



Introduzione

Di LIVIA SALVINI

Il D. lgs. n. 139/2015, recependo la Direttiva 2013/34/UE, ha realizzato una riforma di ampia portata (anche se forse di non ampio respiro sistematico) nella disciplina civilistica del bilancio, nei principi contabili nazionali e, di conseguenza, nella disciplina del reddito di impresa ai fini IRES. Innanzitutto sono state apportate modifiche ed integrazioni all'art. 2423 *bis* cod. civ. recante i principi di redazione del bilancio di esercizio. Norma che, per la sua portata generale, si applica a tutte le tipologie di soggetti che redigono il bilancio secondo le norme civilistiche.

In particolare:

✓ ha riscritto il principio di prevalenza della sostanza economica, sopprimendo al n. 1 l'inciso "*nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato*", che tanti problemi interpretativi aveva dato, ed inserendo nello stesso articolo il n. 1 *bis*, in cui si prevede che "*la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione e del contratto*". Si sposta così il riferimento del termine "sostanza", passando dalla voce di bilancio all'operazione o al contratto;

✓ ha introdotto *ex novo*, nel comma 4, il principio di rilevanza, per il quale "*non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa qualora la loro inosservanza abbia effetti irrilevanti al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta.*"

L'art. 12 D. lgs. cit. rinvia ai principi contabili nazionali la funzione di declinare praticamente (come precisa la Relazione) questi principi generali, attribuendo in modo esplicito all'OIC il ruolo di aggiornare gli ITA GAAP sulla base delle disposizioni contenute nel decreto stesso; ciò nell'esercizio della funzione, riconosciuta all'Organismo dal D.lgs. n. 38/2005, di emanare i principi contabili nazionali. Come è stato osservato ¹, dunque, attualmente l'ordinamento contabile nazionale è imperniato sul codice civile e sui principi contabili emanati dall'OIC, potendosi così considerare *“in gran parte superate le incertezze circa la funzione e la collocazione giuridica di tali principi. Essi interpretano e, laddove necessario, integrano le disposizioni contenute nel Codice, così da definire un quadro quanto più possibile completo delle regole da applicare in sede di redazione del bilancio”*.

L'OIC ha pertanto modificato numerosi principi contabili ², tra cui l'OIC 12 (Composizione e schemi del bilancio di esercizio), ma non ancora l'OIC 11 (Bilancio di esercizio, finalità e postulati), che costituirà l'occasione per inquadrare, tra l'altro, la regola generale della prevalenza della sostanza economica. A quest'ultimo proposito, il principio da emanare dovrà anche chiarire un punto fondamentale, non precisamente individuato dal legislatore ed oggetto di dibattito, vale a dire se tale regola dovrà essere applicata dal redattore del bilancio anche in ipotesi non espressamente previste dagli OIC.

Dall'esame dei principi contabili modificati emerge che il concetto di prevalenza della sostanza sulla forma che è stato adottato è sì di carattere economico, ma tende comunque a dare una rappresentazione (sostanziale) degli effetti giuridici dei contratti, senza giungere al superamento della forma giuridica e dei relativi effetti ³.

Per coordinare la normativa fiscale con la nuova disciplina OIC, in sede di conversione del decreto Milleproroghe (art. 13 *bis* L. n. 19/2017 di conversione del D.l. n. 244/2016) è stato modificato l'art. 83 TUIR, recante il principio di

¹ Cfr. Assonime, circ. n. 14/2017, par. 2.3.

² Si veda al riguardo la nota di presentazione, dove vengono indicate, a titolo esemplificativo, numerose modifiche volte specificamente al recepimento dei principi generali in commento.

³ Cfr. Assonime cit., par. 3.5.

derivazione del reddito dal risultato di bilancio ai fini della determinazione dell'IRES. Nella sostanza, per i soggetti OIC *adopter* (ma tornerò poi su questa definizione) si applica un principio di “derivazione rafforzata” analogo a quello già previsto per gli IAS *adopter*. Valgono dunque anche per tali soggetti i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili.

