



La disciplina del bilancio alla luce delle novità introdotte dall'art. 6 della riforma "Mirone"

di Raffaele Marcello

Dottore di ricerca nella Seconda Università di Napoli

L'approvazione della legge di riforma del diritto societario, in virtù della quale il Governo è delegato ad adottare, entro un anno, uno o più decreti legislativi recanti le necessarie disposizioni attuative, prevede, tra l'altro, la revisione della disciplina del bilancio, che deve essere rivolta, in particolare:

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

b) ad armonizzare, con tali innovazioni, la disciplina fiscale sul reddito d'impresa, fissando le opportune disposizioni transitorie per il trattamento delle operazioni in corso alla data di entrata in vigore delle nuove norme.

Il tema è senz'altro meritevole di ulteriori approfondimenti, ma vale la pena di fare, in questa sede, qualche preliminare considerazione.

Come è noto, l'annoso problema dell'eliminazione delle interferenze fiscali coinvolge da più di un ventennio sia la dottrina (aziendalistica) (1), sia la

Intervento conclusivo tenuto il 9 novembre 2001 al Secondo Congresso nazionale su "Diritto societario: profili evolutivi e sfide per la professione", organizzato a Montesilvano (PE) dall'Unione nazionale Giovani Ragionieri commercialisti.

(1) All'accesso dibattito hanno contribuito specificamente e più recentemente, tra gli altri, F. Superti Furga, *Le rettifiche fiscali nel bilancio di esercizio*, in "Rivista dei Dottori Commercialisti" n. 1/1994; R. Viganò, *La natura economico-contabile*

giurisprudenza, e lo stesso legislatore al riguardo ha già mutato rotta più volte, passando da una sostanziale indifferenza al problema (2) alla previsione dell'appendice fiscale (3), sino ad arrivare

dell'area fiscale del bilancio, Liguori, Napoli, 1994; M. Tieghi, *L'area fiscale del conto economico ex art. 2425*, in A. Maticena, "Il bilancio di esercizio. Strutture formali, logiche sostanziali e principi generali", Clueb, Bologna, 1993; P. Tarigo, *La valutazione in bilancio della fiscalità differita e latente*, Giuffrè, Milano, 1991; A. Gaetano, *L'appendice fiscale al conto economico nello schema di legge delegata per l'attuazione della IV Direttiva CEE*, in "Giurisprudenza commerciale" n. 1/1991.

Non sono mancati, inoltre, studiosi di diritto tributario che da sempre hanno ritenuto l'impostazione del "monobinario" corretta ed efficace, a dimostrazione della scarsa sensibilità verso un "bilancio economico" al di fuori del circuito degli aziendalisti.

(2) A tale proposito, i più ricorderanno che, ante introduzione della IV Direttiva UE, così come opportunamente osserva anche M. Caratozzolo in *Il bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1998, pag. 659, i bilanci societari subivano "dei condizionamenti e dei veri e propri inquinamenti che la legislazione tributaria sulle imposte dirette esercitava, in quanto essa, in base al cosiddetto principio della dipendenza rovesciata, pur enunciando solennemente, all'art. 52 del Tuir, il principio dell'autonoma determinazione del reddito fiscale rispetto al reddito civilistico o contabile, costringeva poi il redattore del bilancio ad effettuare alcune impostazioni contabili ed alcune valutazioni in conformità alle disposizioni tributarie, anche se difformi dalle disposizioni civilistiche e dai corretti principi contabili, pena la deducibilità fiscale di alcuni costi ed altri componenti negativi di reddito". Il concetto di dipendenza rovesciata sarà in seguito ripreso.

