Dapprima per i soli bilanci consolidati delle società quotate in uno dei mercati regolamentati europei e, in via opzionale, (anche) per i bilanci di esercizio di altri soggetti espressamente individuati dal regolamento comunitario. Dal punto di vista giuridico tale operazione è avvenuta attraverso l'emanazione del regolamento 1606/2002. In base all'articolo 6, paragrafo 2,

⁶ G. E. COLOMBO, *Il bilancio di esercizio*, cit., p. 209.

⁷ Il settimo considerando del Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002 relativo all'applicazione di principi contabili internazionali, prevede che "gli *International Accounting Standards (IAS)* sono messi a punto dall'*International Accounting Standards Committee (IASC)*, che si propone di sviluppare un unico insieme di principi contabili validi su scala mondiale. Il 1° aprile 2001, oltre alla ristrutturazione dello IASC, il nuovo Consiglio, adottando una delle sue prime decisioni, ha ridenominato lo IASC *International Accounting Standards Board (IASB)* e, per quanto riguarda i futuri principi contabili internazionali, gli IAS sono stati ridenominati *International Financial Reporting Standards (IFRS)*". La ridenominazione dipende dal passaggio attraverso una procedura di omologazione prevista all'interno del regolamento comunitario.

⁸ Comunicazione della Commissione Europea al Consiglio e al Parlamento Europeo, n. 359 del 13 giugno 2000, *EU financial reporting strategy: the way forward*.

del medesimo regolamento viene individuata la procedura c.d. di “comitatologia” in cui la Commissione Europea, assistita da un comitato tecnico (*European Financial Advisory Group*, EFRAG) e dopo il parere dell'*Accounting regulatory committee* (ARC) dispone con regolamento la pubblicazione del principio contabile e la relativa interpretazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea⁹. Il procedimento previsto dal regolamento comunitario rinvia l'applicabilità dei principi contabili internazionali IAS e delle relative interpretazioni denominate *Sic-Ifric* ad un meccanismo di attuazione previsto all'interno della decisione n. 1999/468/CE¹⁰.

Secondo l'articolo 5 della decisione n. 1999/468/CE il comitato di regolamentazione contabile composto dai rappresentanti degli Stati membri, a seguito della consulenza tecnica dell'*Efrag*, esprime un parere sulla adozione o meno di uno o più principi contabili internazionali e delle relative interpretazioni. Il regolamento da parte della Commissione Europea deve inoltre rispondere agli ulteriori requisiti previsti dell'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento 1606/2002 e cioè rispettare il principio della rappresentazione veritiera e corretta indicato all'interno della IV e della VII

⁹ Il ruolo “politico” viene svolto dall'ARC, organismo presieduto dalla Commissione Europea e composto dai rappresentanti degli Stati membri dell'Unione Europea. Per una analisi della procedura che conduce alla redazione dei principi contabili IAS/IFRS si veda L. BANDETTINI, *Una prima lettura del bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS*, Padova, 2006, p. 11 e ss.

¹⁰ Decisione del Consiglio del 28 giugno 1999 recante modalità per l'esercizio delle competenze di esecuzione conferite alla Commissione, articolo 5, 1. La Commissione è assistita da un comitato di regolamentazione composto dai rappresentanti degli Stati membri e presieduto dal rappresentante della Commissione. 2. Il rappresentante della Commissione sottopone al comitato un progetto delle misure da adottare. Il comitato esprime il suo parere sul progetto entro un termine che il presidente può fissare in funzione dell'urgenza della questione in esame. Il parere è formulato alla maggioranza prevista dall'articolo 205, paragrafo 2, del trattato per l'adozione delle decisioni che il Consiglio deve prendere su proposta della Commissione. Nelle votazioni del comitato, ai voti dei rappresentanti degli Stati membri è attribuita la ponderazione definita all'articolo precitato. Il presidente non partecipa al voto. 3. La Commissione adotta, fatto salvo l'articolo 8, le misure previste qualora siano conformi al parere del comitato. 4. Se le misure previste non sono conformi al parere del comitato, o in assenza di parere, la Commissione sottopone senza indugio al Consiglio una proposta in merito alle misure da prendere e ne informa il Parlamento europeo. 5. Se il Parlamento europeo ritiene che una proposta presentata dalla Commissione in virtù di un atto di base adottato secondo la procedura di cui all'articolo 251 del trattato eccede le competenze di esecuzione previste da tale atto di base, esso informa il Consiglio circa la sua posizione. 6. Il Consiglio può, se del caso alla luce di tale eventuale posizione, deliberare sulla proposta a maggioranza qualificata entro un termine che sarà fissato in ciascun atto di base ma che non può in nessun caso superare tre mesi a decorrere dalla data in cui gli è stata presentata la proposta. Se entro tale termine il Consiglio ha manifestato a maggioranza qualificata la sua opposizione alla proposta, la Commissione la riesamina. Essa può presentare al Consiglio una proposta modificata, ripresentare la propria proposta ovvero presentare una proposta legislativa in base al trattato. Se allo scadere di tale termine il Consiglio non ha adottato l'atto di esecuzione proposto ovvero non ha manifestato la sua opposizione alla proposta relativa alle misure di esecuzione, la Commissione adotta l'atto di esecuzione proposto. Articolo 6, paragrafo 2, “nei casi in cui è fatto riferimento al presente paragrafo, si applicano gli articoli 5 e 7 della decisione 1999/468/CE, tenendo conto delle disposizioni dell'articolo 8 della stessa. Il periodo di cui all'articolo 5, paragrafo 6, della decisione 1999/468/CE è fissato a tre mesi”

direttiva e rispondere ai criteri di comprensibilità, pertinenza, affidabilità e comparabilità richiesti dall'informazione finanziaria necessaria.

Per ciò che concerne il giudizio più strettamente politico il regolamento comunitario rinvia al criterio dell'interesse pubblico europeo inteso come interesse delle imprese che hanno sede nell'Unione Europea a non subire pregiudizi di tipo economico dall'introduzione di tali principi rispetto ad imprese soggette ad altri ordinamenti.

Contestualmente, la Commissione Europea ha emanato, al fine di ridurre la differenza tra i principi contabili internazionali IAS/IFRS e i principi di determinazione del reddito d'esercizio previsti dalla IV e VII direttiva, due provvedimenti volti alla modernizzazione delle direttive contabili. Ciò è avvenuto con la direttiva comunitaria 65/2001¹¹ che attribuisce agli Stati membri la facoltà di autorizzare o imporre l'utilizzo del *fair value* (valore equo o valore di mercato) per la valutazione degli strumenti finanziari e l'emanazione della direttiva comunitaria 51/2003¹² che si propone di rendere compatibili la IV e VII direttiva ad alcuni dei principi espressi dagli IAS/IFRS. L'intervento della Commissione Europea opera, pertanto, secondo un duplice livello, rendendo obbligatori i principi contabili internazionali per alcune situazioni e soggetti specifici e rivedendo le direttive contabili per uniformarle ai nuovi principi al fine di disporre una omogeneità di trattamento e una maggiore comparabilità dei risultati d'esercizio.

Tornando all'analisi del regolamento comunitario, è opportuno segnalare che il primo procedimento di omologazione ha portato all'integrale accettazione da parte della Commissione Europea di tutti i principi contabili emessi dallo *IASB* e delle relative interpretazioni *Sic-Ifric* ad eccezione di alcune parti del principio contabile IAS 39 relativo alla valutazione degli strumenti finanziari. L'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione dei principi IAS/IFRS è identificato dagli articoli 4 e 5 del regolamento 1606/2002, laddove viene indicato che si dovranno redigere i bilanci consolidati delle società quotate secondo i principi IAS/IFRS (art. 4) e i singoli Stati membri potranno consentire o prescrivere l'uso degli IAS/IFRS ai bilanci di esercizio delle società quotate, nonché ai bilanci di esercizio e consolidati delle società diverse da quelle che emettono titoli in mercati regolamentati (art. 5).

¹¹ Direttiva 2001/65/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 settembre 2001.

¹² Direttiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2003.

Per ciò che concerne l'Italia, con la legge n. 306/2003 (legge comunitaria per il 2003) il Parlamento ha conferito al governo la delega ad adottare entro un anno uno o più decreti legislativi per l'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento 1606/2002. Tra i principi e criteri direttivi indicati si segnala quello di adottare obbligatoriamente i principi contabili internazionali anche per la redazione dei bilanci di esercizio e/o consolidato di alcuni tipi di società (società quotate, società aventi strumenti finanziari diffusi presso il pubblico di cui all'articolo 116 del Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, delle banche e degli intermediari sottoposti a vigilanza da parte della Banca d'Italia, delle società assicurative ma non obbligate alla redazione del bilancio consolidato, ad esclusione di quelle che hanno la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata) e la modifica della disciplina del reddito d'impresa al fine di armonizzarla con le innovazioni derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali.

Tali scelte sono state attuate con il successivo DLgs. n. 38 del 28 febbraio 2005 che ha disposto l'utilizzo dei principi contabili internazionali per la redazione dei bilanci di esercizio e consolidato di alcuni soggetti passivi dell'IRES¹³. La scelta del legislatore italiano per ciò che concerne l'esercizio delle opzioni previste dal regolamento comunitario, oltre che collocarsi in un contesto di parziale isolamento nell'ambito dei paesi dell'Unione Europea¹⁴, implica come già previsto dalla legge di delega al governo

¹³ I primi dieci articoli del provvedimento stabiliscono l'obbligo o la facoltà della redazione del bilancio secondo i principi IAS/IFRS e il relativo periodo di inizio. In particolare, a) le società emittenti strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati italiani redigono il bilancio consolidato in conformità ai principi IAS/IFRS a partire dall'esercizio 2005 e il bilancio di esercizio a partire dall'esercizio 2006, fermo restando la facoltà di iniziare tale redazione dall'esercizio 2005; b) le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico seguono lo stesso iter di cui alla lettera a), così come le banche italiane, le società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti nell'albo di cui all'articolo 64 del DLgs n. 385/1993, le società di intermediazione mobiliare, le società di gestione del risparmio; c) le imprese di assicurazione redigono il bilancio consolidato secondo gli IAS/IFRS a partire dal 1 gennaio 2005 e se emettono strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati e non redigono il bilancio consolidato devono redigere il bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS a partire dall'esercizio 2006; d) le società incluse nel bilancio consolidato redatto dalle società di cui alle lettere precedenti, consolidate secondo il metodo integrale, proporzionale e del patrimonio netto, hanno la facoltà di redigere il bilancio consolidato e il bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS a partire dall'esercizio 2005, così come le società diverse da quelle indicate nelle lettere precedenti che redigono il bilancio consolidato e le società incluse in quest'ultimo documento.

¹⁴ L'elenco aggiornato delle opzioni esercitate dai singoli paesi è consultabile sul sito internet (aggiornato al 25 febbraio 2008) http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf. I paesi che hanno esercitato l'opzione risultano essere: Bulgaria, Cipro, Repubblica Ceca, Estonia, Grecia, Lituania, Lettonia, Malta, Portogallo (con specifiche limitazioni), Slovacchia, Islanda (solo dal 2007). A parte qualche paese come la Grecia e il Portogallo, da non considerare come "nuovi" paesi entrati a far parte dell'Unione Europea recentemente, per il resto si tratta di paesi che solo recentemente hanno aderito

per l'emanazione del DLgs. 38/2005, la necessità di modificare la normativa fiscale in materia di reddito d'impresa. La modifica normativa al TUIR è avvenuta con l'articolo 11 del DLgs. 38/2005 e con la previsione di alcune norme incluse nelle disposizioni transitorie.

Prima di concludere l'analisi relativa all'evoluzione della disciplina contabile, un cenno meritano le tematiche relative all'attuazione delle direttive contabili e una brevissima analisi dei principi che informano il bilancio d'esercizio redatto secondo i principi contabili IAS/IFRS.

Per quanto riguarda la direttiva 65/2001/CE relativa alle modalità di valutazione degli strumenti finanziari in base al *fair value*, è opportuno sottolineare che con tale strumento normativo è stata conferita agli Stati membri la possibilità di imporre o autorizzare l'utilizzo di tale criterio di valutazione in alternativa a quello del costo storico per gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti fino alla scadenza, dai crediti e dalle partecipazioni di controllo, collegamento e controllo congiunto. La direttiva è stata in parte recepita nell'ordinamento nazionale attraverso il DLgs. n. 394/2003 che ha previsto l'utilizzo del *fair value* esclusivamente ai fini informativi con l'indicazione delle differenze derivanti da valutazione da evidenziare nella nota integrativa, modificando in tal senso l'articolo 2427-bis del codice civile. Ulteriori modifiche sono state previste per il contenuto della relazione sulla gestione che, ai sensi dell'articolo 3 del DLgs 394/2003, deve indicare le politiche e gli obiettivi della società in materia di gestione del rischio finanziario nonché l'esposizione ai rischi di prezzo, di

all'Unione Europea e in alcuni casi che solo da qualche anno dispongono di un sistema contabile adeguato per una economia di mercato (si pensi ai paesi appartenenti all'ex Unione Sovietica). Diversamente le scelte dei paesi quali il Regno Unito, la Francia e la Germania. Nel primo caso il legislatore inglese ha reso solo opzionali la redazione del bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali, esercitando solo parzialmente l'opzione prevista dal regolamento comunitario. Diversamente il legislatore tedesco ha individuato una duplice soluzione prevedendo la redazione del bilancio di esercizio secondo i principi IAS/IFRS da utilizzare solo ai fini informativi e da non utilizzare né per il calcolo dell'utile distribuibile né per l'imposta sul reddito delle società. E' chiaro come in questo caso si tratta di una soluzione di compromesso tra l'esigenza di rispettare i criteri del bilancio di esercizio così come previsto dalle direttive contabili e dalla legislazione interna, particolarmente e storicamente orientata alla protezione dei creditori sociali, e quella informativa per gli investitori. Come avremo modo di verificare nel proseguo la dottrina ha sottolineato che tale scelta del legislatore tedesco non può che essere transitoria, sia per i costi che comporta per le società "costrette" a redigere un ulteriore documento contabile sia per l'armonizzazione che dovrebbe derivare con l'approvazione delle direttive contabili e che dovrebbe ridurre le differenze tra l'impostazione contabile delle società che applicano i principi IAS/IFRS e quelli che utilizzano i principi contabili nazionali. Sul punto W. SCHÖN, *The future of legal capital*, in *European Business Law Review*, 2004, p. 429 (p. 434). Sugli aspetti del sistema tedesco dei principi contabili si veda E. PERRONE, *Il "sistema tedesco" dei principi contabili e la IV direttiva CEE*, Padova, 1990, p. 29 e ss.

credito, di liquidità e di variazione dei flussi finanziari (articolo 2428, comma 6-bis, del codice civile). Risulta ancora in fase di recepimento la più importante direttiva n. 51/2003 che ha l'obiettivo di rendere paritario il trattamento, dal punto di vista contabile, tra i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS e quelli che diversamente continuano ad utilizzare la disciplina corrispondente fondata sulla IV direttiva¹⁵ e, inoltre, di rendere eguale l'evoluzione di tali principi, imponendo che la direttiva debba seguire il processo di aggiornamento seguito per i principi contabili IAS/IFRS¹⁶. Tra le principali innovazioni contenute nella direttiva si segnalano, per gli aspetti legati alla nostra indagine: a) la previsione che autorizza gli Stati membri a prescrivere o ad autorizzare che la rappresentazione dei fatti di gestione avvenga secondo la prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica; b) la possibilità di effettuare le rivalutazioni delle immobilizzazioni adottando il criterio del *fair value*. Il recepimento della direttiva 51/2003 è attualmente allo studio dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che ha provveduto a pubblicare una proposta di modifica delle disposizioni del codice civile così come indicato dalla direttiva contabile¹⁷.

Per ciò che attiene alla funzione ed alle regole che informano il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS il primo riferimento è rappresentato dal *Framework for the preparation and presentation of financial statements* (Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio) che, sebbene non incluso nei principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea, rappresenta lo strumento interpretativo per l'applicazione di tutti i principi contabili internazionali oltre che il documento che fornisce indicazioni al fine di

¹⁵ Quanto sostenuto risulta dal considerando n. 5 alla direttiva, "poiché i conti annuali e i conti consolidati delle società che rientrano nell'ambito d'applicazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, che non saranno redatti a norma del regolamento IAS, continueranno ad avere come fonte principale della normativa contabile comunitaria le suddette direttive, è importante assicurare che le società comunitarie che applicano gli IAS e quelle che non li applicano possano operare in condizioni di parità".

¹⁶ Considerando n. 6 della direttiva 51/2003.

¹⁷ La proposta di modifica è disponibile sul sito internet www.fondazioneoic.it. Sul processo di convergenza tra le direttive contabili e i principi contabili internazionali si veda S. FORTUNATO, *La modernizzazione delle direttive contabili e i principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*, in *Le società*, 2006, p. 1070. L'analisi dettagliata con i relativi commenti alla proposta dell'Organismo italiano di contabilità è rinvenibile in M. CISI, *L'evoluzione del bilancio delle società non quotate*, Milano, 2008, p. 19 e ss..

identificare la funzione essenziale del bilancio redatto secondo i principi IAS/IFRS¹⁸. Sulla base delle indicazioni desumibili dal *Framework* si può caratterizzare il bilancio d'esercizio come lo strumento che fornisce una serie di indicazioni utili in merito alla situazione patrimoniale e finanziaria e al risultato economico della società, destinato ad una vasta gamma di utilizzatori che devono assumere decisioni di carattere economico. La situazione patrimoniale deve inoltre consentire di prevedere la capacità dell'impresa di generare in futuro flussi finanziari o mezzi equivalenti¹⁹. Il *Framework* riconosce che gli utilizzatori e i destinatari del bilancio possono essere numerosi, ma assegna un ruolo di primaria importanza agli investitori nel capitale di rischio, poiché le informazioni destinate a quest'ultimi includono anche quelle relative ad altri destinatari (fornitori, clienti, amministrazione finanziaria, finanziatori, dipendenti, ecc.).

Il *Framework* specifica inoltre i principi generali del bilancio IAS rappresentati dalla continuità aziendale, dalla competenza economica dei costi e dei ricavi, dalla comprensibilità intesa come chiarezza, dalla significatività, dalla comparabilità e dalla attendibilità del bilancio. Tale ultimo requisito richiesto al bilancio comprende diversi aspetti che tengono conto della presentazione attendibile delle informazioni, della prevalenza della sostanza sulla forma, della neutralità, della prudenza e della completezza del bilancio. Il riferimento al principio della prudenza ha una valenza e una funzione non identica rispetto a quanto previsto nelle direttive in materia contabile. Infatti, il *Framework*, al paragrafo 37, definisce il principio della prudenza nell'ambito dell'attendibilità delle informazioni e più specificamente come principio da utilizzare al

¹⁸ Il valore giuridico del *Framework* nell'ambito del diritto comunitario è indicato nelle osservazioni della Commissione Europea del novembre 2003, riguardanti alcuni articoli del regolamento 1606/2002 e in cui è rinvenibile anche la versione italiana del *Framework*. Secondo tale documento gli IAS sono basati sul *Framework* (Quadro sistematico) per la preparazione e la presentazione del bilancio che esamina i concetti fondamentali riguardanti la presentazione delle informazioni nei bilanci redatti con scopi di carattere generale. L'obiettivo del *Framework* è facilitare una formulazione coerente e logica degli IAS. Tuttavia il *Framework* non costituisce né uno IAS né una SIC e pertanto non deve essere adottato nel diritto comunitario. Cionondimeno offre una base di valutazione per la risoluzione di problemi contabili. Ciò è di particolare rilevanza nei casi in cui non esiste alcuno IAS o SIC applicabile specificamente ad una data voce del bilancio. In tali casi gli IAS impongono alla direzione della società di utilizzare il proprio giudizio professionale nell'elaborazione e nell'applicazione di una metodologia contabile che consenta di presentare informazioni pertinenti e affidabili. Nel quadro di tale giudizio, la direzione della società è tenuta a prendere in considerazione in particolare le definizioni nonché i criteri di rilevazione e di valutazione enunciati nel *Framework*. Analogamente, quando uno IAS o una SIC si applica ad una voce del bilancio, la direzione della società deve selezionare la metodologia contabile da applicare a tale voce tenendo conto anche di eventuali appendici (come le motivazioni per le conclusioni) e indicazioni per l'applicazione degli IAS.

¹⁹ Tali indicazioni sono rinvenibili anche all'interno del principio contabile IAS 1, *Presentazione del bilancio*, paragrafo 7, *scopo del bilancio*.

fine di effettuare valutazioni che, in condizioni di incertezza, non sovrastimino le attività e i ricavi e non sottostimino le passività e i costi, senza nessun riferimento al divieto di evidenziare utili non realizzati nel conto economico così come inteso dal codice civile nell'articolo 2433, comma 2. Tale assenza di riferimento è confermata anche dal principio contabile IAS 1 (paragrafo 78) che, nell'ambito del conto economico, indica la necessità di includere tutte le voci di ricavo e di costo nel conto economico a meno che un principio contabile non disponga diversamente, senza differenziare la valutazione tra voci realizzate o voci solo stimate²⁰. L'aspetto secondario del principio della prudenza è rinvenibile anche nella procedura di omologazione dei principi contabili internazionali prevista dal regolamento 1606/2002. Infatti, tra i presupposti per l'omologazione dei principi contabili internazionali il regolamento prevede sia nei considerando (numero 3) sia nel medesimo regolamento (articolo 3, paragrafo 2) che tali nuovi principi non devono essere contrari alla rappresentazione veritiera e corretta così come definita dalla IV direttiva CE²¹. Ciò implica che potrebbero essere omologati principi contabili internazionali che prevedono l'esposizione nel conto economico di soli utili di competenza ma non realizzati nell'esercizio, diversamente da quanto previsto all'articolo 31, paragrafo 1, lettera aa), sub c), della IV direttiva, laddove, nella parte relativa alle regole di valutazione, si impone che possono essere indicati esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio. La dottrina²² ha sottolineato che tale impostazione nella

²⁰ Il conto economico deve evidenziare il reddito prodotto, qui inteso come reddito realizzato e reddito maturato ma non realizzato nell'esercizio, e non il reddito distribuibile che rimane una problematica attinente al diritto societario e che non deve influenzare la capacità del conto economico di evidenziare l'esatto incremento di reddito generatosi nell'esercizio, tenendo conto non solo dei ricavi realizzati ma anche di quelli derivanti da una mancata realizzazione iscritti nel prospetto contabile anche a seguito degli andamenti del mercato. Da qui la necessità di utilizzare in alcuni casi l'alternativa al metodo di valutazione del costo storico, cioè il metodo del *fair value*, definito come il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata o una passività può essere estinta in condizioni di libero scambio fra parti consapevoli, cfr. *International Financial Reporting Standard* n. 1, appendice A; Sul punto si veda M. CARATTOZZOLO, *Principi contabili internazionali (dir. comm. e dir.tribut)*, in Enc. Dir., Milano, 2007, p. 909. Sulle diverse modalità di utilizzazione del metodo di valutazione all'interno del bilancio di esercizio del metodo del *fair value* si veda F.R.VITALI-M.A.VINZIA, *Fair value* per l'applicazione degli IAS, Milano, 2005. Sulle principali differenze tra il metodo del costo storico e il metodo del *fair value* si veda S. FORTUNATO, *Dal costo storico al "fair value": al di là della rivoluzione contabile*, in Rivista delle società, 2007, p. 941.

²¹ All'articolo 2, paragrafo 3, della Direttiva 78/660/CEE è previsto che i conti annuali devono dare un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società.

²² G. SCOGNAMIGLIO, *La ricezione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS ed il sistema delle fonti del diritto contabile*, p. 47, in AA. VV., *IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007.

gerarchia dei principi da assumere a fondamento dell'emanazione dei principi contabili internazionali, cioè la prevalenza della rappresentazione veritiera e corretta quale principio al di sopra di ogni altro previsto anche nelle direttive contabili, comporta il superamento del principio di realizzazione, anche in applicazione del criterio di valutazione al *fair value* e non più solo al costo storico²³.

3. LA LEGGE COMUNITARIA 2003 E LE DISPOSIZIONI FISCALI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 38 DEL 28 FEBBRAIO 2005.

Con il decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005 il Governo italiano ha dato attuazione alla delega contenuta nell'articolo 25 della legge n. 306 del 31 ottobre 2003.

Il legislatore italiano ha adempiuto a tale obbligo oltre il termine indicato dalla legge delega poiché il termine previsto era il 30 novembre 2004 ma può ritenersi che l'adempimento all'obbligo imposto dal diritto comunitario sia stato rispettato in virtù del rinvio operato dalla stessa legge 306, all'articolo 1, comma 3, che prorogava il termine di quarantacinque giorni al fine di ottenere il parere dei competenti organi parlamentari. Tuttavia, si è posta la questione relativa all'applicabilità delle regole fiscali attinenti le società che hanno applicato i principi contabili internazionali già a partire dal periodo d'imposta 2005 e che, in assenza di una specifica deroga alla regola generale prevista nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente all'articolo 3, comma 1, non potrebbero utilizzare gli articoli 11, 12 e 13 del Decreto Legislativo se non dal periodo d'imposta 2006²⁴.

Nella predisposizione delle modifiche introdotte dal Decreto Legislativo, l'opportunità di modificare il TUIR emerge, come più volte sottolineato, dalla vigenza del principio di derivazione del reddito imponibile rispetto alla determinazione di bilancio. Così come sottolineato dalla relazione di accompagnamento al provvedimento,

²³ Secondo quanto previsto dal *Framework* (paragrafo 100) i criteri di valutazione degli elementi del bilancio possono essere: a) costo storico; b) costo corrente; c) valore di realizzo; d) valore attuale. Il criterio di valutazione più comunemente adottato dalle imprese nella predisposizione del bilancio è il costo storico, combinato solitamente con altri criteri valutativi, come ad esempio nel caso dei titoli negoziati nei mercati finanziari che devono essere valutati al valore di realizzo o mercato.

²⁴ Tale ricostruzione è stata prospettata da S. SAMMARTINO, *I principi generali relativi al reddito d'impresa*, p. 29 (p. 40), in AA. VV., *L'IRES: due anni dopo*, Milano, 2005,. Contrario a tale prospettiva, ritenendo l'anticipata applicazione anche della disciplina fiscale contenuta nel decreto legislativo così come quella civilistica da considerarsi in *bonam partem* G. ZIZZO, *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato di esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2005, p. 1165 (p. 1169).

l'intervento normativo è necessitato dalla circostanza che alcuni contribuenti IRES applicheranno, obbligatoriamente o in via facoltativa, i principi contabili internazionali inducendo il legislatore a mantenere immutato il principio di derivazione di cui all'articolo 83 e a modificare il TUIR solo per gli aspetti ritenuti indispensabili a consentirne l'applicazione ai soggetti che utilizzano i principi contabili internazionali.

In questa fase, l'indicazione del legislatore va nella direzione di un mantenimento del principio di derivazione nonostante l'aumento delle divergenze tra la determinazione contabile e quella fiscale che dovrebbero collocarsi nell'ambito delle variazioni in aumento o in diminuzione previste dallo stesso articolo 83 TUIR. Inoltre, viene individuata la necessità di garantire la neutralità dell'imposizione, qui intesa come impossibilità di modificare il carico tributario, in presenza di una identica manifestazione di capacità contributiva, in funzione del sistema contabile adottato.

Sempre sulla base delle considerazioni della relazione di accompagnamento, può sottolinearsi il fatto che in una prima fase legislativa sono stati sottovalutati gli effetti fiscali derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali e si è cercato un intervento al solo fine di limitare i casi più eclatanti di disparità di trattamento tra soggetti passivi, senza il necessario approfondimento delle finalità e della *ratio* di tali principi contabili (sul punto si veda il paragrafo successivo). Da più parti²⁵ si era sottolineato come il nostro ordinamento avesse già al suo interno le soluzioni normative per fronteggiare il cambiamento contabile avvenuto con l'approvazione del regolamento comunitario 1606/2002, senza la necessità di dover ripensare il modello di collegamento tra la determinazione civilistica e quella contabile. Tale risultato avrebbe dovuto essere conseguito utilizzando le variazioni in aumento e in diminuzione per "sterilizzare" l'applicazione del principio del *fair value* e i relativi plusvalori e minusvalori iscritti nel conto economico civilistico o utilizzando tali variazioni per tenere conto delle differenze derivanti dalla mancata imputazione nello stato patrimoniale di alcune immobilizzazioni, come nel caso dell'avviamento o delle spese di ricerca e sviluppo. Su questa linea il legislatore del DLgs. 38/2005 ha previsto all'articolo 11 (modifiche

²⁵ G. ZIZZO, *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato di esercizio e determinazione del reddito imponibile*, cit. p. 1167; G. GAFFURI, *I principi contabili internazionali e l'ordinamento fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, p. 871 (p. 880); R. LUPI, *Ias, proposte di adeguamento fiscale e magazzino titoli*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2005, p. 75; F. DAMI, *Il rapporto tra valutazioni civilistico-contabili e fiscali delle componenti del reddito d'impresa dopo l'avvento degli IAS*, in *Tributi&Impresa*, 2005, p. 90.

attinenti al TUIR), 12 (modifiche concernenti l'IRAP) e 13 (disposizioni transitorie), le connesse disposizioni fiscali al provvedimento normativo che ha riguardato anche la legislazione civilistica. E' stato, quindi, modificato l'articolo 83, comma 1, TUIR, prevedendo che il reddito d'impresa complessivo fosse determinato apportando all'utile o alla perdita d'esercizio risultante dal conto economico variazioni in aumento e in diminuzione anche in considerazione dei componenti che, per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio, fermo restando l'applicazione delle successive disposizioni previste dal TUIR. La stessa modifica è stata operata nell'ambito dell'articolo 109, comma 4, TUIR, al fine di far concorrere tali componenti negativi alla determinazione della base imponibile anche se non imputati al conto economico. Altre modifiche disposte dall'articolo 11 riguardano il trattamento fiscale delle operazioni di locazione finanziaria, la deducibilità degli oneri pluriennali, la fiscalità degli strumenti finanziari, la disciplina fiscale delle differenze di cambio, ecc..Per ciò che attiene alle disposizioni transitorie, il comma 5 dell'articolo 13 tiene conto dei principi contabili in sede di prima applicazione stabilendo che l'eliminazione o il ripristino nell'attivo patrimoniale di costi già imputati ai precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non ha nessuna rilevanza fiscale, mantenendosi per tali movimentazioni un regime di neutralità fiscale. Sugli aspetti di dettaglio non appare necessario soffermarsi particolarmente, tenuto conto che si tratta di una disciplina superata dalla modifica intervenuta con la legge finanziaria per il 2008, mentre più interessante appare valutare la compatibilità del sistema di determinazione del reddito d'impresa e le ragioni che hanno comportato l'ultima modifica normativa.

Un primo elemento di valutazione riguarda la mancanza di eguale trattamento presente all'interno del TUIR in tutti i casi in cui nell'ambito delle disposizioni riguardanti il reddito d'impresa sono presenti rinvii espliciti o generalizzati, come nel caso della disciplina dei titoli che prevedono una diversa definizione di immobilizzazioni finanziarie ad uso esclusivo dei soggetti che applicano gli IAS/IFRS, o la normativa concernente la valutazione delle rimanenze di magazzino laddove ai soggetti che applicano gli IAS/IFRS è vietato, sulla base di tali principi contabili, utilizzare il metodo di valutazione LIFO (*last in, first out*).

La tematica dell'assenza di neutralità in tali ipotesi è dovuta principalmente al fatto che, sebbene il TUIR contenga una analitica disciplina dei componenti positivi e

negativi, non contiene la disciplina di tutti i fatti di gestione, ma soprattutto, più che per principi quali il *fair value*, le differenze sostanziali si verificano con l'applicazione del principio della sostanza sulla forma che informa l'intero impianto degli IAS/IFRS. La normativa tributaria non permetteva e non permette tuttora, nonostante l'intervento della finanziaria 2008, la neutralizzazione degli effetti del principio della sostanza sulla forma ai soli fini fiscali. A tal fine la dottrina²⁶ ha sostenuto che nonostante né il decreto di attuazione né la legge delega facessero riferimento alla necessità di garantire una neutralità fiscale tra "soggetti IAS" e "soggetti non IAS", essendo previsto solo una indicazione nella relazione di accompagnamento, a tale *ratio* occorrerebbe fare riferimento in via interpretativa in tutti quei casi in cui il dato letterale o sistematico lo consentissero. Tale assunto è da collegarsi anche ai principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione che impongono il rispetto dell'eguale trattamento fiscale nei casi di una medesima manifestazione di capacità contributiva e di una difforme tassazione non basata sulla diversa rappresentazione contabile dei medesimi fatti di gestione. Nei casi in cui tale uniformità di trattamento non è assicurata dalla legislazione tributaria, le norme del TUIR potrebbero ritenersi contrarie alle disposizioni costituzionali indipendentemente dalla mancanza di un preciso elemento di comparazione che permetta di identificare rispetto a quale soggetto debba individuarsi la difformità di trattamento (soggetti IAS o soggetti non IAS)²⁷.

4. LA NECESSITÀ DI MODIFICARE LA DISCIPLINA PREVISTA DAL TUIR E I PRIMI ORIENTAMENTI MINISTERIALI. LA SCELTA OPERATA DALLA LEGGE FINANZIARIA 2008 E LE SOLUZIONI PROSPETTATE DALLA DOTTRINA.

Nel periodo immediatamente successivo all'approvazione del DLgs n. 38/2005 anche in considerazione del fatto che l'intervento normativo per la parte fiscale appariva non pienamente soddisfacente, poiché il DLgs. 38/2005 era intervenuto solo su alcune "sterilizzazioni" fiscali conseguenti all'applicazione dei principi contabili IAS/IFRS

²⁶ L. SALVINI, *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, p. 193 (p. 202), in AA.VV., IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia, Milano, 2007.

²⁷ Su questi aspetti torneremo nel paragrafo successivo relativo all'analisi delle disposizioni vigenti, dove proprio in virtù della scelta di non prevedere una neutralità della tassazione in ragione dell'impianto contabile utilizzato si può ipotizzare una violazione dell'articolo 53 della Costituzione.

non cogliendo pienamente la portata operativa della modifica contabile, anche l'amministrazione finanziaria si è dovuta confrontare con le richieste provenienti dai contribuenti in merito all'interpretazione del dettato normativo. In particolare si segnalano alcune risoluzioni ministeriali relative al trattamento fiscale dei crediti iscritti in bilancio per ciò che attiene alla qualificazione dell'operazione²⁸, alla corretta imputazione temporale dei componenti positivi e negativi²⁹, sia nel caso della cessione dei beni sia per la prestazione di servizi. Da un punto di vista generale, l'attività di interpretazione dell'amministrazione finanziaria ha messo in luce le difficoltà di coordinamento tra le modifiche contabili apportate dall'applicazione degli IAS/IFRS e le misure fiscali introdotte con il DLgs. 38/2005. Uno dei casi maggiormente interessanti³⁰ si è verificato nel corso dell'anno 2004 allorquando una società, congiuntamente ad altre due società da essa controllate, ha effettuato un'operazione di cartolarizzazione cosiddetta *multioriginator*, per effetto della quale le banche hanno ceduto, con la formula *pro soluto*, un portafoglio crediti costituito da mutui ipotecari residenziali. Tale cessione ha originato una plusvalenza pari alla differenza fra il corrispettivo ottenuto dalla cessione ed il valore contabile dei crediti ceduti (quest'ultimo valore costituito dalla somma fra il valore nominale dei crediti ceduti e il rateo di interessi maturato alla data di cessione). La plusvalenza realizzata è stata iscritta dalla società cedente nel conto economico ed è stata conseguentemente tassata sia ai fini dell'IRES sia dell'IRAP. Il portafoglio crediti oggetto della cessione è stato acquistato da un'altra società, c.d. *Special Purpose Vehicle* (SPV), posseduta per il 5% dalla società cedente e per il rimanente 95% da una fondazione di diritto olandese. Per finanziare l'acquisto del portafoglio crediti la SPV ha emesso titoli denominati *Asset Backed Securities* (ABS). Una parte di titoli è stata sottoscritta dalla società cedente

Quest'ultima, dal punto di vista contabile, ha adottato i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Il principio contabile di riferimento, lo IAS 39, prevede che affinché una passività finanziaria possa essere eliminata dal bilancio (cosiddetta *Derecognition*) occorre che siano trasferiti tutti i rischi ed i benefici ad essa correlati. La sottoscrizione da parte della società cedente di parte di titoli ABS comporta un

²⁸ Risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 100 del 16 maggio 2007.

²⁹ Risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 216 del 9 agosto 2007; Risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 217 del 9 agosto 2007.

³⁰ Risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 100 del 16 maggio 2007.

mantenimento dei rischi connessi ai crediti ceduti e, pertanto, obbliga la società cedente, in sede di *First Time Adoption* (FTA), a ripristinare in bilancio detti crediti, nonché a stornare gli ulteriori effetti patrimoniali e reddituali collegati all'operazione di cartolarizzazione.

Viene in rilievo in tale operazione una delle tematiche di fondo dei principi IAS/IFRS, cioè la sostanza economica che prevale sulla forma giuridica dell'operazione. Dal punto di vista fiscale, anche al fine di garantire una neutralità e una parità di trattamento, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che, nonostante il ripristino dei crediti effettuato dal contribuente nell'ambito del bilancio, dal punto di vista fiscale tali crediti non potessero essere considerati di appartenenza del contribuente poiché doveva prevalere il criterio formale rispetto a quello sostanziale.

Una medesima interpretazione è stata fornita per la corretta imputazione dei ricavi e dei costi relativamente alla cessione di beni e alla prestazioni di servizi³¹. Un operatore telefonico ha interpellato l'agenzia delle entrate per conoscere il corretto trattamento tributario da riservare ai ricavi ed ai costi derivanti dall'attivazione di una linea telefonica per i nuovi clienti. In particolare, a fronte di tale attività, l'operatore telefonico: a) consegue un ricavo specifico costituito da un canone *una tantum* addebitato al cliente per l'attivazione della linea e la connessione alla rete; b) sostiene dei costi direttamente imputabili alla specifica attività di attivazione e connessione (gli oneri del personale direttamente impegnato nell'attività e, più marginalmente, i costi per le attrezzature e per il materiale di consumo). La società richiedente ha argomentato che prima dell'introduzione dei principi contabili internazionali, sia i ricavi sia i correlati costi venivano imputati nell'esercizio in cui l'attivazione della linea telefonica veniva eseguita e tale imputazione aveva effetto anche ai fini fiscali.

A seguito dell'introduzione degli IAS/IFRS, la società contabilizza detti ricavi, e per il principio di correlazione anche i relativi costi, non in un'unica soluzione ma in più esercizi. Il margine operativo derivante dall'attività di attivazione era ripartito negli anni di durata del servizio. Secondo la soluzione interpretativa prospettata dalla società richiedente era corretto assumere la citata rappresentazione contabile come valida anche ai fini fiscali, facendo quindi concorrere i ricavi ed i correlati costi alla determinazione

³¹ Risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 216 del 9 agosto 2007.

del reddito fiscale di periodo nella stessa misura in cui gli stessi risultavano imputati in bilancio.

L'agenzia delle entrate non ha ritenuto condivisibile la soluzione prospettata dalla società richiedente ed ha evidenziato che la disciplina fiscale individua l'esercizio di competenza (intesa come corretta imputazione temporale) dei componenti reddituali secondo criteri specifici precipuamente individuati nell'art. 109 TUIR in base al quale per le prestazioni di servizi, i relativi corrispettivi si considerano conseguiti e le relative spese si considerano sostenute *“alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, (...) alla data di maturazione dei corrispettivi.* Pertanto, a parere dell'amministrazione finanziaria, nessuna rilevanza fiscale può avere l'imputazione contabile in più esercizi dei ricavi (e dei correlati costi) effettuata in applicazione dei principi internazionali, con la conseguenza che: a) nel periodo d'imposta in cui viene ultimato il servizio di attivazione, la società deve effettuare una variazione in aumento per attrarre a tassazione l'intero importo dei ricavi relativi alle prestazioni di attivazione delle linee telefoniche effettuate nell'esercizio; b) nei successivi periodi d'imposta, i ricavi iscritti a conto economico in applicazione degli IAS/IFRS ma riferibili a prestazioni effettuate in precedenti esercizi saranno oggetto di una variazione in diminuzione.

L'amministrazione finanziaria ha ribadito che i criteri definiti dalla normativa fiscale non necessariamente coincidono con quelli contabili che sovrintendono alla redazione del bilancio civilistico e, pur riconoscendo la centralità del principio di derivazione, ha comunque evidenziato la necessità che siano effettuate le variazioni in aumento ed in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri tributari previsti dalla normativa fiscale del TUIR.

L'agenzia ha voluto sottolineare che, pur rimanendo il risultato contabile scaturente dal bilancio d'esercizio l'essenziale punto di partenza per la determinazione del reddito fiscale, a tale fine non si può, comunque, prescindere dalle norme di determinazione dell'imponibile fiscale contenute nel TUIR. In entrambi i casi descritti l'Agenzia delle Entrate ha adottato una interpretazione che privilegia l'eguale trattamento tra i soggetti che utilizzano gli IAS/IFRS rispetto a quelli che non li utilizzano.

Diverso è stato il giudizio su un quesito formulato da una società di telefonia mobile riguardante il trattamento fiscale applicabile agli oneri derivanti dalla

concessione di sconti sulla vendita alla clientela di apparecchiature terminali per il servizio di telefonia (telefoni cellulari)³². In generale, gli operatori di fonia mobile, nell'ambito delle politiche commerciali volte a favorire lo sviluppo della loro attività principale rappresentata dalla fornitura dei servizi di telefonia e di telecomunicazione, sono soliti vendere i telefoni cellulari concedendo alla clientela un sensibile sconto sul prezzo di cessione, che spesso risulta essere anche inferiore al costo d'acquisto sostenuto dallo stesso operatore, vincolando tuttavia tale sconto alla stipula da parte del cliente-acquirente di un contratto per la fornitura di servizi di telefonia per una durata minima prestabilita (in genere 24-36 mesi), con la facoltà per il cliente di risolvere anticipatamente il contratto mediante il pagamento di una penale. Nello specifico, il quesito posto all'agenzia delle entrate verteva sul trattamento tributario da riservare allo sconto nell'ipotesi in cui lo stesso determini in capo alla società istante un onere rappresentato dal differenziale negativo tra il ricavo derivante dalla vendita dei telefonini alla clientela ed il costo sostenuto per l'acquisto dei telefonini stessi. La società richiedente ha sostenuto che, prima dell'introduzione dei principi contabili internazionali, tale onere veniva imputato nel conto economico dell'esercizio in cui l'offerta commerciale (acquisto di telefonino a prezzo scontato e contestuale stipula del contratto di telefonia) veniva accettata dal cliente. Mentre, seguendo gli IAS/IFRS tali combinazioni contrattuali, quale quella in esame, devono essere esaminate nella loro unitarietà funzionale ed economica, e più specificatamente, secondo lo IAS 38 (paragrafo 79) *“il valore da ammortizzare di un'attività immateriale deve essere ripartito sistematicamente lungo il corso della migliore stima della vita utile”*. Secondo tale impostazione l'onere in esame viene iscritto in bilancio tra i costi capitalizzati ed ammortizzato nel periodo di durata del rapporto di fornitura poiché correlato ai ricavi che maturano a seguito della prestazione del servizio nel periodo suddetto. Al riguardo l'agenzia delle entrate, concordando con la soluzione interpretativa avanzata dal contribuente, ha ritenuto che l'onere sostenuto dalla società sia annoverabile ai fini fiscali tra le spese relative a più esercizi e pertanto, ai sensi del terzo comma dell'art. 108 TUIR deducibile nella misura in cui risulta imputato al conto economico dell'esercizio di competenza. L'agenzia, quindi, nel caso di specie ha riconosciuto la piena rilevanza fiscale del trattamento contabile degli oneri derivante dall'applicazione

³² Risoluzione ministeriale dell'Agenzia delle Entrate n. 217 del 9 agosto 2007.

dei principi contabili internazionali, senza la necessità di operare delle variazioni ai fini fiscali e, di conseguenza, di istituire un doppio binario contabile e fiscale. Con particolare riferimento alle risoluzioni numeri 216 e 217 sembrerebbe che le conclusioni raggiunte dall'Agenzia non siano del tutto omogenee stante l'accettazione della rilevanza dell'impostazione contabile adottata dal contribuente nella prima risoluzione e il richiamo al principio dell'autonomia delle disposizioni tributarie rispetto alle risultanze contabili contenuto nella seconda.

Inoltre, l'opportunità di modificare tale disciplina discende anche dalla necessità di "gestire" le differenze contabili attraverso l'utilizzo del prospetto extracontabile aggiunto alla dichiarazione dei redditi che, nella sua primaria funzione, non aveva quella di essere utilizzato per effettuare variazioni in aumento e diminuzione al fine di rispettare il principio di neutralità, inteso come eguale trattamento tra soggetti che utilizzano diversi principi contabili, dell'imposizione.

5. L'INTERVENTO OPERATO DALLA LEGGE FINANZIARIA 2008: LA RILEVANZA DELLE QUALIFICAZIONI, CLASSIFICAZIONI E IMPUTAZIONI OPERATE NEL BILANCIO IAS/IFRS.

