

Dottorato di ricerca in “Diritto tributario delle società” (XXII ciclo)

Titolo della tesi:

“La determinazione della base imponibile per i soggetti IAS/IFRS”

Dottorando:

Cristoforo Florio

TUTOR:

Prof. Fabio Marchetti

ABSTRACT

Il lavoro di ricerca consta di un’analisi ragionata delle principali problematiche di natura tributaria scaturite a seguito dell’introduzione in Italia dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, la cui adozione è divenuta obbligatoria per alcune categorie di imprese ai fini della redazione del bilancio d’esercizio.

Le profonde differenze esistenti tra le norme civilistiche di redazione del bilancio e relativi principi contabili nazionali ed il *corpus* di principi IAS/IFRS hanno aperto un ulteriore dibattito sul principio di dipendenza dell’utile fiscale dal risultato economico del bilancio d’esercizio di cui all’articolo 83 del T.U.I.R. Principio, quest’ultimo, che si è sviluppato in coordinamento con la disciplina di bilancio dettata dal codice civile, basata sul criterio cardine della prudenza, a tutela della integrità del patrimonio dell’impresa.

Invece, il sistema degli IAS/IFRS presenta finalità alquanto diverse, essendo orientato a fornire al potenziale investitore uno strumento di valutazione delle sue scelte di investimento, privilegiando un sistema di rilevazione della *performance* aziendale, a prescindere da atti di realizzo e, dunque, anche su base valutativa. In sostanza, vengono

superate le tradizionali rilevazioni contabili fondate sulla natura giuridico-formale degli atti negoziali relativi alla gestione aziendale, in ossequio ad un principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Inoltre, in aggiunta alla questione di interferenza del fattore fiscale nella scelta dell'impianto contabile, è emerso un problema di disparità di trattamento, a seguito del quale soggetti versanti in situazioni economiche omogenee potrebbero subire prelievi diversi unicamente in ragione del sistema contabile utilizzato (spesso non scelto su base volontaria).

Tutto ciò impone delle riflessioni alla luce del principio di capacità contributiva, oltre che relativamente ai principi di certezza del rapporto tributario.

In tale contesto, oltre ai numerosi problemi di carattere pratico per le imprese IAS/IFRS *adopter*, la disciplina tributaria delle variazioni in aumento e/o in diminuzione del reddito di bilancio ha richiesto ulteriori approfondimenti, imponendo un intervento legislativo che, inizialmente, è stato incentrato sul principio di neutralità dell'imposizione fiscale tra imprese IAS/IFRS e imprese non IAS/IFRS (d.lgs. n. 38/2005). In altri termini, le differenze imposte dai principi contabili internazionali erano oggetto di "sterilizzazione fiscale", nel senso di annullamento del loro impatto sul calcolo del reddito imponibile, consentendo – in tal modo – di mantenere una parità di trattamento tra soggetti che redigevano il bilancio secondo diversi criteri contabili.

Tuttavia, tale scelta si è rivelata inadeguata per le motivazioni che saranno compiutamente esposte nella tesi, facendo emergere l'esigenza di un nuovo intervento normativo che, sotto l'impulso delle osservazioni della cd. Commissione Biasco nonché

dai pareri tecnici dell'OIC (Organismo Italiano di Contabilità) e di altri enti quali l'Assonime, Confindustria, ecc., è sfociato nella Legge finanziaria per il 2008, la quale – con la modifica dell'articolo 83 precedentemente citato – ha cercato di rafforzare la derivazione diretta (in maniera più evidente ai fini IRAP e con una maggiore cautela ai fini IRES, rimandando ad un successivo regolamento attuativo emanato nel mese di luglio 2009).

Tutto ciò va, inoltre, esaminato alla luce dell'indirizzo assunto dal legislatore comunitario, il quale si sta muovendo nella direzione di modernizzare le legislazioni nazionali dei singoli Stati Membri in tema di bilanci (dir. n. 51/2003), sottoponendo le regole del codice civile ad una profonda revisione al fine di avvicinarle alle regole IAS/IFRS.