Bisogna poi ricordare che il D. lgs. n. 139/2015 ha anche semplificato gli adempimenti delle società di capiteli in materia di bilancio, prevedendo:

✓ al nuovo art. 2435 *bis*, la redazione del bilancio in forma abbreviata (essenzialmente raggruppamento delle voci) e l'esonero dalla presentazione del rendiconto finanziario per le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità;

✓ nell'art. 2435 *ter*, che sono considerate micro-imprese le società di cui all'art. 2435 *bis* che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Le micro-imprese (nella cui categoria rientra – è appena il caso di ricordarlo – la maggior parte delle imprese italiane, ma nella quale potrebbero rientrare – come da più parti è stato già notato – anche soggetti assai rilevanti sotto il profilo patrimoniale come le *holding* industriali qualora non soddisfino i requisiti di cui ai nn. 2 e 3) applicano per la redazione del bilancio le stesse regole dettate per la forma abbreviata. Tuttavia esse sono esonerate dalla redazione:

- 1) del rendiconto finanziario;

2) della nota integrativa e della relazione sulla gestione quando le informazioni essenziali (espressamente individuate dalla legge) risultino in calce allo stato patrimoniale.

Tali disposizioni rispondono alla logica, fatta propria dalla Direttiva, di graduare gli oneri contabili in ragione della dimensione delle imprese, evitando oneri amministrativi sproporzionati rispetto alle reali esigenze informative.

Ora, secondo il nuovo art. 83 TUIR le micro-imprese di cui all'art. 2435 *ter* cod. civ. restano escluse dalla nuova "derivazione rafforzata"; l'esclusione sembra disposta con riferimento oggettivo alla categoria, e dunque indipendentemente dal fatto che l'impresa si avvalga o meno degli indicati esoneri dagli adempimenti contabili.

Questa esclusione mi dà l'occasione di fare qualche considerazione critica – senza togliere spazio ai relatori, ma anzi fornendo qualche spunto che forse potrebbe essere raccolto – sul nuovo sistema di tassazione del reddito di impresa sotto il profilo soggettivo.

In primo luogo si può osservare che non appare del tutto chiaro, sotto il profilo sistematico, perché le micro-imprese siano state escluse dal principio della derivazione rafforzata. Esse infatti applicano, al pari delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata, i principi OIC, con la sola esclusione di quelli relativi al costo ammortizzato e ai derivati⁴, applicando quindi la regola della prevalenza della sostanza sulla forma. Non vi è per il resto differenza tra i rispettivi bilanci, ma solo nella documentazione ulteriore (rendiconto finanziario e nota integrativa), che come si è visto le micro-imprese non sono tenute a redigere. Per effetto dell'esclusione, tali imprese restano le uniche che ancora soggiacciono agli oneri del doppio binario civilistico-fiscale (ovvero alla regola della "derivazione semplice"), oneri che per gli altri soggetti passivi IRES sono stati eliminati e che sono ora tanto più gravosi in quanto i nuovi principi OIC accentuano, con la loro impostazione sostanziale, le differenze rispetto alle regole fiscali. Si può dubitare della opportunità di tale scelta legislativa, tanto

⁴ È proprio nel divieto per le micro-imprese di valutare al *fair value* i derivati che l'Agenzia delle Entrate (Telefisco 2018) ha individuato la *ratio* della loro esclusione dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata.

più che le micro-imprese, come tutti gli altri soggetti passivi, applica no ai fini IRAP la regola della piena derivazione dal bilancio, senza variazioni, così massimizzando la divergenza tra gli imponibili rispettivamente rilevanti ai fini delle due imposte.

Altro interrogativo riguarda l'applicazione del principio di "derivazione rafforzata" alle imprese individuali e alle società di persone commerciali.