A seguito dell'introduzione del decreto legislativo n. 38/2005 e sulla base delle prime esperienze applicative si poteva sostenere che l'assetto legislativo previsto per i soggetti che predisponavano il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS meritava un ripensamento sulla base della maggiore complessità in cui si trovavano ad operare quest'ultimi soggetti passivi, soprattutto in considerazione del fatto che risultava incompatibile un sistema, quale quello del TUIR, che prevedeva un regime di neutralità fiscale tra i diversi soggetti passivi IRES accanto all'applicazione di tali principi contabili internazionali. Abbiamo più volte sottolineato come principi rappresentanti postulati del bilancio secondo gli IAS/IFRS, quali quello della prevalenza della sostanza sulla forma, siano più di altri, come la valutazione al *fair value*, impossibili da conciliare con la neutralità dell'imposizione rispetto ai diversi soggetti passivi³³. Su tali difficoltà applicative, e su altre tematiche riguardanti l'IRES derivanti

³³ Puntuali e rappresentativi esempi sono contenuti in I. VACCA, *Gli Ias/Ifrs e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma: effetti sul bilancio e sul principio di derivazione nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2006, p. 757 (p. 777).

dalla maggiore complessità della gestione del procedimento di determinazione della base imponibile, non solo dal punto di vista del numero delle variazioni in aumento o in diminuzione da apportare all'utile civilistico, ma anche e soprattutto dalla mancanza di punti di riferimento che potessero assicurare certezza e attendibilità della base imponibile, è stata istituita una apposita commissione di studio³⁴ con il compito di individuare le maggiori problematiche attinenti l'imposta sul reddito delle società da sottoporre al Governo e, tra queste, anche quella relativa ai soggetti passivi dell'IRES tenuti alla redazione del bilancio secondo gli IAS/IFRS.

La commissione di studio ha analizzato la problematica partendo dalla premessa generale che le soluzioni teoricamente percorribili per adeguare il TUIR alla mutata disciplina contabile potevano essere identificate in tre distinte ipotesi: a) confermare e rafforzare il principio di derivazione dell'imponibile dall'utile o perdita derivante dal conto economico dell'esercizio, anche quello redatto secondo gli IAS/IFRS, ma opportunamente adattato alla mutata situazione normativa; b) recidere totalmente il collegamento tra le due determinazioni di reddito, prevedendo una netta separazione (c.d. doppio binario); c) identificare pienamente il reddito imponibile in quello emergente dal conto economico civilistico (derivazione piena). Si assiste anche in questo caso a quella scelta, di cui abbiamo argomentato nel capitolo precedente, da parte del legislatore di contemperare le esigenze di semplificazione, certezza ed effettività dell'imposizione, nonché garanzia di evitare evasioni, elusioni, doppie imposizioni, salti d'imposta, ecc.. che spesso ha visto contrapporsi la dottrina non sempre con risultati soddisfacenti in ordine al miglioramento della legislazione in materia di determinazione della base imponibile per le società. Infatti, se da una parte può facilmente argomentarsi che nessuna delle soluzioni prospettate è stata scelta dal legislatore della legge finanziaria per il 2008, dall'altra non può negarsi che spesso le contrapposizioni sono state più teoriche che pratiche. Anche gli autori che sia in passato che recentemente hanno sostenuto una autonoma determinazione fiscale rispetto a quella civilistica hanno comunque identificato nell'inserimento di una norma di rinvio (chiusura) nel TUIR alla determinazione civilistica in tutti i casi in cui il legislatore tributario non prevede norme espresse, realizzando quanto è concretamente effettuato

³⁴ Commissione di studio sulla imposizione fiscale delle società, presieduta dal Prof. Salvatore Biasco, Relazione finale disponibile sul sito internet www.finanze.gov.it/commissioneires/index.htm

con un sistema di derivazione parziale³⁵. E' sicuramente corretto affermare che l'oggetto della discussione non deve soffermarsi sulla scelta di un forte legame con la disciplina civilistico-contabile o di una netta separazione con quest'ultimo, ma occorre valutare gli interessi che la norma fiscale intende perseguire (certezza, semplificazione, riparto secondo capacità contributiva, ecc.) e sulla base di tale valutazione scegliere se è opportuno recidere totalmente il legame con la determinazione del bilancio oppure mantenerla, fermo restando che i modi, i tempi e le forme del concorso alla determinazione del reddito d'impresa sono già presenti nel TUIR. A questo punto si tratta di un contemperamento di interessi all'interno della normativa fiscale tra semplificazione e certezza. Se si privilegia la prima, si procederà verso scelte che ricadranno sul maggior ravvicinamento delle due determinazioni di reddito e viceversa. Una dipendenza totale tra la determinazione del conto economico redatto ai fini IAS/IFRS e quella derivante dalla dichiarazione dei redditi non può ritenersi attuabile oltre che auspicabile, sia per le problematiche relative alla eccessiva volatilità del risultato imponibile che verrebbe "piegato" alle valutazioni estimative del bilancio d'esercizio sia per le possibili contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria in merito ai procedimenti contabili utilizzati dal contribuente, con il rischio per il contribuente di trovarsi esposto all'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria e con quest'ultima senza una attendibile base imponibile da accertare. La commissione di studio ha pertanto circoscritto le soluzioni di fatto percorribili a quelle ascrivibili ad una derivazione parziale tra le due configurazioni di reddito. Accanto alla scelta di costruire un sistema di determinazione del reddito imponibile basato sul concetto di utile distribuibile e alla proposta di identificare analiticamente le fattispecie contabili IAS/IFRS da considerare per la determinazione della base imponibile³⁶, la scelta si è diretta verso un modello di determinazione dell'imponibile che tenesse comunque in considerazione il principio di derivazione, ma con opportune differenziazioni relativamente all'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi di cui all'articolo 109 TUIR e fermo restando la competenza del legislatore fiscale in merito ai

³⁵ T. DI TANNO, *Brevi note a favore del "doppio binario" nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, p. 407 (414); Sulla possibilità nell'attuale ordinamento di un sistema di doppio binario quale possibile opzione, recentemente, G. ZIZZO, *La "questione fiscale" delle società che adottano i principi contabili internazionali*, p. 135 (p. 140), in M. BEGHIN, *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008.

³⁶ Per una compiuta descrizione si veda la Relazione finale della commissione di studio, p. 10, cap. II.

limiti di deducibilità fiscale degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli altri componenti negativi indicati nel TUIR. Un intervento che, come sostenuto anche dalla commissione di studio, non eliminerebbe i problemi relativi alla volatilità di alcune valutazioni e soprattutto alla diversa rappresentazione dei fatti di gestione rispetto all'impianto contabile tradizionale, ma che toccherebbe solo variazioni relative all'imputazione temporale, esclusivamente di carattere temporaneo. Tale assunto è solo in parte confermato da quanto accade nella prassi contabile e soprattutto presenta profili di criticità con l'assetto costituzionale che deve garantire una parità di trattamento fiscale ai contribuenti che realizzano il medesimo fatto imponibile e che devono, come in questo caso, utilizzare obbligatoriamente l'impianto contabile previsto dagli IAS/IFRS.

La legge finanziaria per il 2008 ha così previsto la modifica dell'articolo 83 del TUIR che, nella nuova formulazione, rinvia ai criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dalle regole IAS/IFRS per la redazione dei bilanci di esercizio anche ai fini fiscali, in deroga alle disposizioni del TUIR³⁷. L'aspetto teorico di maggior interesse è la conferma del principio di derivazione dell'imponibile dal risultato di bilancio, anche in deroga a quanto viene indicato dal legislatore fiscale.

Con tale soluzione si eliminano alla fonte molte delle problematiche relative al sistema previgente collegabili alla vigenza del principio di derivazione e a quello di neutralità della tassazione. Ciò che non viene più garantito dal modello individuato dal legislatore è la neutralità della tassazione in termini di *quantum* dell'imposizione societaria, mentre una equiparazione tra i contribuenti che adottano i criteri contabili nazionali e quelli internazionali resta valida dal punto di vista procedurale quanto al collegamento relativo alla base di partenza per la definizione dell'imponibile. La modifica si è altresì resa necessaria in conseguenza della abrogazione delle deduzioni extracontabili di cui al precedente articolo 109, comma 4, lettera b), TUIR, che aveva

³⁷Articolo 83 del TUIR in vigore dal 1 gennaio 2008 "Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili".

garantito, in vigore dell'articolo 11 del DLgs. 38/2005, l'iscrizione in tale prospetto di parti delle variazioni ricollegabili all'applicazione fiscale degli IAS/IFRS. Con la scelta di assumere ai fini fiscali le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali di natura contabile, si può sostenere che assumono rilevanza nella determinazione della base imponibile, valutazioni non più legate al criterio formalistico-legale che contraddistingueva il modello non IAS/IFRS, dovendosi effettuare una valutazione dei fatti di gestione di tipo economico-sostanziale. La differenziazione opera esclusivamente nella rappresentazione del fatto di gestione che non deve arrestarsi al dato formale individuato nel contratto (di compravendita, di leasing, cessione dei crediti, ecc), che comunque deve essere presente nell'operazione di cui si effettua la valutazione, ma verificare i rischi connessi all'operazione cioè secondo la sostanza e la realtà economica sottostante.

Prima di analizzare la reale portata di tale intervento normativo e specificare cosa debba intendersi per i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione è opportuno sottolineare che, accanto alla modifica di cui all'articolo 83 TUIR, la legge finanziaria per il 2008 ha rinviato ad un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze al fine di dare attuazione alla legge finanziaria medesima³⁸. Il Decreto Ministeriale, attualmente in fase di definitiva approvazione, è

³⁸ Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59. In particolare, il decreto deve prevedere: a) i criteri per evitare che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali di cui al citato regolamento (CE) n. 1606/2002 determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi; b) i criteri per la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali delle transazioni che vedano coinvolti soggetti che redigono il bilancio di esercizio in base ai richiamati principi contabili internazionali e soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali; c) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di aggregazioni aziendali con la disciplina fiscale in materia di operazioni straordinarie, anche ai fini del trattamento dei costi di aggregazione; d) i criteri per il coordinamento dei principi contabili internazionali con le norme sul consolidato nazionale e mondiale; e) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di cancellazione delle attività e passività dal bilancio con la disciplina fiscale relativa alle perdite e alle svalutazioni; f) i criteri di coordinamento con le disposizioni contenute nel decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, con particolare riguardo alle disposizioni relative alla prima applicazione dei principi contabili internazionali; g) i criteri di coordinamento per il trattamento ai fini fiscali dei costi imputabili, in base ai principi contabili internazionali, a diretta riduzione del patrimonio netto; h) i criteri di coordinamento per il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo; i) i criteri per consentire la continuità dei valori da assumere ai sensi delle disposizioni di cui al comma 58 con quelli assunti nei precedenti periodi di imposta.

intervenuto su una serie di questioni interpretative che hanno interessato la dottrina nel periodo immediatamente successivo all'approvazione della modifica in questione³⁹.

La prima delle questioni che si è subito posta all'attenzione della dottrina è stata quella di dare un contenuto interpretativo alla parte dell'articolo 83 del TUIR che rinvia ai principi contabili internazionali IAS/IFRS per i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazioni ivi previsti *anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli* (corsivo aggiunto). Sul punto ci si è interrogati, in particolare, se la deroga riguardasse esclusivamente i criteri di cui all'articolo 109, comma 1 e 2, relativi al concorso dei componenti di reddito al periodo d'imposta, o se riguardasse anche gli aspetti quantitativi relativi a componenti negativi di reddito di tipo valutativo (ammortamenti, accantonamenti, ecc.) che, di regola, vengono limitati nell'ammontare dalla medesima norma fiscale⁴⁰.

Indipendentemente da come tale quesito venga risolto dal decreto di attuazione (sul quale si veda il paragrafo successivo) è opportuno analizzare il percorso interpretativo seguito dalla dottrina. L'analisi successiva terrà inoltre conto delle problematiche di tipo costituzionale che potrebbero generarsi in un sistema quale quello attuale che, seppur transitorio, stante la futura approvazione della direttiva 51/2003/CE, prevede due diverse basi imponibili per i soggetti che per legge sono tenuti a rispettare un diverso sistema contabile di partenza.

Il tema della imputazione temporale è strettamente connesso con quello della qualificazione dell'operazione poiché è da tale ultima operazione che, nella maggior parte dei casi, discende l'inquadramento della imputazione a periodo del componente di reddito. Le regole sull'imputazione a periodo dettate dall'articolo 109 TUIR indicano l'esercizio in cui le componenti positive e negative di reddito partecipano alla formazione del reddito. In caso contrario l'amministrazione finanziaria potrà

³⁹ Si vedano i contributi di A. VICINI RONCHETTI, *Legge finanziaria 2008 e principi IAS/IFRS: le modifiche all'art.83 del Tuir, una possibile soluzione dei dubbi interpretativi*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 680; G. ZIZZO, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 316; G. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, in *Corriere Tributario*, 2008, p. 3145 ove vengono messe a confronto le due tesi prospettate dagli autori precedentemente citati in nota.

⁴⁰ Per fare un esempio, la quota di ammortamento stanziata in bilancio può essere ritenuta valida anche ai fini fiscali, trattandosi di una norma di imputazione temporale (la suddivisione del costo di acquisto in periodi d'imposta determinati in questo caso dalla percentuale annua di ammortamento), oppure resta valido il limite massimo identificato dalla norma dello stesso TUIR contenuta negli articolo 102 e ss. relativo agli ammortamenti?

considerare indeducibile il costo dedotto erroneamente in un diverso esercizio oppure recuperare a tassazione il ricavo nell'esercizio in cui andava correttamente attribuito. Il principio di competenza è alternativo a quello di cassa, ove la rilevazione dei componenti positivi e negativi non tiene conto del conseguimento, nel caso dei ricavi, o del sostenimento, nel caso dei costi, ma del momento del pagamento⁴¹. Nell'ambito dell'imputazione a periodo si possono distinguere le regole concernenti la competenza c.d. esterna, cioè quelle derivanti dalla rilevazione di componenti attivi e passivi che hanno avuto origine da rapporti con i terzi (fornitori, dipendenti, ecc.), da quelle concernenti esclusivamente l'ambito delle componenti reddituali derivanti da valutazione e che possono definirsi regole sulla competenza interna. Accanto a queste ultime ne esistono alcune che possono definirsi miste nel senso che una volta stabilito l'aspetto quantitativo entro cui devono contribuire alla formazione del reddito dell'esercizio si collega (anche) il momento temporale entro cui tale componente deve contribuire ai diversi periodi (se l'aliquota del periodo di ammortamento è definita nell'ordine del 10%, il concorso al periodo d'imposta risulterà in 10 esercizi). La dottrina è concorde nel ritenere che dall'applicazione dell'articolo 83 TUIR, ultimo periodo, non possano considerarsi derogate le norme sulla c.d. competenza interna.

Tale conclusione sarebbe supportata, secondo alcuni autori⁴², dal ricorso al criterio di specialità delle norme del TUIR contenute negli articoli 84 e ss.. In base a tale interpretazione, nell'ambito del TUIR non è possibile definire a priori quale disposizione abbia carattere generale e quale speciale, con prevalenza dell'una rispetto all'altra. L'analisi andrebbe effettuata, sempre all'interno dello stesso TUIR, per ogni singola coppia di norme e da tale confronto far emergere quale delle due disposizioni debba prevalere nel caso specifico. Secondo tale ricostruzione, attraverso la nuova formulazione dell'articolo 83 TUIR, si deroga alla regola del TUIR prevista agli articoli 109, comma 1 e comma 2. In virtù della specialità della norma fiscale rispetto alla modifica introdotta con il rinvio all'articolo 83 TUIR, resterebbero escluse le disposizioni del TUIR dedicate alle singole valutazioni. Su un piano argomentativo differente, anche se in parte coincidente per le soluzioni a cui giunge, è posizionata altra

⁴¹ Sulle differenze sostanziali tra i due metodi e sulla preferenza per la misurazione del reddito d'impresa del metodo della competenza si veda F. CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, p. 53.

⁴² A. VICINI RONCHETTI, *Legge finanziaria 2008 e principi IAS/IFRS: le modifiche all'art.83 del TUIR, una possibile soluzione dei dubbi interpretativi*, cit., p. 685.

dottrina⁴³ che distingue tra le regole di competenza che sarebbero meramente confermatrice dei principi contabili nazionali rispetto a quelle che riflettono una specifica *ratio* tributaria, sostenendo che solo per le prime si possa individuare una deroga a favore dei principi di imputazione fissati dai principi contabili internazionali.

La deroga riguarderebbe solo le fattispecie disciplinate dall'articolo 109, comma 2, del TUIR mentre inderogabile, perché rispondente ad un interesse fiscale, sarebbe l'articolo 109, comma 1, del TUIR riguardante i requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità⁴⁴.

L'intervento operato dal legislatore nel contesto dei principi contabili internazionali è di difficile interpretazione da un punto di vista sistematico. Tuttavia, in base a quanto previsto dalla legge che ha introdotto la modifica dell'articolo 83 TUIR e (anche) di quanto previsto dalla relazione di accompagnamento al provvedimento normativo è possibile effettuare alcune considerazioni.

Il primo riferimento è rinvenibile nell'articolo 1, comma 58, della legge finanziaria per il 2008 che stabilisce “in attesa del riordino della disciplina del reddito d'impresa conseguente al completo recepimento delle direttive 2001/65/CE....e 2001/51/CEal fine di razionalizzare e semplificare il processo di determinazione del reddito dei soggetti tenuti all'adozione dei principi contabili internazionali”, la modifica all'articolo 83 TUIR così come abbiamo argomentato in precedenza. Da tale indicazione legislativa è possibile effettuare due considerazioni. La prima riguarda il carattere temporaneo della normativa vigente stante il riferimento alle modifiche del TUIR che dovranno seguire dopo l'approvazione delle direttive in materia contabile.

La seconda considerazione attiene più specificamente al valore interpretativo da attribuire al nuovo articolo 83 TUIR. L'utilizzo dei termini razionalizzazione e semplificazione contenuti nell'articolo 1, comma 58, della legge 244/2007 conducono a ritenere che con il nuovo assetto normativo si è voluto intervenire esclusivamente sulla fase iniziale della determinazione dell'imponibile societario ovvero per l'individuazione della base di partenza. Non verrebbero derogate le norme relative alla valutazione dei componenti c.d. forfettari (ammortamenti, accantonamenti, ecc) che rimangono valide

⁴³ G. ZIZZO, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, cit., p. 320.

⁴⁴ Per una compiuta analisi delle due tesi e per i relativi problemi applicati si veda G. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, cit., p. 3145.

anche per i soggetti passivi IAS/IFRS. Un ulteriore, seppur non decisivo, supporto a tale interpretazione è fornito dalla relazione tecnica all'emendamento alla modifica dell'IRES laddove viene precisato che la modifica è inidonea a pregiudicare gli interessi dell'Erario poiché questi si manifestano essenzialmente sulle variazioni fiscali che attengono ai profili delle valutazioni e degli accantonamenti per fondi rischi. Può, dunque, ritenersi che le norme concernenti il *quantum* del concorso al periodo d'imposta relativo ai componenti di reddito previsti dalle norme del TUIR non dovrebbero essere derogate dalle scelte operate in bilancio secondo gli IAS/IFRS in virtù della considerazione che emerge da una serie di elementi di fondo della scelta legislativa e che sono riassumibili nei criteri direttivi indicati per l'emanazione del Decreto Ministeriale di attuazione (doppia deduzione, doppia tassazione, ecc. ecc.) ovvero una risoluzione delle differenze tra i due criteri di imputazione da risolversi non in via preordinata, sulla base della specialità della norma fiscale rispetto a quella IAS/IFRS, ma in base alla *ratio* e alle esigenze del sistema fiscale di cui la delega tiene debitamente conto⁴⁵. In tal modo si potrebbe sostenere che risulta derogato non solo l'articolo 109, comma 2, TUIR ma anche il comma 1 di tale disposizione relativo alla regola sulla certezza ed obiettiva determinabilità. In caso contrario si riscontrerebbe una asistematicità dell'intervento e dell'operare della regola prevista dagli IAS/IFRS relativa alla c.d. *revenue recognition*⁴⁶.

Sul tema delle qualificazioni dei fatti di gestione così come stabilito dalla norma di rinvio prevista dall'articolo 83, non si riscontra all'interno dei principi contabili internazionali IAS/IFRS una precisa definizione. Tuttavia è possibile affermare che, quando nel quadro sistematico di tali principi (*Framework*) e all'interno dei principi medesimi, si faccia riferimento alla prevalenza della sostanza economica rispetto alla

⁴⁵ G. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, cit., p. 3152.

⁴⁶ Il punto è argomentato da A. VICINI RONCHETTI, *Legge finanziaria 2008 e principi IAS/IFRS: le modifiche all'art.83 del TUIR, una possibile soluzione dei dubbi interpretativi*, cit., p.103 ove viene esplicitamente sostenuto che la deroga di cui all'articolo 109, comma 1, del TUIR assolve alla funzione di garantire il pieno rispetto delle intenzioni del legislatore relative alla volontà di semplificazione e di razionalizzazione della determinazione della base imponibile per i soggetti IAS/IFRS che diversamente risulterebbe vanificata qualora non si derogasse anche al comma 1 dell'articolo 109. L'esempio è fornito dal conflitto esistente tra quanto previsto dai principi contabili internazionali in materia di imputazione in bilancio dei ricavi, così come definito dal principio contabile IAS 18 in base al quale l'imputazione deve avvenire indipendentemente dal passaggio giuridico - formale ma quando sono trasferiti i rischi e i benefici connessi a tale bene. Nell'esempio di cessione del bene con la clausola di riserva di proprietà legata all'integrale pagamento del prezzo ci sarebbe una discordanza tra la forma giuridica relativamente alla certezza del contratto di cessione e la sostanza economica dell'operazione che diversamente si potrebbe ritenersi già realizzata nella sua interezza.

forma giuridica dell'operazione si tratta di una qualificazione di un determinato fatto di gestione. E' stato sostenuto che, non è possibile scindere i tre parametri "chiave" previsti dalla seconda parte dell'articolo 83, qualificazione, imputazione temporale e classificazione, essendo strettamente collegati. Ciò accade, ad esempio, quando si fa riferimento al criterio di classificazione delle attività e delle passività che seguono l'indicazione in bilancio ma, sempre a seguito di una operazione di qualificazione. Si pensi al caso del leasing finanziario, qualificato secondo lo IAS 17 come una operazione di finanziamento tale da comportare il trasferimento al locatario di tutti i benefici e i rischi economici connessi all'utilizzo del bene e per tale ragione qualificato alla stregua di un acquisto da cui ne consegue l'iscrizione in bilancio del bene tra le immobilizzazioni materiali e il computo delle relative quote di ammortamento nel conto economico⁴⁷.

L'ambito di operatività della deroga appare più difficile da individuare nei casi in cui si interseca con questioni di tipo valutativo, come ad esempio accade con riferimento al periodo in cui considerare l'inizio dell'ammortamento di un determinato bene. Infatti, secondo i principi contabili internazionali tale periodo può iniziare anche in un momento antecedente l'acquisto e quindi la sottoscrizione del relativo contratto di compravendita, poiché si può presentare l'ipotesi in cui l'inizio dei benefici e dei rischi economici connessi preceda l'entrata in funzione. In questo caso, il dubbio che potrebbe trarsi è se si tratta di una questione relativa alla classificazione di bilancio oppure, prevedendo la norma fiscale l'inizio dell'ammortamento dal momento in cui il bene entra in funzione, trattasi di una questione di valutazione che non interessa la deroga prevista dall'articolo 83 del TUIR. In realtà, se si aderisse a tale ultima interpretazione si correrebbe il rischio di snaturare uno dei principi fondanti gli IAS/IFRS relativo alla

⁴⁷ Sugli aspetti fiscali per i soggetti IAS/IFRS relativi al leasing si veda A. VICINI RONCHETTI, *Il leasing finanziario nello IAS 17*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 3606. Nella situazione antecedente alla legge finanziaria 2008 il decreto legislativo n. 38/2005 ha previsto la sostanziale neutralità fiscale per i soggetti che adottano il metodo di contabilizzazione del leasing finanziario così come previsto dai principi contabili internazionali, poiché era prevista la possibilità di recuperare le differenze emergenti da una valutazione effettuata con il metodo patrimoniale, previsto dai principi contabili nazionali, per ammortamenti e oneri inferiori direttamente nel prospetto delle deduzioni extracontabili. Con l'eliminazione delle deduzioni extracontabili si delineano due diverse soluzioni per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali rispetto a quelli che adottano i principi contabili internazionali poiché non è più possibile per questi ultimi dedurre extra contabilmente la parte dei canoni non imputati a conto economico. Tuttavia, con la prevalenza dei criteri di qualificazione non opererebbero limiti relativi alla deduzione dei canoni poiché la riqualificazione dell'operazione comporta la deduzione non di canoni bensì di quote di ammortamento.

prevalenza della sostanza economica anche in prevalenza dei diversi criteri del TUIR, con contestuale conflitto della qualificazione operata in bilancio⁴⁸.

6. IL DECRETO MINISTERIALE DI ATTUAZIONE DELLA LEGGE FINANZIARIA 2008 SUGLI IAS/IFRS. I PROBLEMI RIMASTI IRRISOLTI E LE POSSIBILI SOLUZIONI INTERPRETATIVE.

In attuazione a quanto indicato dalla legge finanziaria per il 2008, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in data 28 ottobre 2008⁴⁹, ha emanato il regolamento di attuazione previsto dall'articolo 1, commi 58 e 59, della legge finanziaria per il 2008.

Con l'articolo 2 del Decreto viene definitivamente sancita l'introduzione nell'ordinamento tributario italiano del principio di prevalenza della sostanza economica sull'elemento giuridico-formale. Con tale previsione, è stabilita per i soggetti IAS/IFRS una deroga alle disposizioni dell'articolo 109, comma 1 e comma 2 del TUIR. Si supererebbero, pertanto, le incertezze interpretative che hanno interessato la dottrina. Il Decreto, inoltre, dispone che la prevalenza del criterio sostanziale su quello formale deve interessare l'intero TUIR e non solo le norme relative alla competenza. Sempre nel medesimo articolo 2 viene disposto che anche ai soggetti IAS si applicano le disposizioni del capo II, Sezione I, del TUIR ovvero quelle concernenti la limitazione quantitativa alla deduzione di componenti negativi o relativa alla loro esclusione dalla base imponibile, concorrendo alla determinazione della base imponibile anche i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi del TUIR, ma che per effetto dei principi contabili internazionali vengono imputati direttamente a

⁴⁸ Sullo stessa linea interpretativa si veda D. STEVANATO, *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corriere Tributario*, 2008, p. 3155. La medesima problematica si porrebbe nei casi in cui rispettando il principio contabile internazionale IAS 16, relativo alle immobilizzazioni materiali, si procede all'ammortamento del bene materiale scomponendo i benefici e i rischi dell'immobilizzazione in funzione della diversa vita utile o dei diversi benefici. L'esempio più significativo in materia di ammortamento per componenti è quello che riguarda il trattamento fiscale da riservare all'ammortamento dei velivoli aerei, scomponibili nelle diverse parti che lo compongono, dando vita a processi di ammortamento differenti. Anche in questo caso, la classificazione e la qualificazione operata non dovrebbero comportare differenze di trattamento in ambito fiscale, nel senso che dovrebbe operare la deroga prevista dal TUIR all'articolo 83. Prima della modifica operata dalla legge finanziaria per il 2008 il risultato era parzialmente diverso dovendosi considerare il bene al pari di un'unica entità da ammortizzare, sul punto M. BEGHIN, *Immobilizzazioni materiali, IAS 16 e determinazione del reddito d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 3571 (p. 3576).

⁴⁹ Il Decreto al momento in cui si scrive non è ancora stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale.

patrimonio netto⁵⁰. Viene quindi ulteriormente chiarito che i limiti quantitativi relativi alla “competenza interna” restano validi anche per i soggetti IAS/IFRS rendendo irrilevanti i comportamenti seguiti in sede di bilancio.

L’articolo 3 del Decreto si occupa dell’attuazione dei principi e criteri direttivi derivanti dalla possibilità di ottenere doppie deduzioni o doppie tassazioni nell’applicazione dei principi IAS/IFRS e della disciplina dei rapporti tra soggetti che applicano tali principi e soggetti passivi che non li applicano. L’esempio può essere quello di una attività rimasta iscritta nel bilancio della società che adotta gli IAS/IFRS perché secondo il principio della sostanza economica non sono stati trasferiti tutti i rischi e benefici e, pertanto, oggetto di svalutazione ex articolo 106 TUIR e, allo stesso tempo il soggetto che acquista tali crediti sulla base di un contratto di acquisto, non applicando i principi IAS/IFRS, è tenuto all’iscrizione nello stato patrimoniale dei medesimi crediti e alla correlata svalutazione.

Sul tema dei rapporti tra “soggetti IAS/IFRS” e “soggetti non IAS/IFRS” il Decreto stabilisce che ogni soggetto passivo deve applicare distintamente il proprio metodo contabile. Tale criterio vale anche nei casi in cui si tratta di operazioni tra “soggetti IAS/IFRS” che utilizzano criteri di iscrizione o di cancellazione dal bilancio di attività e passività in maniera difforme. Nell’esempio sopra indicato della iscrizione del credito da parte del soggetto non IAS con la relativa mancata cancellazione del medesimo credito da parte del soggetto IAS, l’ordinamento potrebbe concedere la possibilità di effettuare una plurima (in alcuni casi la fattispecie può coinvolgere anche tre soggetti passivi) deduzione ma in capo a soggetti passivi distinti.

L’articolo 3 prevede, inoltre, che l’applicazione dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione ai sensi degli IAS/IFRS non può dare come risultato una doppia deduzione ovvero nessuna deduzione di componenti negativi, né una doppia tassazione ovvero nessuna tassazione di componenti positivi. Attraverso tale disposizione si vorrebbe garantire un trattamento non differenziato tra i soggetti IAS/IFRS e i soggetti non IAS/IFRS, ovvero il rispetto della parità di trattamento a fronte della realizzazione del medesimo presupposto d’imposta, sia a vantaggio (doppia

⁵⁰ Tale disposizione era prevista già nella versione antecedente alla finanziaria per il 2008 dell’articolo 83. Successivamente è stata eliminata dall’articolo 83, ma è stata mantenuta nell’articolo 109 del TUIR. Per una dettagliata analisi sia contabile sia fiscale si veda D. MURATORI, *Profili tributari dei componenti imputati direttamente a patrimonio netto secondo gli IAS/IFRS*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 1353.

deduzione o doppia non tassazione) sia a svantaggio (doppia tassazione o doppia non deduzione) dei soggetti IAS/IFRS. Tuttavia, l'oggetto di analisi del Decreto è relativo al medesimo contribuente, ovvero l'applicazione dei nuovi principi non dovrebbe comportare vantaggi e/o svantaggi fiscali, ma limitatamente alle operazioni poste in essere da un soggetto passivo singolarmente considerato e non tenendo conto dei rapporti, acquisto e cessioni di beni e servizi, che quest'ultimo effettua nei confronti di altri soggetti passivi, sia IAS/IFRS che non IAS/IFRS. E' stato correttamente sottolineato che nella logica della tassazione analitico aziendale ogni costo, o aumento del valore fiscale di riferimento di un bene aziendale, corrisponde ad un simmetrico elemento di reddito, di segno contrario, in capo ad un altro soggetto⁵¹. Il rispetto dei principi richiamati dal Decreto dovrebbero, pertanto, essere valutati avendo come ambito di applicazione l'intera operazione effettuata dai due contribuenti, senza limitarsi alla sola valorizzazione dell'unico soggetto passivo.

Il Decreto, all'articolo 5, si occupa di definire il regime di neutralità in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali così come era già stato stabilito dall'articolo 13 del DLgs. n. 38/2005, prevedendo l'irrelevanza fiscale per le differenze che potrebbero emergere dall'applicazione dei diversi criteri IAS/IFRS.

Da ultimo, la norma di chiusura prevista dall'articolo 6 si preoccupa dei comportamenti adottati dal contribuente nel periodo antecedente all'emanazione della legge finanziaria per il 2008, cioè nel triennio 2005-2007, per i soggetti che hanno già dato rilevanza fiscale ai principi IAS/IFRS in tali periodi d'imposta. Viene stabilito che per la qualificazione della conformità e coerenza dei comportamenti contabili, così come previsto dalle disposizioni della legge finanziaria per il 2008, pena il possibile disconoscimento dei comportamenti adottati da parte dell'amministrazione finanziaria, deve valutarsi in tutti i periodi di imposta in cui si è manifestata la medesima fattispecie e per i quali siano stati applicati gli IAS. La coerenza del comportamento contabile non è richiesta per le fattispecie per le quali vi sia stata una pronuncia da parte dell'amministrazione finanziaria non conforme al riconoscimento fiscale degli IAS/IFRS. In tal modo si è assegnata, seppur in una fase successiva a quanto effettuato

⁵¹ R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, p. 92.

dal contribuente e in violazione del TUIR vigente in quel periodo d'imposta, rilevanza fiscale a componenti reddituali derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS⁵².

7. LE PROBLEMATICHE DERIVANTI DALL'APPLICAZIONE DEGLI IAS/IFRS. L'INTERPRETAZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. I PROBLEMI DI ORDINE COSTITUZIONALE.

Tra gli aspetti di maggiore interesse della modifica normativa rientrano, a nostro avviso, la questione relativa alla sindacabilità da parte dell'amministrazione finanziaria dei comportamenti adottati dal contribuente in sede di redazione bilancio e delle possibili rettifiche che ne derivano nella determinazione del reddito imponibile.

Il primo argomento di interesse concerne la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di sindacare il dato contabile formatosi sulla base dell'applicazione dei principi contabili internazionali, ovvero la possibilità di valutare le scelte discrezionali effettuate in bilancio e rilevanti anche ai fini fiscali.

L'applicazione del principio di derivazione aveva, e continua ad avere, tra le funzioni principali, quella di garantire una certezza dell'imponibile quanto alla possibile sindacabilità dei comportamenti degli amministratori effettuati nel bilancio tranne i casi in cui il comportamento seguito dagli amministratori realizzava rappresentazioni in bilancio finalizzate esclusivamente alla riduzione della base imponibile. Nella ricerca delle motivazioni che hanno da sempre indotto a differenziare il risultato d'esercizio e il reddito imponibile si è fatto anche riferimento alla maggiore generalità della disposizione civilistica rispetto a quella fiscale, più rigida e predeterminata. In realtà, appare più corretto sostenere che l'utilizzo del principio di derivazione e le conseguenti variazioni in aumento e diminuzione previste dal TUIR hanno la specifica funzione di non mettere in discussione il processo di valutazione effettuato dal redattore del bilancio al fine di pervenire al dato di partenza assunto dalla legislazione fiscale⁵³.

⁵² L'articolo 6 del Decreto prevede che "Per i periodi d'imposta precedenti, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione dell'imposta prodotti dai comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili internazionali, purché coerenti con quelli che sarebbero derivati dall'applicazione delle disposizioni introdotte dal comma 58". Sul punto A. VICINI RONCHETTI, *I principi IAS nella disciplina dei comportamenti adottati negli esercizi precedenti*, in *Corriere Tributario*, 2009, p. 460. L'autore ha sostenuto la possibilità per i contribuenti che hanno adottato comportamenti difforni rispetto a quanto, diversamente previsto dalla attuale disciplina, di rettificare la dichiarazione dei redditi degli anni in questione.

⁵³ G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit., p. 486.

Con l'introduzione dei limiti minimi e massimi previsti dalle norme del TUIR si rende libera la scelta del contribuente senza la necessità di dover dimostrare all'amministrazione finanziaria l'esposizione nella dichiarazione dei redditi di quella determinata valutazione garantendo, in tal modo, la certezza del rapporto tributario⁵⁴.

Il rinvio operato dal novellato art. 83, in particolare per i criteri di qualificazione della fattispecie, potrebbe, a prima vista, rappresentare una norma diretta ad aumentare la conflittualità tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente a causa di un eventuale disconoscimento del comportamento di quest'ultimo in applicazione del principio della sostanza sulla forma, tenuto conto della complessità e, in alcuni casi, della maggiore discrezionalità della valutazione non più basata sugli aspetti giuridico-formali. In realtà, se si tiene conto di quanto precedentemente sostenuto in merito alla necessità di garantire la stabilità e la certezza dei rapporti tra il fisco e il contribuente, la discrezionalità delle scelte degli amministratori, tranne i casi in cui si sia verificato il perseguimento di comportamenti elusivi espressamente previsti dall'articolo 37 *bis* del DPR 600/1973 ovvero nei casi in cui la contabilità risulti essere inattendibile creandosi i presupposti per un diverso accertamento della base imponibile ai sensi dell'articolo 39 del DPR 600/1973, dovrebbe rimanere impregiudicato anche a seguito del rinvio operato dall'articolo 83 TUIR. La corretta applicazione dei principi contabili resta un'area confinata al rispetto della normativa contabile e deve ritenersi tale anche nei casi in cui la scelta operata dagli amministratori comporta una riduzione del carico fiscale. Diverso potrebbe essere il caso in cui vi sia una disapplicazione dei principi contabili non giustificabile sulla base della disciplina sottesa alla redazione del bilancio.

Il potere di sindacato dell'amministrazione finanziaria potrebbe essere limitato ai soli casi in cui i criteri adottati fossero manifestamente incompatibili con i principi contabili, senza la possibilità di mettere in discussione il criterio civilistico-contabile utilizzato che permetterebbe di evidenziare materia imponibile, ma verificare la rispondenza e il supporto nei principi contabili⁵⁵. Secondo la dottrina⁵⁶, tale assunto è

⁵⁴ R. LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, cit., p. 712.

⁵⁵ Su tale impostazione si veda anche R. LUPI, *Sostituzione dei principi contabili alle regole fiscali e possibile reinterpretazione degli organi verificatori*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2008, p. 29 (p. 39), in cui l'autore suggerisce l'istituzione di "filtri procedurali" nella verifica della correttezza contabile seguita dal contribuente attraverso l'istituzione di commissioni costituite *ad hoc* in grado di fornire pareri vincolanti, quantomeno in principio, anche per l'amministrazione finanziaria; Sul punto anche A. VIOTTO, *L'accertamento sulle valutazioni di bilancio: i poteri dell'amministrazione anche alla luce della recente*

maggiormente dimostrabile per le società che utilizzano i principi IAS/IFRS poiché trattasi di soggetti “spersonalizzati” che non determinano il risultato dell’esercizio in base alla convenienza fiscale. La diversa qualificazione delle valutazioni effettuate in sede di bilancio da parte dell’amministrazione finanziaria sarebbe, pertanto, possibile solo allorquando venga dimostrato che il soggetto passivo ne abbia abusato per ottenere vantaggi tributari indebiti⁵⁷.

Un secondo profilo di più incerta definizione riguarda la problematica della mancanza di eguale trattamento nella tassazione tra soggetti IAS/IFRS e soggetti non IAS/IFRS. In particolare, con il regime fiscale vigente in materia di tassazione dei soggetti passivi IRES si potrebbero creare delle differenze nella tassazione per quei soggetti che realizzano il medesimo presupposto d’imposta ma che, in considerazione della diversa modalità contabile di rilevazione del dato di conto economico, manifestano differenti basi imponibili. Il legislatore, in una prima fase di attuazione del DLgs. 38/2005, ha cercato di uniformare tale trattamento con la previsione del regime di neutralità, con le difficoltà applicative di cui abbiamo trattato nei precedenti paragrafi.

Gli esempi che possono essere forniti in merito alla differenza di trattamento fiscale tra i soggetti passivi non sempre comportano delle situazioni di vantaggio per una categoria ben specifica, poiché l’analisi dipende dal singolo caso concreto, potendosi presentare casi in cui il soggetto passivo che applica gli IAS/IFRS risulta essere svantaggiato e casi in cui ad essere penalizzato è il soggetto passivo che adotta i principi contabili nazionali.

A fronte di tali differenze sono state addotte due giustificazioni. La prima relativa all’impossibilità di individuare aprioristicamente il soggetto passivo a cui fare riferimento per effettuare una valutazione del differente trattamento. Quale delle due determinazioni di reddito, IAS/IFRS e non IAS/IFRS, rappresenta il modello rispetto al quale individuare la rispondenza con l’articolo 53 Cost.?

La seconda motivazione che porterebbe ad escludere una violazione della disposizione costituzionale per la differenza di trattamento tra i soggetti passivi IRES

soppressione delle deduzioni extracontabili e delle modifiche concernenti i soggetti che adottano gli IAS, in Rivista di Diritto Tributario, 2009, p. 204.

⁵⁶ R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, cit., p. 97.

⁵⁷ L’espressione è di R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, cit., p. 98.

attiene alla temporaneità ovvero al riassorbimento delle differenze fiscali nei successivi periodi d'imposta⁵⁸.

A nostro avviso, quanto al primo punto, non si tratta di individuare l'esistenza di un *tertium comparationis* rispetto al quale valutare la rappresentazione della realtà economica dell'impresa più rispondente alle intenzioni del legislatore fiscale e rispetto quest'ultima verificare il rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 Cost. In questo caso, infatti, si tratta di due soggetti passivi dell'IRES, obbligati dalla legge tributaria ad applicare un sistema di determinazione del reddito fiscale che può comportare una base imponibile differente. Alla medesima situazione di fatto deve corrispondere la medesima capacità contributiva, indipendentemente dalla modalità di misurazione contabile, tranne nei casi in cui si voglia perseguire un interesse di pari dignità costituzionale (come nel caso delle agevolazioni)⁵⁹.

Nel caso della differente tassazione tra i soggetti tenuti alla redazione del bilancio in base ai principi contabili IAS/IFRS e quelli che non devono applicarli non pare sussistere alcuna valida motivazione che permetta di derogare al principio generale enunciato.

Sulla seconda delle motivazioni che giustificerebbero il differente trattamento, è pur vero che le differenze vengono riassorbite negli anni successivi, così come è assolutamente pacifico che tale sistema duale resterà in vigore solo fino al completo recepimento della direttiva 51/2003/CE⁶⁰, ma il concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva avviene in periodi di imposta differenti. Sul punto, è bene ricordare che l'articolo 76 TUIR dispone l'autonomia dell'obbligazione tributaria per singoli periodi d'imposta, tranne i casi di riporto e rimborso delle eccedente (articolo 80) e di riporto delle perdite (articolo 84). In tale ambito non sembra potersi accogliere la tesi che sostiene la necessità di valutare l'operazione economica posta in essere dal contribuente su un arco temporale più lungo rispetto all'ordinario periodo d'imposta, ovvero non limitare le ipotesi di disconoscimento dei comportamenti

⁵⁸ Le due tesi sono argomentate da L. SALVINI, *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, cit., p. 202.

⁵⁹ Tali sono anche le conclusioni della Corte Costituzionale nella sentenza n. 473 del 19 ottobre 1995. Sull'applicazione del principio di capacità contributiva nel senso considerato, cioè come principio autonomo e non assorbito da quello di uguaglianza, si veda F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, p. 225 (226), in A. AMATUCCI, *Trattato di Diritto Tributario*, 1994.

⁶⁰ Sul punto G. ZIZZO, *Stato e prospettive dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 931 (p. 933).

seguiti dal contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria a meri questioni formali⁶¹. Invero, la diversa valutazione comporta una oggettiva differenza di trattamento tra soggetti passivi che realizzano il medesimo presupposto dell'IRES, senza la certezza di recuperare la tassazione in capo ai due soggetti passivi considerati.

Esiste, pertanto, un primo problema relativo all'aspetto finanziario della prestazione tributaria che si collega alla necessità di verificare il rispetto della capacità contributiva riferita ad un determinato momento, cioè quello in cui si determina il presupposto dell'imposizione⁶². In particolare, tale momento non può essere difforme in ragione del metodo contabile previsto per determinare il *quantum* di partenza dell'imposizione societaria. A ciò si aggiunga che, sebbene per aspetti concernenti la discriminazione nei confronti dei soggetti non residenti, anche la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha ritenuto che subire una tassazione o tenere conto di una perdita fiscale d'esercizio in un periodo d'imposta differente (anticipato o posticipato rispetto alla situazione ordinaria) produce una diversità di trattamento in termini di disponibilità delle risorse economiche per sopportare il carico tributario in contrasto con il principio di non discriminazione previsto dall'ordinamento comunitario⁶³. Deve ulteriormente considerarsi che non sempre è definibile a priori il tempo in cui tale recupero potrà operarsi poiché, stante la correlazione dei costi-ricavi operante in materia di bilancio ai sensi degli IAS/IFRS, la difformità dipende dal caso concreto e non sempre opera a favore di quest'ultimi soggetti. In prima approssimazione, quindi, il sistema predisposto dal legislatore non appare giustificabile alla luce del principio costituzionale di capacità contributiva.

Tuttavia, tale ricostruzione potrebbe essere analizzata con riferimento alla presenza di ulteriori interessi di tipo costituzionale che potrebbero essere considerati rilevanti per giustificare una differente tassazione. Non può certo affermarsi che la volontà del legislatore fiscale di semplificare il procedimento di formazione della base imponibile per i soggetti IAS/IFRS possa costituire una immediata giustificazione, ma di certo non può negarsi che tra i principi che un sistema fiscale deve perseguire si possono comprendere l'esigenza della semplificazione e della certezza dei procedimenti

⁶¹ R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, cit., 85.

⁶² L. TOSI, *Il requisito di effettività*, p. 321 (353), in A. AMATUCCI, *Trattato di Diritto Tributario*, 1994.

