



Il principio di derivazione nella determinazione dell'imposta delle società: profili comparati

di **MARIO GRANDINETTI**

SOMMARIO: **1.** PREMESSA. – **2.** I MODELLI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE DELL'IMPOSTA SOCIETARIA IN UNA PROSPETTIVA COMPARATA. – **3.** I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IAS/IFRS E LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE. – **4.** L'IMPATTO DELLA DIRETTIVA 2013/34 UE NEGLI ORDINAMENTI TRIBUTARI DI FRANCIA, GERMANIA E REGNO UNITO. PROSPETTIVE DI RIFORMA PER L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

1. Premessa. Il principio di derivazione o dipendenza del reddito imponibile rispetto al risultato emergente dal bilancio d'esercizio è analizzato in questo studio in una prospettiva comparata.

L'approfondimento che ci proponiamo di effettuare assume una particolare rilevanza in ragione delle novità intervenute nella disciplina contabile europea. Il riferimento è al recepimento della Direttiva Europea 2013/34/UE e ai connessi riflessi fiscali.

In particolare, lo studio intende affrontare tre profili che rappresentano – a nostro avviso – i temi di maggiore interesse.

Un primo profilo riguarda l'individuazione e la descrizione dei principali modelli di derivazione o dipendenza presenti in alcuni ordinamenti giuridici europei.

Un secondo ambito di indagine è relativo agli effetti fiscali derivanti dall'evoluzione della normativa contabile.

Un terzo approfondimento si concentra sulle soluzioni fornite dai singoli ordinamenti giuridici analizzati rispetto ad una particolare categoria di soggetti passivi del tributo societario, vale a dire le piccole e medio imprese.

2. I modelli di determinazione della base imponibile dell'imposta societaria in una prospettiva comparata. Avendo riguardo alla disciplina

positiva rinvenibile all'interno degli ordinamenti dei paesi dell'Unione Europea, ma non solo¹, si possono individuare tre principali modelli di determinazione della base imponibile dell'imposta societaria.

In tale ambito, anticipando in parte le conclusioni cui giungeremo, non appare corretto proporre la tradizionale dicotomia tra il modello della totale derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio e quello della totale separazione tra le due determinazioni quantitative. Invero, la dottrina², anche tenendo conto delle soluzioni offerte dalle legislazioni nazionali³, ha identificato tre principali schemi di determinazione dell'imposta.

Il primo modello, denominato della "dipendenza formale", è basato su una stretta correlazione tra quanto indicato in sede di redazione del bilancio d'esercizio e quanto poi riportato nella dichiarazione dei redditi. In particolare, la stretta correlazione tra i due ambiti disciplinari implica, quale ulteriore condizione, la previa imputazione a bilancio dei componenti negativi di reddito mentre, solo per il tramite di specifiche disposizioni tributarie, è possibile deviare dal risultato di conto economico.

Il secondo modello, denominato della "dipendenza materiale", impone di utilizzare il risultato dell'esercizio quale base di partenza per determinare il reddito imponibile, ma non obbliga, in linea generale, ad una necessaria previa imputazione a conto economico dei componenti negativi di reddito quale condizione per poter usufruire di specifiche opzioni di natura tributaria.

Infine, il terzo dei modelli individuati, denominato della "materiale indipendenza", assume il dato di conto economico quale punto di partenza per la determinazione dell'imposta societaria, pur tenendo presente che la

¹ Al momento in cui si scrive il Regno Unito non ha ancora definito con le Istituzioni competenti gli aspetti giuridici derivanti dall'uscita dell'Unione Europea a seguito del referendum del 23 giugno 2016. Per tale ragione, e per i fini che interessano questo scritto, il Regno Unito verrà considerato come appartenente all'Unione Europea. Molte delle considerazioni che verranno svolte restano comunque valide, indipendentemente dall'appartenenza (o meno) all'Unione Europea.

² P. ESSERS – R. RUSSO, *The precious relationship between IAS/IFRS, national tax accounting systems and the CCCTB*, in AA. VV., *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB*, The Hague, 2009, p. 32.

³ Un'approfondita analisi è rinvenibile in D. ENDRES (edited by), *The determination of corporate taxable income in the EU Member States*, The Hague, 2007, pp. 25 e ss.

disciplina tributaria permette di riqualificare, autonomamente, tutte le fattispecie rilevanti per la determinazione della base imponibile.

La maggior parte delle discipline fiscali dei paesi dell'Unione Europea, tra cui quella francese (oltre a quella italiana), è orientata verso il primo dei modelli individuati, in cui la dipendenza formale è comunque di tipo "parziale".

Sono ascrivibili al secondo dei modelli considerati le discipline fiscali del Regno Unito e, solo da qualche anno, quella della Germania, mentre un sistema di materiale indipendenza è ravvisabile nella disciplina dell'imposta societaria olandese.