(3) Abrogata da una modifica legislativa introdotta dalla L. 8 agosto 1994, n. 503 che eliminando le voci 24 e 25 del conto economico, introduceva nell'art. 2426 una disposizione del seguente tenore "È consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie", richiedendo, altresì, al n. 14) dell'art. 2427 l'indicazione dei "motivi delle rettifiche di valore e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi importi, appositamente evidenziati rispetto all'ammontare complessivo delle rettifiche e degli accantonamenti risultanti dalle apposite voci del conto economico".

all'attuale "liberalizzazione" delle interferenze fiscali, a condizione della loro espressa indicazione nella nota integrativa.

La revisione della normativa relativa al bilancio dovrà, pertanto, mirare all'eliminazione delle interferenze prodotte nello stesso dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa, attraverso la modifica della relativa disciplina, rivisitando l'art. 75 del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ed adattando l'art. 2426 del codice civile (4).

Le ragioni in virtù delle quali il legislatore delegato sarà chiamato a una vera e propria rivoluzione delle attuali regole che sovrintendono alla formazione del bilancio di esercizio sono contenute con puntualità e chiarezza nella relazione ministeriale accompagnatoria alla legge Mirone, ma ad onor del vero scaturiscono da una lenta evoluzione dell'*equivoco* del cosiddetto bilancio fiscale.

Nel nostro Paese, difatti, la relazione di sana dipendenza tra il risultato d'esercizio e il reddito imponibile è stata quasi sempre disattesa e ha viceversa quasi sempre prevalso, sia pure con qualche contrasto e comunque senza mai ricevere una legittimazione ufficiale da parte del legislatore, la relazione di dipendenza rovesciata del bilancio civilistico dalle norme di diritto tributario che regolano la determinazione del reddito fiscale dell'impresa. Dal momento che il diritto tributario subordina l'ottenimento di taluni vantaggi fiscali (sotto forma di alleggerimento del peso del tributo) al preventivo rispetto di alcune prescrizioni, da esso previste, in sede di formazione del bilancio civilistico, i compilatori di quest'ultimo documento sono stati costantemente posti di fronte all'alternatività di redigere il bilancio ignorando le prescrizioni fiscali (e perdendo, con ciò stesso e di riflesso, i vantaggi fiscali), ovvero di confezionare il documento in questione rispettando scrupolosamente la normativa fiscale, al fine di scongiurare il prodursi di effetti che sempre si sono risolti in un aggravio del prelievo. La preferenza generalmente accordata a quest'ultima alternativa ha determinato l'assoggettamento del bilancio alla normativa fiscale, e dunque un vero e proprio capovolgimento del rapporto di dipendenza: dalla dipendenza dell'utile fiscale dalle risultanze del bilancio civilistico e perciò delle norme che disciplinano tale bilancio, alla dipendenza della disciplina civilistica dalle norme fiscali sul reddito d'impresa (5).

(4) Un'ampia e puntuale disamina degli aspetti tributari di tale problematica è rinvenibile in J. Bloch e L. Sorgato, *Eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio d'esercizio*, in "Corr. trib." n. 38/2001.

(5) Sul concetto di "dipendenza rovesciata" e sulla sua portata cfr., tra gli altri, G. Falsitta, *I rapporti fra bilancio civile e bilancio fiscale alla luce della Quarta Direttiva CEE*, in "Rassegna Tributaria", 1987, I, pag. 113; R. Marcello, *Bilancio targato CEE. Risultato economico di esercizio e reddito fiscale di impresa*, in "Contabilità e Bilancio" n. 81/1991, pag. 71; G. Zizzo, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in

Anche nelle scelte operate con il D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 si optò, a mio giudizio, per la dipendenza rovesciata, sancendo una legittimità dell'utilizzo di norme tributarie nella redazione del bilancio d'esercizio.

Le prescrizioni dell'art. 43, n. 10, della Direttiva furono, difatti, parzialmente attuate dal legislatore italiano con una variazione originale, unica nel panorama europeo, che raccolse consensi in dottrina, ma anche numerosi dissensi.