⁶³ Si vedano le sentenze Corte di giustizia, sentenza 8 marzo 2001, cause C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd e a, Hoechst (UK) Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, in Racc., I-01727, punto 83.

applicativi delle relative prestazioni fiscali. La stessa Corte Costituzionale si è occupata, in diversi casi, del tema in relazione alla tassazione di soggetti che per caratteristiche dimensionali determinano la base imponibile derogando, soprattutto per gli obblighi strumentali, alla normativa ordinaria. E' chiaro che in questo caso non possa farsi riferimento al contemperamento di esigenze identificato nel caso della tassazione delle imprese minori, laddove a fronte di una diminuzione delle esigenze informative vengono richiesti minori obblighi per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, ma potrebbe, diversamente, tenersi conto della difficoltà e dell'esigenza di criteri di determinazione del presupposto che facciano affidamento su metodi di calcolo differenti al fine di garantire al contribuente la possibilità di determinare la base imponibile senza eccessive difficoltà, anche rispetto agli altri soggetti passivi. Una neutralità di tipo procedurale dal punto di vista del contribuente, e la possibilità all'amministrazione finanziaria di procedere all'attività di accertamento senza eccessive difficoltà dettate dal diverso impianto contabile⁶⁴. In questi termini potrebbe essere valutata compatibile dalla Corte Costituzionale una normativa come quella in vigore che determina la base imponibile di partenza in maniera diversa tra i soggetti IAS/IFRS e quelli non IAS/IFRS, anche in considerazione della circostanza, verificabile solo nel caso concreto, di un vantaggio fiscale non sempre a favore di uno dei due soggetti e dalle effettive difficoltà operative che, sia per il contribuente sia per l'amministrazione finanziaria, si sono riscontrate nel periodo di vigenza del DLgs. 38/2005.

⁶⁴ P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 132.

CAPITOLO TERZO

IL RAPPORTO TRA LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO CONTABILE E IL
REDDITO IMPONIBILE NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO FRANCESE E INGLESE.

L'IMPATTO DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS NELLA
DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.

UN APPROCCIO COMPARATO.

SOMMARIO: **1.** – Premessa. **2.** – La nozione di reddito imponibile accolta dall'ordinamento francese e l'imposta sulle società secondo il *Code General des impôt* e secondo l'apporto della giurisprudenza del *Conseil d'État*. **3.** – Il rapporto tra il *Code General des impôt* e il *plan comptable général* nella determinazione della base imponibile. **4.** – La deducibilità dei costi d'esercizio e la teoria dell'atto anomalo (*acte anormal de gestion*) nella giurisprudenza del *Conseil d'État*. **5.** – La nozione di reddito accolta nell'ordinamento inglese e la *corporation tax*. **6.** – Il rapporto tra i principi contabili nazionali (GAAP) e la determinazione della base imponibile. **7.** – Gli effetti fiscali derivanti dall'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS nell'ordinamento francese e inglese. **8.** Il processo di convergenza realizzato all'interno dell'ordinamento francese: *plan comptable général* e i principi contabili internazionali. La giurisprudenza del *Conseil d'État* e la compatibilità con i principi IAS/IFRS. **9.** – *Finance ACT 2004*: l'allineamento agli IAS/IFRS. **10.** – Conclusioni.

1. PREMESSA.

L'analisi della determinazione della base imponibile per le società è in questa parte dedicata ad alcuni ordinamenti stranieri di Stati dell'Unione Europea. In particolare, la comparazione prenderà in esame il regime fiscale delle società residenti in Francia, quelle soggette all'*impôt sur le société*, e l'analogo regime fiscale previsto per le società residenti nel Regno Unito e soggette alla *Corporation Tax*. La ragione della scelta dei due Stati sta nella tipicità dei due modelli appartenenti a due ordinamenti differenti, di *civil law* e di *common law*, che offrono ulteriori e interessanti spunti di comparazione rispetto al modello italiano, L'ipotesi stimolante dal punto di vista scientifico è quella di verificare l'evoluzione/adeguamento che gli Stati testé richiamati

mostrano rispetto alle indicazioni che sono stabilite dalla disciplina europea in materia contabile e i connessi riflessi fiscali. Obiettivo del presente capitolo non è quindi solo lo studio del diritto straniero ma (anche) un'analisi comparata, atteso che i due approcci sono concettualmente e metodologicamente, ancorché non autoescludenti, diversi e ciò vale anche per il diritto tributario.

Sempre in questo ordine di premessa metodologica intendiamo seguire le indicazioni che vengono dagli studiosi di diritto comparato ovvero di accedere nello studio del diritto straniero direttamente alle fonti di un sistema giuridico, fonti "formanti", e naturalmente di avvalerci della "mediazione" interpretativa della dottrina dello stesso Stato oggetto di studio¹.

Ulteriore avvertenza per il comparatista attiene alla necessità di tener conto che i fatti e gli atti ai quali si dirigerà la propria analisi spesso sono assunti, come avviene in materia tributaria, da altri settori dell'ordinamento, in questo caso straniero, con la necessità di effettuare lo studio con un campo di indagine più ampio e tenendo conto di tale peculiarità del dato di partenza oggetto di analisi e comparazione². Ad esempio, nel nostro caso, la determinazione della base imponibile per l'imposta societaria assume dati e definizioni che attengono al diritto commerciale o a disposizioni di legge in materia contabile, strumentali alla determinazione dell'imposta.

L'esito che ci si attende da questa attività ha una serie di vantaggi, in materia tributaria, ulteriori rispetto a quelli già identificati dalla dottrina privatistica, corrispondenti all'individuazione di modelli di riferimento per la tassazione di determinati soggetti, nel nostro caso delle società di capitali, e nella identificazione di soluzioni convergenti sulla medesima problematica oggetto di indagine. Un risultato che nel contesto dell'Unione Europea, ove si assiste da tempo ad una circolazione dei modelli normativi anche come conseguenza del processo di armonizzazione della Corte di Giustizia CE, finisce per assumere una più accentuata caratterizzazione in ragione del processo di armonizzazione e del ruolo omologante della Corte di Giustizia CE. Nel

¹ Per tutti R. SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992, p. 5 e ss., ove viene descritta brillantemente la funzione che compete al diritto comparato; sulla diversità con lo studio del diritto straniero, A. GAMBARO-P.G. MONATERI-R.SACCO, *Comparazione Giuridica*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sezione civile, 1988, p. 48 (p. 53). In ambito tributario si veda M. BARASSI, *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, p. 1549 (p. 1501 e ss.), in V. UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale*, 2005.

² M. BARASSI, *Comparazione (Dir. Trib.)*, 1070 (p. 1073), in S. CASSESE, *Dizionario di Diritto pubblico*, Milano, 2006.

compito che ci attende non dovrà mai essere assente la preoccupazione di “filtrare” gli archetipi e le categorie (nel linguaggio di Sacco, criptotipi³) con cui ci siamo “nutriti”, che sono retaggio della nostra formazione giuridica. Tenendo presente quella che è l’indicazione che ancora ci arriva dalla metodologia comparatista secondo la quale nella individuazione e studio di un problema occorre non privilegiare gli apriori della cultura di formazione nazionale che agisce spesso come deviante rispetto al raggiungimento di soluzioni corrette⁴. Quanto ai metodi più specificamente individuati dalla dottrina⁵ comparatistica particolarmente utile per l’indagine in questione appare il metodo funzionale, in base al quale si può comparare solo ciò che adempie a medesime funzioni. In base a tale metodo, il comparatista pone a confronto le regole operazionali seguite in un ordinamento, ovvero il diritto effettivamente applicato, c.d. *law in action*, in via autonoma rispetto alla norma contenuta negli atti legislativi, c.d. *law in the book*⁶. In tal modo vengono in evidenza gli elementi impliciti di un istituto e, in particolare, la comparazione può dimostrare che partendo da testi normativi diversi si può giungere a regole applicative simili o viceversa. L’applicazione delle regole comparate, qui sinteticamente richiamate, si rivelano di assoluta fecondità scientifica, ci si passi l’espressione, perché permettono di ridimensionare, apportando maggiori vantaggi di chiarificazione, le tradizionali e storiche dicotomie o contrapposizioni sistematiche che vedevano da un lato il modello inglese di tassazione societaria come prototipo della netta contrapposizione tra il reddito d’esercizio e quello imponibile rispetto a quello francese ispirato al principio della derivazione. Una contrapposizione, alla luce della nostra indagine, forse tralaticciamente ripetuta nel tempo giacché nel confronto operato sull’intera serie dei formanti ricavabili dal modello, soprattutto dalla giurisprudenza, si arriva a risultati, *id est* comportamenti operativi e soluzioni applicate, che non sono dissimili da quelli costitutivi rinvenibili nel modello francese e italiano. E’ questo sarà l’oggetto di dimostrazione delle pagine che seguono.

³ R. SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, cit., p.155.

⁴ K. ZWEIGERT-H.KOTZ, *Introduzione al diritto comparato*, Milano, 1998, p. 37.

⁵ A. GAMBARO-P.G. MONATERI-R.SACCO, *Comparazione Giuridica*, cit., p. 51.

⁶ M. ANCEL, *Utilità e metodi del diritto comparato*, Napoli, 1974, pag. 70.

2. LA NOZIONE DI REDDITO IMPONIBILE ACCOLTA DALL'ORDINAMENTO FRANCESE E L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ SECONDO IL CODE GÉNÉRALE DES IMPÔT E SECONDO L'APPORTO DELLA GIURISPRUDENZA DEL CONSEIL D'ÉTAT.

La determinazione della base imponibile relativamente all'imposta sulle società francese (*impôt sur les sociétés*) delineata all'interno del *Code Général des Impôts* (d'ora in avanti CGI) ricalca, con alcune eccezioni, quanto previsto per le persone fisiche nella categoria dei redditi commerciali e industriali (*bénéfices industriels et commerciaux*). Il rinvio legislativo è operato direttamente dal CGI all'interno dell'articolo 209.

Preliminare all'esame delle singole regole di determinazione previste dal CGI è l'analisi del concetto di reddito imponibile presente nella legislazione francese oltre che del rapporto che intercorre tra i principi contabili e civilistici di redazione del bilancio di esercizio e la determinazione della base imponibile da assoggettare all'imposta sulle società.

In seguito a tale trattazione verranno esaminate le principali voci del conto economico e il relativo trattamento fiscale, al fine di evidenziare le maggiori problematiche via via affermatesi. A supporto di tale studio, oltre al ricorso alla disciplina civilistico-contabile, verrà analizzato l'apporto della giurisprudenza del *Conseil d'État*, organo giurisdizionale nazionale di ultima istanza competente in materia di imposte diretta e IVA, che ha contribuito con le sue pronunce all'elaborazione e al consolidamento di alcuni principi fondamentali contenuti nell'attuale CGI⁷.

Il CGI non contiene una definizione generale di reddito, ma dall'analisi di alcune disposizioni è possibile delineare le caratteristiche fondamentali del reddito imponibile.

L'assenza di una definizione espressa deriva sia dalla presenza, in passato, di un sistema impositivo di tipo cedolare sia dalla volontà, storicamente affermata dal legislatore, di delineare il reddito imponibile per categorie e collegarlo ai principi espressi all'interno del codice civile⁸. Gli articoli 12 e 13 del CGI chiariscono quali

⁷ Sul punto diffusamente C. DAVID-O.FOUQUET-B.PLAGNET-P.F.RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2003.

⁸ J. GROSCLAUDE-P.MARCHESSOU, *Droit Fiscal Général*, Paris, 2005, p. 61.

sono le due caratteristiche del reddito imponibile: l'annualità e il valore netto di tale grandezza.⁹

Secondo l'articolo 12 l'imposta è dovuta per ogni anno in ragione dei profitti o dei redditi realizzati dal contribuente o di quelli che egli dispone nel corso del medesimo periodo. L'utile o il reddito imponibile è costituito da un valore netto, derivante dai proventi lordi, ivi compresi i profitti e gli utili in natura, che eccedono le spese effettuate per la produzione e l'acquisizione di quel reddito

Diversamente, e più specificatamente ai fini della nostra indagine, è possibile riscontrare la definizione dei redditi derivanti da attività industriali e commerciali (art. 34 CGI), identificati quali quelli realizzati da persone fisiche derivanti dall'esercizio di una professione commerciale, industriale o artigianale. Ciò che rileva, oltre alla definizione, è la modalità di determinazione di tali redditi, contenuta nell'articolo 38 del CGI, base di riferimento anche per l'imposta sulle società.

L'articolo 38 del CGI prevede che il reddito (*benefice*) imponibile è quello netto (*benefic net*) derivante dal risultato complessivo delle operazioni di qualunque natura effettuate dall'impresa, comprese le cessioni degli elementi dell'attivo (art. 38, comma 1, CGI). Complementare a tale definizione è il comma 2, dell'articolo 38 CGI, che stabilisce che il reddito netto (*benefic net*) è pari alla differenza tra il valore dell'attivo netto al termine e all'inizio del periodo d'imposta diminuito degli apporti e aumentato dei prelevamenti effettuati nel corso del medesimo periodo. L'introduzione di tale comma aggiuntivo ha "consacrato" all'interno del CGI la c.d. "teoria del bilancio" (*théorie du bilan*). Tale teoria è alla base della determinazione dell'imponibile sia per quanto riguarda i redditi derivanti da attività industriali e commerciali sia per ciò che

⁹ Articolo 12 CGI, *L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année.* Articolo 13 CGI, 1. *Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.* 2. *Le revenu global net annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfices ou revenus nets visés aux I à VII bis de la 1re sous-section de la présente section, compte tenu, le cas échéant, du montant des déficits visés aux I et I bis de l'article 156, des charges énumérées au II dudit article et de l'abattement prévu à l'article 157 bis.* 3. *Le bénéfice ou revenu net de chacune des catégories de revenus visées au 2 est déterminé distinctement suivant les règles propres à chacune d'elles. Le résultat d'ensemble de chaque catégorie de revenus est obtenu en totalisant, s'il y a lieu, le bénéfice ou revenu afférent à chacune des entreprises, exploitations ou professions ressortissant à cette catégorie et déterminé dans les conditions prévues pour cette dernière.* 4. *Pour l'application du 3, il est fait état, le cas échéant, du montant des bénéfices correspondant aux droits que le contribuable ou les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6 possèdent en tant qu'associés ou membres de sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8.*

attiene all'imposta sulle società. Il concetto di reddito insito in tale determinazione è denominato con il termine dell'*enrichissement* in contrapposizione alla teoria della fonte. L'evoluzione legislativa e giurisprudenziale della teoria del bilancio ha origini storiche ben precise. Infatti, la teoria della fonte produttiva (del lavoro, del capitale, ecc.), è stata utilizzata dal legislatore francese all'interno dell'articolo 2 della legge del 31 luglio 1917, nell'ambito della quale il reddito imponibile veniva identificato facendo esclusivo riferimento ad una fonte produttiva di reddito (teoria della fonte), non considerando nella base imponibile i componenti positivi straordinari (es. plusvalenze) derivanti dalla cessione di elementi dell'attivo¹⁰.

Le difficoltà interpretative ed alcune sentenze del *Conseil d'État* favorevoli al contribuente portarono ad alcune modifiche della normativa citata in due provvedimenti legislativi del 1934¹¹ e del 1941¹². E' evidente che attraverso tale modifica, comparando il bilancio all'inizio e alla fine del periodo d'imposta, il reddito realizzato dalla persona fisica o dalla società diventa imponibile indipendentemente dalla fonte di provenienza. Le definizioni dell'articolo 38 comma 1 e 2 sono state considerate anche per l'imposta sulle società, introdotta in Francia con la riforma fiscale del 1948, come replica alla *Corporation Income Tax* dei paesi anglosassoni e sul presupposto che le società siano portatrici di una autonoma capacità contributiva¹³.

Il ricorso da parte del legislatore fiscale alla nozione contabile di attivo netto (*actif net*) ha comportato un allargamento della base imponibile, laddove l'attivo netto è rappresentato dalla differenza tra il montante delle poste dell'attivo e del passivo effettivo ovvero al netto degli ammortamenti, dei debiti nei confronti dei terzi e dei fondi che trovano giustificazione anche dal punto di vista fiscale. Nonostante le due definizioni del CGI relative alla determinazione dell'imponibile conducano ad un medesimo risultato imponibile è opportuno sottolineare che l'amministrazione finanziaria francese ha da sempre fatto riferimento all'approccio analitico contenuto nell'articolo 38, comma 1, del CGI, maggiormente indicato per fornire una

¹⁰ Articolo 2, legge del 31 luglio 1917, “ il est établi un impôt annuel sur les bénéfiques des professions commerciale set industrielles réalisés pedant l'annèe précédent ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan....”

¹¹ L'articolo 7 del decreto legge del 20 luglio 1934 ha inserito nel CGI la frase “ y compris notamment les cession d'élément quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation”.

¹² Legge del 13 gennaio 1941. Tale provvedimento normativo ha introdotto l'attuale articolo 38, comma 2, del CGI.

¹³ J. BIENVENU-T.LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, 2003, p. 227.

rappresentazione fedele e corretta del risultato imponibile oltre che di più rapida consultazione quando viene fatto riferimento al reddito dell'esercizio utilizzando, solo in via sussidiaria e in caso di mancanza di una disposizione normativa espressa, il comma 2 dell'articolo 38 CGI¹⁴.

Ai sensi dell'articolo 206 del CGI sono soggette all'imposta sulle società principalmente le società di capitali (*les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée*) e solo per espressa opzione le società in nome collettivo (*les sociétés en nome collectif*), le società cooperative, le associazioni che non svolgono attività d'impresa ma che rivestono una forma societaria.

Indipendentemente dal tipo di attività esercitata, la forma societaria implica l'assoggettamento all'imposta sulle società e al conseguentemente regime del c.d. *bénéfice réel*¹⁵. La presunzione di commercialità comporta che le regole di determinazione della base imponibile siano corrispondenti a quelli identificati per le attività commerciali e industriali e che il principio di competenza economica (*comptabilité d'engagement*) rappresenti la regola generale per l'iscrizione dei componenti positivi e negativi di reddito.

Ai sensi dell'articolo 209, contrariamente ai criteri di collegamento utilizzati dai sistemi fiscali più avanzati, il sistema fiscale francese prevede l'assoggettamento ad imposta per le società di capitali sulla base del principio di territorialità a nulla rilevando i redditi prodotti al di fuori del territorio francese e nel rispetto delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dalla Repubblica Francese.

3. IL RAPPORTO TRA IL *CODE GENERAL DES IMPÔT* E IL *PLAN COMPTABLE GENERAL* NELLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.

L'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI identifica il collegamento normativo tra il risultato di esercizio determinato secondo i principi contabili nazionali e la base imponibile da assoggettare a tassazione sia per ciò che concerne i redditi da attività industriali e commerciali sia per l'imposta sulle società. In particolare secondo l'articolo citato "*Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable*

¹⁴ J.P.FRADIN-J.B.GEFFROY, *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, Paris, 2003, p. 257.

¹⁵ Tale regime, obbligatorio per i soggetti rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sulle società, comporta una serie di obblighi oltre che fiscali anche contabili.

général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt". Tale previsione normativa è stata introdotta nel marzo del 1984¹⁶ e fa seguito ad un'evoluzione dei rapporti tra le norme di diritto tributario (*droit fiscal*) e le norme attinenti la materia contabile, del diritto civile, amministrativo e commerciale. La dottrina francese è più volte intervenuta sulla questione relativa all'autonomia del diritto tributario, ove per essa si intende una autonomia in termini di fonti, concetti e nozioni da utilizzare ai fini dell'applicazione di questi all'interno del sistema tributario e nel nostro caso per ciò che attiene all'imposta sulle società¹⁷. Fino alla nascita dell'imposta sul reddito, istituita nel 1914, il diritto tributario veniva considerato come una branca del diritto civile. Successivamente alla creazione dell'imposta sul reddito e con l'allargamento della giurisdizione da parte del *Conseil d'État*, la materia fiscale ha iniziato ad assumere una propria autonomia sia rispetto al diritto pubblico sia rispetto al diritto privato¹⁸. La dottrina ha evidenziato¹⁹ che più che di autonomia in senso stretto è opportuno fare riferimento ad un "realismo" del diritto tributario rispetto agli altri settori del diritto²⁰. In particolare, se si fa riferimento alla definizione di ricavo imponibile si può notare che quest'ultima non coincide con quella più restrittiva indicata dal Codice Civile essendo in questo senso, autonoma, ma allo stesso tempo il diritto tributario fa ampio uso di concetti e definizioni di altri settori dell'ordinamento. Si può ad esempio pensare al diritto doganale per ciò che riguarda l'assoggettamento ai fini Iva dei beni importati all'interno del territorio della Unione Europea. In quel caso, infatti, non esiste una definizione fiscale di prodotto importato ma si stabilisce che l'importazione da chiunque effettuata è assoggettata ad Iva, rinviando alle classificazioni merceologiche per la definizione del bene in questione. Ciò accade ogni qualvolta non sia possibile rinvenire all'interno

¹⁶ Decreto n° 84-184 del 14 marzo 1984 art. 1.

¹⁷ Numerosi sono gli studi compiuti sul tema dei quali si riportano i principali: L. TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financière*, 1928, p. 25; M. COZIAN, *Propos désobligeants sur une "tarte à la creme": l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, p. 3; P. DURAND, *Autonomie et contradiction du droit fiscal*, in *Revue Administrative*, 1994, p. 252; P. GOULARD, *Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal?*, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 1995, p. 322; P. SERLOOTEN, *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)*, in *Revue Fiscal finance publicq*, 1986, p. 167; L. OLLEON, *Autonomie du droit fiscal: le moribond se port bien*, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 2002, p. 355.

¹⁸ L. TROTABAS, *Essai sur le droit fiscal*, cit., p. 27

¹⁹ M. COZIAN, *Propos désobligeants sur une "tarte à la creme": l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, cit., p. 28; L. OLLEON, *Autonomie du droit fiscal: le moribond se port bien*, cit., p. 356.

²⁰ Si pensi in questo caso alla tassazione dei proventi da attività illecite.

dell'ordinamento tributario una specifica disposizione ovvero in tutti i casi in cui la costruzione giuridica, contabile o finanziaria è finalizzata a non assoggettare a tassazione un determinato componente di reddito²¹.

Ai fine della nostra indagine è possibile fin d'ora sostenere che nel corso degli ultimi anni si è assistito ad una riduzione dal punto di vista dell'autonomia del diritto tributario a vantaggio di quella parte dell'ordinamento che si occupa della disciplina contabile. Tale erosione si è ulteriormente ampliata a seguito dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. La base di partenza della nostra analisi è rappresentata dalla previsione normativa contenuta nell'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI laddove è previsto uno stretto collegamento tra i principi dettati dal CGI e quelli definiti dal *plan comptable général*.

La seconda parte della norma mette in evidenza come non si applichi la previsione del *plan comptable général* ogni qual volta quest'ultima risulta incompatibile con la previsione del CGI. Ciò significa, in linea generale che ove la norma fiscale non preveda delle rettifiche al dato contabile, si applica quanto stabilito in sede di bilancio.

Su aspetto questa tematica è spesso intervenuto il *Conseil d'État* che, con diverse pronunce, ha "indotto" verso un collegamento sempre più stretto tra i due settori dell'ordinamento²², allineando la soluzione fiscale a quella contabile sia per ragioni di maggiore semplificazione che per tenere conto dell'evoluzione che alcuni concetti hanno avuto in altri settori dell'ordinamento²³. Tuttavia, il legislatore tributario è sovente intervenuto, dopo le pronunce del *Conseil d'État*, al fine di riaffermare l'autonomia del diritto tributario rispetto alla previsione contabile²⁴.

Una particolare attenzione merita il riferimento al *plan comptable général* operato dalla normativa fiscale per ciò che concerne il rispetto del principio di legalità stabilito all'interno dell'ordinamento francese dall'articolo 34 della Costituzione. Tale

²¹L. OLLEON, *Autonomie du droit fiscal: le moribond se port bien*, cit., p. 356.

²²C. DAVID, *The relationship between fiscal and commercial accounts in France*, p. 23 (p. 25), in G. DE BONT- P. ESSERS-E.KEMMEREN, *Fiscal versus commercial profit accounting*, Amsterdam, 1996.

²³Sul punto si veda in particolare la decisione del *Conseil d'État* del 27 giugno 1994, n. 121748 in *Revue Administrative* con commento di O. FOUQUET, *Droit fiscal et droit comptable*, 1994, p. 373. L'autore citato concorda con la sentenza del *Conseil d'État* che in materia di valutazione delle rimanenze di magazzino ha ritenuto di allineare la soluzione fiscale a quella contabile ai sensi dell'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI, evidenziando come in materie in cui lo sviluppo di altri settori dell'ordinamento, come quello contabile nel caso in esame, debba spingere il giudice ha tenere in considerazione la maggiore specializzazione e il maggior grado di approfondimento operato da tale disciplina.

²⁴A. FRYDLENDER-P.PHAM, *Relationships between accounting and taxation in France*, in *The European Accounting Review*, 1996, Supplemento n. 5, p. 845 (p. 846).

disposizione prevede che *la loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures*. Tenuto conto che il *plan comptable général* è stato introdotto attraverso un decreto ministeriale, quindi fonte secondaria all'interno della gerarchia delle fonti, e le modifiche vengono sottoposte esclusivamente all'attenzione del Consiglio Nazionale di Contabilità e approvate con la medesima fonte legislativa, si pone il problema di valutare se in mancanza di una espressa previsione del CGI, sia possibile fare totale riferimento a quanto previsto in materia di bilancio. Il *Conseil d'État* non ha mancato di sottolineare nella sua giurisprudenza²⁵ che ai sensi dell'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI, il contribuente non può opporre l'applicazione del *plan comptable général* a quanto previsto in materia fiscale. E' bene precisare che la normativa in materia contabile, a seguito dell'evoluzione subita dal diritto comunitario in materia ovvero con l'approvazione della IV e della VII direttiva in materia di bilancio di esercizio e di bilancio consolidato, ha subito dal punto di vista delle fonti che la disciplinano una integrazione di parti del *plan comptable général* all'interno del codice civile attribuendo, pertanto, un valore legislativo a tali disposizioni²⁶. Ciò è avvenuto con la legge del 30 aprile 1983 che, formalmente, ha dato avvio a quella parte del diritto commerciale che contiene la normativa in materia contabile che, fino allora, era in gran parte dipendente dal diritto tributario. Prima del 1965, data in cui venne emanato il decreto n. 65-968 che, conteneva l'attuale formulazione dell'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI, il diritto tributario prescindeva dalla materia contabile collegandosi raramente alle definizioni elaborate nel *plan comptable général*. Successivamente a tale modifica normativa e con l'elaborazione di un nuovo *plan comptable général* si diede avvio ad un collegamento molto stretto tra i due ambiti, contabile e fiscale, prevedendo un prospetto di collegamento da utilizzare all'interno della dichiarazione dei redditi per le poche variazioni al risultato di bilancio. Con l'approvazione delle direttive comunitarie in materia contabile, diversamente, si è pervenuti ad una maggiore interdipendenza tra i due ambiti dell'ordinamento. Tuttavia, il legame tra le due discipline si è reso

²⁵ *Conseil d'État*, sentenza del 5 novembre 1975, n. 95015, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1976, p. 5.

²⁶ A. BURLAND- F. POITRINAL, *Comptabilité et droit comptable*, Paris, 1998, p. 20; C. LAUZAINGHEIN-J. NAVARRO-D. NECHELIS, *Droit comptable*, Paris, 2004, p. 6. Per una descrizione delle funzione e degli obiettivi del *plan comptable général* attualmente in vigore si veda J. RICHARD, *Etats de synthèse du plan comptable général de 1982*, p. 1207, in Y. SIMON-P. JOFFRE, *Encyclopédie de gestion*, II edizione, Paris, 1997.

necessario allorché il legislatore tributario ha utilizzato la materia contabile al fine di attuare misure di politica economico-fiscale, come ad esempio nel caso degli ammortamenti, e in altri casi per supportare e integrare le carenze dell'allora regime contabile vigente²⁷. Tornando all'analisi del regime fiscale attualmente vigente è, quindi, previsto un collegamento tra il conto economico determinato secondo le regole contabili e quanto, ove specificato dal CGI, diversamente previsto dalla disciplina fiscale. Il raccordo è assicurato dallo speciale prospetto che registra le differenze e che viene allegato al bilancio di esercizio periodicamente aggiornato dal legislatore fiscale²⁸. In tale documento, denominato *tableau n. 2058*, sono evidenziate le differenze sia temporanee sia permanenti del reddito imponibile rispetto a quello contabile oltre che ad ulteriori trattamenti fiscali differenziati, come nel caso dei crediti d'imposta, dei *capital gain* ovvero delle perdite fiscali riportabili negli esercizi successivi

Tale impostazione colloca la Francia all'interno di quei paesi che derivano la base imponibile per l'imposta sulle società apportando le variazioni in aumento e in diminuzione dal risultato contabile, così come previsto dal CGI.

Il differente trattamento è sostanzialmente riconducibile alle seguenti motivazioni: in alcuni casi, al fine di limitare comportamenti elusivi ed evasivi, il legislatore limita alcune detrazioni e deduzioni rispetto a quanto iscritto in bilancio; in altri casi è lo stesso legislatore, attraverso dei provvedimenti *ad hoc*, al fine di incentivare ovvero disincentivare alcuni settori economici, a permettere determinati comportamenti in materia fiscale che derogano alla disciplina in materia di bilancio. Il tipico esempio è rappresentato dalla politica seguita in tema di ammortamenti, di fondi svalutazione o, infine, del trattamento fiscale dei gruppi di società che, in qualche misura, comportano l' "inquinamento" delle rilevazioni di bilancio di esercizio da parte della normativa fiscale.

²⁷ G. HADDOU, *Fiscalité et comptabilité-Evolution législative depuis 1920*, in *Revue Française de Comptabilité*, 1991, p. 55 (p. 61); B. PLAGNET, *Les rapport entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale*, in *Revue de science financière*, 1974, p. 695. Il collegamento normativo ha preso avviso oltre che dalla previsione dell'articolo 38 *quater*, *annex III*, del CGI, anche dalla necessità indicata nell'articolo 54 del CGI che ha previsto ai fini dell'accertamento del reddito imponibile che il contribuente deve fornire all'amministrazione finanziaria tutti i documenti contabili al fine di giustificare il risultato d'esercizio. Sul punto si veda F. WINDSOR-D.LEDOUBLE, *Existe-t-il un droit comptable?* in *Revue française de comptabilité*, 1977, p. 575 (p. 584).

²⁸ Con la legge finanziaria 2007 le principali divergenze evidenziate erano 125. Per una dettagliata analisi si veda Special "Du résultat comptable au résultat fiscal 2006", in *Bulletin Comptable et Financier*, 2007, p. 1 e ss.

Le rettifiche possono essere ricomprese all'interno di tre tipi di operazioni:

- variazioni in aumento derivanti da componenti negativi iscritti in bilancio ma indeducibili secondo le disposizioni del CGI. Alcuni esempi sono rappresentati dagli ammortamenti, dalle sanzioni e dalle ammende, dalle minusvalenze di lungo periodo, ecc.
- variazioni in diminuzione da effettuarsi extra contabilmente poiché tali componenti positivi ovvero negativi beneficiano di un trattamento fiscale differente, come nel caso delle plusvalenze da alienazione, sia di breve che di lungo periodo.
- Variazioni in aumento e diminuzione in applicazione del rispetto del principio di competenza economica dei componenti positivi o negativi di reddito.

Preliminare all'analisi delle differenze tra le valutazioni contabili e quelle fiscali di cui ai punti a) e b), appare opportuno soffermarsi sulla convergenza che si realizza tra l'ambito fiscale e quello contabile rispetto alla iscrizione in bilancio di alcune voci dell'attivo (crediti e debiti) e del conto economico (ricavi e costi). L'approfondimento di tale tematica, dovrebbe evidenziare l'allineamento avvenuto tra la disciplina fiscale e quella contabile e può, inoltre, essere d'ausilio nella successiva analisi riguardante gli effetti fiscali derivanti dall'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS all'interno dell'ordinamento francese.

Contrariamente a quanto avviene per i redditi di tipo non commerciale, all'interno dei quali il metodo di contabilizzazione è rappresentato dal principio di cassa, per i redditi derivanti da attività industriali e commerciali, i c.d. redditi d'impresa, e per l'imposta sulle società vige il principio di competenza. Ciò comporta, in prima approssimazione, che i crediti e i debiti e i correlati ricavi e costi derivanti dall'attività tipica dell'impresa, devono essere iscritti nell'esercizio in cui sono stati acquisiti ovvero sorti, indipendentemente dal momento in cui è avvenuto l'incasso ovvero l'esborso. Il rispetto di tale principio è garantito dalla presenza all'interno del CGI dell'articolo 38, comma 2 bis, che prescrive la disciplina fiscale applicabile. Tale disposizione è stata modificata solo a seguito di un intervento legislativo operato con la legge finanziaria del 1979 che, all'articolo 84, ha previsto che "*les produits correspondant à des créances*

sur la clientèle ou à des versements reçus en paiement du prix sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour la ventes ou opérations assimilée et l'achèvement des prestations pour les fournitures des services". In tal modo, il legislatore ha fatto convergere la soluzione fiscale a quella contabile. Sul punto, infatti, vi era stata una pronuncia del *Conseil d'État* del 1971²⁹ che aveva creato qualche incertezza interpretativa poiché aveva collegato il regime fiscale a quanto previsto dall'articolo 1583 del codice civile. Secondo tale disciplina, al fine di concludere il contratto di vendita ciò che rileva è l'accordo sul bene e sul prezzo oggetto della compravendita indipendentemente dal momento di consegna ovvero del pagamento. Secondo la dottrina³⁰ il *Conseil d'État* avrebbe commesso l'errore di non distinguere tra il momento in cui sorge il credito verso il cliente, identificato dal codice civile, e il momento in cui si realizza l'utile dell'operazione, identificato dalla normativa contabile. Tale problematica è venuta meno oltre che con la modifica normativa indicata anche grazie all'inserimento all'interno del codice di commercio dell'articolo 15 che prevede l'iscrizione nel bilancio d'esercizio esclusivamente degli utili realizzati e non di quelli sperati risultanti alla fine dell'esercizio. L'iscrizione di un credito così come di un debito, conseguente alla vendita o all'acquisto di un bene oggetto dell'attività dell'impresa, deve essere effettuata nel periodo d'imposta in cui il credito o il debito è divenuto certo nella causa e nell'ammontare. Per valutare la causa la giurisprudenza ha fatto riferimento a quanto previsto dal codice civile all'articolo 1583, ritenendo certo un credito derivante da una vendita di beni in cui era stato convenuto l'oggetto della vendita e il prezzo, con la differenziazione tra credito incerto e credito dubbio. Infatti, il credito incerto non deve essere contabilizzato e pertanto non rileva dal punto di vista contabile mentre nel caso del credito dubbio, non nella causa ma nella possibilità di incasso, vi è la necessità dell'iscrizione del credito in bilancio con la relativa deduzione dell'accantonamento al fondo svalutazione previsto per i crediti di dubbia esigibilità. Simmetricamente alla contabilizzazione dei crediti è previsto il medesimo trattamento per i debiti con alcune differenziazioni previste dal CGI. Per ciò che concerne

²⁹ *Conseil d'État*, sentenza del 18 giugno 1971, n. 77988 e 76927, in *Droit fiscal*, 1971, p. 308. Il caso riguardava una società che vendeva i propri prodotti per corrispondenza. Secondo il *Conseil d'État* il credito doveva essere rilevato interamente nell'anno in cui era stato ordinato, indipendentemente dalla consegna.

³⁰ M. COZIAN, *La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, p. 3 (p. 150).

l'ammontare da iscrivere in bilancio, la giurisprudenza³¹ ha sottolineato come sia i crediti sia i debiti devono essere iscritti per il loro ammontare totale, comprensivo anche delle imposte e per il loro valore nominale.

L'articolo 38, comma 2 bis, del CGI contiene i criteri di imputazione temporale per ciò che concerne le cessioni di beni, le prestazioni di servizi e i lavori in corso.

In prima approssimazione, nel caso della cessione di beni l'imputazione temporale avviene nell'esercizio in cui è stata effettuata la consegna del bene pattuito, così come stabilito civilisticamente³². Nei casi particolari, come ad esempio nella vendite di beni con la clausola della riserva della proprietà ovvero per i contratti di cessioni di beni che presentano una condizione risolutiva, la consegna del bene è di per sé elemento idoneo a permettere l'iscrizione del componente di reddito in bilancio. Diversamente per le cessioni di beni sottoposti a condizione sospensiva si impone l'iscrizione nell'esercizio in cui si realizza la condizione. Il regime evidenziato non assume rilevanza per la cessione di beni immobili poiché in questo caso il momento impositivo rileva all'atto del trasferimento della proprietà.

Le prestazioni di servizi assumono rilevanza nell'esercizio in cui vengono completate. L'impostazione contabile è determinante anche in ambito fiscale e trova il suo fondamento all'interno del principio della prudenza³³. Il *plan comptable général* ammette per i servizi di lunga durata, ovvero quelli di durata superiore ai 12 mesi, l'utilizzo del metodo di valutazione basato sullo stato di avanzamento lavori. L'articolo 15 del codice del commercio (*Code de Commerce*) prevede che in bilancio possano essere iscritti gli utili realizzati su operazioni parzialmente eseguite con durata superiore all'anno con realizzazione certa e con una sufficiente sicurezza di profitto complessivo dell'operazione. Il CGI non prevede una definizione di tale ultima condizione, ma dispone l'imputazione al periodo d'imposta così come previsto dalle disposizioni

³¹ C. DAVID-O.FOUQUET-B.PLAGNET-P.F.RACINE, *La théorie des créances acquises et des dettes*, in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2003, p. 533 (p. 537).

³² L'articolo 1604 del codice civile fa riferimento alla *délivrance* mentre il CGI alla *livraison* che da un punto di vista strettamente giuridico non rappresentano due sinonimi. Tuttavia, la giurisprudenza del *Conseil d'État* ha fatto riferimento ad un concetto di consegna del bene mobile (*livraison*) più in senso giuridico cioè rinviando all'articolo 1606 del codice civile che in senso materiale, intendendo in tal caso la consegna fisica e materiale del bene mobile. Per le opportune differenziazioni si veda M. COZIAN, *La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises)*, cit., p. 153.

³³ Sui rapporti tra il principio di prudenza contabile e la determinazione della base imponibile si veda J. ROSSIGNOL, *Prudence, comptabilité et fiscalité*, in *Les nouvelles fiscales*, 2001, p. 23; G. GELARD, *Prudence et rattachement en Europe*, in *Revue Française de comptabilité*, 1995, p. 55.

contabili, ovvero facendo riferimento alla data dell'esecuzione. Si tratta, in particolare, delle prestazioni di servizi di tipo discontinuo ovvero a fasi successive, effettuate su più di un esercizio. In questo caso ogni fase viene trattata come se si trattasse di una operazione a sé stante. Nella stessa categoria, l'articolo 38, comma 2 bis, del CGI comprende le prestazioni continue con particolare riferimento ai contratti di locazione e di finanziamento prevedendo per i relativi prodotti, interessi e canoni, la tassazione nel periodo di maturazione³⁴. Una espressa normativa è prevista per la produzione di beni che coinvolge più di un periodo d'imposta. L'articolo 38, comma 3, del CGI prevede che la valutazione al termine dell'esercizio venga effettuata secondo il prezzo di rivendita, pertanto, sulla base dello stato avanzamento lavori. Ciò al fine di evitare una "asimmetria" tra la deduzione dei costi sopportati per la produzione del bene oggetto di valutazione e il conseguimento dei ricavi. Parte della dottrina ha sostenuto che, nonostante manchi all'interno dell'articolo 38, comma 3, un riferimento esplicito ai servizi, si possa comunque applicare tale metodo di valutazione anche per la prestazione di servizi immateriali.

Tali considerazioni introducono una diversa problematica collegata alla deducibilità dei costi di produzione e alla loro correlazione con l'imponibilità dei ricavi.

Tenuto conto che il CGI all'interno dell'articolo 38, comma 2 bis, fa esclusivo riferimento, ai ricavi derivanti dalla cessione di beni e dalla prestazioni di servizi, il regime fiscale si allinea a quanto previsto in materia contabile. Ciò comporta l'iscrizione nel conto economico nell'esercizio in cui l'acquisto del bene o del servizio, al termine dell'esercizio, è divenuto certo, anche se non ancora fatturato, e determinato nell'ammontare. Diversamente per ciò che concerne i costi ad utilità ripartita, poiché utili al processo produttivo per più di un esercizio. In tal caso è ammessa la deduzione in più esercizi sia dal punto di vista contabile sia dal punto di vista fiscale. Tale facoltà, rientrando nelle valutazioni imprenditoriali, dal punto di vista fiscale è ammissibile esclusivamente per le spese di impianto, le spese di ricerca e sviluppo e le spese per l'acquisto di attivo immobilizzato.

Quale prima conclusione, può sostenersi che sebbene per alcune componenti di reddito non ci sia un allineamento tra il trattamento contabile e quanto previsto dal CGI, è opportuno sottolineare che il metodo della c.d. "*contabilità d'engagement*" così come

³⁴ Per una dettagliata analisi si veda P. OUDENOT, *Fiscalité approfondie des sociétés*, Paris, 2001, p. 145.

rivista all'interno del CGI all'articolo 38, comma 2 bis, ha realizzato quello che la dottrina ha definito come il principio di unità, giuridico, contabile e fiscale, per ciò che concerne la valutazione della cessione di beni e la prestazione di servizi³⁵.

4. LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI D'ESERCIZIO E LA TEORIA DELL'ATTO ANOMALO (*ACTE ANORMAL DE GESTION*) NELLA GIURISPRUDENZA DEL *CONSEIL D'ÉTAT*.

La deduzione dei costi d'esercizio è dettagliatamente prevista dal CGI all'interno dell'articolo 39. Trattasi di una lista non esaustiva comprendente le voci di costo più rilevanti come ad esempio le spese per il personale, le spese generali, gli oneri finanziari, i costi per le materie prime, ecc.

Tuttavia, al fine di valutare la deducibilità di una determinata spesa è necessario che vengano rispettate sia requisiti legati al tipo di esborso effettuato dalla società sia condizioni relative al trattamento contabile.

Quanto al primo degli aspetti individuato utili indicazioni derivano dalla giurisprudenza che ha definito la deducibilità della spesa quando è rinvenibile una diminuzione dell'attivo netto o meglio quando non sussiste un incremento dell'attivo immobilizzato. Diversamente, si tratterebbe di un acquisto di una immobilizzazione con deduzione non della spesa bensì della quota di ammortamento³⁶. Un secondo elemento fondamentale attiene all'inerenza della spesa rispetto all'attività esercitata dalla società. Sono, pertanto, indeducibili le spese sostenute nell'interesse dell'imprenditore o dei familiari ovvero dei soci della società, le spese sostenute per conto di terzi senza ottenere una contropartita e le spese che risultano macroscopicamente eccessive rispetto al normale funzionamento della società.

Per ciò che concerne il collegamento tra la deducibilità della spesa e il relativo trattamento contabile, così come nella normativa fiscale italiana, condizione necessaria per la deducibilità è la previa imputazione al conto economico che svolge anche in questo caso un ruolo di garanzia dell'effettività della spesa sostenuta.

³⁵ M. COUZIAN, *La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises)*, p. 170.

³⁶ *Conseil d'État*, sentenza del 7 luglio 1982, n. 24514; sentenza del 25 maggio 1983, n. 33520. Non verranno considerati componenti negativi di reddito alcuni costi sopportati dall'impresa al fine di migliorare e riconvertire una determinata immobilizzazione, poiché in questo caso tali costi vanno sommati al valore complessivo dell'immobilizzazione.

Il principio di determinazione della base imponibile che ha maggiormente interessato sia la dottrina sia la giurisprudenza riguarda l'inerenza della spesa sostenuta rispetto all'attività della società. L'indagine su tale principio implica una valutazione delle scelte imprenditoriali della società e la necessaria verifica della spesa al fine di valutare se rientri o meno in quello che la giurisprudenza del *Conseil d'État* ha definito come gli atti anormali o anomali della gestione. La giurisprudenza ha messo in evidenza che il contribuente ha certamente l'obiettivo di realizzare il massimo profitto all'interno dell'attività imprenditoriale ma ciò non implica automaticamente la possibilità che si possano realizzare delle operazioni antieconomiche senza rientrare nei casi effettuati al solo fine di ridurre l'imponibile.³⁷ Pertanto, l'amministratore della società così come l'imprenditore individuale possono opporre tali operazioni all'amministrazione finanziaria senza incorrere in una ripresa a tassazione relativa a costi considerati indeducibili. Ciò comporta la necessaria valutazione di cosa si intenda per gestione o atto normale nell'ambito dell'attività d'impresa. Tale teoria è stata sviluppata nel corso degli anni dalla giurisprudenza del *Conseil d'État* distinta dal caso dell'abuso del diritto e dell'illecito³⁸. La linea interpretativa che deve seguire l'amministrazione finanziaria al fine di disconoscere la deducibilità di una spesa poiché contraria all'interesse dell'impresa è quella di verificare se dal sostenimento di una determinata spesa (ma ciò è valido anche nei casi in cui volontariamente si rinuncia alla riscossione di un credito) l'impresa riceva o presuma di ricevere una controprestazione. L'accertamento della "normalità" o dell' "anomalia" di una determinata operazione deve essere valutata facendo esclusivo riferimento all'inerenza di tale spesa rispetto all'attività dell'impresa³⁹. Alcuni casi di spese indeducibili, in applicazione di tale teoria giurisprudenziale, sono state fissate dal legislatore all'interno dell'articolo 39, comma 4, del CGI e riguardano le spese voluttuarie come ad esempio i costi per l'acquisto di autovetture che superano un determinato valore oppure spese per l'acquisto di *yacht* e barche utilizzate per il turismo. Allo stesso modo sono considerati indeducibili le spese per le sanzioni pecuniarie sia derivanti da violazioni di tipo tributario sia connesse a

³⁷ Conseil d'État, sentenza del 7 luglio 1958, n. 35977, in *Droit Fiscal*, 1958, p. 938.