L'analisi dei modelli rinvenibili all'interno delle discipline fiscali dei paesi dell'Unione Europea ci permette di affrontare, in maniera più puntuale, lo studio comparatistico.

Gli ordinamenti oggetto della nostra attenzione sono quello francese, quello tedesco e quello del Regno Unito.

Nella scelta si è tenuto conto del fatto che i sistemi fiscali di Francia e Germania, sebbene entrambi ascrivibili a modelli di dipendenza, presentano, anche per ragioni storiche e per l'evoluzione che hanno subito negli ultimi anni, specifiche peculiarità, tali da poter giustificare una distinta trattazione.

Allo stesso tempo, la scelta di analizzare la disciplina del Regno Unito è dettata, oltre che dall'interesse ad approfondire un differente modello di determinazione dell'imposta societaria, anche per evidenziare come l'incidenza dell'introduzione dei nuovi principi contabili internazionali muti all'interno di un ordinamento giuridico da cui "derivano" tali principi contabili.

Un'ulteriore motivazione che ci ha condotto alla scelta di questi ordinamenti giuridici sta nella tipicità dei rispettivi modelli di determinazione del reddito i quali appartengono a due sistemi giuridici differenti, di *civil law* e di *common law*, e quindi in grado di offrire ulteriori e interessanti spunti di comparazione rispetto al modello italiano.

L'ipotesi è di verificare l'evoluzione (adeguamento) che gli Stati richiamati mostrano rispetto alle indicazioni che sono individuate dalla disciplina europea in materia contabile, con i connessi riflessi fiscali. L'obiettivo non è quindi solo lo

studio del diritto straniero, ma (anche) un'analisi comparata, atteso che i due approcci sono concettualmente e metodologicamente diversi, e ciò vale anche per le problematiche di diritto tributario.

Quanto al metodo occorre seguire le indicazioni che vengono dagli studiosi di diritto comparato, ovvero accedere allo studio del diritto straniero direttamente dalle fonti di un sistema giuridico, fonti "formanti", comprensivi della "mediazione" interpretativa della dottrina dello stesso Stato oggetto di studio⁴.

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 comparazione⁵. 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.

Quanto ai metodi individuati dalla dottrina⁶ comparatistica, particolarmente utile per la nostra indagine 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, vale a dire il diritto effettivamente applicato, c.d. *law in action*, che può non coincidere con l'enunciato contenuto negli atti legislativi, c.d. *law in the book*⁷. In tal modo vengono in evidenza gli elementi impliciti di un istituto e, in particolare,

⁴ Per tutti R. SACCO, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1980, p. 12 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*, p. 53, in *Digesto delle discipline privatistiche*, Sezione civile, Vol. IV, Torino, 1988. In ambito tributario si veda M. BARASSI, *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, p. 1501 e ss., in V. UCKMAR, *Diritto Tributario Internazionale*, 2005.

⁵ M. BARASSI, *Comparazione (Dir. Trib.)*, p. 1073, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di Diritto pubblico*, Milano, 2006; C. SACCHETTO, *Introduction*, p. 10, in C. SACCHETTO – M. BARASSI (a cura di), *Introduction to comparative tax law*, Soveria Mannelli, 2008.

⁶ A. GAMBARO – P.G. MONATERI – R. SACCO, *Comparazione Giuridica*, cit., p. 51.

⁷ M. ANCEL, *Utilità e metodi del diritto comparato*, Napoli, 1974, p. 70.

la comparazione può dimostrare che partendo da testi normativi diversi si può giungere a regole applicative simili o viceversa.

L'applicazione di questo metodo, si rivela particolarmente utile perché permette di ridimensionare, apportando maggiore chiarificazione, le tradizionali e storiche dicotomie o contrapposizioni sistematiche che vedevano, da un lato, il modello di tassazione societaria del Regno Unito come prototipo della netta contrapposizione tra il reddito d'esercizio e quello imponibile e, dall'altro lato, il modello tedesco e quello francese ispirati al principio della derivazione. Una contrapposizione che, alla luce dell'evoluzione dei vari formanti, soprattutto della giurisprudenza, non trova più effettivo riscontro nei modelli che analizzati⁸.

Pur non essendo possibile in questa sede un approfondimento dei diversi formanti relativi all'oggetto della nostra indagine si può comunque giungere ad alcune riflessioni di sintesi.

In primo luogo, appare chiara la convergenza, dei diversi modelli analizzati verso l'utilizzo del dato contabile per determinare la base imponibile dell'imposta societaria.

Si tratta di una conclusione confermata anche dagli studi comparatistici più recenti⁹, in cui viene rilevato che in tutti i paesi dell'Unione Europea vi è un collegamento tra la determinazione contabile e quella fiscale. Pertanto, pur in presenza di una teorica dicotomia tra il modello della derivazione e quello della totale autonomia, nei principali ordinamenti giuridici europei il modello prevalente è quello della derivazione.