Preso atto della piena recezione di tali regole nell'ordinamento italiano e della irreversibilità di tale processo, il mio lavoro si propone di riepilogare la normativa vigente e di fare luce sugli aspetti più controversi nella determinazione della base imponibile dei soggetti IAS/IFRS, secondo lo schema di seguito sinteticamente riepilogato.

Dopo una breve introduzione, nel capitolo 1 viene illustrato - nelle sue linee essenziali - il sistema delle fonti comunitarie e nazionali degli IAS/IFRS. In prima istanza, viene descritto il processo di armonizzazione contabile avviato in ambito comunitario nel 1978 con l'emanazione della prima delle tre direttive relative ai principi di redazione del bilancio, proseguito con la direttiva sul *fair value* (dir. n. 65/2001) e giunto, con il regolamento CE n. 1606/2002, all'introduzione dell'obbligo di adozione – per alcune categorie di imprese – dei principi contabili in discussione. L'ultimo intervento risale alla direttiva n. 51/2003 sui criteri di valutazione, sul contenuto degli schemi di bilancio e sull'informativa finanziaria prevista per i soggetti non IAS/IFRS *adopter*. Successivamente, viene

esaminato il sistema delle fonti nazionali, analizzando – sotto un profilo civilistico – le scelte operate dal legislatore nazionale con il decreto n. 38/2005. Con riguardo al “recepimento” da parte dell’ordinamento italiano del sistema degli IAS/IFRS esteso ad una pluralità di soggetti e non solo per il bilancio consolidato, ma anche per quello di esercizio, si è evidenziato come tali scelte abbiano, indubbiamente, procurato alcuni stravolgimenti, sia a livello civilistico che – come si vedrà – in campo tributario. Tuttavia, si è dell’opinione che la soluzione adottata dall’Italia ben si presti a recepire, in modo flessibile, un processo di armonizzazione contabile che non si è ancora concluso ma che è in continuo divenire e, allo stesso tempo, ha mostrato una apprezzabile volontà del legislatore italiano di non escludere l’Italia da un progressivo avvicinamento dell’intera Europa verso sistemi contabili evoluti, quali sono quelli fondati sugli IAS/IFRS.

Nel capitolo 2 si affronta la tematica della determinazione del reddito d’impresa, con particolare riguardo al principio di derivazione del risultato imponibile dal reddito di bilancio. In particolare, si propone una analisi storico – evolutiva di tale principio, illustrando i diversi atteggiamenti assunti nel tempo dal legislatore, fino a pervenire alla scelta di “derivazione rafforzata” avvenuta con la legge Finanziaria 2008. In tale ambito, sono proposti alcuni cenni in merito alla determinazione della base imponibile IRAP, come base di partenza per porre alcune riflessioni in merito alla sindacabilità, da parte dell’Amministrazione finanziaria, delle scelte di bilancio operate dal contribuente.

Nel capitolo 3 viene approfondito il principio di derivazione del reddito imponibile dal reddito di bilancio con specifico riguardo ai soggetti IAS/IFRS. Dalle scelte di neutralità operate con il decreto n. 38/2005 fino alla “derivazione rafforzata” della legge Finanziaria 2008. Anche in quest’ambito, sono state esaminate le possibili problematiche inerenti al diritto di giudizio dell’Amministrazione finanziaria circa la corretta applicazione dei

principi contabili internazionali e il diritto di contestazione delle impostazioni di bilancio, poiché il (quasi) pieno recepimento in ambito tributario dei criteri contabili determina una sorta di unificazione tra il risultato di bilancio ed il risultato rilevante ai fini fiscali, con possibili conseguenze sulla certezza del rapporto tra fisco e contribuenti. In particolare, si teme che con tale attività di controllo i verificatori fiscali saranno tentati di valutare la correttezza dell'applicazione dei principi contabili facendo ricorso agli strumenti interpretativi utilizzati per la normativa tributaria, con autonome e soggettive chiavi di lettura ed interpretazione dei principi, o anche ispirandosi alle posizioni che l'amministrazione potrà ritenere di assumere sul contenuto dei principi stessi, reinterpretandoli, appunto, con la propria ottica "fiscalistica" e culturalmente settoriale.