³⁸ Si veda C. DAVID-O.FOUQUET-B.PLAGNET-P.F.RACINE, *Le principe de la liberté de gestion des entreprises et la théorie des actes anormaux de gestion*, in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2003, p. 551.

³⁹ Per alcuni efficaci esempi si veda M. COUZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, 30ª edizione, 2006, Paris, p. 50 e ss.

violazioni penali e contro la normativa sulla concorrenza. Sulla stessa linea, anche a seguito dell'adesione della Francia alla convenzione OCSE per la lotta alla corruzione, dal 2000 è stato inserito nell'articolo 39, comma 2, del CGI una disposizione che vieta la deducibilità dei costi sostenuti per la corruzione di funzionari pubblici nell'ambito di transazioni commerciali internazionali. La prima giurisprudenza del *Conseil d'État* sul tema dell'atto anomalo si è maggiormente concentrata sul tipo di spesa che l'imprenditore o la società avevano effettuato al di fuori dell'esercizio della loro attività (come ad esempio le spese sostenute per l'acquisto di omaggi ai responsabili acquisti dei clienti della società). Tuttavia, l'evoluzione di tale giurisprudenza ha portato a soffermarsi sulla natura oggettiva del reddito e sulla valutazione complessiva dell'operazione. La deducibilità del componente negativo è concessa qualora dagli atti posti in essere dalla società comportano a fronte di una prestazione effettuata o da effettuare, ne derivi una correlata controprestazione, indipendentemente dal risultato economico che verrà generato⁴⁰.

5. LA NOZIONE DI REDDITO ACCOLTA NELL'ORDINAMENTO INGLESE E LA CORPORATION TAX.

La legislazione inglese non prevede una definizione del concetto di reddito imponibile. Così come nel sistema tributario italiano, viene indicata solo la fonte da cui esso deriva e in funzione dell'appartenenza ad una determinata categoria di reddito viene stabilita la relativa modalità di tassazione. Il sistema di tassazione sul reddito è, pertanto, di tipo "schedulare", implicando tale scelta la necessità di ricomprendere una determinata fonte reddituale all'interno delle categorie previste dall'*Income and Corporation Taxes ACT del 1998 (ICTA)*⁴¹. Le categorie di reddito previste dalla normativa fiscale sono: a) redditi derivanti dalle proprietà immobiliari (*Schedule A*); b) redditi derivanti da attività di commercio (*Schedule D, case I*); c) redditi derivanti da professioni e mestieri (*Schedule D, case II*); d) redditi derivanti da interessi, annualità e

⁴⁰ Uno dei primi casi affrontati dal *Conseil d'État* è stato quello in cui è stata riconosciuta la possibilità di dedurre le penali che una banca ha dovuto corrispondere alla banca di Francia per non aver rispettato la disciplina di settore. Sul punto si veda E. LAGUENY-J.MERCIER-B.PLAGNET, *Les impôts en France*, Paris, 38°edizione, 2006, p. 226.

⁴¹ Il sistema schedulare è stato abolito per l'imposta sul reddito delle persone fisiche con vigenza dal 6 aprile 2005, ma viene attualmente utilizzato per l'imposta sulle società (*corporation tax*). Per l'evoluzione legislativa si veda J. TILEY-D.COLLISON, *UK Tax Guide*, London, 2006, p. 219.

altri tipi di pagamenti annuali, dividendi, ecc (*Schedule D, case III*); e) redditi di fonte estera (*Schedule D, case IV e V*); f) altri tipi di reddito (*Schedule D, case VI*). Per ciò che concerne la nostra indagine è opportuno analizzare la categoria di reddito derivante dall'esercizio di una professione o di un mestiere (*case II*) e quella derivante da una attività di commercio (*case I*). La definizione delle due fonti di reddito è contenuta nell'articolo 18 del *Taxes Act* che dispone che.....*l'imposta sui profitti o utili annuali realizzata o maturata deve essere applicata nei confronti di ogni soggetto residente nel Regno Unito, derivante da qualsiasi commercio (trade), professione (profession) o mestiere (vocation), sia esercitato nel Regno Unito sia altrove.....* Il sistema previsto è, pertanto, quello della tassazione su base mondiale per i redditi prodotti dai soggetti passivi residente nel Regno Unito. Ai fini dell'imposta sulle società, la Sezione 832 dell'*Income Corporate Tax Act* (ICTA) prevede che per società debba intendersi una "*corporate body and an unincorporated association, but not a partnership*". I criteri per definire la residenza delle società nel Regno Unito possono ricondursi essenzialmente a due. La residenza fiscale opera qualora il soggetto passivo è registrato nel Regno Unito, come considerato dalla disciplina di diritto societario (Sec. 66 del Finance Act 1998) oppure quando l'attività della società è gestita e controllata nel Regno Unito o, ancora, quando l'attività della società è *de facto* gestita e controllata nel Regno Unito (qui si tratta del c.d. *place of effective management*)⁴².

Il legislatore utilizza allo stesso tempo il termine profitto e utile (*profit o gain*)⁴³. Nell'ambito dell'imposta sulle società si può considerare che il termine indichi come significato univoco il profitto realizzato dall'esercizio di una attività di commercio, da una professione o mestiere, al netto della deduzione dei costi previsti dalla legge. Sulla medesima tematica si segnala che per ciò che attiene la *Corporation Tax*, così come disposto dall'articolo 29, paragrafo 8, del *Taxes Management Act* del 1970, i termini *income, profit e gain* assumono il significato di *profits*.

La base imponibile dell'imposta sulle società viene determinata sulla base del totale dei profitti che una società realizza aggregando le diverse tipologie di reddito e

⁴² Per un approfondimento dei criteri di collegamento previsti nell'ordinamento britannico si veda M. BARASSI, *Profili comparati della residenza fiscale delle società. La estero vestizione*, p. 315 (p. 318), in M. BEGHIN, *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008. L'autore mette in evidenza, anche attraverso l'analisi della giurisprudenza nazionale, i diversi profili della residenza nell'ordinamento britannico, distinguendo tra il criterio formale e quello sostanziale del *place effective management*.

⁴³ D. MORSE-D.SALTER-D. WILLIAMS, *Davies. Principles of Tax Law*, IV edition, London, 2004, p. 66.

sommando anche i *capital gains*. In dottrina è stato sostenuto che non esistono differenze apprezzabili tra la nozione di reddito accolta nell'ambito dell'imposta sul reddito rispetto a quanto previsto nell'imposta sulle società⁴⁴. Quest'ultima imposta è stata introdotta nel 1965, ma già in passato veniva ricompresa nell'ambito dell'imposta sul reddito, già presente fin dal 1798⁴⁵, applicabile sia per le persone fisiche sia per le società.

6. IL RAPPORTO TRA I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI (GAAP) E LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.

La determinazione dell'imposta delle società rinvia alle modalità di determinazione previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'espresso rinvio è effettuato dall'ICTA all'articolo 9 ove viene disposto che *the amount of any income shall for purposes of corporation tax be computed in accordance with income tax principles, all questions as to the amounts which are or are not to be taken into account as income, or in computing income, or charged to tax as a person's income, or as to the time when any such amount is to be treated as arising, being determined in accordance with income tax law and practice as if accounting periods were years of assessment*. La riformata disciplina concernente l'imposta sulle persone fisiche prevede, all'articolo 25 dell'*Income Tax (Trading and Other Income) Act*, che *“the profits of a trade must be calculated in accordance with **generally accepted accounting practice, subject to any adjustment required or authorised by law**⁴⁶ in calculating profits for income tax purposes”*. La citata normativa è il risultato di un processo di evoluzione della disciplina sulla determinazione della base imponibile per le società che anche per merito delle numerose pronunce della giurisprudenza, ha permesso la codificazione della disposizione nel *Finance Act 1998*, che collega la determinazione contabile rispetto a quella fiscale.

Storicamente il Regno Unito è stato ascritto tra gli Stati, tra quelli appartenenti all'Unione Europea, in cui era maggiore la disconnessione tra la determinazione

⁴⁴ M. BARASSI, *La comparazione nel diritto tributario*, Bergamo, 2002, Ed. provvisoria, par. 3.5.

⁴⁵ J. TILEY, *The United Kingdom*, p. 115, in H. AULT-B. ARNOLD, *Comparative Income Taxation*, The-Hague-Boston, 2004.

⁴⁶ Enfasi aggiunta.

contabile e quella fiscale del risultato di esercizio e di quello imponibile. Le motivazioni che si possono addurre a giustificazione di tale differenza, rispetto a paesi quali la Francia, l'Italia o la Germania, è che nel Regno Unito il sistema di determinazione contabile del risultato di esercizio, così come lo sviluppo delle materie legate alla contabilità, hanno avuto un'origine e uno sviluppo successivo rispetto a quello della tassazione delle società e delle persone fisiche⁴⁷.

Tuttavia, anticipando parte delle conclusioni relative all'analisi del sistema fiscale inglese, verificheremo che già in un passato non molto recente, ampi riferimenti venivano effettuati ai principi comunemente applicabili nel diritto commerciale. Ciò permette di stabilire che, ancor prima novità legislative degli ultimi anni, esisteva nel Regno Unito una consistente giurisprudenza che faceva riferimento alle determinazioni del reddito effettuate per altri fini, quali quelli relativi al bilancio, e che ove ritenuti compatibili dal giudice la materia fiscale ben potevano prestarsi per la determinazione dell'imponibile. Una delle prime pronunce risale al 1926, nel caso *Lothian Chemical Co. Ltd. v Rogers*⁴⁸ nell'ambito del quale il giudice ha sostenuto che *.....it has been said times without number that in considering what is the true balance of profits and gains in the income tax acts - and it is not less true of the Act of 1918 than of its predecessors - you deal in the main with ordinary principles of commercial accounting.... but where these ordinary principles are not invaded by statute they must be allowed to prevail*. Nella citata giurisprudenza appare evidente che, qualora la disciplina fiscale non preveda criteri di determinazione della base imponibile, il giudice può considerare come base di partenza quanto previsto dai principi generali della contabilità. Trattandosi di un ordinamento giuridico di *common law* è rilevante quanto stabilito negli orientamenti giurisprudenziali, oltre che nelle specifiche disposizioni dei *Tax Acts*. L'analisi della giurisprudenza, prima dell'intervento normativo operato con il *Finance Act* del 1998, successivamente modificato nel 2002 e nel 2004, è di difficile interpretazione sistematica, poiché se da una parte si ritrovano sentenze che attribuiscono alle rilevazioni contabili una rilevanza (anche) per definire la base imponibile, dall'altra si riscontrano casi che si dissociano da tale impostazione

⁴⁷ La problematica storica è ricostruita in E. EBERHARTINGER, *The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France, and the UK*, in *The International Journal of Accounting*, 1999, p. 93 (p. 107).

⁴⁸ *Lothian Chemical Co. Ltd. v Rogers*, in Banca dati LexisNexis.

riattribuendo alla materia fiscale una totale autonomia. Appare, pertanto, opportuno dividere l'analisi del rapporto tra la determinazione contabile e quella fiscale, dal punto di vista dell'evoluzione giurisprudenziale e legislativa, tra il periodo antecedente all'approvazione del *Finance Act 1998* e il periodo successivo. Il primo periodo sarà utile per comprendere che, nonostante l'assenza di una norma all'interno degli *statutes*, già la giurisprudenza utilizzava la connessione con la materia contabile, seppur con le dovute differenziazioni che analizzeremo. Diversamente, l'analisi del secondo periodo di studio, ha la funzione di mettere in evidenza che, nonostante la presenza della norma all'interno degli *statutes*, la giurisprudenza può ancora rappresentare uno strumento per disciplinare tale problematica. Nel periodo antecedente al 1998 possono distinguersi due orientamenti giurisprudenziali che attribuiscono diversa rilevanza alla determinazioni contabili. Secondo il primo orientamento, riscontrabile nelle sentenze *Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones*⁴⁹ (*Inspector of Taxes*), *Gallagher v. Jones (Inspector of Taxes)* e *Threlfall v. Jones (Inspector of Taxes)*⁵⁰, l'interprete, in questo caso il giudice, dovrebbe come prima operazione verificare il trattamento contabile che viene riservato al componente positivo o negativo di reddito e in una seconda fase accertare se esiste una normativa fiscale che dispone diversamente, sia intesa come disposizione presente nel *Tax Acts* sia nei principi elaborati dalla giurisprudenza in materia tributaria. Diversamente, un secondo orientamento, attribuisce al giudice il compito di analizzare preliminarmente la problematica dal punto di vista fiscale, senza far riferimento alla materia contabile, e solo successivamente utilizzare, in mancanza di riferimenti, l'approccio seguito dai principi contabili. La decisione finale spetta comunque al giudice, senza un rinvio esplicito alla disciplina contabile.

Fanno parte del primo orientamento giurisprudenziale due delle principali sentenze che hanno contribuito ad ascrivere il sistema di determinazione della base imponibile per le società inglesi tra quelli che danno rilevanza, sebbene in questo caso non ancora previsto a livello di *statutes*⁵¹, alla determinazione contabile. La prima delle

⁴⁹ Court of appeal (Civil Division), 3 novembre 1971, in Banca dati LexisNexis.

⁵⁰ Court of appeal (Civil Division), 30 giugno 1994, in Banca dati LexisNexis.

⁵¹ Nell'ordinamento britannico, definito di *common law*, assume notevole rilevanza la differenza tra *statute* e *law*. La differenza incide notevolmente anche sull'interpretazione da fornire per la nuova disciplina contenuta nel *Finance Act 2004* (già presente nel *finance Act 1998* e *2002*) laddove viene indicato che la base di partenza è quella contabile, fermo restando gli aggiustamenti previsti dalla legge. Nel sistema di definizione della materia fiscale sia per le persone fisiche sia per le società, l'ordinamento inglese prevede accanto alla vigenza di una serie di *Tax and Corporation Act*, contenenti i principi

due sentenze citate, la *Odeon Associated Theatres Ltd*, risale agli inizi degli anni '70, e riguardava la deducibilità dei costi nell'esercizio di sostenimento senza la necessità di capitalizzarli così come veniva sostenuto dall'amministrazione finanziaria. Il comportamento del contribuente era stato adottato in conseguenza dell'applicazione dei corretti principi di contabilità. Nella ricostruzione del giudice di appello è stato sostenuto che ai fini dell'imposta sul reddito per le società il compito che spettava al giudice era quello di accertare l'effettivo reddito prodotto dal contribuente. A tal fine il supporto principale è stato riscontrato nella contabilità commerciale, normalmente utilizzata dai contribuenti. che, secondo il giudizio della Corte, può ben farsi coincidere con i principi contabili elaborati dagli organismi preposti all'emanazione delle regole contabili per la redazione dei bilanci di esercizio e consolidati⁵². Il giudizio della Corte sottolinea come la rappresentazione fornita dai principi contabili non vincola giuridicamente il giudice poiché spetta, in ogni caso, alla Corte la verifica della "pratica contabile" rispetto ai corretti e ordinari principi di contabilità commerciale (*commercial accountancy*). Un medesimo orientamento è stato seguito nel secondo dei casi citati che, secondo la dottrina⁵³, ha rappresentato uno dei più importanti *leading case* che hanno portato all'introduzione nel *Finance Act* 1998 del meccanismo di collegamento tra i principi contabili e il reddito imponibile. I casi affrontati dalla giurisprudenza, riguardavano due contribuenti che, a parere dell'amministrazione finanziaria, dovevano uniformarsi allo specifico principio contabile previsto che disponeva diversamente

generali della materia oggetto di indagine, i c.d. *Finance Act*, in parte corrispondenti alla legge finanziaria italiana, che incide su singole tematiche ma che ripropone il *Finance Act* dell'anno precedente, evidenziando le singole modifiche. Il *Finance Act* può correttamente farsi rientrare all'interno della categoria degli *Statute*, quali atti del Parlamento (*Acts of Parliament*), comprensivi inoltre degli atti di legislazione delegata e di quelli di carattere regolamentare, sia a livello centrale che locale. Tuttavia, quando nell'ordinamento britannico si fa riferimento alla *statute law*, identificandolo con un atto del parlamento, si indica una fonte che ha una supremazia assoluta su qualsiasi altra fonte del diritto, ma senza alterare i principi della *common law*, cioè l'introduzione di una determinata regola tramite una legge scritta non può sovrapporsi a quanto è previsto dalla giurisprudenza, stabilendo una supremazia del Parlamento, ma limitata notevolmente dall'interpretazione giurisprudenziale. Anche all'interpretazione della *statute law* si applica la regola del precedente e in alcuni casi è stato necessario emanare una nuova legge per modificare l'interpretazione giurisprudenziale, ciò per evidenziare che in un sistema come quello britannico, la supremazia del Parlamento è pur sempre da analizzare con il ruolo della giurisprudenza. Sul punto si veda F. DE FRANCHIS, *Dizionario giuridico*, Inglese-Italiano, *Statute law*, Milano, 1984, p. 1389 (p. 1392).

⁵² Nel Regno Unito i principi contabili venivano denominati *Statement of Standard Accounting Practice* (SSAPs), ora identificati come *Financial Reporting Standards* (FRSs), emanati dall'*Accounting Standard Board* (ASB). Una completa analisi è disponibile in D. CHOPPING, *Applying GAAP*, London, 2007, p. 3 e ss.

⁵³ J. FREEDMAN, *Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges*, in *Ejournal of tax research*, 2004, p. 71 (p. 78).

rispetto a quanto dichiarato dalla società. Il caso riguardava la rappresentazione dei fatti di gestione secondo il principio contabile SSAP 21, relativo alla contabilizzazione del leasing, che imponeva alla società di leasing di cancellare dal proprio bilancio il bene concesso in leasing e alla società locataria di iscrivere il bene tra le attività, attribuendo quindi rilevanza alla sostanza economica e non alla forma giuridica. Seguendo tale comportamento, anche i pagamenti relativi ai canoni di leasing seguivano il periodo di durata del contratto. In tal modo i canoni non venivano imputati interamente all'esercizio in cui i costi erano stati sostenuti. Nel caso di specie l'attribuzione ai primi anni del contratto di leasing della maggior parte dei canoni aveva generato una perdita di esercizio successivamente rettificata dall'amministrazione finanziaria. La Corte ha sostenuto che il giudice deve applicare i principi contabili ogniqualvolta sussistano tre condizioni: 1) il principio contabile si applica espressamente alla situazione in questione; 2) esiste una sola possibilità di rappresentazione contabile; 3) quanto esposto in bilancio è coerente con la rappresentazione effettiva del reddito prodotto dal contribuente ovvero conforme alla rappresentazione veritiera e corretta (*true and fair view*) dell'utile o della perdita della società. L'approccio adottato dalla Corte è di facile identificazione sistematica. Se nell'ambito della determinazione del reddito prodotto dalla società esiste un sistema che è già utilizzato per determinare il reddito prodotto dalla società (*true and fair view*) ben può il giudice assumere come base di riferimento tale valore, fermo restando il potere della Corte di modificare la valutazione sulla base dei principi generalmente accettati in materia tributaria. Un esempio in tale direzione può essere l'applicazione del principio di realizzazione relativo agli utili e alle perdite, di matrice giurisprudenziale, e spesso richiamato dalla giurisprudenza tributaria inglese. L'applicazione di tali condizioni ci permette di sottolineare che un totale affidamento ai principi contabili avrebbe comportato una totale rinuncia all'esercizio della funzione interpretativa del giudice, in particolare in un ordinamento giuridico di *common law*. La determinazione contabile viene, quindi, assunta come una situazione di fatto a disposizione del giudice che attraverso l'analisi della fattispecie, sempre che nell'ambito delle disposizioni del *Tax Act* non si disponga diversamente, rende l'interpretazione valida anche dal punto di vista fiscale⁵⁴. Tale interpretazione è confermata da una

⁵⁴ J. FREEDMAN, *Defining Taxable Profit in a changing accounting environment*, in *British Tax Review*, 1995, p. 434 (p. 436); G. MACDONALD, *Matching accounting and taxable profits: reflections on Gallagher v. Jones*, in *British Tax Review*, 1995, p. 484 (497).

giurisprudenza precedente a quella analizzata. Nei casi *Anaconda*⁵⁵ e *Willingale*, da una parte è stata riconosciuta la validità del principio LIFO per la determinazione del valore delle rimanenze di magazzino, quale migliore metodo di determinazione contabile, relativamente al caso in esame, dall'altra il giudice non ha ritenuto applicabile tale criterio alla materia fiscale⁵⁶.

Secondo la ricostruzione giurisprudenziale, il giudice ha il compito di verificare la correttezza del principio di contabilità generalmente accettato, ma tale giudizio deve essere effettuato nell'ambito del sistema tributario e non solo nel sistema di determinazione contabile. Un esempio è rinvenibile nel caso *Willingale*, ove è stato ritenuto applicabile, in deroga al principio contabile, la giurisprudenza sul principio di realizzazione per ciò che attiene alla competenza economica⁵⁷.

Tale principio è fortemente radicato nella giurisprudenza inglese oltre che presente nella IV direttiva CEE, all'articolo 31, lettera c), ove si fa riferimento all'esposizione in bilancio degli utili *made* (non *realised*). Nonostante tale differenza terminologica la direttiva è stata recepita nel *Companies Act* del 1985, al paragrafo 12, come l'indicazione di ricomprendere in bilancio i soli utili realizzati⁵⁸. Il problema evidenziato nel caso *Gallagher*, con la decisione della *Court of appeal*, è stato quello di seguire quanto previsto dal principio contabile SSAP 21, cioè imputare i costi lungo tutta la durata del contratto di leasing. Sulla sentenza è opportuno sottolineare quanto segue. Il principio di competenza economica è stato valorizzato dalla Corte così come è insito, anche se in parte, nei principi contabili (SSAP2). Il principio di correlazione costi-ricavi è stato da sempre interpretato dalla Corte sulla base del *time basis* e non sul *revenue base*. Il principio che sta alla base di queste decisioni concerne il rispetto di un principio cardine della giurisprudenza, non anticipare i profitti da tassare fino a quando questi non sono realizzati. Non ci sono dei principi particolari che si possono trarre dai principi contabili e di cui i giudici possono farne uso, ma ciò che emerge è il

⁵⁵ Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd, 1956, in Banca dati Lexisnexis; *Willingale*, 1978, in Banca dati Lexisnexis.

⁵⁶ J. FREEDMAN, *Ordinary principles of commercial accounting- clear guidance or a mystery tour?*, in *Brithish Tax Review*, 1993, p. 468 (p. 477).

⁵⁷ J. PAGAN, *Measurement of commercial profit for tax purposes (or what Willingale was really about)*, in *Brithish Tax Review*, 1995, p. 75 (p. 79).

⁵⁸ J. FREEDMAN, *The role of realization: accounting, company law and taxation*, p. 29 (p. 41), in AA. VV., *The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income*, The Hague-London-Boston, 1996.

contemperamento di interessi che nelle diverse sentenze si sono avute tra la posizione dell'amministrazione finanziaria e quella del contribuente.

E' stato sottolineato che nella sentenza *Gallagher* non c'è stata una dichiarazione di prevalenza dei principi contabili sulla normativa tributaria ma, diversamente, si è accettato e consolidato il principio della competenza da sempre utilizzato dalle Corti inglesi. Tale principio riguarda anche la correlazione costi-ricavi che permette di imputare le spese di esercizio anche ai futuri ricavi ovvero sulla base del periodo di sostenimento. Dal punto di vista fiscale si è sempre seguito l'ultimo approccio soprattutto perché impediva di anticipare i ricavi. Ciò detto, quanto accaduto nel caso *Gallagher* è una applicazione di questo principio. I canoni di leasing pagati nei primi anni non sono stati utilizzati nel periodo di riferimento e quindi dovrebbero essere correlati a tale periodo. Per fare ciò la Corte ha utilizzato il metodo proposto dal SSAP 21, ma senza abbandonare il ruolo di interprete della norma tributario e tenendo presente che in questo caso esisteva un'unica possibilità di rappresentazione contabile del fatto di gestione e che tale rappresentazione era conforme a quanto stabilito dalla giurisprudenza in materia fiscale.

Tale aspetto permette di approfondire i casi in cui ci siano più possibilità di rappresentazione del medesimo fatto di gestione. In questo caso la giurisprudenza può continuare, anche dopo l'introduzione della modifica normativa del 1998, a svolgere il ruolo di soggetto che definisce la base imponibile per l'imposta sulle società. Il caso si è verificato nella sentenza *Firm v. Honour (Inspector of Tax)*⁵⁹ in cui è stato contestato al contribuente la deduzione di un accantonamento effettuato in un determinato periodo d'imposta, effettuato al fine di coprire delle perdite future generate da un "cattivo affare" derivante da un contratto di affitto di aree dedicate all'attività dell'impresa.

Il contribuente, al fine di rispettare il principio di prudenza e di correlazione costi-ricavi (*matching*), si era uniformato al corrispondente principio contabile SSAP 2 che richiede che i ricavi e i costi devono essere imputati al periodo in cui si riferiscono. Nel caso di specie, tale periodo era coincidente con l'anno in cui cessava il contratto di leasing stipulato dalla società negli anni precedenti generando perdite fiscali negli esercizi successivi.

⁵⁹ *Herbert Smith (A Firm) v. Honour (Inspector of Tax)*, 1999, in Banca dati Lexisnexis.

Per il rispetto del principio di prudenza l'accantonamento doveva essere effettuato poiché si era a conoscenza della futura passività. L'amministrazione finanziaria, diversamente, ha disconosciuto tale accantonamento sostenendo che, sebbene la base di partenza per la determinazione della base imponibile può essere rappresentata dal dato contabile, è pur sempre necessario effettuare delle variazioni in aumento quando il comportamento contabile permetta di anticipare la tassazione di un utile o la deduzione di una perdita o nei casi in cui il trattamento contabile non è coerente con la rappresentazione veritiera e corretta. Le variazioni in aumento sono necessarie, sempre secondo l'amministrazione finanziaria, anche quando l'accantonamento non può essere misurato con esattezza e quindi non risulta di facile identificazione l'ammontare valido ai fini fiscali. Lo *Special Commissioner*, giudice inglese di prima istanza, ha confermato quanto sostenuto dall'amministrazione finanziaria anche se solo con riferimento all'impossibilità di dedurre l'accantonamento in virtù dell'applicazione del principio giurisprudenziale di realizzazione, sostenendo che nei casi in cui tale principio era stato derogato esisteva uno specifico principio contabile e che in questo caso non poteva ritenersi applicabile tale deroga poiché l'accantonamento era stato effettuato solo in applicazione del principio di prudenza. La *High Court*, giudice di appello, ha assunto una posizione contraria a quanto stabilito dallo *Special Commissioners*, sostenendo la tesi del contribuente e sottolineando che nell'ambito dell'ordinamento britannico non esiste un principio che non permetta l'accantonamento per passività che si genereranno in futuro. Qualora tale regola risultasse valida nel caso in di specie non permetterebbe il rispetto del principio di prudenza, valido anche dal punto di vista fiscale⁶⁰. La dottrina⁶¹, ricostruendo l'approccio utilizzato dalla giurisprudenza nell'applicazione dei principi contabili, ha sottolineato che il caso in questione rappresenta una sorta di "spartiacque" tra la posizione attuale della giurisprudenza e il precedente orientamento. Concedere la deducibilità di un accantonamento per future perdite in applicazione dei principi contabili e per rispettare il principio della prudenza, significa rimettere in discussione

⁶⁰ C. EDGLEY, *Certainly reasonable or reasonable certainty*, in *British Tax Review*, 1999, p. 309 (p. 312); J. FREEDMAN, *Disregarding prudence*, in *British Tax Review*, p. 186.

⁶¹ G. MACDONALD, *The taxation of business income, Aligning taxable income with accounting income*, in *Tax law review committee, Institute for Fiscal studies*, paper n. 2, p. 1 (p. 38)

anche il principio di realizzazione che nell'interpretazione giurisprudenziale riguardava non solo i componenti positivi di reddito ma anche quelli negativi.

La definizione della base imponibile per le società britanniche ha subito negli ultimi anni un lento processo di evoluzione che ha notevolmente avvicinato la determinazione contabile rispetto a quella fiscale, sia dal punto di vista legislativo sia dal punto di vista giurisprudenziale. La giurisprudenza meno recente considerava la problematica della determinazione della base imponibile sottolineando che il reddito netto da sottoporre a tassazione doveva essere computato tenendo conto degli ordinari principi della pratica commerciale⁶², in accordo con i fondamentali principi dell'ordinamento giuridico, e apportando le variazioni imposte all'interno dei *Tax Acts*. La novità rispetto al passato consiste nel fatto che, anche grazie all'evoluzione all'interno della disciplina di diritto commerciale (*Companies Act* del 1985), la giurisprudenza nel fare riferimento ai principi della pratica commerciale utilizzati per la determinazione della base imponibile assume sempre più spesso contabile quanto elaborato nell'ambito degli SSAP e degli FRS. Al termine reddito viene attribuito un significato maggiormente tecnico e non ordinario così come aveva inteso la giurisprudenza negli anni precedenti⁶³. Di tale evoluzione ha preso atto il legislatore fiscale che nel *Finance Act* del 1998, sezione 42, ha previsto che “*for the purpose of case I or II of Schedule D the profits of a trade, profession or vocation must be computed on an accounting basis which gives a true and fair view, subject to any adjustment require or authorised by law in computing profits for those purposes*”. Il riferimento del *Finance Act* del 1998 deve essere integrato dalla previsione normativa inclusa all'interno della sezione 836A dell'*Income and Corporation Taxes Act* che identificava la *accounting basis* con i “*generally accepted accounting practice with respect to accounts of UK companies that are intended to give a true and fair view for the purposes of the relevant provision of the Companies Act*”. L'esplicito riferimento ai principi contabili nazionali (GAAP) è avvenuto con il *Finance Act* del 2002, sezione 103. Con tale modifica si è definito il reddito derivante dallo *Schedule D, case I o II*,

⁶² *Gresham Life Assurance Society v. Styles*, 1892, in Banca dati LexisNexis. In tale sentenza la Corte inglese ha sostenuto che il termine *profit is to be understood in its natural and proper sense, in a sense which no commercial man could misunderstand*.

⁶³ J. FREEDMAN, *Profit and prophets, Law and accountancy practice on the timing of receipts recognition under the earnings basis (Schedule D, case I e 2)*, in *British Tax Review*, 1987, p. 61 (p. 66); J. WHITING, *Tax and accounting*, in *British Tax Review*, 2006, p. 267 (p. 272).

sulla base dei principi GAAP che forniscono una rappresentazione veritiera e corretta del risultato d'esercizio. Una ulteriore modifica ha riguardato i soggetti che utilizzano i principi contabili IAS/IFRS che, sulla base della *Finance Act* 2004, sezione 50, possono considerare i “*generally accepted accounting practice (GAAP)*” comprensivi dei principi contabili IAS/IFRS adottati in ambito comunitario⁶⁴. A partire dal 1998 e fino all'attuale legislazione vigente appare chiara la volontà del legislatore britannico di rafforzare il collegamento tra il risultato contabile e quello imponibile. Ciò appare evidente sia dagli atti di accompagnamento alle citate modifiche normative (i c.d. *Explanatory notes*) sia dai diversi documenti consultivi che hanno preceduto le modifiche⁶⁵. Tuttavia, come evidenziato dall'*Explanatory notes* ma soprattutto dall'utilizzo del termine *law* in luogo di *statute*⁶⁶, la definizione della base imponibile per le società resta in ogni caso soggetta, oltre che agli aggiustamenti previsti dagli annuali *Finance Act*, alle interpretazioni che la giurisprudenza può fornire in merito all'applicazione dei principi contabili nazionali e internazionali. Tale intervento può essere effettuato in tutti i casi in cui il giudice ritenga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione non è delineata correttamente dal punto di vista fiscale o che sulla stessa problematica siano riscontrabili alternative e differenti metodi di contabilizzazione. Tale interpretazione potrebbe essere confermata da quanto previsto

⁶⁴ In the Tax Acts “generally accepted accounting practice” means -(a) in relation to the affairs of a company or other entity that prepares accounts in accordance with international accounting standards (“IAS accounts”), generally accepted accounting practice with respect to such accounts; (b) in any other case, UK generally accepted accounting practice. (2) In the Tax Acts “international accounting standards” has the same meaning as in Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards. (3) Where the European Commission has in accordance with that Regulation adopted an international accounting standard with modifications, then as regards matters covered by that standard - (a) generally accepted accounting practice with respect to IAS accounts shall be regarded as permitting the use of the standard either with or without the modifications, and (b) accounts prepared on either basis shall be regarded for the purposes of the Tax Acts as prepared in accordance with international accounting standards. (4) In the Tax Acts “UK generally accepted accounting practice” - (a) means generally accepted accounting practice with respect to accounts of UK companies (other than IAS accounts) that are intended to give a true and fair view, and (b) has the same meaning in relation to - (i) individuals, (ii) entities other than companies, and (iii) companies that are not UK companies, as it has in relation to UK companies. In this subsection “UK companies” means companies incorporated or formed under the law of a part of the United Kingdom. (5) In section 832(1) of the Taxes Act 1988 (interpretation of the Tax Acts) - (a) in the definition of “generally accepted accounting practice” for “has the meaning given by section 836A” substitute “has the meaning given by section 50(1) of the Finance Act 2004”; (b) at the appropriate place insert - “international accounting standards” has the meaning given by section 50(2) of the Finance Act 2004;”; and “UK generally accepted accounting practice” has the meaning given by section 50(4) of the Finance Act 2004;”. (6) This section has effect in relation to - (a) periods of account beginning on or after 1st January 2005.

⁶⁵ HM Treasury and Inland Revenue, *Consultation document on Reform of corporation tax*, 2002 e 2003.

⁶⁶ Per la differenza si veda la nota 51 di questo capitolo.

nell' *Explanatory Notes* laddove viene sostenuto che il calcolo della base imponibile non cambia radicalmente, sottintendendo una diffusa utilizzazione da parte della giurisprudenza della pratica contabile ancora prima della codificazione nel *Finance Act 1998*. Sempre secondo il documento citato la base imponibile resta soggetta agli aggiustamenti permessi o richiesti dalla legge, come ad esempio quelli effettuati per assicurare il rispetto del principio di realizzazione, con ciò sottolineando il rispetto di un principio di chiara derivazione giurisprudenziale e non di tipo "legislativo" qui inteso come atto emanato dal Parlamento⁶⁷.

L'incertezza interpretativa generata dalla possibilità da parte della giurisprudenza di intervenire sulla corretta applicazione dei principi contabili nazionali e internazionali si è in parte ridotta in un recente caso che ha coinvolto una serie di società in due cause svoltesi, prima davanti allo *Special commissioners* britannico, poi appellate davanti alla *Hight of Court* e alla *Court of Session*, tutte confluite davanti al giudizio finale della *House of Lord*⁶⁸. Il caso riguardava il trattamento contabile e (anche) fiscale da riservare alla valutazione delle merci (prodotti finiti) di magazzino al termine dell'esercizio. In particolare, l'oggetto del contendere era riferito al differente trattamento contabile e fiscale relativo alla valutazione dei prodotti non venduti e quindi valutabili come rimanenze che, secondo i principi contabili nazionali, dovevano essere inseriti come componenti negativo di reddito, poiché svalutate, all'interno del conto economico dell'esercizio in applicazione del principio di correlazione tra i ricavi (futuri) e i costi per la produzione dei beni relativi all'impresa. Diversamente, secondo la ricostruzione dell'amministrazione finanziaria, che riteneva applicabile la norma contenuta nella *Section 74 (1) (f)*, dell'*Income and Corporation Taxes Act* del 1988 che dispone "...that in computing profits for tax purposes no sum was to be deducted in respect to any sum employed or intended to be employed as capital in the trade...". Tale disposizione implica, nel caso dei prodotti finiti, l'impossibilità di dedurre la svalutazione riferita alle merci, poiché intese come *capital assets*, e il relativo recupero

⁶⁷ Sul punto si veda anche G. MACDONALD-D. MARTIN, *Tax and accounting. A response to the 2003 consultation document on corporation reform*, *Tax Law Review Committee*, in *The Institute for fiscal studies*, 2004, paper n. 4, p. 1 (p. 6). Gli autori sottolineano l'importanza di sostituire il termine *statute* al termine *law*, al fine di fornire una maggiore certezza alla determinazione della base imponibile impedendo il formarsi di precedenti giurisprudenziali che potrebbero comportare una errata applicazione dei principi contabili nazionali e internazionali.

⁶⁸ *Revenue and Customs Commissioners v. William Grant & Sons Distillers Ltd; Small (Inspector of Tax) v. Mars UK Ltd*, sentenza del 28 marzo 2007, in Banca dati LexisNexis.

attraverso una variazione in aumento del reddito determinato secondo i principi GAAP. Il conflitto sollevato dall'amministrazione finanziaria è scaturito dal comportamento seguito dal contribuente che ha ritenuto corretto, in osservanza ai principi contabili GAAP, distinguere tra le svalutazioni operate per i prodotti finiti venduti nell'anno, che quindi hanno generato dei ricavi imponibili, ritenendo applicabile il limite imposto dalla norma fiscale, e quella parte di componente negativo di reddito che si riferisce alle merci non vendute e che deve essere considerata nel conto economico come deducibile.

E' questo uno dei casi in cui è necessario l'intervento interpretativo del giudice stante l'impossibilità di dirimere il conflitto utilizzando quanto disposto dagli *statute*. La Corte ha chiarito che in casi come quello in esame, l'intervento del giudice è limitato man mano che aumenta il grado di dettaglio dei principi contabili. Se in passato si è sostenuto che il giudice può intervenire laddove non esista un principio contabile ovvero quando questo offra due o più soluzioni, con l'avanzamento degli studi in materia contabile e con la creazione di comitati riconosciuti in ambito europeo ed internazionale (si pensi ai principi IAS/IFRS), il ruolo della giurisprudenza è fortemente limitato. In una delle cause in questione, uno dei giudici che hanno trattato davanti la *Court of Session* il caso *Grant* ha sottolineato tale aspetto sostenendo che “*the greater the advances in accounting theory and practice, the less must be the role of the court in developing constraints on the application of contemporary accounting standards...*”. Nel caso di specie la norma fiscale non si applicava esattamente alla fattispecie sottoposta davanti al giudice mentre il trattamento contabile era previsto con esattezza dai principi GAAP . Secondo il giudizio della Corte emergerebbe l'impossibilità da parte del giudice di intervenire nella soluzione del caso dovendosi attenere alla previsione contabile. Secondo la dottrina⁶⁹ con tale sentenza è stata confermata la supremazia dei principi GAAP rispetto alla valutazione giurisprudenziale, ma soprattutto che solo gli *statutes* possono prevedere variazioni in aumento del reddito contabile, e confermandosi che lo sviluppo e il maggior dettaglio raggiunto dai principi

⁶⁹ G. MACDONALD, *HMRC v. William Grant & Sons Distillers LTD and Small (Inspector of Taxes) v. Mars UK Ltd: accountancy practice and the computation of profit*, in *British Tax Review*, 2007, p. 366 (p. 369).

GAAP rispetto a quelli elaborati in passato riduce notevolmente l'intervento del giudice⁷⁰.

7. GLI EFFETTI FISCALI DERIVANTI DALL'INTRODUZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS NELL'ORDINAMENTO FRANCESE E INGLESE.

Con l'emanazione del regolamento comunitario 1606/2002 relativo all'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS (si veda il capitolo II), si è posta (anche) la relativa problematica fiscale sia per gli ordinamenti che hanno esercitato tra le opzioni concesse quella di richiedere la redazione dei bilanci di esercizio secondo tali principi (come ad esempio l'Italia) sia per gli Stati che, diversamente, non hanno previsto tale obbligo per le loro società, individuando in alcuni casi solo una facoltà (come nel caso del Regno Unito) o introducendo solo alcuni dei principi all'interno della normativa contabile nazionale (il c.d. processo di convergenza che si sta sviluppando in Francia). E' quindi possibile procedere ad una comparazione delle scelte operate dai legislatori stranieri, in questo caso quello francese e quello inglese che, muovendo da una premessa comune relativa alla determinazione della base imponibile per le società hanno operato scelte diverse relativamente all'accettazione di tali principi contabili all'interno dei loro ordinamenti. E' opportuno mettere in evidenza che gli interventi operati dai legislatori nazionali per rendere compatibili i sistemi interni di rilevazione del reddito d'esercizio con la disciplina comunitaria sono stati dettati anche dalla valutazione della variabile fiscale e dalla struttura normativa preesistente. Avendo riguardo alle conseguenze operative per i singoli ordinamenti, in un'ottica comparata, anticipando parte delle nostre conclusioni, si assiste, in una prima fase, ad una similarità tra gli interventi adottati per paesi di *civil law* (l'Italia) e paesi di *common law* (il Regno Unito). Tuttavia, se si analizzano nel dettaglio gli interventi operati si ci rende conto che il passaggio ai principi IAS/IFRS per le imprese del primo raggruppamento (l'Italia e la Francia) risulta di più difficile applicazione rispetto al medesimo processo relativo ai paesi di *common law*. Abbiamo sottolineato più volte che

⁷⁰ Pur riconoscendo l'utilità l'importanza dei principi GAAP, si esprime con maggiore cautela J. FREEDMAN, *Financial and tax accounting: transparency and "truth"*, pag. 71 (pag. 85), in J. DREXL-R. HILTY-W.SCHÖN-J.STRAUS, *Tax and Corporate Governance*, Berlin, 2008.

i principi contabili IAS si sono formati nella realtà giuridica anglosassone. Ciò comporta, in prima approssimazione, una minore difficoltà applicativa per i soggetti passivi della *Corporation Tax*. Una conferma di tale minore assunto può essere rinvenuta nel comportamento seguito dal legislatore inglese per ciò che riguarda i soggetti passivi che applicheranno i principi IAS/IFRS. Nel *Finance Act 2004, section 50*, è stato previsto che a partire dal 1 gennaio 2005, la definizione di principi contabili accettati per la determinazione della base imponibile che forniscono una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società venisse estesa anche ai principi contabili IAS/IFRS. Tale scelta è stata effettuata senza la necessità di prevedere delle particolari norme di raccordo relative alla novità legislativa e prevedendo, inoltre, che le società inglesi potessero utilizzare anche principi contabili non ancora omologati dalla Commissione Europea.

Tale previsione evidenzia la sostanziale coincidenza tra i principi contabili nazionali (UK GAAP) e quelli internazionali (IAS/IFRS). Nell'attività di comparazione è opportuno tenere conto il primo elemento di valutazione del tipo di derivazione esistente tra la determinazione del reddito dell'esercizio e del risultato imponibile e, in una seconda fase, del grado di convergenza tra i principi contabili nazionali e quelli internazionali.

L'esempio che potrebbe chiarire l'approccio di analisi del comparatista è quello del trattamento contabile e fiscale del leasing. È noto che i principi contabili internazionali nello IAS 17 contengono una precisa indicazione per rappresentare la sostanza economica dell'operazione e non la forma sottostante. In tal modo, si perviene all'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale del locatario che ha assunto tutti i rischi e i benefici relativi al bene dal soggetto locatore. Diversamente, sia nell'ordinamento civilistico-contabile italiano sia in quello francese tale rappresentazione non è automatica oltre che non sempre permessa. Nel Regno Unito, invece, il principio contabile SSAP 21 già prevedeva una rappresentazione identica a quanto indicato dal principio IAS 17, e la relativa problematica fiscale è stata oggetto di intervento da parte della giurisprudenza nel caso *Gallagher*. Partendo da problematiche comuni, quello della determinazione del reddito imponibile, si evidenzia che esista un processo di convergenza delle soluzioni adottate dai legislatori fiscali che è quello di fare

affidamento alla determinazione contabile⁷¹. E' stato messo in evidenza che molto spesso tale scelta non è solo dettata da ragioni "teoriche" relative alla determinazione del reddito, ma anche da ragioni "pratiche" non essendoci convenienti e ragionevoli alternative⁷². I paragrafi che seguono completano quanto già analizzato nel capitolo II relativamente all'Italia e hanno lo scopo principale di mettere in evidenza la differente "reazione" legislativa della Francia e del Regno Unito all'emanazione del regolamento comunitario 1606/2002.

8. IL PROCESSO DI CONVERGENZA REALIZZATO ALL'INTERNO DELL'ORDINAMENTO FRANCESE: *PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL* E PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI. LA GIURISPRUDENZA DEL *CONSEIL D'ÉTAT* E LA COMPATIBILITÀ CON I PRINCIPI IAS/IFRS.

A differenza di Stati come l'Italia e il Regno Unito, Stati in cui si è data rilevanza (anche) fiscale ai nuovi principi contabili internazionali, il legislatore francese ha utilizzato un approccio più *soft*, prevedendo quello che la dottrina francese ha identificato con la definizione di "processo di convergenza" tra il *plan comptable général* e i principi contabili IAS/IFRS in vigore dal 1 gennaio 2005⁷³. La scelta del legislatore francese è stata dettata da ragioni sia di tipo pratico sia di tipo politico.

Tra le opzioni previste dal regolamento comunitario 1606/2002, non è prevista né vietata l'introduzione dei principi contabili internazionali attraverso il "filtro"

⁷¹ Sul punto è significativo lo studio condotto da C. SPENCEL, *Concept and necessity of a common tax base- an academic introduction*, in W. SCHÖN-U.SCHREIBER-C.SPENCEL, *A common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Berlino, 2008, p. 1 (p. 4).