In particolare, ciò che emerge con maggiore evidenza è la presenza di modelli di dipendenza che divergono sia per ciò che attiene alla fonte normativa

⁸ Una puntuale ricostruzione tesa a dimostrare quanto sostenuto è rinvenibile in W. SCHÖN, *The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?*, in *Tax Law Review*, 2005, p. 115. V. THURONYI, *Comparative tax law*, The Hague, 2003, p. 269, mette in evidenza, al fine di individuare il rapporto tra la determinazione contabile e quella fiscale, la necessità di tenere conto, oltre che delle singole disposizioni, anche della prassi e della giurisprudenza. Inoltre, ci sia consentito rinviare a M. Grandinetti, *Il principio di derivazione nell'IRES*, Padova, 2016, p. 260 e ss.

⁹ D. ENDRES – C. SPENGLER, *International Company Taxation and Tax Planning*, Ah Alphen aan den Rijn, 2015, p. 143; M. BARASSI, *A Comparative perspective*, p. 251, in M. GRANDINETTI (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: A comparative Approach*, Alphen aan den Rijn, 2016.

che stabilisce il collegamento tra l'imponibile fiscale e il risultato di bilancio, sia per la concreta applicazione della medesima norma alla fattispecie oggetto d'indagine. Infatti, da una parte, si può constatare la presenza di modelli di dipendenza formale, in cui la scelta di bilancio incide anche sulle condizioni di deducibilità dei componenti negativi di reddito, e dall'altra parte, vi sono casi in cui opera una dipendenza materiale, vale a dire che l'impostazione contabile non condiziona la variabile fiscale.

In secondo luogo, una volta individuata la tendenza di molti ordinamenti stranieri a delineare un modello di dipendenza, la comparazione permette di sottolineare che sebbene i singoli *starting points* siano (tendenzialmente) molto simili, i risultati a cui si perviene nella fase di determinazione dell'imposta societaria non sempre coincidano.

Ciò in ragione di una diversità "culturale" degli ordinamenti giuridici analizzati.

Tale circostanza è verificata nell'ordinamento tributario del Regno Unito, in cui sebbene una specifica disposizione preveda la dipendenza del reddito imponibile dal risultato determinato secondo i principi contabili, la giurisprudenza esercita un ruolo rilevante nella determinazione della base imponibile dell'imposta. Infatti, a seguito di un processo evolutivo che ha interessato la disciplina fiscale del Regno Unito, la sezione 46 del *Corporation tax Act 2009* ha previsto una derivazione del reddito imponibile dai principi contabili nazionali, i c.d. *generally accepted accounting practice* (GAAP). Tuttavia, il risultato contabile può essere modificato in aumento o in diminuzione in ragione di quanto richiesto dalla disciplina tributaria. Il legislatore si esprime nel senso di permettere le variazioni "*required o authorised by law in calculiting profits for corporation tax purposes*". L'utilizzo del termine *law* in luogo di *statute*¹⁰ implica che la definizione della base imponibile per le società dipende,

¹⁰ Nell'ordinamento del Regno Unito, che appartiene ai sistemi di *common law*, assume notevole rilevanza la differenza tra *statute* e *law*. Invero, il concetto di "legge" assume diverse caratterizzazioni a seconda della fonte e della forma. Quando ci si riferisce alla *statute law* si intende la legislazione in generale, ad esempio, l'atto del Parlamento (*Act of Parliament*), per distinguerla dal concetto di "*law*". In un ordinamento giuridico di *common law* la legge è quella stabilita in base al sistema del *case law* derivante, anche in presenza di una legge scritta,

oltre che dagli aggiustamenti previsti dagli annuali *Finance Act*, anche dalle 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 sia delineata correttamente dal punto di vista fiscale o quando sulla stessa problematica siano riscontrabili alternativi e differenti metodi di contabilizzazione.

3. I principi contabili internazionali IAS/IFRS e la determinazione della base imponibile dell'imposta societaria. Un secondo profilo che intendiamo affrontare è quello del recepimento dei principi contabili internazionali IAS/IFRS all'interno dei singoli ordinamenti che abbiamo individuato per lo studio comparatistico.

Le soluzioni fornite dagli ordinamenti nazionali nel dare applicazione al regolamento europeo n. 1606/2002 sono state disomogenee.