Si deve ricordare, a questo proposito, che la legge di bilancio 2017 (L. n. 232/2016) ha modificato le regole, recate dall'art. 66 TUIR, per la determinazione della base imponibile IRPEF delle imprese minori in contabilità semplificata (principalmente imprenditori individuali e società di persone commerciali), che non abbiano optato per la contabilità ordinaria. Per esse si applica un criterio misto competenza-cassa: cassa per costi e ricavi; competenza per le altre componenti reddituali.

Per quanto riguarda i restanti soggetti IRPEF (imprenditori individuali e società di persone commerciali in contabilità ordinaria per legge o per opzione) si applica per la determinazione del reddito di impresa l'art. 55 TUIR che, come è noto, rinvia – salve le deroghe specifiche – alle regole IRES, e dunque anche – almeno astrattamente - a quelle indicate dall'art. 83 TUIR. Quest'ultima norma, d'altra parte, riferisce l'applicazione la regola della derivazione rafforzata ai soggetti passivi che "*redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile*". Di qui la domanda se la regola in questione valga anche per questi soggetti (che, si rammenta, non sono micro-imprese, perché possono essere tali solo le società di capitali). La risposta appare quanto mai dubbia, in relazione al fatto che non è, allo stato, chiaro già sotto il profilo civilistico se ad essi si applichino o meno - alla luce delle previsioni dell'art. 2217 cod. civ. che impongono di attenersi ai criteri di valutazione previsti per le società di capitali -, le regole del bilancio civilistico dettate per queste ultime e quindi i nuovi principi OIC, in relazione ai quali è stata dettata la regola della derivazione rafforzata.

Qualora dovesse prevalere l'opinione negativa ⁵, ne risulterebbe una disciplina "a macchia di leopardo", in cui si assiste ora addirittura ad una tripartizione dei soggetti passivi delle imposte sul reddito, ciascuno con il suo *set* di regole per la determinazione della base imponibile: derivazione rafforzata per gli IAS *adopter*, derivazione rafforzata secondo regole diverse per gli OIC *adopter*, derivazione semplice per le società di capitali qualificabili come micro-imprese, per le società di persone e per le imprese individuali ⁶.

Questa frammentazione di discipline, dai contorni invero non certi, ripropone con decisione un tema già affrontato a seguito dell'introduzione del principio di derivazione rafforzata per gli IAS *adopter*, e cioè quello della conformità agli artt. 3 e 53 Cost. della previsione di criteri differenti di determinazione della base imponibile per le diverse categorie di soggetti, a seconda dei principi contabili adottati. Non voglio certo affrontare qui questo tema, che è tra l'altro trattato molto bene in dottrina (Zizzo tra i primi, Melis, e da ultimo Grandinetti nella sua monografia). Tali Autori, seppur con diversità di argomenti e – in parte – di conclusioni hanno messo in luce come si possa fondatamente dubitare della legittimità di un sistema che conduce inevitabilmente, in presenza degli stessi fatti giuridici ed economici, alla determinazione di basi imponibili diverse. Se è vero che in molti casi si tratta di differenze che sono destinate a riassorbirsi nel tempo, non è invero certo che ciò accada e neanche quali siano i tempi di tale riassorbimento. Mentre è comunque certo che anche una mera anticipazione finanziaria di imposte dovute da parte di un'impresa rispetto ad un'altra comparabile si traduce per la prima in un danno misurabile.

Mi limito ad osservare, sul punto, che le perplessità che sono state sollevate non possono che acuirsi laddove la linea di demarcazione tra chi applica il principio di derivazione rafforzata e quello semplice sembra più assomigliare ad un *zigzag* che ad una logica e netta cesura e soprattutto

⁵ Secondo l'Agenzia delle entrate (Telefisco 2018) alle società di persone – e dunque, per gli stessi motivi, agli imprenditori individuali – non si applica il principio di derivazione rafforzata.

⁶ Nonché per gli intermediari finanziari non IAS che seguono regole autonome per la redazione del bilancio.

laddove ci sono soggetti, come le micro-imprese, ai quali è *tout court* precluso l'accesso alla derivazione rafforzata. E ciò, come si è rilevato, in assenza di apprezzabili esigenze di semplificazione.