⁷² C. NORBERG, *Kari Tikka Memorial lecture: Accounting and Taxation*, in M.LANG-F.VANISTENDAEL, *Accounting and Taxation with special regard to trading emission rights & Assessment of ECJ case law*, Amsterdam, 2007, p. 11 (p. 12).

⁷³ Si vedano in particolare D. VILLEMOT, *Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales*, in *Revue de droit fiscal*, 2003, p. 1581; O. FOUQUET, *Comptabilité et fiscalité: les vases communicants*, in *Revue administrative*, 2005, p. 353; E. DELESALLE, *Les normes comptables internationales: vers quel usage fiscal?* in *Les nouvelles fiscales*, 2003, p. 20; D. VILLEMOT, *Présentation du rapport d'étape du groupe IAS/Fiscalité*, in *Revue de droit fiscal*, 2005, p. 765; G. GELARD, *L'extension des normes internationales aux comptes sociaux et la déconnexion entre fiscalité et comptabilité*, in *Revue de droit fiscal*, 2004, p. 423; E. DELESALLE-J.ROSSIGNOL, *Fiscalité et normes comptables internationales: mais ou et donc or ni car?*, in *Revue de droit fiscal*, 2004, p. 739; E. DELESALLE, *Comptabilité et fiscalité: Je t'aime, moi non plus*, in *Revue de droit fiscal*, 2005, p. 940; E. DELESALLE, *Ias et fiscalité: les conséquences fiscales de la stratégie de la convergence*, in *Les nouvelles fiscales*, 2005, p. 25; *Conseil national de la comptabilité, Rapport d'étape IAS/Fiscalité présenté a l'assemblée plénière du 24 mars 2005*, in <http://www.minefe.gouv.fr>; T. ROY, *La convergence PCG/IAS: jusqu'où?*, in *Revue française de comptabilité*, 2005, p. 32; M. COZIAN-P.J. GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, Paris, 2006, p. 4.

nazionale rappresentato, da un punto di vista tecnico, dalla valutazione da parte di un comitato contabile nazionale che, nel caso della Francia, è rappresentato oltre che dal Consiglio Nazionale di Contabilità (CNC), organo consultivo rispetto al Ministero dell'Economia, dal comitato di regolamentazione contabile (CRC). Quest'ultimo ha come compito principale quello di elaborare le indicazioni del CNC che, a seguito di approvazione interministeriale e dopo la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale (*Journal officiel*), assumono forza di legge. Il CRC detiene, inoltre, una totale competenza sulle modifiche al *plan comptable général* che, in virtù del richiamato processo di convergenza, ha già subito alcune modifiche. Per tale motivo, si può ritenere, che la scelta del legislatore francese sia ricaduta su tale singolare modello anche al fine di mantenere un controllo sulla materia contabile che, dopo l'elaborazione del regolamento comunitario IFRS e dei successivi regolamenti della Commissione Europea, è sempre di più sottratta al controllo degli Stati nazionali. Ciò in considerazione del fatto che, in alcuni casi, le norme contabili modificano la base imponibile delle società, con una inevitabile ripercussione sul gettito dello Stato. Escludendo a priori la scelta di non considerare i nuovi principi contabili internazionali per la redazione dei bilanci d'esercizio, di difficile attuazione in un contesto di globalizzazione contabile e di continui confronti tra i risultati d'esercizio delle società, la soluzione che presentava meno rischi ma non meno complicazioni tecniche era, secondo la dottrina francese, quella di prevedere una introduzione progressiva attraverso il *plan comptable général* dei principi contabili internazionali⁷⁴. Il processo di convergenza contabile è iniziato dal 2002 con l'approvazione dei regolamenti del CRC che hanno riguardato la definizione del passivo e delle riserve previsti nello Stato patrimoniale, la rappresentazione degli ammortamenti e delle svalutazioni dell'attivo immobilizzato, la disciplina contabile degli apporti di attivo e delle fusioni e la contabilizzazione del trattamento di fine rapporto⁷⁵. In applicazione dell'articolo 38 *quater, annex III*, del CGI, il legislatore fiscale è in alcuni casi intervenuto prevedendo esplicite modifiche al CGI mentre, in altri casi, diversamente, si è attribuita rilevanza fiscale all'impostazione contenuta nel *plan comptable général*. Al fine di valutare la conformità di alcuni principi contabili

⁷⁴ Y. BENARD, *Fiscalité et comptabilité: convergence + connexion=chaos?*, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 2007, p. 523 (p. 525); M. COZIAN - P.J. GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, cit., p. 13.

⁷⁵ CRC 2002-10 del 12 dicembre 2002, omologato con decreto interministeriale del 27 dicembre 2002; CRC 2004-6, omologato con decreto interministeriale del 24 dicembre 2004.

internazionali rispetto alle disposizioni fiscali, si possono utilizzare alcune sentenze del *Conseil d'État* che dimostrano che, in molti casi, c'è una compatibilità tra le indicazioni contenute nei principi contabili internazionali e quanto previsto dal CGI. Si pensi, ad esempio, al caso dei costi direttamente attribuibili ad un elemento dell'attivo da considerare nel costo ammortizzabile complessivo e, pertanto indeducibile, in conto economico nell'anno del sostenimento⁷⁶. Tale trattamento fiscale è, conformemente, a quanto previsto per l'aspetto contabile dal principio contabile IAS 16, paragrafo 16. nella parte in cui viene stabilito che fin dal momento della prima iscrizione in bilancio di una attività materiale l'impresa deve considerare tutti i costi prevedibili ad essa connessa e quelli direttamente imputabili al suo utilizzo e alla sua rimozione. Al fine di garantire una maggiore certezza nella determinazione di tali componenti negativi il legislatore è intervenuto prevedendo, in conformità alle disposizioni del *plan comptable général*, l'impossibilità di dedurre tali costi in esercizi successivi a quelli del sostenimento. A decorrere dal periodo d'imposta 2005, i costi legati all'acquisto ovvero alla produzione di un elemento dell'attivo immobilizzato devono essere inclusi nel prezzo di rivendita dell'immobilizzazione.

Diversamente, in altri casi, la giurisprudenza costante del *Conseil d'État* non è stata in linea rispetto a quanto previsto dai principi contabili internazionali. Un particolare aspetto al quale spesso si è fatto riferimento per mettere in evidenza che il sistema contabile condiziona e modifica l'aspetto fiscale è quello del trattamento fiscale di spese sostenute per l'acquisto di marchi, brevetti e per l'ampliamento della società, ovvero costi ascrivibili alle attività immateriali.

Prima dell'introduzione dei principi contabili internazionali la problematica fiscale era legata alla valutazione effettuata in sede contabile, distinguendo il caso in cui l'attività veniva iscritta tra le immobilizzazioni immateriali oppure veniva dedotta nell'esercizio di sostenimento.

L'amministrazione finanziaria ha spesso contestato al contribuente la deduzione integrale del componente negativo di reddito nell'esercizio di sostenimento della spesa, ritenendo più corretta la soluzione della capitalizzazione dei costi sostenuti e il relativo

⁷⁶ Nel caso affrontato dal *Conseil d'État* francese si trattava di una società che aveva acquistato degli autoveicoli rispetto ai quali erano stati sostenuti dei costi per utilizzarli a fini pubblicitari; Cfr. *Conseil d'État*, sentenza del 10 dicembre 1990, n. 68459, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, p. 153. Per una dettagliata analisi si veda E DELESALLE, *Fiscalité et normes comptables internationales*, in *Bulletin Francis Lefebvre*, 2003, p. 247.

ammortamento d'esercizio⁷⁷. Il *Conseil d'État* pareva aver posto fine a tale incertezza con la sentenza *SA Sife*⁷⁸ in cui aveva identificato gli elementi essenziali al fine di poter iscrivere nell'attivo di bilancio una spesa come attività immateriale. Secondo i giudici francesi le condizioni per l'iscrizione nelle immobilizzazioni immateriali sono tre: 1. l'attività immobilizzata deve garantire una fonte regolare di profitto; 2. deve avere una utilità pluriennale; 3. deve essere oggetto di cessione a terzi. In mancanza di una delle indicate condizioni, secondo la citata giurisprudenza, si rientrava nell'ambito delle normali spese d'esercizio, contabilizzate a conto economico e pertanto deducibili nell'esercizio in cui erano state sostenute. La dottrina più attenta ha fatto notare che se le prime due condizioni possono apparire scontate, poiché da una attività non ci si può attendere una perdita e allo stesso modo l'utilità pluriennale è sottintesa al concetto di immobilizzazione diversamente, per la terza condizione, il contribuente deve porre particolare attenzione alle clausole contrattuali che, in alcuni casi, limitano la cedibilità a terzi del diritto d'uso o della concessione in uso determinando un regime fiscale differente⁷⁹. La maggiore critica mossa all'interpretazione da parte del *Conseil d'État* della condizione di cessione a terzi è legata al fatto che una immobilizzazione immateriale può comunque rappresentare una duratura e pluriennale fonte di profitto anche senza la necessità della cessione. Inoltre, la condizione della cedibilità non dovrebbe essere inclusa per l'attivo immobilizzato che, in principio, dovrebbe avere una utilità pluriennale⁸⁰. Con l'avvento dei principi contabili internazionali IAS/IFRS e la nuova definizione di attivo⁸¹ contenuta nel *plan comptable général* tale giurisprudenza deve necessariamente essere riconsiderata, proprio nella parte in cui richiede la condizione della cedibilità al fine di poter iscrivere il costo nell'attivo immobilizzato. Il

⁷⁷ Sul punto diffusamente J. ROSSIGNOL, *La politique fiscal-comptable des entreprises: l'alternative charge/immobilisation*, in *Les petit affiches*, 2001, n. 47, p. 4; *La politique fiscal-comptable des entreprises en matière d'éléments incorporels*, in *Les petit affiches*, 2001, n.54, p. 4; *La politique fiscal-comptable des entreprises: les frais d'établissement*, in *Les petit affiches*, 2001, n. 58, p. 4; *La politique fiscal-comptable des entreprises: les redevances de brevets, licences et marques*, in *Les petit affiches*, 2001, n. 77, p. 3.

⁷⁸ *Conseil d'État*, sentenza del 21 agosto 1996, n. 154488, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 1996, p. 1137. Per un commento si veda L. OLLEON, *Immobilisations incorporelles: grandeurs et servitudes de la jurisprudence SA Sife*, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 2004, p. 3; Più recentemente e per un commento anche ai casi successivi si veda M. COZIAN-J.ROSSIGNOL, *Les immobilisations incorporels à la lumière de la jurisprudence SA Sife: arrêt de principe ou arrêt d'espece*, in *Revue de droit fiscal*, n. 42, p. 17.

⁷⁹ M. COZIAN-D.GUTMAN, *Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle*, in *Revue de Droit Fiscal*, 2000, p. 1669.

⁸⁰ G. BLANLUET, *Essai sur la propriété économique en droit privé française. Recherches au confluent du droit fiscal e du droit civil*, Paris, 1999, p. 3.

⁸¹ CRC 2004-6, omologato con decreto interministeriale del 24 dicembre 2004.

regolamento ministeriale che ha introdotto la nuova definizione di attivo prevede, al fine di essere classificato come attivo immobilizzato, che tale elemento debba far parte del patrimonio dell'impresa e avere un valore positivo per tale entità oltre che attendersi dei vantaggi economici in futuro. La definizione ricalca in parte quanto previsto dallo IAS 16 con la differenza del riferimento al patrimonio⁸². Il regolamento interministeriale fa riferimento al patrimonio come l'insieme degli elementi che generano delle risorse che l'impresa controlla e rispetto ai quali ci si attende un ritorno economico positivo in futuro, senza assumere rilevanza né il diritto di proprietà né il potere di disporre di un determinato bene. Tale interpretazione è confermata anche nella definizione di attività immateriale definita come il risultato di un diritto di origine legale ovvero contrattuale, non trasferibile e non separabile dall'entità di riferimento o dagli altri diritti e/o obbligazioni. Come è possibile notare, nessun riferimento è fatto alla condizione della cedibilità che perde qualsiasi rilevanza all'interno dello stato patrimoniale della società.

La scelta del legislatore francese relativamente all'introduzione dei principi contabili internazionali appare, nonostante le problematiche operative, molto chiara. Non è prevista la redazione dei bilanci di esercizio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS ma, in considerazione della normativa del CGI e tenuto conto del processo di convergenza del *plan comptable general* con i principi IAS/IFRS, sono inevitabili dei riflessi fiscali.

Tuttavia, tali modifiche vengono neutralizzate attraverso la redazione del prospetto extracontabile previsto dalla legislazione nazionale. Esempi di questo tipo hanno riguardato specifiche misure previste dal legislatore fiscale in merito alla svalutazione di immobilizzazioni per perdite durevoli di valore, ove diverso era il riferimento tra il valore determinato secondo il *plan comptable general* così come uniformato agli IAS/IFRS e il CGI⁸³. Ulteriori modifiche hanno interessato la disciplina fiscale delle immobilizzazioni immateriali e finanziarie, sempre orientate al mantenimento del principio di eguale trattamento tra soggetti passivi in funzione del regime contabile adottato e nella consapevolezza che maggiori saranno le modifiche

⁸² Lo IAS 16 che definisce le attività immobilizzate come quelle attività materiali che: - sono possedute dall'impresa per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per usi amministrativi, o per affittarle ad altri; - sono destinate ad essere utilizzate per più esercizi.

⁸³ Sul punto O. DANDON-L.DIDELOT, *La neutralisation dans les comptes individuels des incidences fiscales des dépréciations comptables*, in *Revue française de comptabilité*, 2007, p. 395.

extracontabili che dovranno essere effettuate dal contribuente⁸⁴. L'approccio seguito dal legislatore francese può delinarsi come un intervento di tipo sia politico che tecnico laddove, per il primo aspetto, non è stata esercitata l'opzione per la redazione anche dei bilanci di esercizio in base agli IAS/IFRS demandando ad un organismo tecnico il processo di convergenza e verifica della legislazione nazionale e, dall'altra, ha previsto delle esplicite misure per tenere conto, ove necessario, dell'impatto fiscale della nuova determinazione contabile.

9. FINANCE ACT 2004: L'ALLINEAMENTO AGLI IAS/IFRS.

Il Regno Unito non ha come altri paesi esercitato l'opzione concessa dal Regolamento comunitario 1606/2002 prevedendo un regime facoltativo per l'utilizzo dei principi contabili IAS/IFRS. Tuttavia, il legislatore fiscale, tenuto conto del fatto che alcune imprese avrebbero potuto scegliere tale regime, ha previsto che, anche ai fini fiscali, venisse garantita una parità di trattamento tra i soggetti che decidono di utilizzare gli IAS/IFRS e i soggetti che diversamente restano ancorati ai principi nazionali UK GAAP. Inoltre, sebbene non esistano delle differenze di fondo tra gli IAS/IFRS e gli UK GAAP, è in atto da alcuni anni un processo di convergenza che rende, in ogni caso, opportuno un intervento del legislatore fiscale. Il *Finance Act 2004*, *Section 50*, ha incluso tra i principi che possono essere utilizzati per la definizione della base imponibile anche gli IAS/IFRS, sia quelli regolarmente approvati dalla Commissione Europea secondo il descritto meccanismo di *endorsement*, sia quelli non ancora approvati, restando nella facoltà del redattore del bilancio la scelta tra l'uso del principio non ancora adottato e il principio contabile nazionale. Questo, come detto, dimostra che non esistono rilevanti differenze tra le due rappresentazioni contabili.

L'impostazione resta salva, ad esempio, nel caso della valutazione delle rimanenze di magazzino dove il principio contabile SSAP 9 viene seguito anche dal punto di vista fiscale, con le variazioni previste dall'*Income and Corporate Tax Act*.

⁸⁴ Una dettagliata analisi della differenza tra il riformato *plan comptable general* e il CGI è rinvenibile in P. MARCHESSOU, *L'incidence des normes IAS/IFRS sur les conditions de soumission à l'impôt sur les sociétés français des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles et des instruments financiers*, in J. DE BUNES- J. LASARTE, *Estudios sobre las normas internacionales de contabilidad y el impuesto sobre sociedades en el ámbito de la Unión Europea*, Madrid, 2006, p. 293 (p. 305); F. MOUSEL, *Quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'Union européenne?*, Bruxelles, 2006, p. 115.

Anche con la previsione dello IAS 2 di rimuovere il metodo LIFO quale uno dei metodi di valutazione disponibile nessuna differenza di trattamento dovrebbe emergere dal punto di vista fiscale⁸⁵. La medesima situazione si verifica nel caso del leasing, disciplinato dal principio contabile nazionale SSAP 21 e dal principio contabile internazionale IAS17, nel caso della rilevazione dei ricavi nel conto economico che sebbene non esplicitamente disciplinato dagli UK GAAP segue in parte quanto previsto dallo IAS 18, e nel caso degli accantonamenti disciplinati dall'FRS 12 e dallo IAS 37.

Parziali modifiche inserite all'interno degli *statutes* riguardano la valutazione a *fair value* degli strumenti finanziari derivati, anche se in questo caso la società può, in via opzionale, decidere per un allineamento della soluzione contabile rispetto a quella fiscale⁸⁶.

10. CONCLUSIONI

Le conclusioni che si possono trarre da questo capitolo sono già state in parte delineate nei paragrafi precedenti. Tuttavia è bene evidenziare i risultati raggiunti dallo studio comparato.

In prima approssimazione, appare chiara la tendenza degli ordinamenti fiscali analizzati all'utilizzo delle determinazioni contabili anche per la definizione della base imponibile dell'imposta societaria. Nell'analisi effettuata non appare evidente la dicotomia tra il modello della derivazione e quello della totale autonomia che, storicamente, è stato oggetto di interesse da parte degli studiosi. Diversamente, sono stati riscontrati modelli di dipendenza in parte difformi, sia per ciò che attiene alla fonte normativa che stabilisce il collegamento tra la base imponibile e la redazione del conto economico, sia per la concreta applicazione della medesima norma alla fattispecie oggetto di indagine. In dottrina⁸⁷ si è sostenuto che i modelli di dipendenza possono

⁸⁵ La situazione antecedente l'introduzione degli IAS/IFRS è descritta in Institute of Chartered Accounting, *The implication of adoption of international financial reporting standards (IFRS) for the UK tax system*, London, 2003, p. 1 (p. 4); HM Revenue&Customs, *International Accounting Standards-The UK tax implications*, 2004, in http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting_index.htm, p. 11.

⁸⁶ È stato messo in evidenza che, in alcuni casi, stante la particolare difficoltà di mantenere due diversi regimi, uno fiscale e uno contabile, è stato concesso alle società quotate di non applicare le speciali regole previste dagli *statutes*. J. FREEDMAN, *Financial and tax accounting: transparency and "truth"*, cit., p.84; G. WILD, *Tax, AIM and IFRS*, in *Tax Adviser*, 2006, p. 10.

⁸⁷ P. ESSERS-R. RUSSO, *The precious relationship between IAS/IFRS, national tax accounting system and the CCCTB*, in AA. VV., *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB*, *Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law accounting concept*, AA.VV, The Hague, 2009, p. 29 (31)

essere ulteriormente suddivisi tra la “formale” e la “materiale” dipendenza qui intesa al fine di distinguere gli ordinamenti fiscali che prevedono espressamente il collegamento tra la materia contabile e quella fiscale direttamente nella legge fiscale, rispetto a quegli ordinamenti che, pur non prevedendola come nel primo caso, pervengono al medesimo risultato. Una volta stabilito che la tendenza di molti ordinamenti stranieri, non solo di quelli analizzati, è quella di delineare un modello di dipendenza, la comparazione ci ha permesso di sottolineare che sebbene i singoli *starting point* siano (tendenzialmente) molto simili i risultati a cui si perviene non sempre possono essere coincidenti, ciò stante la diversità “culturale” dei diversi ordinamenti giuridici analizzati. Ciò vale anche quando la normativa contabile subisce una profonda modifica come avvenuto a seguito dell’introduzione dei principi contabili internazionali.

CAPITOLO IV

LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ IN AMBITO COMUNITARIO: DALLE PROPOSTE DELLA COMMISSIONE EUROPEA ALLE DIRETTIVE SULLA FISCALITÀ DIRETTA. IL PROGETTO DI BASE IMPONIBILE COMUNE CONSOLIDATA E L'UTILIZZO DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS.

SOMMARIO: **1.** – Premessa. **2.** – Dal Rapporto *Neumark* alla teoria delle *two tracks*: gli studi della Commissione Europea in materia di fiscalità diretta. **3.** – Il processo di *armonizzazione positiva*: le disposizioni in materia di fiscalità diretta (madre-figlia, operazioni straordinarie, convenzione di arbitrato, tassazione interessi e canoni e tassazione del risparmio). **4.** – Il processo di *armonizzazione negativa*: il ruolo della giurisprudenza della Corte di Giustizia e l'impatto sui sistemi fiscali nazionali. **5.** – Il progetto di base imponibile comune consolidata (CCCTB): finalità ed evoluzione dal Doc. Com 582 (2001). **6.** – Il collegamento della common *consolidated corporate tax base* (CCCTB) con le determinazioni contabili: IAS/IFRS o principi contabili nazionali? Il concetto di reddito imponibile nella CCCTB: convergenza verso gli IAS/IFRS? **7.** – La proposta della commissione europea: i singoli elementi della futura base imponibile nel documento tecnico del luglio 2007 (*technical outline*).

1. PREMESSA.

Il problema del regime fiscale delle società è da sempre oggetto di attenzione da parte della Commissione Europea fin dai primi anni successivi all'emanazione del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea (CEE). Le proposte avanzate dalla Commissione Europea hanno, in alcuni casi, trovato positivo riscontro negli atti normativi del Consiglio dell'Unione Europea che, attraverso l'emanazione di una serie di direttive in materia fiscale, sono intervenute su alcuni aspetti della tassazione delle società.

In via preliminare appare opportuno analizzare l'evoluzione degli studi effettuati dalla Commissione Europea per ciò che attiene alla tassazione societaria e successivamente delineare gli aspetti salienti dei provvedimenti normativi approvati dal Consiglio dell'Unione Europea.

Una volta definiti tali aspetti, compito dell'indagine sarà quella di analizzare la recente proposta della Commissione Europea relativa al progetto di base imponibile comune consolidata, presentato nell'ottobre del 2001 e, attualmente, in attesa di essere trasfuso in una proposta di direttiva.

Fin dalla realizzazione della CEE, la fiscalità comunitaria si è sviluppata soprattutto in termini “negativi”¹ svolgendo una funzione strumentale alla realizzazione del mercato unico e con il prevalente interesse per la libera circolazione delle merci.

Per tale motivo mentre nel Trattato CE, il processo di armonizzazione delle imposte indirette era ed è definito in maniera specifica, con una serie di norme *ad hoc*, articoli 90-93, per quel che concerne l'imposizione diretta mancando norme specifiche, la Commissione ed il Consiglio hanno fatto riferimento al ravvicinamento delle legislazioni previsto dall'articolo 94 del Trattato CE.

Il raggiungimento di tale obiettivo ha comportato una maggior attenzione per la armonizzazione delle imposte indirette rispetto all'imposizione diretta².

Nell'analisi della imposizione diretta nell'ambito del diritto comunitario occorre, pertanto, distinguere tra il processo di armonizzazione c.d. “positiva” o “relativa” realizzatasi attraverso l'emanazione da parte degli organi comunitari di atti normativi specifici, le direttive comunitarie in particolare, e la c.d. integrazione “negativa” costituita a seguito della emanazione di una serie di fondamentali sentenze della Corte di Giustizia CE avendo come base e fondamento il rispetto delle libertà fondamentali del Trattato. In particolare, il ruolo della giurisprudenza della Corte CE in materia di fiscalità diretta è stato quello di sostituirsi al legislatore comunitario, nella specie il Consiglio, con un esito in termini di incidenza sui singoli sistemi fiscali nazionali di forte impatto. Pur senza sottovalutare il ruolo e gli obiettivi raggiunti dal Consiglio così come i numerosi studi e le pubblicazioni curate della Commissione Europea dal 1962 fino ad oggi³, la storia della fiscalità comunitaria è soprattutto la storia della giurisprudenza in materia tributaria della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (CGCE) attesa anche la particolare efficacia della giurisprudenza comunitaria considerata, se non formalmente certamente sul piano sostanziale, una fonte di produzione del diritto comunitario vincolante per gli Stati membri. Per ciò che attiene alla nostra indagine è particolarmente interessante analizzare le disposizioni fiscali

¹ P. BORIA., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2005, 51 ss.

² C. SACCHETTO, *La tassazione delle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete*, p. 137, in AMATUCCI ANDREA, *Gli aspetti fiscali dell'impresa*, Trattato di Diritto Commerciale, Sez. I, tomo 8, Torino, 2003.

³ La dottrina ha correttamente rilevato come, nonostante tali pubblicazioni spesso abbiano rappresentato l'unico punto di riferimento nell'ambito dell'armonizzazione delle imposte dirette, tali studi possano al massimo essere qualificati come *soft law*. Sul punto ancora, C. SACCHETTO, *La tassazione delle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete*, cit., p. 136.

comunitarie che riguardano le società, quelle di capitali in particolare, sia *de iure condito* che *de iure condendo*. Dopo aver trattato gli studi sulla fiscalità delle società, dall'istituzione della Comunità Economica Europea fino all'ultimo documento in materia di tassazione delle società del 2001, ci soffermeremo sugli aspetti legati alla determinazione della base imponibile ovvero sul progetto comunitario di base imponibile comune consolidata (CCCTB, *Common consolidated corporate tax base*).

2. DAL RAPPORTO NEUMARK ALLA TEORIA DELLE TWO TRACKS: GLI STUDI DELLA COMMISSIONE EUROPEA IN MATERIA DI FISCALITÀ DIRETTA.

Un esame della influenza del diritto comunitario sul diritto interno tributario non può prescindere dalla presa in considerazione del ruolo e della attività della Commissione e dei suoi numerosi tentativi, solo in parte realizzate, di elaborare schemi di imposizione i quali dovevano permettere una vera realizzazione di un mercato unico caratterizzato dalla libera concorrenza e dove la fiscalità non interferiva provocando distorsioni alle esclusive regole del mercato.

Il primo progetto comunitario in materia di armonizzazione fiscale europea risale al 5 aprile 1960 con la costituzione del Comitato Fiscale e Finanziario⁴, presieduto dal Prof. F. Neumark. Esso rappresenta, come si può leggere nello stesso rapporto, una sorta di equo compromesso fra la necessità, da un lato di eliminare, o quantomeno ridurre fortemente, nell'interesse del miglior funzionamento del mercato comune, le disparità fiscali o finanziarie che ostacolano la concorrenza tra gli Stati membri e dall'altro, il desiderio di non interferire nella politica degli Stati medesimi e quindi nelle loro competenze. Le conclusioni a cui perviene lo studio sono una delle sintesi più elevate di cultura giuridica-finanziaria contemporanea⁵ e molte delle realizzazioni successive furono la conseguenza di tale impostazione teorica.

Fu solo con il *Programma 67* e il *Memorandum d'armonizzazione delle imposte dirette*⁶ che si hanno le prime prese di posizione da parte della Commissione Europea

⁴ Rapporto del Comitato Fiscale e finanziario, Pubblicazione delle Comunità Europee, 1962.

⁵ C. SACCHETTO, *Politiche Comunitarie (VII Politica Fiscale)* in Enc. Giu. Treccani, Vol. XXV, 1990, p. 2 ss.; G. ROMOLI VENTURI, *Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte nella Cee*, in *Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, 1974, p. 419 e ss.

⁶ Supplemento al Bollettino della Comunità Europea, n. 8/1967, Pubblicazione del Segretario Generale della Commissione.

sul tema dell'armonizzazione dell'imposizione diretta. Con tale comunicazione la Commissione Europea proponeva al Consiglio l'adozione di due direttive (madre-figlia e riorganizzazioni societarie) oltre ad un modello di convenzione contro le doppie imposizioni. A questa proposta non seguirono concrete misure.

Con il Rapporto *Van den Tempel* del 1975 la Commissione Europea tornò a proporre una direttiva relativa alla armonizzazione parziale dell'imposta sulle società nonché una proposta di direttiva per le ritenute alla fonte applicate sui dividendi⁷. La proposta di direttiva tendeva a creare un sistema comune di attribuzione del credito di imposta anche in quegli Stati che non avevano un sistema di eliminazione della doppia imposizione, in virtù della maggiore semplicità e neutralità. Anche tale proposta di direttiva non venne adottata dal Consiglio dell'Unione Europea.

Venne raggiunto, invece, un accordo tra gli Stati membri sulla normativa relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti in materia di fiscalità diretta, allo scopo di agevolare lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, concretizzatasi attraverso l'adozione della Direttiva comunitaria n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977.

Pur considerando le numerose difficoltà per la definizione e per il metodo con cui calcolare il reddito d'impresa, la Commissione decise di focalizzare la sua attenzione sulla definizione di una "base imponibile comune". Il 18 aprile 1980 la Commissione presentò al Consiglio un rapporto sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali nella Comunità più noto come "rapporto Burke"⁸. Le soluzioni proposte nel rapporto, sebbene non abbiano portato a misure concrete, non hanno perso di attualità, soprattutto nella sezione in cui si descrivono la possibilità di armonizzare alcuni elementi della base imponibile.

Gli scarsi risultati raggiunti, spiegabili con la riluttanza da parte degli Stati membri di cedere parte della propria sovranità fiscale, in ciò agevolati dalla procedura che prevede un ruolo ineludibile in materia fiscale del Consiglio che delibera alla unanimità, spinse la Commissione agli inizi degli anni '90 ad abbandonare i progetti di armonizzazione c.d. *comprehensive* e centralizzati e, per converso, in applicazione del *principio di sussidiarietà*, a concentrare il proprio obiettivo solo sulle operazioni

⁷ Proposte di direttiva del 23 luglio 1975 pubblicata su GUCE, C 253 del 5 novembre 1975.

⁸ Commissione delle Comunità europee, Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali nella Comunità, Bruxelles, 1980.

transfrontaliere nella misura in cui queste possono realmente ostacolare la formazione del mercato unico. Si apre così la strada ad un sistema di doppi regimi fiscali, uno esclusivamente interno per rapporti nazionali ed uno transnazionale europeo per operatori con attività comunitarie. Se si analizzano alcune scelte dei legislatori nazionali è possibile sostenere che i due sistemi hanno subito dei reciproci condizionamenti nel senso che i modelli UE hanno finito per influire anche sulle scelte di politica fiscale interne. La recente riforma fiscale italiana ne è un esempio laddove nella legge delega⁹ viene espressamente previsto che il legislatore delegato debba adeguarsi alle misure prese in sede comunitaria non solo per ottemperare alle regole del divieto di non discriminazione ma anche per rendere più competitivo il nostro sistema fiscale.

L'impostazione seguita dalla Commissione Europea, esplicitata tramite una *Comunicazione*¹⁰, consentì di pervenire ai primi positivi interventi in materia di imposte dirette. E' nel 1990 che vengono approvate la direttiva madre-figlia, la direttiva sulle operazioni straordinarie transfrontaliere e la convenzione di arbitrato per l'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili delle imprese associate.

Autorevole dottrina¹¹ sottolinea che la differenza di impostazione seguita dalla Commissione Europea negli anni '90 rispetto alle precedenti proposte è, altresì, evidente dall'analisi delle direttive non definitivamente approvate, quali la proposta di direttiva del 1975 riguardante l'armonizzazione dei sistemi di imposizione societaria, dei regimi di ritenuta alla fonte sui dividendi, dei sistemi di integrazione della tassazione tra società ed azionisti¹², o ancora quelle relative all'armonizzazione delle regole per la determinazione del reddito d'impresa e all'armonizzazione del trattamento delle perdite nazionali¹³. L'elemento caratterizzante di tali proposte era rappresentato dall'ambito di applicazione strettamente nazionale e, pertanto, di difficile accettazione da parte dei singoli Stati membri. Ciò che è sempre parso ultroneo rispetto alla realizzazione di un mercato unico europeo, è stata la necessità/opportunità di avere per settori specifici, come quello del reddito di impresa, sistemi di disciplina integralmente omogenei *id est* avere imposte eguali per raggiungere finalità di politica economica che

⁹ Legge del 7 aprile 2003, n. 80, *Legge delega per la riforma del sistema fiscale statale*.

¹⁰ Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sugli orientamenti relativi all'imposizione fiscale delle imprese, Doc. Sec (90) 601 del 20 aprile 1990.

¹¹ MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in Enc. Dir., Annali I, Milano, 2007, p. 394.

¹² In GUCE, n. 253 del 5/11/1975.

¹³ Proposta COM (84) 404, come modificata dalla proposta COM (85) 319 del 25 giugno 1985.

sono esclusivamente nazionali scarsa o nulla essendo la competenza in materia di politica economica e fiscale della Comunità.

Un indice rivelatore del differente orientamento si ricava anche nel cambiamento della terminologia utilizzata per descrivere gli interventi effettuati dagli organi comunitari in materia di fiscalità diretta. Non si parla più di *armonizzazione* bensì di *coordinamento* dei sistemi fiscali nazionali¹⁴. Tale termine non trova espresso riferimento nell'ambito del Trattato UE poiché, in quest'ultimo, si fa riferimento, al ravvicinamento delle legislazioni nazionali all'interno dell'articolo 3, par. 1, lettera i) e al ravvicinamento delle disposizioni legislative all'interno dell'articolo 94. Parte della dottrina¹⁵ ha interpretato tale distinzione sostenendo che il ravvicinamento ha per oggetto il coordinamento di singole disposizioni nazionali in contrapposizione al concetto di armonizzazione che, diversamente, implica una adozione omogenea dell'intera struttura dei principali tributi esistenti negli Stati membri. A nostro avviso, condivisibilmente, altra dottrina¹⁶ sottolinea che, sebbene la distinzione trovi un fondamento positivo, non si può limitare *ex ante* la potestà di ravvicinamento oltre quanto espressamente previsto. La distinzione ha, diversamente, operato sul piano della normativa approvata dal Consiglio dell'Unione Europea, laddove i maggiori risultati sono stati realizzati per l'imposizione indiretta rispetto a quella diretta, ma ciò non implica necessariamente una netta distinzione come evidenziato dalla dottrina indicata.

Una differenza non solo formale sta nel tipo di atti legislativi che possono essere adottati poiché il ravvicinamento può essere attuato solo tramite lo strumento della direttiva mentre l'articolo 93, relativo all'armonizzazione delle imposte indirette, fa riferimento allo strumento giuridico *più adatto* alla situazione concreta.

L'orientamento seguito dalla Commissione Europea sempre in materia di tassazione delle società, viene confermato dai risultati raggiunti dal c.d. *Rapporto Ruding* del 1992¹⁷. Lo studio aveva come compito principale quello di analizzare gli effetti che comportavano le differenze nei regimi fiscali nazionali per ciò che attiene la localizzazione degli investimenti e la ripartizione dei profitti tra imprese situate in Stati

¹⁴ Sul punto diffusamente G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, cit., p. 398.

¹⁵ F. CARUSO, *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in Enc. Giur. Treccani, Agg., II, 1993, 2.; S. CARMINI - A. MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 104.

¹⁶ G. BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione Europea*, in Rivista di Diritto Tributario, 2005, p. 233 (p. 248).

¹⁷ *Rapport du Comité de reflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises*, Bruxelles, 18 Marzo 1992.

diversi, proponendo delle misure concrete da adottare¹⁸. Il Comitato *Ruding* proponeva un intervento in tre fasi: a) nella prima fase si raccomandava una armonizzazione della tassazione dei dividendi e degli interessi¹⁹; b) nella seconda fase l'introduzione di una maggiore armonizzazione dell'imposta sulle società, anche con riferimento alle aliquote nominali²⁰; c) nella terza fase si proponeva un intervento sulle modalità di determinazione della base imponibile²¹.

La dottrina e gli operatori si sono soffermati prevalentemente sul capitolo relativo alle raccomandazioni finali. Tale studio offre un'analisi economica e politica di fondamentale importanza: il mercato unico conduceva a considerevoli distorsioni fiscali e l'azione della Comunità era essenziale per eliminarle, anche attraverso regole e condizioni "minime" per garantire la concorrenza tra i vari operatori economici operanti nel mercato unico²².

Nessun risultato concreto in termini di provvedimenti normativi è poi seguito alla pubblicazione del Rapporto *Ruding*, anche se tale studio rappresenta per i successivi provvedimenti una base di analisi economica e delle distorsioni fiscali al mercato interno.

Dopo il fallimento del Rapporto *Ruding*, la politica seguita dalla Commissione Europea è stata quella di intervenire nel settore della fiscalità diretta attraverso la realizzazione di una serie di obiettivi differenziati. L'oggetto di attenzione non si concentra più esclusivamente sull'imposizione societaria e la politica fiscale viene inserita nel contesto delle altre politiche della Unione Europea. Obiettivo principale

¹⁸ L'analisi del Comitato di esperti prese a riferimento elementi quali le aliquote, la base imponibile, il trattamento delle stabili organizzazioni, i principi contabili, le plusvalenze, le perdite ed altri elementi di determinazione della base imponibile nonché i metodi per eliminare la doppia imposizione.

¹⁹ Le proposte in tal senso riguardavano: a) Adozione della proposta di direttiva sull'abolizione delle ritenute alla fonte sui pagamenti di interessi e *royalties* fra società di diversi stati membri; b) Definizione di una politica comune sulla doppia imposizione anche rispetto ai paesi extra-CEE; c) Estensione a tutte le società "comunitarie" della "*Parent/subsidiary Directive*" e riduzione della quota di partecipazione prevista dalla direttiva stessa; d) Uniformità delle ritenute d'acconto sui dividendi distribuiti da società residenti nella CEE al 30%.

²⁰ La proposta riguardava l'introduzione di un'aliquota minima dell'imposta societaria pari al 30% correlata all'introduzione di un'aliquota massima dell'imposta societaria pari al 40%.

²¹ Tra le diverse proposte vi erano: a) l'istituzione di una commissione di studio; b) l'adozione di una direttiva sul riporto delle perdite; c) l'uniformità delle pratiche di ammortamento e libera scelta del sistema di valutazione di alcune poste di bilancio. Sul punto si veda tra gli altri, F. VANISTENDAEL, *Ruding Committee Report: a personal view*, in *Fiscal Studies*, 1992, p. 85 e ss.; C. McLURE, *Coordinating business taxation in the single European Market: the Ruding committee Report*, in *EC Tax Review*, 1992, p. 13 ss.

²² Così F. VANISTENDAL, *Ruding Committee Report: a personal view*, cit., p. 85 ss.

diventa quello di stabilizzare le entrate fiscali degli Stati membri, garantire il buon funzionamento del mercato comune e lo stimolo all'occupazione.

Cambia nuovamente l'approccio della politica fiscale europea come si ricava dalla pubblicazione dei due rapporti c.d. "Monti". Mentre nel primo vengono riproposte le soluzioni fornite dal precedente Rapporto *Ruding* nel secondo rapporto l'attenzione viene rivolta soprattutto all'analisi della concorrenza fiscale.

Negli anni '90 si cominciano a registrare i primi effetti della progressiva realizzazione del mercato unico e dello smantellamento delle barriere nazionali. Tutto ciò influisce sulle fiscalità nazionali nel senso che gli Stati non concepiscono più la fiscalità come un mero mezzo per reperire entrate ma anche come uno strumento per attirare capitali dall'estero.

Le proposte che sono emerse sono sintetizzate dalla successiva comunicazione della Commissione Europea denominata " *Verso il coordinamento fiscale della Unione Europea: un pacchetto di misure volta a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*²³ ". In tale documento la Commissione Europea prospetta: a) un Codice di Condotta non vincolante e diretto agli Stati membri all'interno del quale vengono elencati le misure di agevolazione fiscale consentite e proibite. Complementare a tale proposta è la promozione dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie oltre che una chiara politica in tema di aiuti di Stato. b) una direttiva comunitaria relativamente alla tassazione del risparmio; c) una direttiva comunitaria sulla tassazione degli interessi e dei canoni pagati e riscossi da società europee collegate.

Dopo tale proposta, il Consiglio dell'Unione Europea attraverso lo strumento legislativo della risoluzione approvò il Codice di Condotta proposto nel secondo rapporto *Monti*²⁴. La dottrina²⁶ non ha mancato di sottolineare come l'approvazione del Codice di Condotta e i successivi provvedimenti – il riferimento è al gruppo c.d. *Primarolo* che ha pubblicato l'elenco di tutte le disposizioni fiscali nazionali che violano il Codice di condotta – abbiano inciso sui sistemi fiscali nazionali poiché molti

²³ Comunicazione della Commissione del Consiglio, Doc. Com (1997), 495 del 1 ottobre 1997.

²⁴ Risoluzione del Consiglio, n. 2061 del 3 Dicembre 1997.

²⁵ Sul punto si veda: A. J. M JIMENEZ, *Towards Corporate tax harmonization in the European Community*, The Hague-Boston, 1999, p. 145, in cui l'autore sottolinea come il merito principale dei rapporti presentati dall'allora commissario europeo Mario Monti fu quello di riportare la problematica fiscale relativamente alla tassazione delle società, e non solo, nel contesto europeo.

²⁶ S. GIANNINI, *L'evoluzione dei sistemi di imposizione societaria nei paesi dell'Unione Europea e le prospettive di coordinamento comunitarie*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, p. 58 e ss.

Stati membri hanno reagito estendendo i regimi agevolati a tutti i contribuenti o riducendo le aliquote nominali in modo generalizzato.

Nel 1999 la Commissione Europea ritorna sul progetto di tassazione delle società incaricando un gruppo di esperti con il compito di analizzare il sistema di tassazione delle società all'interno dell'Unione Europea. Il risultato del gruppo di lavoro ha portato alla pubblicazione dello studio denominato “*Company Taxation in the Internal Market*”²⁷ cui ha fatto seguito una comunicazione della stessa Commissione Europea²⁸. La struttura dello studio prende inizialmente a riferimento l'analisi qualitativa dell'imposizione societaria in Europa considerando una serie di variabili tra le quali l'aliquota, le perdite, i *capital gains* e i dividendi. Accanto a questa, dopo aver definito la tecnica utilizzata, si effettua un'analisi di tipo quantitativo che risulterà di supporto nelle successive analisi per tutte le conclusioni relative ad ogni problematica esaminata.

Nella parte terza si definiscono in maniera completa ed esaustiva gli ostacoli fiscali posti alle attività economiche *cross-border* nel mercato comunitario. Infine nella parte quarta si giunge alla definizione dei rimedi per ogni problematica esaminata distinguendo fra due tipi possibili di soluzioni: quelle che prendono a riferimento i singoli ostacoli, approcci mirati, e quelle che affrontano globalmente la problematica fiscale e definiti dallo studio approcci globali.

La maggiore novità rispetto al passato è insita nell'approccio proposto dallo studio, definito delle “*two-tracks*”. Tale metodologia di intervento prevede da una parte l'individuazione delle singole problematiche che provocano *distorsioni fiscali* nel Mercato Unico con le relative soluzioni e, dall'altra, l'analisi dei quattro modelli di imposizione globali relativi all'imposizione diretta. Questi quattro modelli²⁹ prevedono, come condizione necessaria, la predisposizione di un consolidato fiscale, anche solo limitato all'ambito nazionale. La vera novità dello studio è l'enfasi posta sullo strumento del consolidato fiscale.

²⁷ *Company Taxation in the Internal Market*, Sec (2001), 1681 del 23 ottobre 2001.

²⁸ *Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali*, Com (2001), 582 del 23 ottobre 2001.

²⁹ Per l'analisi e le caratteristiche specifiche di ogni singolo modello si rinvia alla relazione: S. GIANNINI, *Modelli transnazionali di imposizione delle imprese, Relazione presentata al Convegno “La tassazione dell'impresa multinazionale nell'Unione Europea”*, tenutosi a Siena il 24 e 25 gennaio 2003.

La scelta di tale strumento è stata favorita dalle esperienze positive dei diversi ordinamenti tributari europei i quali tutti o la maggior parte presentano una normativa per la tassazione dei gruppi di società quantomeno a livello domestico.

La Commissione si esprime nel senso che un consolidato fiscale per le imprese europee potrebbe potenzialmente contribuire a dare loro una maggiore efficienza ed efficacia sul mercato, una maggiore trasparenza e semplicità del sistema fiscale. L'effetto sarebbe una sicura riduzione dei c.d. “*compliance costs*” perché i gruppi di società si troverebbero ad operare esclusivamente con una serie ben definita di norme e consoliderebbero i loro risultati su una base comune³⁰. Nulla si dice peraltro riguardo a quale dei tre modelli, che la dottrina³¹ considera compatibili con l'assetto europeo, ci si debba riferire in modo particolare.

Lo strumento del consolidato fiscale, come fa notare autorevole dottrina³², riguarderà esclusivamente i gruppi di società e non le società di persone o altre forme societarie senza personalità giuridica. Inoltre le nuove regole andranno a vantaggio esclusivamente di quei gruppi che operano a livello internazionale e non solamente a livello domestico. Viene quindi fatta una scelta di fondo: favorire i gruppi di società che operano all'interno dell'Unione Europea con il rischio di svantaggiare le piccole e medie imprese e i gruppi che operano solo nel mercato nazionale³³. A tal riguardo la Commissione Europea ha promosso uno studio di compatibilità di uno dei modelli individuati all'interno degli approcci globali, la *Home State Taxation*, con la realtà economica delle piccole e medie imprese³⁴.

³⁰ J. SCHWARZ, *European Commission Strategy for Company Taxation in the European Community*, in *Bulletin for international fiscal documentation*, 2002, p. 217 e ss.

