

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11  
Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

## **O.I.C. – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITA’**

**Osservazioni e proposte in merito all’adeguamento della disciplina fiscale sul reddito di impresa alle modifiche introdotte nella disciplina del bilancio dal D. Leg.vo 17 Gennaio 2003, n. 6 (art. 6, 1° comma, lett. a) legge 3 ottobre 2001, n. 366)**

### **1 - Considerazioni generali**

La legge delega n. 366/2001 sulla riforma del diritto societario ha stabilito all’art. 6, 1° comma, lett. a) il principio della eliminazione delle “interferenze prodotte nel bilancio dalla normativa fiscale sul reddito di impresa anche attraverso la modifica della relativa disciplina”. A sua volta, il decreto legislativo 17 Gennaio 2003 n. 6, art. 1, ha abrogato l’ultimo comma dell’art. 2426 del Codice Civile che consentiva l’effettuazione di rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie. Tale abrogazione, tuttavia, non è sufficiente per l’eliminazione delle “interferenze fiscali”, perché è necessario che venga effettuata una serie di modifiche alla disciplina del reddito di impresa contenuta nel T.U.I.R. (D.P.R. 22 Dicembre 1986, n. 917 e successive modifiche).

Tali modifiche dovrebbero essere effettuate in base ai principi generali esposti nella relazione governativa al citato decreto legislativo n. 6/2003 (e, in modo più ampio ed organico, nella relazione illustrativa dell’art. 6 dello schema di disegno di legge delega a suo tempo predisposto dalla “Commissione Mirone”); principi che possono essere così sintetizzati:

- a) mantenimento del collegamento fra risultato economico scaturente dal bilancio d’esercizio e reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi; quest’ultimo ottenuto apportando al primo le variazioni in aumento e

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11

Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

diminuzione previste dalle disposizioni del T.U.I.R. (art. 52, 1° comma, T.U.I.R.)

- b) mantenimento della possibilità per le imprese di dedurre fiscalmente costi determinati in misura forfettaria superiore a quella considerata economicamente corretta e costi che non siano tali ai fini economici (es. ammortamenti anticipati), prevedendo la loro indicazione in apposito prospetto allegato alla dichiarazione dei redditi, qualora la loro imputazione al conto economico non sia possibile in base alle disposizioni del Codice Civile (o di leggi speciali) ed ai corretti principi contabili (o sia possibile per un importo inferiore)
- c) previsione di un analogo meccanismo di non imponibilità di componenti reddituali positivi agevolati, qualora la loro rilevazione nel conto economico non sia possibile in base alle disposizioni del Codice Civile (o di leggi speciali) ed ai corretti principi contabili

## **2 - Proposte di modifica delle attuali disposizioni del T.U.I.R.**

Le modifiche che si propone di introdurre nella disciplina del reddito fiscale di impresa contenuta riguardano soprattutto gli articoli 52 e 75 del T.U.I.R. che contengono disposizioni di portata generale:

- a) art. 52 – comma 1 – previsione della redazione di un apposito prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi, dal quale risultino le variazioni fiscali ai componenti reddituali ed i valori delle attività e passività patrimoniali riconosciuti ai fini fiscali se diversi da quelli indicati in bilancio. Sembra opportuno che le informazioni contenute nel prospetto vengano inserite anche

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11

Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

nella nota integrativa al bilancio (nella medesima sezione in cui dovranno essere contenute le informazioni relative alle imposte differite (art. 2427, punto 14, Cod. Civ.) )

- b) art. 75 – comma 4 – previsione, quale condizione di deducibilità di spese e perdite, della annotazione nell'apposito prospetto allegato alla dichiarazione dei redditi per tutti quei componenti negativi del reddito fiscale che non possono essere imputati al conto economico in base alle norme del Codice Civile ed ai corretti principi contabili (o possono essere imputati per un importo inferiore)

Dovranno essere, inoltre, introdotte modifiche per eliminare le “interferenze fiscali” in tutte le altre disposizioni del T.U.I.R. che attualmente le contemplano. A titolo esemplificativo si indicano le seguenti:

- a) art. 67 – comma 3 – eliminazione dell'obbligo di accantonamento in apposita riserva degli ammortamenti anticipati ed eliminazione della disciplina di tale riserva.
- b) art. 70 – comma 2 bis – eliminazione dell'obbligo di accantonamento in apposita riserva delle quote destinate a forme pensionistiche complementari
- c) art. 71 – comma 6 – per i crediti per interessi di mora, deducibilità integrale dei relativi accantonamenti e svalutazioni senza richiedere che essi vengano imputati al conto economico, quando questo non è possibile in base alle norme del Codice Civile ed ai corretti principi contabili

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11

Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

- d) art. 72 – eliminazione del fondo di copertura dei rischi di cambio, dato l’obbligo posto oggi dall’art. 2426 n. 8 bis) Cod. Civ. di valutazione dei crediti e debiti in valuta al cambio della data di chiusura dell’esercizio (obbligo che deve ritenersi esteso anche ai crediti finanziari iscritti in bilancio fra le immobilizzazioni). Peraltro, la norma sulla valutazione al cambio di chiusura è già presente, sia pure come facoltà e non come obbligo, nell’art. 76, comma 2, del T.U.I.R.

Al fine di attuare, poi, il “disinquinamento fiscale” dei bilanci in relazione ai cespiti che siano tutt’ora nel patrimonio delle imprese, sarà necessario prevedere, con norma transitoria, il ripristino dei corretti valori economico-contabili di tali cespiti, come se le “interferenze fiscali” non si fossero mai verificate, con contropartita in una specifica riserva di patrimonio netto. Dovrà essere assicurata l’esclusione della tassazione dell’eventuale materia impossibile che dovesse emergere.