Anziché fornire le informazioni richieste dai punti 10 e 11 dell'art. 43 sull'allegato al bilancio, il legislatore italiano, avvalendosi della facoltà concessa dall'art. 6 della Direttiva, preferì l'iscrizione nel conto economico delle voci 24 e 25. In tal modo il risultato economico generale dell'esercizio, anziché essere espresso da un'unica voce di saldo di conto economico veniva rappresentato in due diverse voci.

Coloro che approvarono la scelta del legislatore italiano, esaltarono il modello adottato in quanto capace di isolare e rappresentare distintamente gli effetti sul calcolo del risultato economico delle disposizioni tributarie, restituendo in tal modo al conto economico la sua genuina funzione.

Per quanto si possa concordare in linea di principio con le tesi a favore della previsione negli schemi di bilancio di un'area fiscale, è innegabile che tale scelta deluse le attese di quanti attendevano dall'attuazione della IV Direttiva un contributo alla trasparenza dei bilanci, che sarebbe stata possibile solo con l'abbandono della prassi dell'accavallamento con le norme civilistiche di regolamentazioni fiscali talvolta contraddittorie e scomposte. Ancora una volta a salvaguardia delle sacrosante esigenze del Fisco fu pagato il prezzo di interferire nei conti annuali.

In dottrina si riaccessero polemiche antiche sulla primaria funzione da attribuire al documento *bilancio*, che in una visione aziendalistica non può rappresentare lo strumento per assoggettare a imposta il reddito d'impresa, pur restando il principale documento di riscontro della dichiarazione annuale, e pertanto non è pensabile che tale documento destinato soprattutto a elementi di giudizio su risultati gestionali di periodo possa essere concepito quale strumento di tassazione, con la conseguenza che coloro che hanno continuato a pensare in chiave fiscale le formazione del bilancio annuale, hanno oscurato, con tali atteggiamenti, quella chiarezza che dovrebbe invece trasparire dal rendiconto d'esercizio.

La successiva eliminazione delle voci 24 e 25 determinò che le interferenze fiscali, non trovando più autonoma iscrizione negli schemi di bilancio, venissero conglobate indistintamente insieme a

AA.VV. "Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, 1994, pag. 505; G.F. Colombo, *Il bilancio d'esercizio*, Utet, Torino, 1994.

quelle della medesima natura, con l'obbligo di una specifica motivazione ed illustrazione nella nota integrativa. In tal modo si è voluto concedere la possibilità di effettuare direttamente nel bilancio solo quelle rettifiche di valore e quegli accantonamenti per i quali la normativa tributaria prevede obbligatoriamente l'iscrizione nel conto economico o nello stato patrimoniale, pena la perdita del beneficio fiscale. Ne è conseguito che le appostazioni di natura fiscale che non richiedono obbligatoriamente tali iscrizioni debbano essere effettuate nella dichiarazione dei redditi, in quanto, in assenza di vincoli fiscali all'iscrizione in bilancio delle interferenze fiscali, il bilancio d'esercizio deve obbligatoriamente essere redatto solo secondo le norme del codice civile. Occorre inoltre necessariamente fornire in nota integrativa oltre agli effetti sul conto economico delle interferenze fiscali, anche gli effetti cumulati nel tempo delle stesse, ai fini di un'informazione completa per il lettore del bilancio.

La descritta evoluzione della normativa civilistica ha peggiorato, per molti, l'informativa di bilancio sul piano dell'efficacia e non ha eliminato alcuni storici problemi, come:

- la corretta classificazione nello stato patrimoniale degli ammontari cumulati delle svalutazioni e degli accantonamenti effettuati per ragioni esclusivamente fiscali;

- la necessità di iscrizioni in bilancio delle imposte differite (6) correlate allo stanziamento di oneri non aventi una giustificazione civilistica.

A tale situazione, si spera, porrà rimedio la delega per la riforma, nella quale si coglie una nuova logica, tendente all'eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio civilistico, mediante un intervento diretto sulle norme tributarie.