³¹ B. WIMAN, *Equalizing the Income Tax Burden in a Group of companies*, in *Intertax*, 2000, p. 352. In Europa esistono vari modelli di consolidato fiscale, accomunati dal fine a cui tendono ma fondati su diverse tecniche e diversi principi. Essi possono essere così distinti: a) *Fiscal Unity System* b) *Group Contribution System* c) *Group Relief System*. Il più diffuso nel panorama europeo è il primo modello adottato in paesi quali Francia e Germania che prevede la sommatoria delle basi imponibili delle diverse società appartenenti al gruppo. Diversamente, Stati quali il Regno Unito hanno optato per il terzo modello, ancora diverso il sistema svedese e finlandese.

³² W. SCHÖN, *The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?* in *European Taxation*, 2002, p. 280 e ss.

³³ Si potrebbe addirittura parlare di “*reverse discrimination*” per le imprese che operano esclusivamente all'interno di uno Stato membro, così W. Schön, *The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?* cit., p. 280.

³⁴ *Summary Report on the outcome of the Taxud Consultation of interested parties on the experimental application of Home State Taxation to small and medium sized enterprises in the European Union*. (February-June 2003).

Sebbene la parte terza dello studio, quella relativa agli approcci mirati, fornisca una analisi dettagliata sia delle attuali distorsioni fiscali sia delle opportune misure da intraprendere³⁵, è la parte sugli approcci globali quella che rappresenta la maggiore novità rispetto agli studi precedenti della Commissione Europea. In particolare, il progetto della *Home State Taxation (HST)* e quello della *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* elaborati dai servizi studi della Commissione Europea insieme ai progetti di aliquota d'imposta comune europea (EUCIT) e a quello dell'armonizzazione completa dell'imposta sulle società.

La scelta finale della Commissione Europea³⁶ va nella direzione di escludere gli ultimi due progetti relativi all'aliquota d'imposta comune e all'armonizzazione completa dell'imposta sulle società. Per tale motivo, la Commissione Europea ha proposto l'adozione della *HST* per le piccole e medie imprese mentre la *CCCTB* sarebbe rivolta ai gruppi di società di medie e grandi dimensioni³⁷³⁸.

La *HST* prevede, in estrema sintesi, la tassazione delle società operanti nei diversi Stati membri in base alle regole fiscali della casa madre. A quest'ultima compete il compito di determinare l'imponibile del gruppo e successivamente di riallocare la base imponibile in capo alle controllate non residenti. In tal modo, le singole controllate subiscono la tassazione definitiva nello Stato membro di stabilimento³⁹.

Diversamente, la *CCCTB* prevede la definizione a livello comunitario di una base imponibile comune consolidata, di natura opzionale, rispetto a quella degli ordinamenti interni. Anche in questo caso, ci sarebbe la necessità ulteriore di provvedere a suddividere la base imponibile tra i diversi Stati membri interessati per la

³⁵ Sul punto si rinvia a C. SACCHETTO, *Strumenti di tassazione dei redditi transnazionali: la disciplina comunitaria*, Relazione presentata al Convegno "La tassazione dell'impresa multinazionale nell'Unione Europea" tenutosi a Siena il 24 e 25 gennaio 2003.

³⁶ Tale orientamento è formalizzato all'interno della Comunicazione *Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali*, Com (2001), 582 del 23 ottobre 2001.

³⁷ Per ciò che concerne la *Home State Taxation* la Commissione Europea ha pubblicato recentemente i risultati di un progetto pilota per le piccole e medie imprese, *Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of possible Home State Taxation pilot scheme*, Com (2005) 702 del 23 dicembre 2005, il quale ha recepito lo studio *Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of possible Home State Taxation pilot scheme*, Sec (2005) 1785 del 23 dicembre 2005.

³⁸ Per ciò che riguarda la *Common Consolidated Corporate Tax Base* nel settembre 2004 è stato costituito un *working group* con il compito di identificare le regole comuni di determinazione della base imponibile. Fanno parte del WG i vari rappresentanti delle amministrazioni finanziarie. I lavori possono essere seguiti sul sito internet

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

³⁹ Lo studio trae origine dalla pubblicazione di O. LODIN- G. GAMMIE, *Home State Taxation*, Amsterdam, 2001.

definitiva tassazione nello Stato di stabilimento della controllata⁴⁰. In tal modo si salvaguarderebbe anche la potestà impositiva dei singoli Stati membri poiché ciascuna società pagherebbe secondo l'aliquota d'imposta dello Stato di appartenenza⁴¹. (Sul punto si rinvia all'analisi dei paragrafi successivi)

Nel quadro come appena definito la posizione degli Stati membri si è diversamente articolata ma l'elemento in comune è stato quello di non ignorare l'evoluzione in corso e di predisporre misure interne che fossero di attuazione, di adeguamento e di anticipazione delle decisioni comunitarie. In tal senso indicativa è la legge delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, legge 7 aprile 2003 n. 80, art. 2, lett. b): nella parte in cui prevede che *Le norme fiscali si adeguano ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario*. Inoltre l'articolo 4, comma 1, della legge delega, prescrive al legislatore delegato “ *un modello di tassazione omogeneo a quelli più efficienti in essere nei Paesi membri della Unione Europea ,al fine di incrementare la competitività del sistema produttivo ..*” tradotto successivamente nella nuova disciplina del consolidato interno ed internazionale per i gruppi di società.

3. IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE POSITIVA: LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI FISCALITÀ DIRETTA (MADRE-FIGLIA, OPERAZIONI STRAORDINARIE, CONVENZIONE DI ARBITRATO, TASSAZIONE INTERESSI E CANONI E TASSAZIONE DEL RISPARMIO).

Gli studi e le proposte da parte degli organi interni ed esterni alla Comunità, se non sempre hanno ottenuto esiti pari allo sforzo sostenuto, hanno comunque raggiunto apprezzabili risultati in importanti settori in materia di armonizzazione della fiscalità societaria, per ciò che attiene alla fiscalità diretta.

Agli inizi degli anni '90 il Consiglio dell'Unione Europea ha, come precedentemente illustrato, adottato due direttive in materia di imposte dirette e una convenzione c.d. di arbitrato relativamente alla problematica dei prezzi di trasferimento.

⁴⁰ Sulla metodologia di suddivisione della base imponibile si veda W. HELLERSTEIN – C. McLURE, *Lost in translation: contextual considerations in evaluating the relevance of US Experience for the European Commission's Company taxation proposals*, in Bulletin for fiscal documentation, 2004, p. 86 ss.

⁴¹ Sul punto si rinvia a C. SACCHETTO, *Gli IAS/IFRS come punto di partenza per un imponibile comune europeo*, in Corriere Tributario, 2007, p. 3565; V. CERIANI- S. GIANNINI, *Trends in EU proposals on taxation of transnational business profits and tax coordination*, in Tax notes International, 2003, p. 31.

Nel 2003, vi è stata l'approvazione di altre due direttive relative alla tassazione degli interessi e dei canoni e alla tassazione del risparmio⁴².

Escludendo la convenzione di arbitrato per tutte le altre misure intraprese in materia di fiscalità diretta è stato utilizzato lo strumento della direttiva. Il processo di armonizzazione positiva in materia fiscale si realizza quasi sempre attraverso il recepimento della disciplina comunitaria con direttive comunitarie, in modo tale da lasciare al legislatore nazionale relativi margini di adattamento in una materia che implica la valutazione di numerosi profili tecnici.

Raramente, infatti, vi è ricorso in materia fiscale alla fonte regolamento salvo in materia doganale, ora di totale competenza della Comunità ovvero dove la materia non abbia un contenuto strettamente tributario.

La direttiva 90/435/CEE, c.d. madre-figlia⁴³, recepita nel nostro ordinamento con la legge n. 142 del 19 febbraio del 1992, ha come oggetto il trattamento fiscale da applicare alla tassazione dei dividendi tra società collegate residenti in Stati membri diversi. Il principio posto a fondamento della direttiva è quello di armonizzare gli ordinamenti interni degli Stati membri relativamente alla tassazione dei dividendi, disponendo che non devono essere soggetti ad imposizione i dividendi ricevuti da una società di uno Stato membro e distribuiti da un'altra società di uno Stato membro diverso.

Il beneficio fiscale, è soggetto a determinate condizioni poste nella direttiva e recepite dal legislatore italiano all'interno del TUIR. In particolare, la direttiva è applicabile alle società di uno Stato membro, che rispetta tre requisiti: a) avere una delle forme societarie indicate nell'allegato della direttiva; b) essere considerati residenti in uno Stato membro secondo la legislazione fiscale di tale Stato ovvero non essere considerata, ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni, domiciliata al di fuori della Unione Europea; c) essere assoggettata, senza opzione e senza essere esentata, ad una delle imposte specificatamente elencate all'interno della direttiva.

Ai fini dell'applicazione della direttiva è, inoltre, necessario un collegamento societario tra la società che distribuisce i dividendi nei confronti della società che li

⁴² Direttiva. 2003 /48/CE del 3 giugno 2003.

⁴³ GUCE, n. L 225 del 20 settembre 1990, p. 6.

riceve. Tale collegamento è stato identificato dalla direttiva nella partecipazione al capitale nella misura del 25%.

Per ciò che concerne i dividendi in entrata, secondo l'articolo 4 della direttiva, l'eliminazione della doppia imposizione economica in capo alla società madre può avvenire o attraverso il metodo dell'esenzione ovvero attraverso il metodo del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero dalla società figlia. Simmetricamente, i dividendi in uscita derivanti dalla distribuzioni di dividendi da parte della società figlia sono esenti da qualsiasi ritenuta alla fonte così come è esclusa la possibilità dello Stato della casa madre di imporre ritenute all'entrata.

Il metodo scelto dal legislatore italiano, prima della recente riforma fiscale, è stato quello dell'esenzione sebbene non integrale ma di ammontare pari al 95%.

Dopo una prima fase di applicazione, la Commissione Europea⁴⁴, soprattutto per tener conto di alcune sentenze della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, nel 2003 ha proposto la modifica della direttiva madre-figlia⁴⁵ definitivamente approvata il 22 dicembre 2003⁴⁶.

Le principali novità riguardano: a) l'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione della direttiva; b) la riduzione dal 25% al 10% della soglia di partecipazione minima, da attuarsi gradualmente; c) l'estensione del regime della direttiva anche ai dividendi percepiti da stabili organizzazioni residenti in uno degli Stati membri diverso da quello della casa madre e della società collegata che ha corrisposto i dividendi⁴⁷. Per ciò che concerne l'ambito soggettivo la direttiva ha esteso l'applicabilità della disciplina in esame oltre che alla società europea anche alle società cooperative, alle società di mutua assicurazione, alle casse di risparmio (si veda l'allegato p) della direttiva). La soglia di partecipazione per acquisire lo status di società madre e di società figlia si riduce dal 25% al 20%. Altre riduzioni sono state attuate a partire 2007, dal 20% al 15%, e dal 2009, dal 15% al 10%.

Un significativo elemento di valutazione dell'impatto della giurisprudenza della CGCE viene fornito dalla estensione della direttiva alle distribuzioni di utili a stabili

⁴⁴ Si veda la Comunicazione Com (2001) 582, per la parte relativa alla tassazione dei dividendi.

⁴⁵ Proposta di direttiva del consiglio che modifica la direttiva 90/435/CEE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi, Com (2003) 462, presentata il 29 luglio 2003.

⁴⁶ Direttiva 2003/123/CE, del 13 gennaio 2004.

⁴⁷ Sul punto diffusamente G. MAISTO, *The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?*, in *EC Tax Review*, 2004, p. 164 e ss.

organizzazioni e, simmetricamente, al ricevimento di utili da parte di stabili organizzazioni. Viene, pertanto, stabilito il medesimo trattamento fiscale vigente tra società madre e società figlia.

Tale modifica prende l'avvio dalla sentenza della Corte di Giustizia nella causa *Saint-Gobain*⁴⁸ in cui i giudici comunitari hanno sancito l'equiparazione tra stabile organizzazione e società residente dalla prospettiva dello Stato ospitante (*Host State Restriction*) stabilendo che per le due forme di investimento non possono essere previsti regimi fiscali diversi.

La disciplina della direttiva madre e figlia realizza allo stato un assetto di disciplina fiscale omogeneo ed uniforme in tutta la Comunità Europea per gli investimenti societari e per i dividendi. Sia pure pensata per risolvere le operazioni *cross-border* la disciplina comunitaria ha finito per influenzare (anche) le soluzioni nazionali in materia di disciplina interna di doppia imposizione economica degli utili e dei dividendi

Con la direttiva 90/434/CEE, introdotta in Italia dal DLgs 30 dicembre 1992, n. 544, è stato definito il regime comunitario applicabile alle operazioni di ristrutturazione societaria (fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambio di azioni). L'obiettivo espresso della direttiva è quello di garantire che “*tali operazioni non vengano intralciate da restrizioni, svantaggi e distorsioni particolari derivanti dalle disposizioni fiscali degli Stati membri*”⁴⁹. Il principio accolto è quello della neutralità fiscale di tali operazioni, non costituendo, pertanto, plusvalenza tassabile la differenza tra i valori civilistici e quelli fiscali emergenti dall'operazione straordinaria. La fusione od operazione analoga non comporta alcuna imposizione delle plusvalenze - determinate per differenza fra il valore reale degli elementi d'attivo e di passivo trasferiti e il loro valore fiscale - al momento dell'operazione in questione ma soltanto quando tali plusvalenze saranno di fatto realizzate. Le condizioni soggettive per poter rientrare nell'ambito di applicazione della direttiva sono identiche a quelle previste dalla

⁴⁸ Corte Giust., sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/99, *Compagnie de Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, in Racc., I-6161. Per la dottrina si veda G. BIZIOLI, *Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità Europea e... competenza tributaria della Corte di giustizia: il caso Saint-Gobain*, in Rivista di Diritto Tributario, 2000, p. 192 e ss.; C. ROMANO, *La stabile organizzazione si avvicina ai soggetti residenti nel diritto tributario internazionale di origine convenzionale: il caso Saint-Gobain*, in Bollettino tributario, 2000, p. 328 e ss.; M. DAHLBERG, *Direct Taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, The Hague-Boston, 2005, p. 220 e ss.

⁴⁹ Quarto considerando della Direttiva.

Direttiva madre-figlia. In particolare, le due o più società, residenti in Stati membri diversi interessati all'operazione straordinaria devono: a) avere una delle forme societarie indicate nell'allegato della direttiva; b) essere considerati residenti in uno Stato membro secondo la legislazione fiscale di tale Stato e, non essere considerata ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni come avente tale domicilio fuori dalla Comunità; c) essere assoggettata, senza opzione e senza essere esentata, ad una delle imposte specificatamente elencate all'interno della direttiva.

La direttiva è stata oggetto di alcune modifiche proposte dalla Commissione Europea nel 2003⁵⁰ definitivamente approvate nel 2005. Le modifiche proposte riguardano: a) l'estensione dell'ambito di applicazione della direttiva alle scissioni che non comportino lo scioglimento della società che trasferisce determinati rami di attività, ai trasferimenti della sede sociale di una società europea (SE) o di una società cooperativa europea (SCE) da uno Stato membro all'altro, e ad altri tipi di società, in particolare alle SE, alle SCE e alle entità considerate trasparenti sotto il profilo fiscale; b) la possibilità per gli Stati membri di non applicare le disposizioni della direttiva quando essi tassano un azionista diretto o indiretto di talune società soggette ad imposta; c) la chiarificazione dell'applicazione delle norme alle operazioni di trasformazione di stabili organizzazioni in controllate; d) la modifica della definizione dello scambio di azioni⁵¹.

La convenzione di arbitrato relativa all'eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili delle imprese associate, operata dall'amministrazione finanziaria nazionale, si inserisce all'interno del pacchetto fiscale approvato negli anni '90 dal Consiglio dell'Unione Europea. La differenza sostanziale rispetto alle altre due misure analizzate, madre-figlia e riorganizzazioni societarie, è relativa allo strumento giuridico utilizzato, rappresentato dalla convenzione internazionale e non da una direttiva comunitaria. L'obiettivo che si propone la convenzione è quello di regolare le procedure che devono essere applicate dalle amministrazioni degli Stati membri nell'ipotesi in cui vi sia una rettifica di utile di imprese associate, al fine di eliminare fenomeni di doppia imposizione.

⁵⁰ Proposta di direttiva al Consiglio dell'Unione Europea Com (2003) 613 del 17 ottobre 2003.

⁵¹ La direttiva è stata recepita in Italia attraverso la legge comunitaria 2005. Legge dell'8 febbraio 2006, n. 29.

La base giuridica della convenzione è l'art. 293 del Trattato CE (ex art. 220) e non l'art. 94 (ex art. 100)⁵².

Secondo la dottrina⁵³ la convenzione non si inserirebbe formalmente fra le fonti comunitarie ma risulterebbe una fonte di diritto internazionale complementare rispetto alle prime, collocandosi fra il diritto internazionale e il diritto comunitario. Uno degli effetti di tale scelta è quello di sottrarre al sindacato della CGCE eventuali controversie riguardanti la materia oggetto della convenzione di arbitrato.

Tenuto conto delle difficoltà da parte delle imprese europee di accedere a tale procedura per eliminare la doppia imposizione, dopo la pubblicazione della Comunicazione 582 del 2001, è stato costituito in seno alla Commissione Europea un *forum* sui prezzi di trasferimento⁵⁴. L'obiettivo era quello di verificare i punti di debolezza della Convenzione di Arbitrato e di promuovere eventuali soluzioni alternative. Dopo circa tre anni di lavori, la Commissione Europea ha presentato al Consiglio una comunicazione che riassume i lavori del *forum* proponendo l'applicazione di un codice di condotta volto a garantire un'applicazione più efficace ed uniforme da parte degli Stati membri della convenzione di arbitrato del 1990. Da un lato, la Commissione intende definire delle norme procedurali riguardanti, in particolare, l'inizio dei periodi fissati per il trattamento dei reclami, le modalità di funzionamento della commissione consultiva che devono creare gli Stati membri se non si giunge a un accordo sull'eliminazione della doppia imposizione entro un termine di due anni, la sospensione del recupero dei debiti fiscali in attesa della risoluzione delle controversie; dall'altro lato, raccomanda agli Stati membri di applicare tali norme alle disposizioni relative alla composizione delle controversie previste dalle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione⁵⁵. Si tratta di un intervento da parte degli organi comunitari di cruciale importanza per lo sviluppo degli scambi intracomunitari e che va a toccare il complesso delle misure antielusive degli Stati membri tenuto conto che non è allo stato pensabile una qualche forma di armonizzazione delle aliquote. Va peraltro

⁵² Contro tale scelta e per l'applicazione dell'art. 94 si erano schierati la Commissione Europea e la sola Danimarca; Si veda D. SCHELPE, *The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its Weaknesses*, in EC Tax Review, 1995, p. 71 e ss.

⁵³ L. S. ROSSI, *La Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate: uno strumento ai margini dell'ordinamento comunitario*, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, 2001, p. 605 e ss.

⁵⁴ Il forum si è costituito nell'ottobre 2002 e ha concluso i lavori nel dicembre 2005.

⁵⁵ Com (2005) 543 del 7 novembre 2005.

segnalato che, forse perché poco conosciuta o a causa della sua sofisticata complessità tecnica, essa non ha trovato finora larga applicazione da parte degli operatori.

Nell'ambito del “pacchetto fiscale” destinato alla lotta contro la concorrenza fiscale dannosa, proposto nell'ambito dei due rapporti *Monti*, l'Unione Europea si è dotata di uno strumento normativo per attenuare le distorsioni esistenti nell'effettiva tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a persone fisiche residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro.

Dopo il fallimento della proposta di direttiva del 1998 che, per ovviare a questi ostacoli, suggeriva di lasciare agli Stati membri la scelta tra lo scambio delle informazioni bancarie o l'applicazione di una ritenuta fiscale alla fonte, la vigente direttiva si basa sull'accordo raggiunto al Consiglio europeo del gennaio 2003. Tale accordo riguarda la realizzazione di uno scambio automatico di informazioni tra gli Stati membri, ad eccezione di Belgio, Lussemburgo ed Austria, che beneficeranno di un periodo transitorio durante il quale, invece di fornire le informazioni agli altri Stati membri, dovranno applicare una ritenuta alla fonte ai redditi da risparmio di cui alla presente direttiva⁵⁶. L'attuazione di tale direttiva nel nostro ordinamento è avvenuta attraverso il DLgs. n. 84 del 18 aprile 2005⁵⁷.

Obiettivo finale della direttiva è permettere che i redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi, siano soggetti a un'effettiva imposizione secondo la legislazione di quest'ultimo Stato. Il mezzo fissato per permettere la reale imposizione su tali pagamenti nello Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo, è lo scambio automatico di informazioni tra gli Stati membri sui pagamenti di interessi. Gli Stati membri devono pertanto adottare le misure indispensabili per assicurare che i compiti necessari per l'attuazione della presente direttiva, cooperazione e scambio di informazioni bancarie, siano eseguiti dagli agenti pagatori stabiliti sul loro territorio, a prescindere dal luogo di stabilimento del debitore del credito che produce gli interessi. Il campo di applicazione della direttiva

⁵⁶ Direttiva 2003/48/CE del Consiglio dell'Unione Europea del 26 giugno 2003.

⁵⁷ DLgs. del 23 maggio 2005, n. 84, Attuazione della direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Per i primi commenti della dottrina si veda J. VÁZQUEZ, *La nuova direttiva sulla tassazione del risparmio: applicabilità ed efficacia*, in *Rassegna tributaria*, 2005, 1095; M. Dassel, *The EU Directive “on taxation of savings”: the provisional end of a long journey?* in *EC Tax Review*, 2004, p. 41 e ss.; Per i profili di compatibilità della norme antielusive previste dalla Direttiva rispetto alle libertà fondamentali si veda F. AMATUCCI, *Norme antielusive, libero accesso al mercato e tassazione dei capitali in ambito UE*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2005, p. 113 e ss.; Si veda, inoltre, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 55/E del 30 dicembre 2005.

riguarda unicamente l'imposizione sui redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi su crediti ed esclude le questioni relative alla tassazione delle prestazioni pensionistiche e assicurative. A livello territoriale, la direttiva si applica agli interessi pagati da un agente pagatore con residenza all'interno del territorio in cui è applicabile il trattato.

Nel caso in cui il beneficiario effettivo degli interessi sia residente in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito l'agente pagatore, la direttiva impone a quest'ultimo di comunicare all'autorità competente dello Stato membro di stabilimento delle informazioni minime, come l'identità e la residenza del beneficiario effettivo, il nome o la denominazione e l'indirizzo dell'agente pagatore, il numero di conto del beneficiario effettivo o, in assenza di tale riferimento, l'identificazione del credito che produce gli interessi, nonché informazioni relative al pagamento di interessi.

Inoltre, le informazioni minime che l'agente pagatore è tenuto a comunicare riguardo al pagamento di interessi devono differenziare gli interessi secondo le specifiche categorie enumerate nella direttiva. Tuttavia gli Stati membri possono limitare tali informazioni minime all'intero importo degli interessi o dei redditi e a quello dei proventi della cessione, del riscatto o del rimborso.

La direttiva impone all'autorità competente dello Stato membro dell'agente pagatore di comunicare le informazioni di cui sopra - almeno una volta all'anno ed entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro dell'agente pagatore - all'autorità competente dello Stato membro di residenza del beneficiario effettivo.

Durante il periodo transitorio, Belgio, Lussemburgo e Austria possono astenersi dallo scambio di informazioni sui redditi da risparmio, a condizione che applichino ai redditi di cui sopra un sistema di ritenuta alla fonte. Quanto al sistema di ritenuta alla fonte, la direttiva impone che, se il beneficiario effettivo degli interessi è residente in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito l'agente pagatore, Belgio, Lussemburgo e Austria prelevano una ritenuta alla fonte ad un'aliquota del 15% nei primi tre anni del periodo transitorio, del 20% per i tre anni seguenti e del 35% successivamente. In materia di ripartizione del gettito fiscale, la direttiva impone agli Stati membri che applicano una ritenuta alla fonte di conservare il 25% del gettito di tale ritenuta e di trasferirne il 75% allo Stato membro di residenza del beneficiario

effettivo degli interessi. Per quanto riguarda la doppie imposizioni, la direttiva impone allo Stato membro di residenza fiscale del beneficiario effettivo di assicurare l'eliminazione di qualsiasi doppia imposizione che potrebbe derivare dall'applicazione della ritenuta alla fonte. Infine, la direttiva non osta a che gli Stati membri prelevino ritenute alla fonte di tipo diverso da quello di cui sopra, in conformità alla loro legislazione nazionale o ai sensi di convenzioni contro le doppie imposizioni.

La Direttiva sul risparmio è da segnalare perché costituisce un primo rilevante inserimento degli interventi comunitari nella tassazione del reddito delle persone fisiche, un settore tradizionalmente ritenuto di esclusiva competenza statale. La ragione di tale presa di posizione si giustifica per la rilevante importanza che ha assunto la circolazione dei capitali in Europa.

L'opera di progressiva espansione delle discipline comunitarie sui settori rilevanti del diritto tributario interno si è allargata in un'area molto rilevante come quella degli interessi e delle *royalties* sia pure sempre per operazioni transfrontaliere.

Con la direttiva 2003/49/CE del 3 luglio 2003⁵⁸ il Consiglio dell'Unione Europea ha definito il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e canoni tra due o più società appartenenti a Stati membri diversi. Obiettivo dichiarato della direttiva è quello di pervenire ad una tassazione che eviti la doppia imposizione delle due tipologie di reddito – interessi e canoni – in un solo Stato membro. La metodologia prescelta è quella dell'esenzione da parte dello Stato della fonte. La tassazione definitiva verrà operata dallo Stato di residenza del beneficiario effettivo degli interessi o dei canoni a condizione che si tratti di una società di uno Stato membro ovvero di una stabile organizzazione⁵⁹.

E' qui rilevante osservare che ferma la finalità primaria della eliminazione della doppia imposizione per tali categorie di redditi, è pur vero che la Comunità, raggiungendo tale obiettivo agendo sul criterio di collegamento e con il metodo della esenzione, finisce per operare una scelta di politica fiscale molto penetrante poiché attribuisce solo ad uno Stato, sottraendola all'altro, materia imponibile tradizionalmente

⁵⁸ Direttiva 49/2003/CE del 26 giugno 2003.

⁵⁹ La stabile organizzazione deve essere situata in un altro Stato membro e riferita ad una società di uno Stato membro. Per una ampia disamina della direttiva si rinvia a M. GREGGI, *La Direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli interessi e delle royalties*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, p. 505 e ss.; Per l'analisi dei casi triangolari nel contesto dei trattati contro le doppie imposizioni si veda M. GUSMEROLI, *Triangular cases and the interest & royalty directive: untying the gordian knot*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2005, p. 469 e ss.

oggetto di competenza congiunta. L'ambito applicativo della direttiva è ulteriormente ristretto alle società di Stati membri diversi tra le quali sussistono dei rapporti partecipativi uguali o superiori al 25% del capitale⁶⁰.

Tra le altre condizioni la società consociata deve essere la beneficiaria effettiva del pagamento di interessi e canoni da intendersi come beneficiario finale e non intermediario quale agente, intermediario o fiduciario di un'altra persona. Diversamente, le condizioni previste per la stabile organizzazione fanno riferimento alla condizione che il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano il pagamento di interessi e canoni devono essere effettivamente ricollegati alla stabile organizzazione. Anche per tale direttiva è, altresì, necessario che le società interessate dall'applicazione della direttiva siano fiscalmente residenti in uno dei paesi membri ed esservi assoggettati ad imposizione.

Le disposizioni della direttiva non ostano all'applicazione delle disposizioni nazionali e convenzionali relativamente al contrasto delle frodi e degli abusi. La direttiva è entrata in vigore il 1° gennaio 2004 sebbene sono previste delle disposizioni transitorie per Grecia, Portogallo e Spagna, anche se per quest'ultima il regime transitorio è limitato ai canoni. Il legislatore italiano ha recepito tale direttiva attraverso il D.lgs. n. 143, del 30 maggio 2005⁶¹ che ha modificato l'articolo 26 *quater* del D.P.R. 600/73.

4. IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE NEGATIVA: IL RUOLO DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA E L'IMPATTO SUI SISTEMI FISCALI NAZIONALI.

In assenza di disposizioni espresse contenute nel Trattato UE relativamente all'armonizzazione delle imposte dirette, un ruolo fondamentale in tale ambito è stato assunto dalla giurisprudenza della CGCE.

⁶⁰ La direttiva definisce con il termine società consociata una società che detiene in un'altra società una partecipazione diretta minima del 25% e viceversa. Si rientra, inoltre, nell'ambito di applicazione della direttiva quando una terza società detiene una partecipazione diretta minima del 25% sia nel capitale della prima che della seconda.

⁶¹ DLgs. 143/2005, Attuazione della direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi. Per la prassi ministeriale si veda la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E del 2 novembre 2005.

Secondo le disposizioni del Trattato CE (art. 220), la CGCE ha la funzione di assicurare e garantire l'uniformità di interpretazione ed applicazione delle norme comunitarie. Per ciò che concerne l'imposizione diretta, i giudici comunitari sottolineano come “ *se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario* ”⁶².

Il legislatore nazionale, pertanto, incontra limiti alla sua potestà di imposizione nei principi e nelle norme comunitarie anche alla luce dell'interpretazione fornita dalla CGCE. Una interpretazione da parte della Corte che, sin dall'inizio, ha avuto una forte connotazione di tipo garantista a favore delle libertà fondamentali del Trattato⁶³.

In assenza di una disciplina *ad hoc*, la Corte ha fatto leva sul principio di non discriminazione⁶⁴ e sulle libertà fondamentali (libera circolazione delle persone, libertà di stabilimento, libertà di prestazione dei servizi, libera circolazione dei capitali) per verificare la compatibilità delle disposizioni fiscali nazionali rispetto ai principi comunitari fondamentali⁶⁵. In una prima fase l'intervento dei giudici comunitari si è basato sul divieto di discriminazione basato sulla nazionalità⁶⁶. Dal punto di vista fiscale tale discriminazione si traduce nel disciplinare due situazioni simili in maniera differente ovvero due situazioni diverse in maniera analoga⁶⁷. La discriminazione può essere sia di tipo sostanziale sia procedimentale oltre che diretta, indiretta e *a rovescio*⁶⁸.

Interessante è esaminare il percorso logico seguito dalla Corte. L'analisi condotta dalla Corte mira inizialmente ad individuare se sussista una discriminazione tra il soggetto residente e quello non residente. Se tale condizione è soddisfatta l'analisi si

⁶² Corte di Giustizia, sentenza 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx v. Inspecteur der directe Belastingen*, in Racc. p. I-2493, punto 16; Corte di Giustizia, sentenza 27 giugno 1996, causa C-107/94, *Asscher*, Racc. p. I-3089, punto 36; Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Racc. p. I-2651, punto 19; Corte di Giustizia, sentenza 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, Racc. p. I-2787, punto 17.

⁶³ Si esprime in tal senso A. DI PIETRO, *La nuova disciplina Ires: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, p. 594 e ss., secondo l'autore tali principi possono assumere efficacia forse addirittura maggiore dei principi giuridici nazionali.

⁶⁴ Art. 12 del Trattato UE.

⁶⁵ Artt. 39, 43, 49 e 56 del Trattato CE.

⁶⁶ Per una ricostruzione sistematica si veda F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, p. 103 e ss.

⁶⁷ CGCE, sentenza 14 febbraio 1995, in causa C-279/93 *Roland Schumacker v. Finanzamt Köln-Alstadt*, in Racc., p. I-225, punto 30;

⁶⁸ Sul punto si veda G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 1152 e ss.

sposta sulla comparabilità delle due situazioni e successivamente sulla presenza di eventuali cause che giustifichino un trattamento discriminatorio. Infine, la verifica si sposta sul rispetto da parte della disciplina nazionale, del principio di proporzionalità finalizzato ad accertare se tale misura non eccede quanto strettamente necessario al fine di raggiungere l'obiettivo perseguito dalla disposizione interna. In diversi casi la disciplina nazionale è stata ritenuta compatibile con il diritto comunitario, ma troppo restrittiva per ciò che attiene ai mezzi utilizzati per garantire il funzionamento del sistema fiscale nazionale. Si pensi al caso in cui veniva richiesta la fattura originale per richiedere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) ai soggetti non residenti, non ritenendo ammissibile presentare un duplicato. In questo caso, la normativa nazionale è stata ritenuta sproporzionata rispetto al fine che perseguiva, qui relativo ad evitare l'elusione o l'evasione fiscale⁶⁹

In questa prima fase della giurisprudenza comunitaria l'oggetto di comparazione è stato ristretto al confronto tra il soggetto residente e non residente in un determinato Stato membro. Nel tentativo di elaborare uno schema di comparazione univoco relativo alle decisioni della Corte di Giustizia, spesso in funzione del caso oggetto della trattazione, la dottrina⁷⁰ ha evidenziato che in alcuni casi il termine di confronto è stato limitato ad un singolo aspetto dell'intero rapporto giuridico (metodo di comparazione limitata) mentre in altri casi è stata valutata l'intera capacità contributiva del soggetto non residente.

Nella prima sentenza in materia di fiscalità diretta la Corte utilizza la prima metodologia di comparazione. Nel caso noto come *Avoir fiscal*⁷¹ è stata dichiarata incompatibile con il Trattato CE la disciplina fiscale francese che concedeva il credito d'imposta esclusivamente alle società residenti e non anche alle società estere con una stabile organizzazione in Francia. In questo caso, la discriminazione era operata in

⁶⁹ Corte di giustizia, sentenza 11 giugno 1998, causa C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises v. Bundesamt für Finanzen*, in Racc., I-3495, punto 30.

⁷⁰ G. BIZIOLI, *Evoluzione del diritto di stabilimento nella giurisprudenza in materia fiscale della Corte di giustizia*, in Riv. It. Dir. Pubbl. Com., 1999, p. 393.

⁷¹ Corte Giustizia, sentenza 28 gennaio 1986, in causa C-270/83 *Commissione Europea v. Repubblica Francese*, in Racc., I-273.

funzione della nazionalità dell'impresa ricollegata alla presenza della sede sociale in Francia⁷².

A partire dal caso *Schumacher*⁷³ l'interpretazione seguita dalla Corte è stata quella di fare riferimento alla situazione fiscale complessiva del soggetto non residente.

La conclusione alla quale si perviene è che la comparazione tra il soggetto residente e quello non residente può essere ritenuta valida solo allorquando il soggetto non residente percepisca la maggior parte dei suoi redditi nello Stato di occupazione. Pertanto, in linea di principio le due situazioni non sono assimilabili e dunque non comparabili, dovendosi fare riferimento alla capacità contributiva complessiva del soggetto non residente⁷⁴.

Si tratta di un percorso logico dove sono preminenti valutazioni di fatto più che quelle formali. Ciò che interessa alla Corte è la situazione e gli effetti in concreto che si producono come applicazione del diritto nazionale. Un metodo che si è assimilato a quello in uso nei paesi di *common law*.

E' stato osservato⁷⁵ che l'adeguamento effettuato dai singoli sistemi nazionali alle diverse sentenze emanate dalla Corte di Giustizia ha comportato esclusivamente l'estensione del regime fiscale riservato ai soggetti residenti anche ai soggetti non residenti. L'applicazione del principio di non discriminazione, pertanto, non comporta l'eliminazione degli ostacoli alle operazioni *cross-border* consentendo il mantenimento dei singoli sistemi nazionali e delle rispettive frontiere⁷⁶.

Su un piano distinto opera il concetto di *restrizione* utilizzato dalla Corte per superare i limiti insiti nel principio di non discriminazione e che fa parte della seconda fase della giurisprudenza comunitaria. Il principio di non restrizione consiste nel valutare l'illegittimità della norma nazionale con riferimento all'effetto restrittivo causato all'esercizio di una delle quattro libertà fondamentali.

⁷² Le medesime conclusioni sono state impiegate in altri casi sottoposti all'attenzione della CGCE, si veda il caso Corte Giustizia, sentenza 13 luglio 1993, in causa C-330/91, *Irland Revenue Commission v. Commerzbank*, in Racc., I-309.

⁷³ Corte Giustizia, causa C- 279/93, *Schumacker*.

⁷⁴ Tale interpretazione si è successivamente consolidata in altre sentenze della Corte, si vedano le sentenze *Asscher* e *Wielocks*.

⁷⁵ A. FANTOZZI, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" nell'epoca dell'allargamento*, in Relazione presentata al Convegno di Studio "Modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata, svoltosi a Bologna il 24 e 25 settembre 2004, p. 4 del dattiloscritto.

⁷⁶ L'espressione è di A. Fantozzi, *Non discriminazione e non restrizione: la "negative integration" nell'epoca dell'allargamento*, cit., p. 4.

La comparazione viene, dunque, effettuata tra un soggetto residente che esercita tali libertà nel mercato unico e un altro soggetto residente che opera esclusivamente all'interno dell'ordinamento nazionale. Il confronto è, pertanto, tra la fattispecie transnazionale e quella interna all'ordinamento di residenza. L'effetto di tale giurisprudenza consiste nella rimozione degli ostacoli fiscali relativamente all'esercizio delle libertà fondamentali. Per ciò che concerne la libertà di stabilimento, ad esempio, nelle diverse sentenze emanate dalla Corte è stato precisato che *sebbene, così come formulate, le norme relative alla libertà di stabilimento mirino in special modo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione e corrispondente alla definizione dell'art. 58 del Trattato*⁷⁷.

Una delle prime sentenze in cui è stato applicato il principio di non restrizione alla materia fiscale è quella sul caso *ICI* relativamente al quale la Corte ha dichiarato incompatibile rispetto alla libertà di stabilimento garantita dal Trattato la disciplina fiscale inglese che subordinava la deducibilità delle perdite in capo ad alcune società inglesi, facenti parte di un consorzio che possedeva una holding, alla condizione che la holding detenesse azioni di società residenti nel Regno Unito⁷⁸. In questo caso, la restrizione operava nel senso di favorire gli investimenti in società residenti nel Regno Unito scoraggiando, di fatto, l'investimento in società residenti in altri Stati membri (*Home State Restriction*)⁷⁹.

⁷⁷ Corte di Giustizia, sentenza 27 settembre 1988, in causa 81/87, *Daily Mail v. General Trust*, Racc., I-5483, punto 16; Corte di Giustizia, sentenza 16 luglio 1998, causa C-264/96, *Imperial chemical Industries plc (ICI) e Kennet Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, in Racc., 1996, I-4695, punto 21; Corte di Giustizia., sentenza del 12 dicembre 2005, causa C-446/2003, *Marks & Spencer v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, in Racc., I-10837.

⁷⁸ Corte di Giustizia, causa C-246/96, *Imperial chemical Industries plc (ICI)*. Per la dottrina sul caso si veda G. BIZIOLI, *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso "Imperial Chemical Industries*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, p. 313; E. NUZZO, *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, p. 1814.

⁷⁹ Il divieto di restrizione opera, inoltre, dalla prospettiva dello Stato membro ospitante (*Host State Restriction*) dalla quale scaturisce l'equiparazione ai fini fiscali della stabile organizzazione di soggetto non residente rispetto alla società residente (cfr. caso *Saint-Gobain*).

Rientra in tale categoria di sentenze anche la decisione sul caso *Verkooijen*⁸⁰ relativa alla libertà di circolazione dei capitali e più in particolare al regime di tassazione dei dividendi in *entrata*.

Nel caso in esame il regime fiscale dei Paesi Bassi prevedeva una esenzione da imposizione per i primi 1000 fiorini che si applicava esclusivamente ai dividendi di fonte interna ma non a quelli in entrata. La Corte ha ritenuto contraria agli articoli 56 e 58 del Trattato CE relativi alla libertà di circolazione dei capitali, la disciplina fiscale in commento poiché essa potrebbe disincentivare sotto il profilo della convenienza economica, i residenti dei Paesi Bassi ad investire i loro capitali in società stabilite in altri Stati membri, non ammettendo nessuna causa di giustificazione per tale restrizione quali, in particolare, il rischio di evasione fiscale, la perdita di gettito o ancora la mancanza di armonizzazione.

La diretta conseguenza della sentenza è stata l'estensione ai dividendi in entrata del regime di esenzione previsto per i dividendi interni⁸¹. E' facile intuire l'effetto di tale decisione della Corte di Giustizia sui sistemi fiscali nazionali, relativamente ai metodi di eliminazione della doppia imposizione in capo alle persone fisiche⁸². L'alternativa al metodo dell'esenzione è, come noto, quella del credito d'imposta (pieno o limitato) da attribuire al socio per le imposte assolte dalla società. Tale regime fiscale era vigente anche in Italia prima dell'entrata in vigore della riforma fiscale, avvenuta con il DLgs. 344 del 12 dicembre 2003, in attuazione alla legge delega n. 80 del 7 aprile 2003. La scelta effettuata dal legislatore italiano, relativamente alla tassazione dei dividendi e alla correlata eliminazione della doppia imposizione economica, è stata quella di introdurre un regime di parziale esenzione sia per i dividendi in entrata che per quelli in uscita, in piena attuazione al principio della *capital export neutrality* (CEN)⁸³.

⁸⁰ Corte di giustizia, sentenza 6 giugno 2000, causa 35/98, *Verkooijen v. Staatssecretaris van financiën*, in Racc., 1998, I-4071; Per la dottrina M. Giorgi, *La libera circolazione dei capitali nella Ce*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 1369 ss; S.O LODIN, *The Imputation System and Cross-Border Dividend- need for new solution*, in *EC Tax Review*, 1999, p. 250.

⁸¹ A tale conclusione giunge anche la Comunicazione della Commissione Europea nel documento, Com (2003) 810 del 19 dicembre 2003 intitolata *Tassazione dei dividendi delle persone fisiche nel mercato interno*.

⁸² Sul punto B. GANGEMI, *Imputation versus Classical System: How to avoid Discrimination between Taxation on Domestic and Foreign Shareholders*, Contributo alla CFE, Brussels, 2000.

⁸³ Si fa riferimento alla CEN quando il sistema fiscale non offre nessun incentivo agli investitori residenti di un dato Stato affinché questi investano nel loro paese anziché all'estero in contrapposizione alla *capital import neutrality* (CIN) che equipara dal punto di vista fiscale gli investimenti effettuati all'interno di un determinato Stato indipendentemente dalla residenza dell'investitore.

Ciò che rende più chiaro l'effetto o l'impatto della sentenza appena citata è che sebbene le due forme di eliminazione della doppia imposizione economica possano considerarsi alternative, tuttavia, esse non sono equivalenti. In particolare, nel contesto di una crescente integrazione internazionale e soprattutto con riferimento alle difficoltà di estendere il credito d'imposta ai non residenti, il metodo dell'esenzione risulta superiore rispetto a quello del credito d'imposta⁸⁴⁸⁵. La decisione del legislatore italiano è stata quella di seguire il criterio della esenzione come avvenuto in altri ordinamenti europei quali la Germania e il Regno Unito⁸⁶. Accanto a tale scelta viene, inoltre, introdotto il regime della *participation exemption* che concede, a determinate condizioni, l'esenzione sulle plusvalenze realizzate attraverso la cessione di partecipazioni societarie.

A conferma di quanto appena detto è intervenuta la sentenza *Manninen*⁸⁷, con cui la Corte di Giustizia ha "legittimato" le modifiche legislative effettuate dai diversi sistemi fiscali nazionali. In tale pronuncia la Corte ha dichiarato l'incompatibilità della disciplina finlandese del credito d'imposta sui dividendi delle persone fisiche poiché non esteso ai dividendi di società residenti in altri paesi comunitari.

Secondo la dottrina il primato del diritto comunitario e, nel caso di specie, delle sentenze della Corte di Giustizia supera anche il tradizionale rapporto gerarchico tra la legge di delega e relativi decreti delegati⁸⁸. Il caso si riferisce alla modifica da parte del legislatore italiano della disciplina della *thin capitalization*, ora soppressa dalla legge finanziaria 2008, nel corso dell'iter di approvazione dei decreti delegati. Infatti, la legge delega e le prime bozze di decreti attuativi prevedevano che i finanziamenti erogati da soggetti non residenti, qualora i requisiti della *thin capitalization* fossero stati verificati, avrebbero comportato interessi passivi indeducibili poiché non sarebbero confluiti nel

⁸⁴ S. GIANNINI, *La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?* in *Politica Economica*, 2002, p. 379.

⁸⁵ Sulle problematiche emergenti dalla concessione del credito d'imposta per dividendi esteri si veda R. LUPI, *Corte di Giustizia e dividendi esteri: un'imposizione surrettizia del sistema dell'esenzione?* in, *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004, p. 1549.

⁸⁶ A. TONTSH, *Corporation Tax Systems and Fiscal Neutrality: the UK and German System and their Recent Changes*, in *Intertax*, 2002, p. 171 ss.

⁸⁷ Corte di giustizia, 7 settembre 2004, C-319/02, *Manninen*, in *Racc.*, I-7477.; Per la dottrina, R. LUPI, *Corte di Giustizia e dividendi esteri: un'imposizione surrettizia del sistema dell'esenzione*, cit., p. 1549.

⁸⁸ L'espressione è di A. DI PIETRO, *La nuova disciplina Ires: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, cit., p. 595.

reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES)⁸⁹. Tale disposizione è stata modificata nel senso di prevedere l'applicazione del meccanismo di ineducibilità anche qualora gli interessi confluiscono nel reddito imponibile di un soggetto passivo IRES. La sentenza della Corte che ha generato tale modifica legislativa è relativa alla disciplina tedesca sulla *thin capitalization*. Nel caso, noto come *Lankhorst-Hohorst*⁹⁰, la Corte di Giustizia ha ritenuto contrario alla libertà di stabilimento la disciplina fiscale tedesca sulla capitalizzazione sottile poiché tale normativa considerava gli interessi pagati dalla *Lankhorst* alla casa madre olandese ineducibili in funzione di una riqualificazione di tali interessi in dividendi. Diversamente, qualora la casa madre fosse stata anch'essa residente in Germania tale riqualificazione non avrebbe trovato applicazione⁹¹.