### **3 - Modifiche conseguenti alla futura applicazione alle maggiori imprese dei principi contabili internazionali**

Nella predisposizione delle modifiche da introdurre nella legislazione tributaria sul reddito di impresa si dovrà necessariamente tener conto di una serie di provvedimenti normativi nazionali e comunitari, già emanati o di prossima emanazione, i quali modificheranno radicalmente, nello spazio temporale due/tre anni, il complesso dei principi e delle regole di redazione dei bilanci sia delle società quotate che delle imprese non quotate di maggiori dimensioni e di quelle appartenenti a settori sottoposti a “vigilanza” (banche, enti finanziari in generale, imprese di assicurazioni):

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11  
Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

- a) il Regolamento Comunitario n. 1606/2002 del 19 Luglio 2002 ha stabilito che tutte le società quotate dovranno redigere, dall'esercizio 2005 in poi, il bilancio consolidato in base ai principi contabili internazionali dello IASB – International Accounting Standards Board (già IASC), che si basano, in misura crescente, sul fair value (valore corrente, di mercato) anziché sul costo storico. Questo obbligo molto probabilmente sarà esteso dallo Stato Italiano ai bilanci individuali di tali società (che sono i bilanci rilevanti ai fini fiscali) ed ai bilanci, individuali e consolidati, delle imprese appartenenti ai settori vigilati, sopra menzionate. Non è improbabile che l'applicazione degli IAS venga estesa anche ai bilanci individuali delle società controllate da società quotate (almeno, quelle incluse sull'area di consolidamento, per ovvie ragioni di uniformità dei criteri di redazione dei bilanci da consolidare)
- b) la Direttiva Comunitaria n. 2001/65/EC del 27 Settembre 2001, che dovrà essere attuata in Italia nei prossimi mesi, prevede l'applicazione su base volontaria (da parte delle imprese non assoggettate al Regolamento di cui al precedente punto a)) del criterio del fair value, in luogo del criterio del costo storico, agli strumenti finanziari, compresi gli strumenti (primari e derivati) di copertura dei rischi finanziari. Tali criteri potranno anche essere applicati ai bilanci individuali e non solo ai bilanci consolidati
- c) stanno per essere definitivamente approvate alcune modifiche alla IV<sup>a</sup> e VII<sup>a</sup> Direttiva CEE, che l'Italia dovrà poi attuare entro il prossimo anno 2004. Tali modifiche introducono una serie di significative innovazioni, che consistono nella possibilità di derogare, in via generale, al principio della valutazione al costo storico ed al principio di realizzazione dei

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11

Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

ricavi, al fine di consentire a tutte le imprese che lo desiderano di applicare i principi IASB in luogo delle disposizioni del Codice Civile e dei principi contabili nazionali.

Vengono anche introdotti il principio della prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica delle transazioni o dei contratti ed il principio della valutazione al fair value anche delle attività non finanziarie iscritte in bilancio. I principi menzionati (la cui applicazione probabilmente sarà facoltativa, non obbligatoria) potranno riguardare anche i bilanci individuali.

In previsione del quadro normativo che si va delineando in sede comunitaria e nazionale, appaiono superate alcune disposizioni della riforma societaria strettamente legate al principio del costo storico, che si pongono in contrasto con un processo di modernizzazione e di internazionalizzazione degli ordinamenti economico-contabili che interessa tutti i Paesi dell'Unione Europea. Ne sono esempi, in particolare, la mancata previsione, con tutta la chiarezza ed ampiezza necessarie, del "principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica delle transazioni o dei contratti" (sostituito da un ambiguo riferimento, inserito nell'art. 2423 bis n. 1 Cod. Civ., alla "funzione economica" degli elementi patrimoniali); la previsione, nell'iscrizione in bilancio degli effetti dei contratti di finance lease, dell'utilizzo del "metodo finanziario" solo in nota integrativa, mentre invece lo IAS 17 ne prescrive la piena applicazione negli schemi di bilancio; la previsione della contabilizzazione, nel primo bilancio d'esercizio successivo ad una fusione o scissione, delle attività e

## **Organismo Italiano di Contabilità**

### **Fondazione**

00187 **Roma**, Piazza Venezia 11  
Tel. 06/69529271 Fax: 06/6781254

passività della società incorporata o scissa ai precedenti valori contabili anziché ai valori correnti come invece viene stabilito dallo IAS 22

Nella predisposizione delle modifiche alla disciplina fiscale del reddito d'impresa si dovrà tener conto degli effetti della valutazione delle attività e di alcune passività al fair value, anziché al costo storico o al valor nominale, e dell'inclusione nel conto economico delle differenze di valore in più o in meno dei cespiti.

La futura disciplina non dovrà penalizzare le imprese che sono obbligate dal Regolamento Comunitario sopra menzionato ad applicare i fair values, o che li applicano in via volontaria.

Il problema si porrà soprattutto per gli strumenti finanziari per i quali la valorizzazione al fair value costituirà il criterio di valutazione prevalente. In particolare per gli strumenti finanziari gestiti con una finalità di trading e per quelli gestiti in modo integrato (i cosiddetti "portafogli complessi"), le imprese potranno applicare solamente il suddetto criterio di valutazione.

Il fine di attuare un regime di neutralità fiscale sarà necessario evitare che l'applicazione del fair value, superiore al costo storico, comporti la tassazione delle relative differenze di valore (come avverrebbe con le attuali disposizioni degli artt. 59 e 61 del T.U.I.R. per le rimanenze di magazzino ed i titoli destinati alla negoziazione).

Il Presidente del Comitato Tecnico-  
Scientifico dell'O.I.C.  
Prof. Matteo Caratozzolo