In base alle nuove disposizioni, si produrranno i seguenti effetti (7):

- 1) il bilancio di esercizio verrà redatto esclusivamente in relazione alle disposizioni del codice civile (coadiuvate eventualmente dai principi contabili) senza che alcun criterio fiscale influenzi la valutazione di alcuna voce, rendono superflue pertanto le previsioni di cui al comma 2 dell'art. 2426 del codice civile;

- 2) la deducibilità fiscale delle voci di spesa non sarà condizionata all'inserimento delle stesse nel bilancio d'esercizio;

- 3) i criteri fiscali non in linea con quelli civilistici saranno utilizzati unicamente nella redazione della dichiarazione dei redditi. Le rettifiche fiscali

(6) Sul punto torna utile la consultazione del Principio contabile n. 25 della Commissione dei Dottori commercialisti e Ragionieri: "Trattamento contabile delle imposte sul reddito", in pocket n. 7, allegato a "il fisco" n. 45/2001, pag. 14513.

(7) Gli interessanti spunti sono offerti da L. De Angelis e C. Feriozzi, *La riforma del bilancio di esercizio*, in "La riforma delle società", speciale "Italia Oggi" n. 13, ottobre 2001.

al bilancio saranno inserite esclusivamente in apposito prospetto allegato alla denuncia annuale;

- 4) verrà stabilito con specifica norma di legge come provvedere alla rappresentazione in bilancio delle imposte differite. In effetti dovranno essere *legalizzati* gli effetti della fiscalità differita in bilancio che per molti aspetti sono già stati disciplinati dal Principio contabile n. 25 e hanno trovato effetto già a partire dai bilanci relativi all'esercizio 1999;

- 5) saranno modificati in senso conforme al nuovo indirizzo gli artt. 74 del Tuir e 2426, comma 2, del codice civile. Del resto che la riforma andasse verso una radicale trasformazione era rinvenibile già dalla relazione ministeriale accompagnatoria al disegno di legge Mirone dove esplicitamente si afferma che: "l'esperienza operativa in questi primi anni di applicazione degli artt. 75 del Tuir e 2426, comma 2, del codice civile, ha reso evidente l'opportunità di una disciplina che restituisca al bilancio la sua autonomia funzionale, senza che venga meno per le imprese la possibilità di avvalersi della opportunità fiscale della deducibilità". Ciò senza considerare, continua la relazione, "che le imprese sono state spesso indotte, per avvalersi delle anzidette opportunità fiscali, a esporre contabilmente un utile inferiore a quello reale, con pregiudizio spesso della loro immagine; infatti non sempre sono risultate sufficienti a fornire a terzi una chiara lettura del bilancio le spiegazioni contenute a tal fine nella nota integrativa".

Nonostante gli obiettivi della riforma appaiano chiari resta il dubbio che ai problemi noti vadano a sostituirsi altre difficoltà (al momento non prevedibili). L'intera materia dei rapporti tra la disciplina del bilancio civilistico e la determinazione del reddito imponibile d'impresa va vista in modo organico e bilanciato, senza privilegio alcuno per impostazioni estetiche o semplicistiche.

Le norme sul bilancio vanno sì cambiate, ma occorre preliminarmente individuare quali siano effettivamente le regole fiscali che creano interferenze e modificare le stesse in modo da eliminare radicalmente il problema.

La delicata questione va pertanto affrontata in modo congiunto sia da esperti di diritto d'impresa, sia da economisti aziendali, sia da tributaristi, al fine di evitare la creazione di una disciplina farraginosa e di difficile applicazione e interpretazione, laddove, invece, viene richiesta la massima semplificazione.

In un momento storico, come quello attuale, dove il Parlamento UE raccomanda "valori equi" nei bilanci, è sempre più necessaria una stretta correlazione tra le varie discipline giuridico-aziendali in modo da poter esprimere coerenza non solo a livello europeo, bensì internazionale, segnando quindi un importante passo avanti per quanto concerne il lungo processo di armonizzazione contabile ed informativa di bilancio obbligatoria.