Rispetto ai due casi precedenti, una diversa *influenza* ha esercitato la giurisprudenza della Corte sul legislatore italiano per ciò che concerne la tassazione dei gruppi di società. In particolare, con la riforma fiscale entrata in vigore dal 1 gennaio 2004 all'interno del nostro TUIR è stato introdotto l'istituto del consolidato fiscale nazionale che permette a due società residenti, legate da un rapporto di controllo maggioritario (ai sensi dell'articolo 2359, c. 1, codice civile), di optare per la tassazione consolidata in capo alla società capogruppo. La metodologia prescelta è quella della sommatoria algebrica degli imponibili. L'effetto più immediato di tale novità legislativa è quella di permettere la compensazione delle perdite all'interno dei gruppi di società.

Tuttavia, tale istituto è riservato alle società residenti in Italia ovvero a stabili organizzazioni di società non residenti sebbene solo in qualità di controllanti. Diversamente per il consolidamento delle società controllate non residenti, sia UE che extra UE, è stato previsto il consolidato mondiale. La disciplina contenuta nel TUIR agli artt. 130-142 TUIR ricalca quella prevista per il consolidato nazionale sebbene per

⁸⁹ La *thin capitalization rule* non operava nel caso in cui gli interessi confluivano nel reddito imponibile di un soggetto IRES.

⁹⁰ Corte di Giustizia, sentenza del 12 dicembre 2002, causa 324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*, in Racc., 2004, I-11779.

⁹¹ Per i primi commenti della dottrina si rinvia a D. GUTMANN – L. HINNEKENS, *The Lankhorst – Hohorst case. The ECJ find German thin capitalization rules incompatible with freedom of establishment*, in EC Tax Review, 2003, p. 90 ss.; Per uno studio comparato si veda AA.VV., *A comparative study of the thin capitalization rules in the member states of the European Union and certain other states*, in European Taxation, 2005, p. 367 ss.

alcuni aspetti fondamentali se ne discosta⁹². Tra le motivazioni che hanno spinto il legislatore italiano a prevedere un istituto quale quello del consolidato mondiale, oltre a quelle dichiarate nella relazione di accompagnamento alla legge delega, rientra a pieno titolo l'effetto della giurisprudenza della Corte di Giustizia nella sentenza in cui ha stabilito contrarie alla libertà di stabilimento le disposizioni nazionali che riservano regimi fiscali più vantaggiosi al contribuente residente che opera esclusivamente nei confini nazionali rispetto al soggetto che, diversamente, si stabilisce anche in altri paesi della Unione Europea. Ogni legislatore nazionale nel momento in cui intende predisporre un sistema di tassazione che sia rivolto in maniera esclusiva o meno ai residenti, deve considerare i potenziali effetti di una sua estensione anche ai non residenti e alle possibili censure provenienti dalla Corte di Giustizia, come il caso dell'istituto del consolidato nazionale dimostra⁹³. Tale preoccupazione è emersa anche per ciò che concerne i vari sistemi di tassazione consolidata nazionale previsti nei diversi paesi europei. La proposizione del ricorso davanti alla Corte di Giustizia del noto caso *Marks & Spencer*⁹⁴ sembrava poter delineare uno sconvolgimento dei metodi di tassazione dei gruppi, con una generalizzata estensione del modello di tassazione nazionale al contesto europeo.

Il caso era riferito alla compatibilità del sistema di tassazione dei gruppi di società inglesi il quale non estendeva tale regime, denominato *group relief*, alle società non residenti controllate da una capogruppo britannica.

Nella sentenza la Corte ha giudicato compatibile con le disposizioni del Trattato la disciplina inglese⁹⁵, discostandosi fortemente dalla precedente giurisprudenza sul tema.

⁹² La dottrina ha sottolineato i possibili profili di incompatibilità con la libertà di stabilimento di tali differenti regole previste per il consolidato mondiale. Sul punto si rinvia a C. SACCHETTO, *L'Italia verso una riforma fiscale radicale: gli aspetti internazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 357; G. ZIZZO, *Prime considerazioni in tema di consolidato mondiale*, p. 155, in G. Marino, *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi della società*, Milano, 2004.

⁹³ E' chiaro che la problematica della incompatibilità con la libertà di stabilimento non emerge in maniera generalizzata ma solo in un contesto in cui esiste un istituto riservato esclusivamente alle società residenti.

⁹⁴ Corte di Giustizia, causa C-446/03, *Marks & Spencer*; Per la dottrina E. DELLA VALLE, *La controllante residente non può detrarre le perdite della controllata non residente*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2006, p. 192 ss. Più approfonditamente in *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p. 994.

⁹⁵ Nel caso in esame, la Corte riconosce che l'esclusione dall'utilizzo della disciplina del *group relief* viola il principio di proporzionalità quando la controllata estera ha esaurito la possibilità di prendere in considerazione le perdite d'esercizio nel suo Stato di stabilimento sia per gli esercizi precedenti sia per

5. IL PROGETTO DI BASE IMPONIBILE COMUNE CONSOLIDATA (CCCTB): FINALITÀ ED EVOLUZIONE DAL DOC. COM 582 (2001).

Il progetto di base imponibile comune consolidata per le società (CCCTB) viene previsto per la prima volta all'interno del documento di studio elaborato nel 2001 dai servizi studi della Commissione Europea e successivamente recepito nella Comunicazione della Commissione Europea. In particolare il meccanismo di funzionamento della CCCTB prevede la definizione di una serie di elementi della base imponibile per le società, identificati a livello comunitario e che, dal punto di vista normativo, dovrebbero confluire in una proposta di Direttiva. La CCCTB dovrebbe essere la base normativa di riferimento per i soggetti passivi dell'imposta nazionale sulle società che operano all'interno del mercato unico con società controllate o con delle stabili organizzazioni in altri Stati membri, al fine di determinare la base imponibile in maniera simile rispetto ad altri soggetti che operano nel mercato interno.

Da qui la prima precisazione che riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della CCCTB che riguarderà esclusivamente i soggetti che operano attraverso le diverse forme giuridiche previste in due o più Stati membri dell'Unione Europea. Il secondo aspetto concerne la necessità da parte della società capogruppo, per il momento intesa come la società che possiede più del 50% del capitale o dei diritti di voto in un'altra società comunitaria, di provvedere al consolidamento delle basi imponibili al fine di eliminare e ridurre i *compliance cost* relativi alle operazioni infragruppo, di limitare le

quello in corso e per quelli futuri, tenendo conto anche del caso in cui la partecipazione sia stata ceduta ad un terzo. Al contribuente spetta, dunque, l'onere di provare all'amministrazione finanziaria che tali condizioni sono soddisfatte. Solo in questo caso, la disciplina inglese può ritenersi contraria agli art. 43 e 48 del Trattato CE. Nelle sue conclusioni la Corte, contrariamente all'Avvocato Generale, non indica nello scambio di informazioni uno strumento per poter verificare se nello Stato di stabilimento della controllata la perdita di esercizio sia stata utilizzata. Tale soluzione è stata probabilmente dettata da una differente impostazione seguita dalla CGCE rispetto all'Avvocato Generale poiché l'onere della prova è, in questo caso, in capo alla società controllante inglese che ha l'onere di dimostrare la mancata presa in considerazione delle perdite nell'altro Stato membro mentre l'Avvocato generale poneva tale dimostrazione in capo all'amministrazione finanziaria. Nella soluzione fornita, dunque, la Corte contrariamente a casi precedenti non ha chiaramente indicato misure meno restrittive, quali il richiamo all'utilizzo del metodo del reintegro chiesto dallo stesso ricorrente, ma si è limitata ad una soluzione intermedia tra le diverse esigenze degli Stati membri coinvolti e quella propria del ricorrente. Infatti, nel caso in esame, la controllata francese era stata ceduta a terzi, mentre altre società, quella belga e quella tedesca, avevano cessato qualsiasi attività commerciale essendo state poste in liquidazione e, pertanto, impossibilitate al recupero delle perdite d'esercizio.

problematiche relative al *transfer pricing* e di permettere la compensazione transfrontaliera delle perdite d'esercizio. In una fase successiva, sulla base di una condivisa formula di suddivisione della base imponibile, ogni società "riceverà" la quota di base imponibile da sottoporre a tassazione nello Stato di residenza e in base all'aliquota di imposta corrispondente, senza intaccare la potestà impositiva dei singoli Stati relativamente all'aliquota legale applicata. Il progetto della CCCTB è stato, insieme a quello della *Home State Taxation*, quello maggiormente supportato dalla Commissione Europea al fine di fornire alle società di diritto nazionale con attività in altri Stati dell'Unione Europea una fiscalità comune per l'imposta sulle società.

Successivamente allo studio del 2001 sono stati costituiti una serie di gruppi di lavoro (*working groups*) che si sono occupati di analizzare la problematica della CCCTB sotto diverse prospettive. La pubblicazione di tali documenti è ancora in corso e periodiche sono le prese di posizione da parte della Commissione Europea espresse, formalmente, nei diversi documenti ufficiali⁹⁶.

In particolare deve segnalarsi il documento del 26 luglio 2007⁹⁷, intitolato *CCCTB: possible elements of a technical outline* che, in attesa della formale proposta di Direttiva, può considerarsi una prima bozza del documento comunitario e in ogni caso il primo documento che prende posizione sui diversi documenti prodotti nei precedenti anni di lavoro dei *Working Groups* coinvolti. Quanto alla formale presentazione della direttiva, da tempo era stata annunciato che entro la fine del 2008 la Commissione Europea avrebbe presentato al Consiglio dell'Unione Europea una proposta, ai sensi dell'articolo 94 del Trattato UE, relativamente alla CCCTB ma, al momento in cui si scrive, nessuna direttiva è stata formulata e l'unico elemento tecnico sul quale è possibile basare qualche riflessione sulla proposta di CCCTB è il documento del *Working Groups* del luglio 2007 e i successivi documenti che sono stati prodotti ad implementazione di quest'ultimo. Per ciò che attiene alla nostra indagine sarà opportuno analizzare come il collegamento tra la determinazione contabile, IAS/IFRS o GAAP, può collegarsi con la futura base imponibile comune europea. In particolare, analizzeremo l'opzione per un collegamento con i principi IAS/IFRS della CCCTB cercando di sottolineare le analogie e le differenze tra le due tipologie di reddito che

⁹⁶ Doc. Com (2006), n. 157, *Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, 5 aprile 2006.

⁹⁷ *CCCTB: possible elements of a technical outline*, WP057, Bruxelles, 26 luglio 2007.

esprimono le due metodologie di rilevazione e riprendendo alcune considerazioni analizzate, solo in parte, nel capitolo secondo. Inoltre, l'indagine approfondirà le specifiche misure previste nel documento tecnico del *working group*, analizzando in particolare quale tra questi risultano essere accettati dagli IAS/IFRS e dagli ordinamenti fiscali nazionali e quindi di facile trasposizione in una futura proposta di Direttiva. Del processo di formazione della CCCTB e dell'eventuale allineamento agli IAS/IFRS o ai GAAP (qui intesi come i principi contabili nazionali di ogni Stato membro), si sono occupati importanti istituti di ricerca⁹⁸, associazioni accademiche⁹⁹ e professionali¹⁰⁰, a dimostrazione dell'interesse teorico suscitato dalla proposta della Commissione Europea e dei successivi lavori e documenti pubblicati sul sito internet della *DG Taxud*.

I commenti della maggior parte degli studiosi citati sono favorevoli alle misure indicate dalla Commissione Europea anche se non mancano posizioni che si esprimono negativamente per l'introduzione di tale progetto di riforma¹⁰¹. Inoltre, l'orientamento prevalente va nella direzione di un riferimento alle determinazioni già previste dai principi contabili internazionali IAS/IFRS poiché già diffuse tra i soggetti passivi che potrebbero scegliere la determinazione della loro base imponibile secondo la CCCTB.

L'interesse verso la determinazione contabile emerge anche chiaramente dalla convergenza delle soluzioni normative di alcuni Stati comunitari evidenziate nel capitolo terzo. In ambito non solo europeo, ma anche mondiale, si sta assistendo ad un generale processo di convergenza tra i principi contabili nazionali rispetto agli IAS/IFRS. Significati sono i progetti e le misure adottate dagli organismi contabili per la convergenza degli US GAAP (principi contabili nazionali statunitensi) rispetto agli IAS/IFRS, oltre che dei principi contabili vigenti in Canada e Giappone¹⁰². La conferma

⁹⁸ Centre for European Policy Studies (CEPS), AA. VV., *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Bruxelles, 2005; Max Planck Institute for Intellectual Property and Tax Law and Centre for European Economic Research, *A common consolidated Corporate Tax Base for Europe*, a cura di W. SCHÖN-U.SCHREIBER-C.SPENDEL, Berlino, 2008; International Tax Law of the Vienna University of Economics and Business Administration in co-operation with the European Commission, *Common consolidated corporate tax base*, a cura di M. LANG-P.PISTONE-J.SCHUCH-C.STARINGER, Vienna, 2008.

⁹⁹ M.LANG-F.VANISTENDAEL, *Accounting and Taxation with special regard to trading emission rights & Assessment of ECJ case law*, Amsterdam, 2007. L'opera raccoglie i lavori del convegno organizzato a Helsinki, dal 7 al 9 giugno 2007, dall'*European Association Tax Law Professors*.

¹⁰⁰ International Fiscal Association (IFA), Seminar G, *Tax Accounting vs. Commercial Accounting*, 60th Congress of the IFA, 2006, Amsterdam. Gli atti sono disponibili sul sito internet www.ifa.nl

¹⁰¹ Sul punto si veda D. LAMBERT, *Costly, Complex and Counter-productive. The case against the Common Consolidated Corporate Tax Base*, London, 2008.

¹⁰² I. MOSQUERA VALDERRAMA, *The CCCTB compatible with National GAAP? What's Next?*, in Intertax, 2008, p. 359 (p. 360). Per l'analisi dello specifico settore finanziario si veda V. CERIANI, *CCCTB and the*

è avvenuta con la decisione della Commissione Europea del dicembre 2008, in cui è stata sancita, formalmente, l'equivalenza dei principi IAS/IFRS rispetto ai corrispondenti principi applicabili in altri ordinamenti¹⁰³. Il medesimo processo di uniformità è stato seguito dalla Unione Europea (anche) attraverso l'emanazione e l'implementazione delle direttive contabili, in particolare la direttiva 51/2003/UE a cui fanno seguito i singoli provvedimenti di convergenza previsti in ambito nazionale (per l'Italia si ricorda l'articolato progetto previsto dall'OIC).

6. IL COLLEGAMENTO DELLA COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (CCCTB) CON LE DETERMINAZIONI CONTABILI: IAS/IFRS O PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI? IL CONCETTO DI REDDITO IMPONIBILE NELLA CCCTB: CONVERGENZA VERSO GLI IAS/IFRS?

Il collegamento con i principi contabili internazionali (IAS-IFRS) nasce per la prima volta dalla pubblicazione da parte della commissione Europea di un documento di consultazione dal titolo *IAS come punto di partenza?* Su tale documento, c.d. *aperto*, si sono avute le prime reazioni sia da parte della dottrina sia da parte dei tecnici.

Nel mese di novembre del 2004, inoltre, si è riunito per la prima volta il “*Working Group*” costituito in seno alla Commissione Europea con il compito principale di definire gli elementi comuni per una futura base imponibile consolidata a livello europeo. In tale contesto è stato sviluppato il tema relativo ai rapporti tra i principi contabili internazionali e la determinazione della base imponibile e più specificatamente la possibilità di utilizzare le regole di valutazione insite nei principi

Financial Sector, in EC Tax Review, 2008, p. 159 (p. 164); l'evoluzione dei principi contabili nazionali e internazionali è descritta anche in K. V. HULLE, *International convergence of accounting standards: a comment on jeffrey*, in Duke Journal of Comparative & International Law, 2002, p. 357; A. SCHAUB, *Symposium on the convergence of accounting standards, The Use of International Accounting Standards in the European Union*, in Northwestern Journal of International Law & Business, 2005, p. 609.

¹⁰³ Decisione della Commissione Europea del 12 dicembre 2008, n. 961. Articolo 1. Dal 1° gennaio 2009, oltre agli IFRS adottati conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 per quanto riguarda i bilanci consolidati annuali e semestrali, i seguenti principi sono considerati equivalenti agli IFRS adottati conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002: a) gli *International Financial Reporting Standard*, purché le note ai bilanci sottoposti a revisione contengano una dichiarazione di conformità agli IFRS esplicita e senza riserve, conformemente allo IAS 1 Presentazione del bilancio; b) i *Generally Accepted Accounting Principles* del Giappone; c) i *Generally Accepted Accounting Principles* degli Stati Uniti d'America. Prima degli esercizi finanziari che iniziano a partire dal 1° gennaio 2012 incluso, gli emittenti di paesi terzi sono autorizzati a redigere i loro bilanci consolidati annuali e i loro bilanci consolidati semestrali conformemente ai *Generally Accepted Accounting Principles* della Repubblica popolare cinese, del Canada, della Repubblica di Corea o della Repubblica d'India.

contabili internazionali quali criteri di determinazione dell'imponibile fiscale. A seguito di tali consultazioni, la Commissione Europea ha pubblicato una ulteriore comunicazione¹⁰⁴ all'interno della quale si esprime nel senso di non vincolare il progetto europeo di base imponibile comune consolidata, ai principi contabili internazionali, ma viene sottolineato che tali principi possono rappresentare un valido strumento interpretativo e di supporto per la definizione degli elementi comuni della base imponibile. In tale comunicazione si prevede infatti che *IAS/IFRS will therefore be used only as a tool in designing the base because they provide a common language and some common definitions. In particular, elements of these international standards which do not suit the CCCTB will not be imported into the CCCTB and there will be no direct formal link to the constantly changing standards (IAS/IFRS).*

Si prevede, inoltre, che *“The rules governing the content of the CCCTB will be applicable whether, at the national level, the starting point for companies preparing their tax accounts is accounts prepared in accordance with IAS/IFRS or national accounting standards”*. Ancorché il punto di partenza per la predisposizione della base imponibile venga effettuato utilizzando i nuovi principi contabili internazionali ovvero i principi contabili nazionali, non viene necessariamente individuato un collegamento tra i due documenti¹⁰⁵. Preliminare alla nostra indagine sul collegamento tra la CCCTB e gli IAS/IFRS o i principi nazionali è l'approfondimento del concetto di reddito imponibile nella CCCTB .

¹⁰⁴ Doc. Com (2006), 157, *Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* del 5 aprile 2006.

¹⁰⁵ Infatti, nell'allegato 2 della stessa comunicazione si legge: *“Accounting standards and financial and tax accounting dependency” The degree of linkage between financial accounts and tax accounts or the tax base is a perennial issue. Even though many companies now prepare their financial accounts in accordance with International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) many are still required to use national accounting standards instead of IAS/IFRS. As not all companies use the same accounting rules, the continuation of “dependency” of tax accounts on financial accounts and/or “reversed dependency” is conceptually impossible. Currently there are 25 different sets of national financial accounting rules. Accordingly, financial accounts prepared in accordance with these 25 different sets of rules cannot be directly linked with a single identical common tax base. Some form of reconciliation will be necessary at national level. It follows that the CCCTB legislation will have to explicitly contain definitions which in many Member States are currently simply taken from their national accounting rules and regulations for the purposes of their national tax base”*.

La nozione di reddito da un punto di vista fiscale ha impegnato la dottrina italiana, ma non solo, sin dall'introduzione dell'imposta di ricchezza mobile e la evoluzione è ancora in corso¹⁰⁶.

La nozione di reddito sottesa alla disciplina fiscale è stata, storicamente, ispirata a quella economica di reddito prodotto¹⁰⁷ e, ancorché non erano assenti posizioni differenziate circa il contenuto del concetto di reddito come reddito prodotto, era possibile individuare l'elemento più significativo e fondamentale nel dato della produzione di un bene. Altra dottrina economica ha per contro posto l'accento sulla necessità che si consideri reddito prodotto una ricchezza non solo produttiva, una *tantum*, ma che essa si riproduca periodicamente in un determinato patrimonio¹⁰⁸. La legislazione fiscale italiana, sia pure con alcune varianti, ha accolto la nozione di reddito prodotto¹⁰⁹ determinandolo e quantificandolo con riferimento al principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di conto economico civilistico.

Con l'introduzione dei principi contabili internazionali¹¹⁰ si passa da un assetto, quello italiano e continentale, imperniato sul criterio del costo storico quale espressione

¹⁰⁶ Sul concetto di reddito: O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917, 129. Vale la pena ricordare che nella concezione del Quarta tre erano gli elementi o condizioni che concorrevano nella definizione di reddito mobiliare: a) che vi sia una ricchezza novella; b) che tale ricchezza sia in relazione di effetto a causa con una energia o forza produttiva; c) che vi sia la possibilità del ritorno o successiva produzione di altra somigliante ricchezza. La dottrina successiva, pur accogliendo nella sostanza il nucleo della definizione di reddito del Quarta, ha peraltro sottoposto a severa critica l'ultimo dei requisiti sopra ricordati (quello della "possibilità del ritorno" del reddito), osservando che esso in realtà non ha un effettivo contenuto in quanto già implicito nei primi due elementi (soprattutto A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 327; L.V. BERLIRI., *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949, p. 12; N. D'AMATI, *Ricchezza mobile (Imposta di)*, in *Noviss. Dig. It.*, XV, Torino, 1968, p. 869; sul concetto di reddito e sull'evoluzione fra gli altri cfr. inoltre, E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, p. 349; N. D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973; G. FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966; G. PUOTI, *Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, p. 271; L. NAPOLITANO, *Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto tributario italiano*, Milano, 1953.

¹⁰⁷ A. FANTOZZI, *Contributo allo studio della realizzazione dell'avviamento*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1964, p. 610; A. FEDELE, *Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario italiano*, p. 123, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970.

¹⁰⁸ F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, 2005, p. 11. Sul reddito inteso come consumo si veda E. VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, 1932, in *Opere giuridiche*, pag 351; Sulla teoria della tassazione del reddito come consumo si veda L. EINAUDI, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1941, p. 365.

¹⁰⁹ Sull'analisi delle deviazioni dal reddito prodotto, M. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993, 17.

¹¹⁰ E' opportuno sottolineare che si fa riferimento alle società che ai sensi del regolamento comunitario 1606/2002 sono obbligate a redigere il bilancio consolidato e il bilancio di esercizio secondo i principi IAS/IFRS.

del principio della prudenza ad un altro, quello IAS/IFRS, che ha come obiettivo quello di individuare il reddito maturato durante l'esercizio, privilegiando il principio della competenza, tenendo conto non del reddito distribuibile bensì del reddito prodotto nella sua interezza (reddito realizzato e reddito maturato ma non realizzato nel medesimo esercizio)¹¹¹, incentrato sulle valutazioni al *fair value*. In tale contesto non vengono ignorati gli effetti connessi in termini di rappresentazione del risultato del periodo e del patrimonio di riferimento oltre che dei diversi destinatari dei due bilanci.

La disciplina contabile nazionale propende, pertanto, per la scelta di configurare una rappresentazione del reddito acquisita in via definitiva al patrimonio dell'impresa (reddito prodotto) e quindi eventualmente distribuibile, mentre di contro i principi contabili internazionali fanno riferimento ad una nozione di reddito da un punto di vista sia quantitativo che qualitativo (reddito in parte realizzabile e non ancora prodotto), non suscettibile di essere separata dall'impresa che l'ha generata. In tale contesto assume rilievo la problematica fiscale da sempre incentrata sul concetto di reddito prodotto, ma che con l'avvento dei principi contabili internazionali e soprattutto con il relativo principio di derivazione, potrebbe far pervenire ad una diversa configurazione di reddito tassabile.

La problematica delle diverse configurazioni di reddito imponibile emerge anche all'interno della definizione della base imponibile comune consolidata. Sullo specifico punto è stato costituito un sotto-gruppo di lavoro in seno al *working group* con il compito di definire la *Taxable income* nei suoi aspetti generali. La soluzione identificata dal *sub working group* va nella direzione di una definizione di reddito tassabile inteso come reddito realizzato durante il periodo di imposta, escludendo i redditi non realizzati se non ove espressamente previsto. La base di riferimento è costituita dallo IAS 18¹¹² mentre la definizione di reddito imponibile è la seguente: *"Income is the gross inflow of economic benefits of an entity when those inflows result in the increase of equity, other than increases relating to contributions from equity*

¹¹¹ Una efficace ricostruzione è rinvenibile in M. CARATOZZOLO, *Principi contabili internazionali (dir. comm. e dir. tribut.)*, cit., pag. 920;

¹¹² Secondo il principio contabile IAS 18 i ricavi si considerano realizzati e quindi iscrivibili in bilancio quando: (a) l'impresa ha trasferito all'acquirente i rischi significativi e i benefici connessi alla proprietà dei beni; (b) l'impresa smette di esercitare il solito livello continuativo di attività associate con la proprietà nonché l'effettivo controllo sulla merce venduta; (c) il valore dei ricavi può essere determinato attendibilmente; (d) è probabile che i benefici economici derivanti dall'operazione saranno fruiti dall'impresa; e (e) i costi sostenuti, o da sostenere, riguardo all'operazione possono essere attendibilmente determinati.

*participants. All income realised during a tax period is taxable unless otherwise defined*¹¹³”.

Il concetto di realizzazione è stato approfondito dalla dottrina con riferimento alla tassazione delle plusvalenze d'impresa, prima meramente iscritte in bilancio poi tassate solo se effettivamente realizzate.

Secondo parte della dottrina¹¹⁴, per aversi realizzazione occorre che la formazione e la produzione dell'incremento siano certe e definitive o quantomeno che l'imprenditore si comporti come se la produzione fosse certa e definitiva. Ogni fluttuazione del valore che il bene subisce è rilevante agli effetti della determinazione del reddito, ma solo quella parte di ricchezza che resta definitivamente acquisita dal soggetto può includersi nella determinazione del reddito.

A nostro avviso, la scelta di ancorarsi ad un concetto di realizzazione nell'ambito del progetto di *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB) può essere dettata, oltre che dalle considerazioni come sopra evidenziate, dalla necessità di “neutralizzare” le differenze esistenti nella UE, divisa tra sistemi fiscali nazionali che derivano il reddito imponibile dal conto economico (principio di dipendenza totale o parziale) e legislazioni nazionali che si sganciano in parte dal risultato di bilancio (doppio binario attenuato), nella determinazione della base imponibile. La scelta all'interno della CCCTB della definizione di reddito imponibile, dovrebbe impedire interventi specifici sulla determinazione della base imponibile aventi lo scopo di neutralizzare gli effetti negativi dell'introduzione dei principi contabili internazionali. Per meglio comprendere il significato di tale affermazione può farsi riferimento a quanto era previsto dalla nostra legislazione interna prima della legge finanziaria per il 2008 con riferimento alla valutazione dei titoli obbligazionari iscritti nell'attivo circolante. I titoli non partecipativi che non costituiscono immobilizzazioni e pertanto iscritti nell'attivo circolante, contrariamente ai titoli azionari e similari, assumono rilevanza fiscale con riferimento al valore di bilancio non essendo previsto nessun correttivo di tipo fiscale. Le oscillazioni nelle valutazioni da rivalutare dal punto di vista

¹¹³ An overview of the main issues that emerged at the third meeting of the subgroup (SG3 - 3 May 2006) *on taxable income*, Meeting to be held on Thursday 01 June 2006, pubblicato sul sito internet http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

¹¹⁴ G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1978, p. 249 ove ampi riferimenti sono dedicati ai diversi concetti di realizzazione emersi in dottrina e in giurisprudenza.

del bilancio al *fair value*, potrebbero causare un maggiore imponibile sul quale assolvere maggiori imposte. Tale reddito, chiaramente, non è identificabile come certo e preciso, non ascrivibile né alla definizione di reddito prodotto né a quello di reddito realizzato, non essendo acquisito in via definitiva, ma dipendente dal corso dei titoli¹¹⁵. Tale maggiore onere, derivante da una valutazione avente validità di bilancio e fiscale, poiché non disposto diversamente dalla disciplina nazionale, potrebbe comportare la necessità della vendita di *asset* o il ricorso all'indebitamento per pagare le imposte dell'esercizio¹¹⁶.

E' questa una delle ipotesi in cui la disciplina del reddito d'impresa non prevedeva forme di neutralizzazione degli effetti che scaturiscono dai diversi criteri di valutazione utilizzati. Nel caso di specie se la società italiana optasse per la CCCTB dovrà neutralizzare l'effetto derivante dall'iscrizione del maggior valore dell'obbligazione all'interno della CCCTB, poiché trattasi di reddito non ancora definitivamente realizzato.

Sullo specifico punto, è stato correttamente sottolineato che non esistono differenze fondamentali tra la definizione di reddito imponibile che si ricava dall'elaborazione degli studi economici, applicati alla materia fiscale, e quello che viene previsto dai principi contabili internazionali. Infatti, secondo la dottrina economica, in particolare seguendo le opere di *Schanz-Haig* e *Simons*¹¹⁷, il reddito può essere definito come l'incremento di valore dei diritti di proprietà disponibili per il consumo da parte del contribuente. La premessa è che viene escluso dal concetto di reddito la mera disponibilità finanziaria, mentre il reddito diventa tassabile quando è effettivamente una risorsa "consumata" dal contribuente. Tutti i flussi di risorse economiche in entrata e in uscita generate dal contribuente devono essere valutati al fine di computare il suo reddito imponibile¹¹⁸. Il *Framework* elaborato dallo IASB dispone che "...le decisioni

¹¹⁵ E' stato sottolineato, F. DAMI, *Il rapporto tra valutazioni civilistico-contabili e fiscali delle componenti del reddito di impresa dopo l'avvento degli IAS*, in *Tributi & Impresa*, 2006, p. 55, che da tale disciplina discendeva una disparità valutativa tra obbligazioni iscritte nel circolante rispetto a quelle immobilizzate oltre che una disparità di trattamento tra imprese soggette e non all'adozione degli IAS-IFRS.

¹¹⁶ W. SCHÖN, *The odd couple: a common future for financial and tax accounting*, in *Tax law review*, 2005, p. 119.

¹¹⁷ Per una efficace sintesi di tali studi si veda P. WUELLER, *Concept of Taxable Income (part I), the German contribution*, in *Political Science Quarterly*, 1938, p. 83 e ss.; *Concept of Taxable Income (part II), the American contribution*, in *Political Science Quarterly*, 1938, p. 557 e ss.; *Concept of Taxable Income (part III), the Italian contribution*, in *Political Science Quarterly*, 1939, p. 555 e ss.

¹¹⁸ K. HOLMES, *The concept of income- A multi disciplinary Analysis*, Amsterdam, 2000, p. 1 (p. 55).

economiche che sono prese dagli utilizzatori del bilancio richiedono una stima sulla capacità dell'impresa di generare disponibilità liquide e mezzi equivalenti e sulla relativa tempistica e sul loro grado di certezza. Ciò determina, in ultima analisi, per esempio, la possibilità di un'impresa di pagare i propri dipendenti e fornitori, di pagare gli interessi passivi, di restituire i finanziamenti e distribuire dividendi ai soci. Gli utilizzatori sono maggiormente in grado di stimare la menzionata capacità di generare detti flussi se hanno a disposizione informazioni che fanno riferimento con particolare attenzione alla situazione patrimoniale - finanziaria, all'andamento economico e ai cambiamenti nella situazione patrimoniale - finanziaria...¹¹⁹”. La rilevazione deve avvenire tenendo conto del principio di competenza, e non secondo il principio di cassa, con la rilevazione dei fatti di gestione al loro verificarsi e non nel momento in cui si realizza l'effetto finanziario¹²⁰. Se si guarda a tali definizioni si potrebbe sostenere che il reddito costituisca l'incremento del potere economico a disposizione di un contribuente in un determinato periodo di tempo, a nulla rilevando la contrapposizione dei fini tra l'aspetto contabile e quello fiscale che da sempre hanno costituito un elemento per sostenere la necessaria differenziazione tra i due ambiti di ricerca¹²¹, contabile e fiscale. Ciò che indubbiamente può sostenersi è che nella definizione della CCCTB non può “perdersi” il collegamento con la determinazione contabile ma che i principi IAS/IFRS qualora dovessero rappresentare (anche) i principi a cui fare diretto riferimento per la costruzione della CCCTB devono essere parzialmente modificati alla luce dei principi propri della materia fiscale. Ciò non implica, necessariamente, che non sia possibile o che non esistano già delle aree in cui i principi fiscali e quelli sottesi alla determinazione secondo gli IAS/IFRS coincidono o coincideranno a breve, tenendo conto del processo di implementazione della direttiva 51/2003/UE. Tale assunto è dimostrato anche dalle diverse indagini teoriche che hanno analizzato la convergenza tra i principi IAS/IFRS e

¹¹⁹ IASB, *Framework*, par. 15.

¹²⁰ IASB, *Framework*, par. 22, “Al fine di soddisfare la propria finalità, il bilancio è preparato secondo il principio della contabilizzazione per competenza. In base a esso, gli effetti delle operazioni e degli altri eventi sono rilevati quando essi si verificano (e non quando viene ricevuto o versato denaro o suo equivalente) ed essi sono riportati nei libri contabili e rilevati nel bilancio degli esercizi cui essi si riferiscono. Il bilancio preparato secondo il principio della competenza informa gli utilizzatori non solo sulle operazioni passate che hanno comportato pagamento e incasso di denaro, ma anche sulle obbligazioni a pagare denaro nel futuro e sulle attività rappresentative di denaro da ricevere in futuro. Perciò fornisce la tipologia di informazioni in merito a operazioni e altri eventi passati più utile per gli utilizzatori nel prendere decisioni economiche”.

¹²¹ Sul punto si veda W. SCHÖN, *International Accounting Standards. A “starting point” for a common European Tax Base?*, in *European Taxation*, 2004, p. 426 (p. 433).

le soluzioni fiscali nazionali¹²². Su questo punto anche il giudizio della dottrina è unanime¹²³. Tuttavia, nell'ultimo documento presentato dalla Commissione Europea, il c.d. "Documento Tecnico", è stato previsto che bisogna accettare il fatto che molte società determinano la base imponibile secondo i differenti GAAP previsti a livello nazionale e che al fine di arrivare ad una base imponibile che soddisfi i requisiti della CCCTB sarebbero necessarie numerose modifiche. Per tale motivo secondo il documento della commissione, per la CCCTB, la direttiva non definirà la metodologia di collegamento tra la determinazione contabile e la base imponibile, ma si occuperà esclusivamente di definire a livello comunitario solo quest'ultima. Tale impossibilità è dettata dal fatto che ci sono 27 basi di partenza differenti, impossibili da armonizzare. In ultima istanza si prevede che *"...unless uniform treatment is explicitly provided for in the legislation the tax base would be computed by reference to national GAAP"*¹²⁴.

Tale cambiamento potrebbe essere interpretato come un abbandono dell'utilità dello strumento armonizzatore dei principi IAS/IFRS che, a questo punto, non verrebbero più considerati come uno strumento di definizione della base imponibile comune consolidata. Tuttavia, se si fa riferimento a quanto previsto all'interno delle singole indicazioni previste per i componenti della base imponibile ci si rende conto che l'elemento comune è rappresentato dal riferimento agli IAS/IFRS. Ciò che non si comprende è a quali principi occorrerebbe fare riferimento qualora la disciplina prevista dalla CCCTB non dovesse prevedere un adeguato trattamento fiscale, come accade quando la normativa fiscale interna (il TUIR nel caso dell'Italia) non indichi una specifica soluzione. Inoltre, nei casi di dubbia applicazione della CCCTB, sulla base di quali principi interpretativi bisogna analizzare la determinazione della base imponibile?

¹²² In particolare si veda lo studio del CEPS, AA.VV., *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, cit., p. 1 (p. 55).

¹²³ Si citano solo alcuni dei contributi che hanno sostenuto tale collegamento, P. ESSERS, *The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB*, in *A vision of Taxes within and outside European Borders*, Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, The Hague-Boston, 2008, p. 369 (p. 380); W. SCHÖN, *International Accounting Standards. A "starting point" for a common European Tax Base?*, cit., p. 440; C. SPENCEL, *Comprehensive Tax Base or residual reference to GAAP or domestic Law*, p. 63 (p. 87). in M. LANG-P. PISTONE-J. SCHUCH-C. STARINGER, *Common consolidated corporate tax base*, Vienna, 2008.

¹²⁴ *CCCTB: possible elements of a technical outline*, WP057, paragraph 9. Sul punto appare opportuno segnalare quanto sostenuto dal Commissario Europeo alla fiscalità L. KOVÁCS, *Le prospettive della CCCTB*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 699 (p. 702), secondo il quale le regole sulla CCCTB sebbene ispirate ai principi contabili internazionali IAS/IFRS ma che le società determineranno la base di partenza per l'applicazione della CCCTB da 27 regole contabili nazionali diverse e che per tale motivo non verranno definiti gli aggiustamenti che sarebbero necessari per passare dal risultato contabile a quello fiscale, poiché ci sarebbero troppe opzioni di cui tener conto, ma la base imponibile stessa.

Quelli derivanti dagli IAS/IFRS, quelli derivanti dai GAAP o ancora quelli relativi alla fiscalità nazionale?

Su questi aspetti non sembra esserci una chiara presa di posizione della Commissione Europea e alcuni Stati membri, nei commenti al documento tecnico del luglio 2007, hanno in parte proposto le medesime questioni. La Commissione Europea ha sostenuto che il rinvio debba avvenire tenendo conto dei principi GAAP e non dei principi IAS/IFRS. Ciò in considerazione del fatto che gli IAS/IFRS non sono obbligatori in tutti gli Stati dell'Unione Europea per ciò che attiene alla redazione dei bilanci di esercizio, a differenza di quanto è previsto per i GAAP. Inoltre, sempre secondo le indicazioni della Commissione Europea gli IAS/IFRS sarebbero in alcune parti incompatibili con i principi della fiscalità nazionale, in particolare per l'utilizzo del metodo del *fair value* per la valutazione di alcuni elementi dello Stato patrimoniale.

Tuttavia, è bene precisare che la maggior parte degli Stati ha in corso un processo di convergenza dei principi contabili nazionali verso i principi IAS/IFRS e che, pertanto, anche a livello nazionale si potrebbero riproporre gli inconvenienti evidenziati dalla Commissione Europea rispetto agli IAS/IFRS. Inoltre, come abbiamo già evidenziato nel capitolo secondo, il rilievo evidenziato nei confronti del metodo del *fair value* nei confronti dei principi di fiscalità nazionale è oltremodo enfatizzato poiché la maggior parte dei sistemi fiscali europei, tra cui l'Italia, neutralizza gli effetti derivanti dalla valutazione delle immobilizzazioni su valori meramente iscritti in bilancio, attendendosi alla tassazione sulla base dei valori realizzati. Inoltre, in molti casi l'utilizzo del *fair value* è solo facoltativo e non obbligatorio.

7. LA PROPOSTA DELLA COMMISSIONE EUROPEA: I SINGOLI ELEMENTI DELLA FUTURA BASE IMPONIBILE NEL DOCUMENTO TECNICO DEL LUGLIO 2007 (TECHNICAL OUTLINE).

Il documento tecnico del luglio 2007 ha il merito di aver sintetizzato circa tre anni di lavori dei diversi gruppi di lavoro sulle singole tematiche relative alla CCCTB.

In particolare, mentre nel corso degli ultimi tre anni la documentazione prodotta faceva riferimento a possibili soluzioni, di solito alternative, in quest'ultimo documento viene individuato un primo orientamento tecnico da seguire nella futura proposta di direttiva. Tale atto normativo dovrebbe essere presentato ed approvato ai sensi

dell'articolo 94 del Trattato UE, relativo al ravvicinamento delle legislazioni nazionali in ambito europeo che, come noto, richiede il raggiungimento dell'unanimità dei 27 Stati membri che attualmente compongono l'Unione Europea. Tenuto conto del fatto che è impossibile inserire all'interno della direttiva tutti gli elementi di dettaglio della CCCTB, la Commissione Europea ha proposto l'utilizzo della procedura di *comitology* prevista in ambito comunitario dalla decisione del Consiglio dell'Unione Europea del 28 giugno 1999¹²⁵. La direttiva dovrebbe applicarsi alle società indicate in un apposito allegato e riguarderà le società dei paesi dell'Unione Europea e le società di paesi terzi che hanno una forma giuridica simile a quella di uno dei tipi previsti nell'allegato e che risulti essere soggetta a tassazione in uno degli Stati dell'Unione Europea.

Una lista non esaustiva di forme societarie ammissibili relativa ai paesi terzi verrà inserita nella direttiva e annualmente aggiornata attraverso la procedura di *comitology*.

Uno degli elementi fondamentali del progetto della CCCTB è che le società che possono usufruire di tale regime devono esercitare una opzione, non essendo obbligatoria la scelta. L'opzione avrà una validità di 5 anni e i successivi rinnovi saranno di 3 esercizi sociali. Dal punto di vista della base imponibile il sistema di determinazione prescelto è quello che fa riferimento al conto economico e non allo stato patrimoniale. Viene previsto che la base imponibile deve essere calcolata come differenza tra il reddito imponibile diminuito della parte di reddito esente sottraendo le spese dell'esercizio e gli altri elementi considerati deducibili. Il reddito imponibile viene definito come il reddito proveniente da qualsiasi fonte, sia monetaria sia non monetaria,

¹²⁵ In termini di regolamentazione, la via preferita, fra le varie "*comitology*" previste, ossia quell'insieme di regole che sovrintendono all'implementazione da parte della Commissione di provvedimenti adottati dal Consiglio, sembrerebbe essere quella del "*regulatory procedure*". La Commissione presenta al Comitato, appositamente costituito, una bozza della disciplina che, se accettata da quest'ultimo, diventa normativa. Nel caso in cui, invece, il Comitato non approvi oppure il comitato non si esprima nei tempi previsti, la Commissione deve sottoporre la bozza all'esame del Consiglio, oltre ad informare il Parlamento Europeo. Il Consiglio può adottare la proposta deliberando a maggioranza qualificata entro i termini previsti nello strumento normativo base (in genere non superiore a tre mesi). Se il Consiglio rifiuta la proposta, la Commissione può presentare una proposta rivista, ripresentare la sua originaria proposta o presentare una proposta di legge conforme a quanto previsto dal Trattato. Se ancora il Consiglio non approva nei tempi, il provvedimento proposto deve essere adottato dalla Commissione. I provvedimenti oggetto di *regulatory procedure* dovrebbero essere quelli relativi allo scopo generale o nel caso in cui lo strumento normativo di base preveda che alcuni provvedimenti "non essenziali" possano essere adottati tramite procedure attuative. Su tale procedura si veda il documento della Commissione Europea *Explanatory note on the comitology procedure*, WP062, del 26 novembre 2007; R. LYAL, *Comitology*, p. 47, in M. LANG-P.PISTONE-J.SCHUCH-C.STARINGER, *Common consolidated corporate tax base*, Vienna, 2008.

non solo per la parte relativa all'attività dell'impresa ma comprensivo anche delle entrate derivanti dalla cessione di attività e diritti di proprietà, interessi, dividendi e altre distribuzioni di utili, contributi in conto esercizio, omaggi, ecc.

Il reddito esente dovrebbe riguardare i contributi in conto esercizio relativi all'acquisto, alla costruzione e al miglioramento di attività ammortizzabili e i redditi provenienti dalle distribuzioni di dividendi e dalla cessione di partecipazioni che beneficiano della *participation exemption*.

Per la deducibilità dei costi d'esercizio si fa riferimento al principio di inerenza dei costi rispetto all'attività esercitata, includendo anche i costi di ricerca e sviluppo e gli interessi passivi per ottenere il capitale per l'esercizio dell'attività dell'impresa, sia da parte dei soci sia da parte dei finanziatori esterni. Sono in ogni caso indeducibili una serie di spese effettuate nell'esercizio dell'impresa, ma solo in parte considerati inerenti, quali ad esempio il 50% delle spese di rappresentanza, le imposte sul reddito, le multe e le ammende, i costi relativi all'acquisto delle immobilizzazioni, fatta eccezione per i costi di ricerca e sviluppo che sarebbero direttamente deducibili. Per la definizione di attivo immobilizzato, un bene si considera tale quando è utilizzato nell'attività dell'impresa e conferisce una utilità per un periodo superiore ai 12 mesi. In tal caso si applicano le regole previste per il loro ammortamento, mentre per i beni che hanno un costo unitario inferiore ai 1000 euro si considerano deducibili nell'esercizio di sostenimento. Per le immobilizzazioni finanziarie è prevista la possibilità di una svalutazione, anche fiscale, nel caso in cui si verifichi una perdita durevole di valore, da ripristinare nell'esercizio in cui tale minor valore non è più giustificabile. Così come previsto dal principio contabile IAS 2, paragrafo 16, si identificano le rimanenze di magazzino come non rappresentative di attività ammortizzabili. Ulteriori riferimenti agli IAS/IFRS, in particolare al *Framework* e allo IAS1, riguardano l'utilizzo del principio di competenza nella valutazione temporale dei fatti di gestione, così come il riconoscimento dei ricavi e la deducibilità dei costi, relativamente al c.d. *timing*, vengono considerati così come previsto dallo IAS18. Lo stesso trattamento contabile previsto per i contratti a lungo termine, i servizi ultra annuali ad esempio, indicato dallo IAS11, paragrafo 22, viene seguito dalla CCCTB. Viene individuata come compatibile per la futura base imponibile comunitaria la metodologia dello stato di avanzamento lavori e non quello della commessa completata. Per ciò che attiene alla misurazione del

reddito imponibile e dei costi deducibili viene definito come primo indicatore il valore monetario della transazione o in mancanza di quest'ultimo si farà riferimento al prezzo di mercato al valore normale nel caso di cessione di beni o prestazioni di servizi che coinvolgono soggetti non indipendenti e legati da rapporti di controllo e collegamento (come nel caso della normativa sui prezzi di trasferimento).

A differenza degli IFRS, le spese di ricerca e sviluppo non devono essere capitalizzate, bensì spese. Tale scelta segue l'ottica della semplificazione ed obiettività della contabilizzazione fiscale, considerando che può essere difficoltoso stimare i benefici futuri e distinguerli dalle ordinarie spese d'esercizio¹²⁶.

Lo IAS 37 è invece il punto di partenza riconosciuto per il trattamento degli accantonamenti, che sono considerati deducibili dal reddito se derivano da un'obbligazione legale o simile (es. potenziali richieste danni per garanzia commerciale). Se un'obbligazione è continua nel futuro, la deducibilità sarà ripartita sulla durata stimata dell'attività. Gli accantonamenti vengono calcolati seguendo il principio della prudenza e sulla base dell'esperienza passata ed il loro piano di deducibilità rivisto annualmente.

Per la determinazione del valore iniziale dei cespiti si parte dallo IAS 16, pertanto i costi accessori devono far parte del valore stesso, mentre per le migliorie si è proposto di considerare tali quelle il cui valore eccede il 10% del costo originario: normalmente tali tipologie di spese devono essere capitalizzate solo se rappresentano un ampliamento o un incremento delle potenzialità del bene a cui si riferiscono (ne sono quindi escluse manutenzioni e riparazioni ordinarie).

Il valore del magazzino deve comprendere tutti i costi d'acquisto, trasformazione ed altri costi direttamente connessi alla realizzazione e al trasporto dei beni fino al luogo ed alla condizione in cui si trovano al momento della valorizzazione. Contrariamente ai principi IAS, i costi indiretti devono essere inclusi solo se il soggetto passivo, negli esercizi precedenti, li ha sempre inclusi. Il metodo di valorizzazione indicato è il FIFO o il costo medio ponderato (previsti dallo IAS 2). Il valore del magazzino è sottoposto a

¹²⁶ Commissione Europea, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG) – An overview of the main issues that emerged at the fourth meeting of the subgroup on assets (SG1)*, CCCTB\WP\032\doc\en (2006).

verifica della sussistenza del valore (*impairment*) che deve avvenire alla data di chiusura dell'esercizio al minore fra il costo ed il valore di realizzo, conformemente allo IAS 2.

Sebbene si ritenga che l'ammortamento per singolo bene sia il più accurato, il metodo *pool*, cioè quello complessivo per categoria proposto dal *Working Group*, è considerato equo, semplice ed efficiente, considerando anche le necessità di controllo da parte delle singole amministrazioni finanziarie.

Non sono ammissibili ammortamenti oltre il costo di acquisto così come non si considera il *fair value* quale metodo di valutazione per la determinazione del valore sul quale calcolare l'ammortamento. Il documento tecnico prevede anche le aliquote di ammortamento applicabili nel caso dei terreni e fabbricati o di altri beni ammortizzabili singolarmente (il 2,5 % nel primo caso e il 4% nel secondo caso), mentre una quota di ammortamento comune viene prevista per le altre attività (il 20%). Gli ulteriori aspetti che vengono presi in considerazione dal documento e che esulano da questa ricerca riguardano la definizione di gruppo cioè dell'area di consolidamento da considerare ai fini della CCCTB, il meccanismo di suddivisione della base imponibile, c.d. *formulary apportionment*, e gli aspetti internazionali della CCCTB.

Da una analisi complessiva del documento presentato si può sostenere che i principi IAS/IFRS sono stati considerati come strumenti di definizione della CCCTB per ciò che attiene alla definizione dei ricavi imponibili e dei costi deducibili, per la definizione del principio di competenza dei componenti di reddito, per il riconoscimento e per l'iscrizione degli accantonamenti e degli ammortamenti, per la valutazione delle rimanenze di magazzino e per particolari tipologie di servizi (servizi di durata pluriennale). In altri casi si è, diversamente, fatto riferimento a specifici principi di determinazione, come nel caso dell'affermazione del principio di realizzazione con l'impossibilità di effettuare delle rivalutazioni di valore valide all'interno della CCCTB, o per la definizione degli elementi dell'attivo come nel caso delle spese di ricerca e sviluppo. Qualche considerazione conclusiva sul documento tecnico presentato dal Gruppo di lavoro, anche con riferimento alle scelte operate a livello nazionale. La decisione di non definire il c.d. *bridge* (ponte o collegamento) per determinare la base imponibile di partenza è di difficile interpretazione. Abbiamo sostenuto che i sistemi fiscali nazionali possono utilizzare due modelli, includendo le diverse varianti, per la determinazione della base imponibile per le società che possono o meno considerare

l'apporto fornito da altre settori conoscitivi, come avviene delle scienze economico-aziendali. Lo stesso problema si pone anche quando il legislatore non è più quello nazionale, ma diventa quello comunitario, con la differenza che i sistemi fiscali da considerare e da armonizzare sono 27. Il documento tecnico e le prese di posizione ufficiali¹²⁷ fanno riferimento al fatto che all'interno della CCCTB non può essere definito il collegamento tra la determinazione contabile e quella fiscale, in questo caso la CCCTB, poiché le fiscalità coinvolte sono numerose e soprattutto i differenti *starting points* non omogenei. A questo punto, se si è ben compreso, ogni società dopo aver optato per la CCCTB dovrà determinare la base imponibile secondo le regole che abbiamo descritto, ma con una base di partenza rappresentata dalla determinazione nazionale effettuata secondo i principi contabili nazionali (GAAP). Infatti, mentre viene sostenuto che la proposta di direttiva relativa alla CCCTB si occuperà non di definire il collegamento tra la determinazione contabile e quella fiscale, ma la base imponibile stessa, è difficile sostenere che all'interno della direttiva verranno incluse tutte le fattispecie fiscalmente rilevanti per la determinazione dell'imposta, senza la necessità di utilizzare il rinvio alla materia contabile quando ad esempio nulla è previsto dal punto di vista fiscale. Sul tema dell'utilizzo dei principi nazionali GAAP in luogo dei più armonizzati IAS/IFRS è stato sostenuto che tale scelta dipende dal fatto che i principi contabili internazionali non sono obbligatori in tutti i paesi e che contrasterebbero con alcuni principi fondamentali del diritto tributario. Su questo punto la dottrina ha correttamente sostenuto che in molti casi non esistono differenze tra quanto previsto dagli IAS/IFRS e quanto indicato dalla maggior parte dei paesi dell'Unione Europea¹²⁸ e che sarebbe stato più corretto fare diretto riferimento a tali principi contabili e non a quelli nazionali che, in ogni caso, lasciano delle differenze di trattamento. Le tesi sostenute dalla dottrina sono certamente da condividere, ma è bene evidenziare che la problematica illustrata è forse più teorica che reale poiché da una parte abbiamo evidenziato come la stessa CCCTB faccia ampio uso delle qualificazioni utilizzate all'interno dei principi IAS/IFRS e soprattutto che in molti paesi europei, a seguito dell'approvazione delle Direttive contabili, ed extraeuropei (USA, Canada, Giappone) è in atto un processo di convergenza tra i principi contabili nazionali e i più diffusi

¹²⁷ L. KOVÁCS, *Le prospettive della CCCTB*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 699.

¹²⁸ L'indagine specifica è stata condotta da AA. VV., *The determination of corporate taxable income in the EU member states*, The Hague, 2007.

IAS/IFRS che, in questa sede, non può essere ignorato. La convergenza di tipo contabile ha indubbiamente avuto un impatto anche sulla convergenza delle soluzioni fiscali da seguire per la determinazione dell'imponibile e tale assunto è dimostrato dalla quasi totale assenza di Stati che fanno uso del c.d. doppio binario. Lo stesso è avvenuto per ciò che attiene alla determinazione della futura imposta comunitaria, anche se con le riserve che abbiamo evidenziato nell'ultima parte della trattazione.

CONCLUSIONI

Il tema della determinazione della base imponibile delle società è stato affrontato avendo riguardo alla disciplina interna, ad alcune soluzioni comparate e alle prospettive comunitarie. Ciò che appare evidente dalla nostra analisi è la tendenza all'utilizzo delle determinazioni del reddito dell'esercizio, effettuate per assolvere alla redazione del bilancio di esercizio, (anche) per la materia fiscale.

La supremazia del modello della derivazione, così come è stato delineato, è legata ad una serie di fattori, tra cui la necessità da parte dell'ordinamento tributario di sottoporre a tassazione i soggetti passivi del tributo in base alla loro capacità contributiva che, per le società, può farsi coincidere con il risultato di conto economico civilistico. L'attenuazione del modello di derivazione, con le conseguenti variazioni in aumento e diminuzione del reddito civilistico, deriva da necessità insite nel sistema fiscale che, in base alle diverse valutazioni effettuate dal legislatore, tendono alla semplificazione dell'attività di determinazione dell'imponibile, alla volontà di evitare evasioni e/o elusioni, ad assicurare una maggiore certezza all'imponibile da sottoporre a tassazione, ecc.. Pertanto, non paiono decisive le argomentazioni basate sulla diversità dei fini delle due normative, civilistico-contabile rispetto a quella fiscale. Tale assunto sembra essere dimostrato anche quando muta il punto di partenza ovvero il dato contabile di riferimento. Infatti, si è sempre sostenuto che i principi sottostanti alla redazione del conto economico civilistico, secondo i le regole contabili nazionali, privilegiano una valutazione diretta a garantire i terzi ovvero tesa a tutelare l'integrità patrimoniale della società. In tal modo, il redattore del bilancio, potrebbe essere indotto a sottostimare i valori da iscrivere nel conto economico. Su un piano differente opererebbero le valutazioni fiscali, tese a garantire una tassazione (tendenzialmente) effettiva e conforme al principio di capacità contributiva e capace di garantire una serie di valori già evidenziati in precedenza. Se tale ragionamento dovesse risultare corretto, allorquando muta la normativa civilistico-contabile sottostante alla determinazione dell'imposta, come nel caso dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, dovrebbe, in via indiretta, modificarsi la corrispondente disciplina fiscale relativa al principio di derivazione. In realtà, se si guarda a quanto accaduto nell'ordinamento fiscale italiano, ma ciò vale anche per altri paesi (il Regno Unito, ad

esempio), si conclude che la derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato contabile anziché essere eliminata è stata ulteriormente rafforzata. La descrizione delle finalità del bilancio d'esercizio secondo gli IAS/IFRS avrebbe dovuto chiarire che l'informazione che fornisce tale documento è maggiormente orientata ad evidenziare il reddito maturato e che, pertanto, si pone in parziale discordanza rispetto al conto economico previsto dalla IV direttiva CEE e dal codice civile italiano. Nonostante tale difformità di impostazione, il risultato di conto economico derivante dall'applicazione dei principi IAS/IFRS è utilizzato per la determinazione della base imponibile IRES. Diversamente, mutano le disposizioni fiscali che devono garantire le necessità proprie del TUIR, ovvero la semplificazione nella determinazione dell'imposta, la certezza, al fine di assoggettare a tassazione un reddito, convenzionale, ma (tendenzialmente) effettivo.

La temporanea applicazione di due regimi contabili differenti, uno per i soggetti IAS/IFRS e uno per quelli non IAS/IFRS provoca una disparità di trattamento difficilmente giustificabile sul piano costituzionale, in relazione al rispetto dell'articolo 53 Cost.

Il modello della derivazione, attenuata o meno, è preso in considerazione dalla maggior parte dei sistemi fiscali dei paesi industrializzati e l'analisi degli ordinamenti utilizzati ci ha mostrato che non esistono differenze tra ordinamenti giuridici di *common law* rispetto a quelli di *civil law*.

Di questo ne ha preso atto la Commissione Europea che, nel progetto di armonizzazione della base imponibile comune consolidata (CCCTB), sebbene non formalmente, ha ampiamente fatto ricorso all'utilizzo dei principi contabili nazionali e internazionali per la creazione delle future regole comunitarie.

Bibliografia

- AA. VV., *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Bruxelles, 2005.
- AA. VV., *I postulati della prudenza e della competenza nella redazione del bilancio di esercizio: normativa italiana e principi contabili IASB*, in Gruppo di studio e attenzione dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili IAS/IFRS, Roma, 2007.
- AA.VV., *A comparative study of the thin capitalization rules in the member states of the European Union and certain other states*, in *European Taxation*, 2005, p. 367.
- AA. VV., *The determination of corporate taxable income in the EU member States*, The Hague, 2007.
- AMADUZZI A., *Conflitto ed equilibrio di interessi nel bilancio d'impresa*, Bari, 1949.
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003.
- AMATUCCI F., *Norme antielusive, libero accesso al mercato e tassazione dei capitali in ambito UE*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2005, pag. 113.
- ANCEL M., *Utilità e metodi del diritto comparato*, Napoli, 1974.
- BALZARINI P., *Il Bilancio di esercizio*, in AA. VV., *Le società di capitali*, Trattato di Diritto Privato, Volume XVII, Torino, 2002, p. 1.
- BANDETTINI L., *Una prima lettura del bilancio di esercizio secondo gli IAS/IFRS*, Padova, 2006.
- BARASSI M., *Comparazione (Dir. Trib)*, in S. CASSESE, *Dizionario di Diritto pubblico*, pag. 1070.
- BARASSI M., *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, in V. UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale*, 2005, pag. 1549.
- BARASSI M., *La comparazione nel diritto tributario*, Bergamo, 2002, Ed. provvisoria.
- BARASSI M., *Profili comparati della residenza fiscale delle società. La esteroinvestizione*, in M. BEGHIN, *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008, p. 315.

- BEGHIN M., *Gli ammortamenti tecnici dei beni materiali dopo la legge finanziaria 2008*, in FRANSONI G., *Finanziaria 2008*, Saggi e commenti, Quaderni della rivista di diritto tributario, 2008, pag. 17.
- BEGHIN M., *Ammortamento accelerato ed utilizzazione dei beni*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, pag. 521, nota a sentenza a Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza del 13 ottobre 2006, n. 22032.
- BEGHIN M., *Immobilizzazioni materiali, IAS 16 e determinazione del reddito d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 2007, pag. 3571.
- BEGHIN M., *Le recenti modifiche al procedimento di determinazione del reddito d'impresa tra disallineamenti storici (quadro EC), disallineamenti potenziali (da conferimento ex art. 176 TUIR) e nuove imposte sostitutive*, in M. BEGHIN, *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008, pag. 207.
- BENARD Y., *Fiscalité et comptabilité : convergence + connexion=chaos ?*, in *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 2007, p. 523.
- BERLIRI L.V., *L'imposta di ricchezza mobile. Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949.
- BIENVENU J.-LAMBERT T., *Droit fiscal*, Paris, 2003, p. 227.
- BIZIOLI G., *Evoluzione del diritto di stabilimento nella giurisprudenza in materia fiscale della Corte di giustizia*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1999, p. 393.
- BIZIOLI G., *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso "Imperial Chemical Industries"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, p. 313.
- BIZIOLI G., *Imposizione e Costituzione Europea*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2005, p. 233.
- BIZIOLI G., *Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità Europea e... competenza tributaria della Corte di giustizia: il caso Saint-Gobain*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, p. 192.
- BLANLUET G., *Essai sur la propriété économique en droit privé française. Recherches au confluent du droit fiscal e du droit civil*, Paris, 1999.
- BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2005.
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

BOSELLO F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, p. 1433.

BOSI P. - GUERRA M.C., *I tributi nell'economia italiana*, VIII ed., Bologna, 2007.

BURLAND A. - POITRINAL F., *Comptabilité et droit comptable*, Paris, 1998.

BURN L. – KREVER R., *Taxation of Income from Business and Investment*, in V. THURONYI, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, The Hague-Boston, 1998, p. 3;

CARACCIOLI I. - GALEOTTI FLORI M. A. – TANINI F., *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*, Padova, 1990.

CARATOZZOLO M., *Principi contabili internazionali (dir. comm. e dir.tribut.)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 2007, p. 909.

CARMINI S. - MAINARDI A., *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.

CARUSO F., *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, Agg., II, 1993.

CERIANI V., *CCCTB and the Financial Sector*, in *EC Tax Review*, 2008, p. 159.

CERIANI V. - GIANNINI S., *Trends in EU proposals on taxation of transnational business profits and tax coordination*, in *Tax notes International*, 2003, p. 31.

CHOPPING D., *Applying GAAP*, London, 2007.

CISI M., *L'evoluzione del bilancio delle società non quotate*, Milano, 2008.

COLOMBO G.E., *Bilancio di esercizio e consolidato*, in *Trattato delle società per azioni*, G.E. COLOMBO E G.B. PORTALE, Torino, 1994, p. 215.

COLOMBO G.E., *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomia o inquinamento?*, in *Rivista delle società*, 1980, p. 1171.

COLOMBO G.E., *Il bilancio di esercizio delle società per azioni*, Padova, 1965. *Id.* *Il bilancio di esercizio, strutture e valutazioni*, Torino, 1987.

CONTRINO A., *La deduzione fiscale dei componenti negativi "forfetari" (e delle eccedenze dei canoni di leasing finanziario) non imputati a conto economico*, in M. NOTARI-L.A. BIANCHI, *Obbligazioni, Bilancio: artt. 2410-2435 bis c.c.*, Milano, 2006, p. 476.

COUZIAN M., *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, 30^e edizione, 2006.

COUZIAN M., *Propos désobligeants sur une "tarte à la creme": l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, p. 3;

COZIAN M. - ROSSIGNOL J., *Les immobilisations incorporels à la lumière de la jurisprudence SA Sife : arrêt de principe ou arrêt d'espece*, in *Revue de droit fiscal*, n. 42, pag. 17.

COZIAN M. - GAUDEL P.J., *La comptabilité racontée aux juristes*, Paris, 2006.

COZIAN M.- GUTMAN D., *Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle*, in *Revue de Droit Fiscal*, 2000, p. 1669.

COZIAN M., *La méthode de la comptabilité d'engagement (ou la théorie des créances acquises)*, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, p. 3.

CROVATO F., *L'imposta sul reddito: il criterio di imputazione a conto economico e nuove regole di determinazione forfettaria del reddito*, in AA. VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004;

CROVATO F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996.

DAHLBERG M., *Direct Taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, The Hague, 2005.

D'AMATI N., *La progettazione giuridica del reddito*, Padova, 1973;

D'AMATI N., *Ricchezza mobile (Imposta di)*, in *Noviss. Dig. it.*, XV, Torino, 1968, p. 869.

DAMI F., *Il rapporto tra valutazioni civilistico-contabili e fiscali delle componenti del reddito di impresa dopo l'avvento degli IAS*, in *Tributi & Impresa*, 2006, p. 60.

DANDON O.-DIDELOT L., *La neutralisation dans les comptes individuels des incidences fiscales des dépréciations comptables*, in *Revue française de comptabilité*, 2007, p. 395.

DASSESE M., *The EU Directive "on taxation of savings": the provisional end of a long journey?* in *EC Tax Review*, 2004, p. 41.

DAVID C., *The relationship between fiscal and commercial accounts in France*, in G. de Bont- P. Essers-E.Kemmeren, *Fiscal versus commercial profit accounting*, Amsterdam, 1996, p. 23.

DAVID C.- FOUQUET O.- PLAGNET B.- RACINE P.F., *La théorie des créances acquises et des dettes*, in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2003, p. 533.

DAVID C.- FOUQUET O.- PLAGNET B.- RACINE P.F., *Le principe de la liberté de gestion des entreprises et la théorie des actes anormaux de gestion*, in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2003, p. 551.

- DAVID C.- FOUQUET O.- PLAGNET B.- RACINE P.F., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, 2003.
- DE FRANCHIS F., *Dizionario giuridico, Inglese-Italiano, Statute law*, Milano, 1984, p. 1389.
- DE GREGORIO A., *I bilanci delle società anonime*, Milano, 1938.
- DE MITA E., *Fisco e costituzione*, Volume I, Milano, 1984.
- DELESALLE E., *Comptabilité et fiscalité : Je t'aime, moins non plus*, in *Revue de droit fiscal*, 2005, p. 940 ;
- DELESALLE E., *Ias et fiscalité : les conséquences fiscales de la stratégie de la convergence*, in *Les nouvelles fiscales*, 2005, p. 25 ;
- DELESALLE E., *Les normes comptables internationales : vers quel usage fiscal?* in *Les nouvelles fiscales*, 2003, p. 20.
- DELESALLE E.- ROSSIGNOL J., *Fiscalité et normes comptables internationales : mais oui et donc or ni car ?*, in *Revue de droit fiscal*, 2004, p. 739.
- DELLA VALLE E., *La controllante residente non può detrarre le perdite della controllata non residente*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2006, p. 192.
- DELLA VALLE E., *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, p. 994.
- DI PIETRO A., *La nuova disciplina IRES: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, p. 594.
- DURAND P., *Autonomie et contradiction du droit fiscal*, in *Revue Administrative*, 1994, p. 252;
- EBERHARTINGER E., *The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France, and the UK*, in *The International Journal of Accounting*, 1999, p. 93.
- EDGLEY C., *Certainly reasonable or reasonable certainty*, in *British Tax Review*, 1999, p. 309.
- EINAUDI L., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, 1941, p. 365.
- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, in *Scritti Economici, Storici e Civili*, Milano, 1983, p. 200;
- ESSERS P., *The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB*, in *A vision of Taxes within and outside European Borders*, Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, The Hague-Boston, 2008, p. 369.

ESSERS P. – RUSSO R., *The precious relationship between IAS/IFRS, national tax accounting system and the CCCTB*, in AA. VV., *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law accounting concept*, AA.VV., The Hague, 2009, p. 29.

FALSITTA G., *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1984, p. 876, ora in *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985.

FALSITTA G., *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1980, 193, ora in *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milano, 1985.

FALSITTA G., *Il problema dei rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale nel progetto di riforma della imposta sulle società (IRES)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, p. 921.

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

FALSITTA G., *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1978.

FALSITTA G., *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966.

FALSITTA G., *L'imposizione delle imprese in Italia tra corretti principi contabili ed “estrogeni tributari”*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 397.

FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. I, Roma, 1988.

FANTOZZI A., *Contributo allo studio della realizzazione dell'avviamento*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1964, p. 610.

FANTOZZI A., *Non discriminazione e non restrizione: la “negative integration” nell'epoca dell'allargamento*, in *Relazione presentata al Convegno di Studio “Modelli impositivi comunitari nell'Europa allargata, svoltosi a Bologna il 24 e 25 settembre 2004*, p. 4.

FANTOZZI A. - ALDERIGHI M., *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 1984, p. 117.

FANTOZZI A. - LUPI R., *L'imposizione della società per azioni con particolare riguardo ai tributi diretti*, in G. E. COLOMBO E G. B. PORTALE, *Trattato delle società per azioni, Profili tributari e profili concorsuali*, Vol. 9, Torino, 1993, p. 25.

FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982.

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

FEDELE A., *La nuova disciplina IRES: i rapporti fra soci e società*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, p. 465.

FEDELE A., *Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970.

FORTUNATO S., *Approccio legalistico e principi contabili in tema di strutture e valutazioni di bilancio*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1992, p. 453.

FORTUNATO S., *Dal costo storico al "fair value": al di là della rivoluzione contabile*, in *Rivista delle società*, 2007, p. 941.

FORTUNATO S., *La modernizzazione delle direttive contabili e i principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*, in *Le società*, 2006, p. 1070.

FOUQUET O., *Comptabilité et fiscalité : les vases communicants*, in *Revue administrative*, 2005, p. 353 ;

FOUQUET O., *Droit fiscal et droit comptable*, in *Revue Administrative*, 1994, p. 373.

FRADIN J.P.- GEFFROY J.B., *Traité du droit fiscal de l'entreprise*, Paris, 2003.

FRANSONI G., *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, in *Corriere Tributario*, 2008, p. 3145.

FREEDMAN J., *Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and judges*, in *Ejournal of tax research*, 2004, p. 71.

FREEDMAN J., *Defining Taxable Profit in a changing accounting environment*, in *British Tax Review*, 1995, p. 434.

FREEDMAN J., *Disregarding prudence*, in *British Tax Review*, 1998, p. 186.

FREEDMAN J., *Ordinary principles of commercial accounting- clear guidance or a mystery tour?*, in *British Tax Review*, 1993, p. 468.

FREEDMAN J., *Profit and prophets, Law and accountancy practice on the timing of receipts recognition under the earnings basis (Schedule D, case 1 e 2)*, in *British Tax Review*, 1987, p. 61.

FREEDMAN J., *The role of realization: accounting, company law and taxation*, in AA. VV., *The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income*, The Hague-London-Boston, 1996, p. 29.

FREEDMAN J., *Financial and tax accounting: transparency and "truth"*, in Drexl J.-HILTY R. – SCHON W.- STRAUS J., *Tax and Corporate Governance*, Berlin, 2008, p.71.

FRYDLENDER A.- PHAM P., *Relationships between accounting and taxation in France*, in *The European Accounting Review*, 1996, Supplemento n. 5, p. 845.

GALLO F., *Brevi note sulla necessità di eliminare le interferenze della normativa fiscale nella redazione del bilancio di esercizio*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, p. 3.

GALLO F., *Il dilemma reddito normale o reddito effettivo: il ruolo dell'accertamento induttivo*, in *Rassegna Tributaria*, 1989, p. 459.

GALLO F., *L'adeguamento delle norme tributarie alla riforma del diritto societario*, in R. RINALDI, *Il reddito d'impresa tra norme di bilancio e principi contabili*, Milano, 2004, p. 3.

GALLO F., *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.

GAMBARO A. - MONATERI P.G. - SACCO R., *Comparazione Giuridica*, in *Digesto delle discipline privatistiche, Sezione civile*, 1988, p. 48.

GANGEMI B., *Imputation versus Classical System: How to avoid Discrimination between Taxation on Domestic and Foreign Shareholders*, *Contributo alla CFE*, Brussels, 2000.

GELARD G., *L'extension des normes internationales aux comptes sociaux et la déconnexion entre fiscalité et comptabilité*, in *Revue de droit fiscal*, 2004, p. 423.

GELARD G., *Prudence et rattachement en Europe*, in *Revue Française de comptabilité*, 1995, p. 55.

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

GIANNINI S., *L'evoluzione dei sistemi di imposizione societaria nei paesi dell'Unione Europea e le prospettive di coordinamento comunitarie*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, p. 58.

GIANNINI S., *La nuova tassazione dei redditi di impresa: verso un sistema più efficiente e competitivo?* in *Politica Economica*, 2002, p. 379.

GIORGI M., *La libera circolazione dei capitali nella Ce*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 1369.

- GIOVANNINI A., *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, p. 588.
- GOULARD P., *Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ?*, in *Revue de jurisprudence fiscale*, 1995, p. 322;
- GREGGI M., *La Direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli interessi e delle royalties*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, p. 505.
- GROSCLAUDE J.- MARCHESSOU P., *Droit Fiscal Général*, Paris, 2005.
- GUSMEROLI M., *Triangular cases and the interest & royalty directive: untying the gordian knot*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2005, p. 469.
- GUTMANN D. - HINNEKENS L., *The Lankhorst – Hohorst case. The ECJ find German thin capitalization rules incompatible with freedom of establishment*, in *EC Tax Review*, 2003, p. 90.
- HADDOU G., *Fiscalité et comptabilité-Evolution législative depuis 1920*, in *Revue Française de Comptabilité*, 1991, p. 55.
- HELLERSTEIN W.- MCLURE C., *Lost in translation: contextual considerations in evaluating the relevance of US Experience for the European Commission's Company taxation proposals*, in *Bulletin for fiscal documentation*, 2004, p. 86.
- HM Revenue&Customs, *International Accounting Standards - The UK tax implications*, 2004.
- HOLMES K., *The concept of income- A multi disciplinary Analysis*, Amsterdam, 2000.
- HULLE K.V., *International convergence of accounting standards: a comment on jeffrey*, in *Duke Journal of Comparative & International Law*, 2002, p. 357;
- JAEGER P.G., *La "clausola generale" del bilancio nella direttiva comunitaria e nel diritto tributario italiano*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 1984, p. 471.
- JIMENEZ A. J. M., *Towards Corporate tax harmonization in the European Community*, *The Hague*, 1999.
- KOVÁCS L., *Le prospettive della CCCTB*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 699.
- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1981, p. 558.
- LAGUENY E.- MERCIER J.- PLAGNET B., *Les impôts en France*, Paris, 38°edizione, 2006.

LAMB M. – NOBES C. - ROBERTS A. , *International variations in the connections between tax and financial reporting*, in *Accounting and Business Research*, 1998, p. 173.

LAMBERT D., *Costly, Complex and Counter-productive. The case against the Common Consolidated Corporate Tax Base*, London, 2008.

LANG M. - VANISTENDAEL F., *Accounting and Taxation with special regard to trading emission rights & Assessment of ECJ case law*, Amsterdam, 2007.

LANG M.- PISTONE P.- SCHUCH J.- STARINGER C., *Common consolidated corporate tax base*, Vienna, 2008.

LAUZAINGHEIN C.- NAVARRO J.- NECHELIS D., *Droit comptable*, Paris, 2004, p. 6.

LIBONATI B., *Formazione del bilancio e destinazione degli utili*, Napoli, 1978.

LODIN S.O., *The Imputation System and Cross-Border Dividend- need for new solution*, in *EC Tax Review*, 1999, p. 250.

LODIN O.- GAMMIE M. , *Home State Taxation*, Amsterdam, 2001;

LUPI R., *Corte di Giustizia e dividendi esteri: un' imposizione surrettizia del sistema dell' esenzione?* in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004, p. 1549.

LUPI R., *Diritto Tributario*, parte speciale, Milano, 2005.

LUPI R. *Le cautele in caso di distribuzione non resuscitano la maggiorazione di conguaglio*, in AA. VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004,

LUPI R., *Finanziaria 2008 e potere del fisco di sindacato sui bilanci*, in G. FRANSONI, *Finanziaria 2008*, Saggi e commenti, Quaderni della rivista di diritto tributario, 2008, p. 193.

LUPI R., *Ias, proposte di adeguamento fiscale e magazzino titoli*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2005, p. 75.

LUPI R., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, 1986, p. 699.

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell' accertamento tributario*, Milano, 1988.

LUPI R., *Sostituzione dei principi contabili alle regole fiscali e possibile reinterpretazione degli organi verificatori*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2008, p. 29.

LUPI R., *Reddito fiscale e bilancio civilistico: a sorpresa tornano gli inquinamenti*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 3231.

- LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008.
- LYAL R., *Comitology*, in LANG M.- PISTONE P.- SCHUCH J.- STARINGER C., *Common consolidated corporate tax base*, Vienna, 2008.
- MACDONALD G., *HMRC v. William Grant & Sons Distillers LTD and Small (Inspector of Taxes) v. Mars UK Ltd: accountancy practice and the computation of profit*, in *British Tax Review*, 2007, p. 366.
- MACDONALD G., *Matching accounting and taxable profits: reflections on Gallagher v. Jones*, in *British Tax Review*, 1995, p. 484.
- MACDONALD G., *The taxation of business income, Aligning taxable income with accounting income*, in *Tax law review committee, Institute for Fiscal studies*, paper n. 2, London, 2003.
- MACDONALD G. - MARTIN D., *Tax and accounting. A response to the 2003 consultation document on corporation reform*, *Tax Law Review Committee*, in *The Institute for fiscal studies*, 2004, paper n. 4.
- MAISTO G., *The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?*, in *EC Tax Review*, 2004, p. 164.
- MANZONI I., *Fisco, le possibili azioni contro il falso in bilancio*, in *Rivista Summa*, 1996, p. 16.
- MARCHESSOU P., *L'incidence des normes IAS/IFRS sur le conditions de soumission à l'impôt sur les sociétés français des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles et des instruments financiers*, in DE BUNES J.- LASARTE J., *Estudios sobre las normas internacionales de contabilidad y el impuesto sobre sociedades en el ambito de la Unión Europea*, Madrid, 2006.
- MAZZA G., *Il bilancio di esercizio e la dichiarazione dei redditi*, in AA. VV. *Il bilancio d'esercizio, problemi attuali*, Milano, 1978, p. 294.
- MCLURE C., *Coordinating business taxation in the single European Market: the Ruding committee Report*, in *EC Tax Review*, 1992, p. 13.
- MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, Volume I, Annali, 2007.
- MELIS G., *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 1152.

- MICCINESI M., *Le plusvalenze d'impresa*, 1993.
- MICHELI G. - TREMONTI G., *Obbligazioni (dir. Trib.)*, in Enciclopedia del diritto, Vol. XXIX, Milano, 1979, p. 409.
- MICHELI G., *Divari fra legislazione civilistica e legislazione tributaria*, in Il reddito d'impresa, incontri con il Banco di Roma, 10/12-12-1973, Roma, 1974, p. 207.
- MORSE D.- SALTER D. - WILLIAMS D., *Davies. Principles of Tax Law*, IV edition, London, 2004.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva*, in A. AMATUCCI, Trattato di Diritto Tributario, 1994, p. 225.
- MOSCHETTI F., *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di illegittimità costituzionale*, in Rassegna Tributaria, 1989, p. 57 (p. 60).
- MOSQUERA VALDERRAMA I., *The CCCTB compatible with National GAAP? What's Next?*, in Intertax, 2008, p. 359.
- MOUSEL F., *Quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'Union européenne?*, Bruxelles, 2006.
- MURATORI D., *Profili tributari dei componenti imputati direttamente a patrimonio netto secondo gli IAS/IFRS*, in Rassegna Tributaria, 2008, p. 1353.
- NAPOLITANO L., *Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto tributario italiano*, Milano, 1953;
- NORBERG C., *Kari Tikka Memorial lecture: Accounting and Taxation*, in LANG M.-VANISTENDAEL F., *Accounting and Taxation with special regard to trading emission rights & Assessment of ECJ case law*, Amsterdam, 2007, p. 11.
- NUZZO E., *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc*, in Rassegna Tributaria, 1999, p. 1814.
- NUZZO E., *Bilancio di esercizio e dichiarazione dei redditi*, Napoli, 1979.
- OLLEON L., *Immobilisations incorporelles: grandeurs et servitudes de la jurisprudence SA Sife*, in Revue de jurisprudence fiscale, 2004, p. 3.
- OLLEON L., *Autonomie du droit fiscal : le moribond se port bien*, in Revue de Jurisprudence Fiscale, 2002, p. 355.
- ONIDA P., *Il bilancio di esercizio nelle imprese*, Milano, 1974.
- OUDENOT P., *Fiscalité approfondie des sociétés*, Paris, 2001.

- J. PAGAN, *Measurement of commercial profit for tax purposes (or what Willingale was really about)*, in *British Tax Review*, 1995, p. 75.
- PERRONE E., *Il "sistema tedesco" dei principi contabili e la IV direttiva CEE*, Padova, 1990.
- PLAGNET B., *Les rapport entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale*, in *Revue de science financière*, 1974, p. 695.
- PONTANI F., *Principi contabili*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sez. Commerciale, p. 660.
- PUOTI G., *Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito*, in *Rivista di Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario*, 1976, p. 271;
- QUARTA O., *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917.
- RICHARD J., *Etats de synthèse du plan comptable général de 1982*, in Y. Simon-P.Joffre, *Encyclopédie de gestion*, II edizione, 1997, Paris, p. 1207.
- ROMANO C., *La stabile organizzazione si avvicina ai soggetti residenti nel diritto tributario internazionale di origine convenzionale: il caso Saint-Gobain*, in *Bollettino tributario*, 2000, p. 328;
- ROMOLI VENTURI G., *Breve storia di quindici anni di lavori nel campo dell'armonizzazione delle imposte nella Cee*, in *Rivista di Scienze delle Finanze e Diritto Finanziario*, 1974, p. 419.
- ROSSI L.S., *La Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate: uno strumento ai margini dell'ordinamento comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2001, p. 605.
- ROSSIGNOL J., *La politique fiscal-comptable des entreprise en materie d'éléments incorporels*, in *Les petit affiches*, 2001, n.54, p. 4 ;
- ROSSIGNOL J., *La politique fiscal-comptable des Enterprise : les redevances de brevets, licences et marques*, in *Les petit affiches*, 2001, n. 77, p. 3.
- ROSSIGNOL J., *La politique fiscal-comptable des enterprise :les frais d'établissement*, in *Les petit affiches*, 2001, n. 58, p. 4.
- ROSSIGNOL J., *La politique fiscal-comptable des entreprises: l'alternative charge/immobilisation*, in *Les petit affiches*, 2001, n. 47, p. 4.
- ROSSIGNOL J., *Prudence, comptabilité et fiscalité*, in *Les nouvelles fiscales*, 2001, p. 23;

ROY T., *La convergence PCG/IAS : jusqu'où ?*, in *Revue française de comptabilité*, 2005, p. 32;

RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, p. 313.

SACCHETTO C., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, Vol. IV, Padova, 2001, p. 61.

SACCHETTO C., *L'Italia verso una riforma fiscale radicale: gli aspetti internazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, p. 357.

SACCHETTO C., *La tassazione delle società in Europa tra grandi scenari e realizzazioni concrete*, in AMATUCCI A, *Gli aspetti fiscali dell'impresa*, Trattato di Diritto Commerciale, Sez. I, tomo 8, Torino, 2003, p. 137.

SACCHETTO C., *Politiche Comunitarie (VII Politica Fiscale)* in *Enc. Giu. Treccani*, Vol. XXV, Roma, 1990.

SACCHETTO C., *Strumenti di tassazione dei redditi transnazionali: la disciplina comunitaria*, Relazione presentata al Convegno "La tassazione dell'impresa multinazionale nell'Unione Europea" tenutosi a Siena il 24 e 25 gennaio 2003.

SACCHETTO C., *Gli IAS/IFRS come punto di partenza per un imponibile comune europeo*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 3565.

SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992.

SALVINI L., *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV., *IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007, p. 193.

SAMMARTINO S., *I principi generali relativi al reddito d'impresa*, in AA. VV. *L'IREs: due anni dopo*, Milano, 2005, p. 29.

SAMPIERI MANGANO V., *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciali per azioni*, Milano, 1934-1936.

SCHAUB A., *Symposium on the convergence of accounting standards, The Use of International Accounting Standards in the European Union*, in *Northwestern Journal of International Law & Business*, 2005, p. 609.

SCHELPE D., *The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its Weaknesses*, in *EC Tax Review*, 1995, p. 71.

SCHÖN W., *International Accounting Standards. A "starting point" for a common European Tax Base?*, in *European Taxation*, 2004, p. 426.

SCHÖN W., *The David R. Tillinghast lecture: the odd couple: a common future for financial and tax accounting?* in *Tax Law Review*, 2005, p. 111.

SCHÖN W., *The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?* in *European Taxation*, 2002, p. 280.

SCHÖN W., *The future of legal capital*, in *European Business Law Review*, 2004, p. 429.

SCHÖN W.- SCHREIBER U.- SPENCEL C., *A common consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Berlin, 2008.

SCHWARZ J., *European Commission Strategy for Company Taxation in the European Community*, in *Bulletin for international fiscal documentation*, 2002, p. 217 ss.

SCOGNAMIGLIO G., *La ricezione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS ed il sistema delle fonti del diritto contabile*, in AA. VV., *IAS/IFRS, La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007, p. 29.

SERLOOTEN P., *Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal)*, in *Revue Fiscal finance publicq*, 1986, p. 167 ;

SFAMENI P., *Le fonti della disciplina del bilancio delle società*, in A. L. BIANCHI, *La disciplina giuridica del bilancio di esercizio*, Milano, 2001, p. 8.

SPENCEL C., *Comprehensive Tax Base or residual reference to GAAP or domestic Law*, in LANG M. - PISTONE P.- SCHUCH J.- STARINGER C., *Common consolidated corporate tax base*, Vienna, 2008, p. 63.

SPENCEL C., *Concept and necessity of a common tax base - an academic introduction*, in SCHÖN W. - SCHREIBER U.- SPENCEL C., *A common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Berlino, 2008.

STEVANATO D., *Imposta sul reddito delle società*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 5592.

STEVANATO D., *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corriere Tributario*, 2008, p. 3155.

TABELLINI P., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977.

TABET G., *I lavori della commissione Gallo con particolare riferimento al tema del disinquinamento del bilancio*, in *Il fisco*, 2003, p. 6063.

TABET G.- MINERVINI G., *Il reddito d'impresa*, Vol. I, Padova, 1997.

TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 1980.

- TESAURO F., *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in AA.VV. Commentario al testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti, Studi in memoria di A. E. Granelli, Roma-Milano, 1994, p. 217.
- TESAURO F., *Istituzioni di Diritto tributario*, Torino, 2005.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, parte speciale, Torino, 2006.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. II, 2008, p. 104.
- TILEY J., *The United Kingdom*, in H. AULT-B. ARNOLD, *Comparative Income Taxation*, The-Hague-Boston, 2004, p. 115.
- TILEY J.- COLLISON D., *UK Tax Guide*, London, 2006, p. 219.
- TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991.
- TOMASIN G., *Contrasti veri e apparenti fra norma civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili*, in *Rassegna Tributaria*, 1980, p. 52.
- TONTSH A., *Corporation Tax Systems and Fiscal Neutrality: the UK and German System and their Recent Changes*, in *Intertax*, 2002, p. 171.
- TOSI L., *Il requisito di effettività*, in A. AMATUCCI, *Trattato di Diritto Tributario*, 1994, p. 321.
- M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979.
- TROTABAS L., *Essai sur le droit fiscal*, in *Revue de science et de législation financière*, 1928, p. 25.
- VACCA I., *Gli Ias/Ifrs e il principio della prevalenza della sostanza sulla forma: effetti sul bilancio e sul principio di derivazione nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2006, p. 757.
- VANISTENDAEL F., *Ruding Committee Report: a personal view*, in *Fiscal Studies*, 1992, p. 85.
- VANONI E., *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, 349;
- VÁZQUEZ J., *La nuova direttiva sulla tassazione del risparmio: applicabilità ed efficacia*, in *Rassegna tributaria*, 2005, 1095;
- VICINI RONCHETTI A., *Il leasing finanziario nello IAS 17*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 3606.

VICINI RONCHETTI A., *Prime riflessioni sulle nuove regole di determinazione del reddito d'impresa per i soggetti tenuti al bilancio IAS/IFRS*, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2008, p. 999.

VICINI RONCHETTI A., *Legge finanziaria 2008 e principi IAS/IFRS: le modifiche all'art.83 del Tuir, una possibile soluzione dei dubbi interpretativi*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 680.

VICINI RONCHETTI A., *I principi IAS nella disciplina dei comportamenti adottati negli esercizi pregressi*, in *Corriere Tributario*, 2009, p. 460.

VILLEMOT D., *Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales*, in *Revue de droit fiscal*, 2003, p. 1581;

VILLEMOT D., *Présentation du rapport d 'etape du groupe IAS/Fiscalité*, in *Revue de droit fiscal*, 2005, p. 765 ;

VOTTO A., *L'accertamento sulle valutazioni di bilancio: i poteri dell'amministrazione anche alla luce della recente soppressione delle deduzioni extracontabili e delle modifiche concernenti i soggetti che adottano gli IAS*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, p. 204;

VITALI F. R.- VINZIA M. A., *Fair value per l'applicazione degli IAS*, Milano, 2005.

WHITING J., *Tax and accounting*, in *British Tax Review*, 2006, p. 267.

WILD G. , *Tax, AIM and IFRS*, in *Tax Adviser*, 2006, p. 10.

WIMAN B., *Equalizing the Income Tax Burden in a Group of companies*, in *Intertax*, 2000, p. 352.

WINDSOR F.- LEDOUBLE D., *Existe-t-il un droit comptable?* in *Revue française de comptabilité*, 1977, p. 575 (p. 584).

WUELLER P., *Concept of Taxable Income (part I), the German contribution*, in *Political Science Quarterly*, 1938, p. 83; *Concept of Taxable Income (part II), the American contribution*, in *Political Science Quarterly*, 1938, p. 557; *Concept of Taxable Income (part III), the Italian contribution*, in *Political Science Quarterly*, 1939, p. 555.

ZAPPA G., *Il reddito d'impresa*, Milano, 1950.

ZIZZO G., *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato di esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2005, p. 1165.

ZIZZO G., *Il potere di disconoscere gli oneri forfetari: un passo falso o il segno di una nuova era?*, in *Corriere Tributario*, 2008, p. 755.

ZIZZO G., *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 316

ZIZZO G., *La "questione fiscale" delle società che adottano i principi contabili internazionali*, in M. BEGHIN, *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Quaderni della rivista di diritto tributario, Milano, 2008, p. 135.

ZIZZO G., *La deduzione dei componenti forfetari*, in F. TESAURO, *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, Bologna, 2007, p. 397.

ZIZZO G., *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1994, p. 469.

ZIZZO G., *Stato e prospettive dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Corriere Tributario*, 2007, p. 931.

ZIZZO G., *Prime considerazioni in tema di consolidato mondiale*, in G. MARINO, *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi della società*, Milano, 2004, p. 155 ss.

ZWEIGERT K. - KOTZ H., *Introduzione al diritto comparato*, Milano, 1998.