Tale discordanza è legata, in primo luogo, alle differenze storiche e culturali su cui si è imperniata l'imposizione societaria. Si pensi, ad esempio, alla funzione che, storicamente, è stata attribuita al bilancio di esercizio in paesi di *civil law*, come l'Italia, la Germania o la Francia, quale strumento per la tutela dei soggetti terzi (i creditori in particolare) e le correlate cautele in ordine ai criteri di redazione di tale documento. Invero, sebbene tutti i modelli analizzati individuino nella derivazione contabile il punto di partenza per la

dall'interpretazione giurisprudenziale. La differenza incide 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, fermi restando gli aggiustamenti previsti dalla legge. Nella disciplina fiscale del Regno Unito, sia per le persone fisiche sia per le società, l'ordinamento prevede, accanto alla vigenza di una serie di *Tax and Corporation Act*, contenenti i principi generali della materia oggetto d'indagine, il c.d. *Finance Act*. 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. 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 del Regno Unito, 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. 139; Id., *Dizionario giuridico, Italiano – Inglese, Legge*, Milano, 1996, p. 925.

determinazione della base imponibile non è possibile giungere, in fase di recepimento dei principi contabili internazionali, a risultati conformi tra i diversi ordinamenti analizzati.

Per effetto dell'operare del modello della derivazione, l'emanazione del regolamento europeo n. 1606/2002 ha posto (anche) la relativa problematica fiscale, sia per gli ordinamenti che hanno previsto l'obbligo di redigere i bilanci d'esercizio secondo i principi contabili internazionali, sia per quegli Stati che non hanno esercitato l'opzione concessa dal regolamento.

In alcuni casi, come quello italiano, si è data piena rilevanza fiscale ai principi contabili *IAS/IFRS* mentre, diversamente, in altri ordinamenti è stata prevista solo una facoltà di utilizzo degli *IAS/IFRS*, come nel caso del Regno Unito.

Una specifica peculiarità presentano gli ordinamenti fiscali di Francia e Germania. In entrambi i casi si è assistito all'introduzione di alcuni dei principi *IAS/IFRS*, ma all'interno della normativa contabile nazionale, generando un processo indiretto di convergenza verso gli *IAS/IFRS*, pur se limitato ad alcune poste di bilancio.

Da un punto di vista generale, non potendo in questa sede approfondire le singole legislazioni nazionali, si può sostenere che, in una prima fase, vi è stata una similarità delle misure adottate da paesi di *civil law* (l'Italia) e da paesi di *common law* (il Regno Unito). Tuttavia, se si analizzano nel dettaglio gli interventi operati, ci si rende conto che il passaggio ai principi *IAS/IFRS* per le imprese italiane è risultato di più difficile applicazione rispetto al medesimo processo relativo al Regno Unito. Infatti, i principi contabili *IAS* si sono formati nella realtà giuridica anglosassone. Ciò ha comportato, in prima approssimazione, una minore difficoltà applicativa per i soggetti passivi della *Corporation Tax*. Una indiretta conferma di tale minore impatto può essere rinvenuta nell'analisi della disciplina riguardante l'introduzione dei principi contabili *IAS/IFRS* nel Regno Unito. 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, i c.d. GAAP, venisse

estesa anche ai principi contabili *IAS/IFRS*. Tale scelta è stata compiuta senza la necessità di prevedere particolari disposizioni di raccordo riguardante la novità legislativa e stabilendo, inoltre, che le società interessate potessero utilizzare anche principi contabili non ancora omologati dalla Commissione europea. Tale ultima previsione può, sebbene indirettamente, dimostrare la similarità sostanziale tra i principi contabili nazionali e quelli internazionali.

Nell'attività di comparazione occorre, pertanto, tenere conto, quale primo elemento di valutazione, del tipo di rapporto 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. Tale approfondimento ci permette di verificare l'effettivo grado di similarità tra le soluzioni offerte dai diversi ordinamenti, senza assumere *sic et simpliciter* il dato normativo.

4. L'impatto della Direttiva 2013/34 UE negli ordinamenti tributari di Francia, Germania e Regno Unito. Prospettive di riforma per l'ordinamento tributario italiano. Il terzo e ultimo profilo che intendiamo affrontare è quello di verificare l'impatto che ha avuto la direttiva europea 2013/34/UE sulla determinazione della base imponibile dell'imposta societaria. Per rispondere al quesito che ci siamo posti può essere utile riprendere quanto abbiamo analizzato nei paragrafi precedenti.

Tra le conclusioni a cui siamo giunti vi è quella di aver verificato che partendo da problematiche comuni – la determinazione del reddito imponibile – esiste un processo di convergenza delle soluzioni adottate dai legislatori fiscali, vale a dire quello di fare affidamento sulla determinazione contabile.

Tale scelta è, nostro avviso, dettata sia da ragioni teoriche, ovvero collegate alla preferenza verso un sistema di determinazione del reddito imponibile "agganciato" a quello contabile, sia da ragioni di semplificazione

della determinazione dell'imposta, sia per il contribuente sia per l'amministrazione finanziaria¹¹.

È proprio la prospettiva della semplificazione che ci permette un collegamento tra il principio di derivazione dell'imponibile fiscale rispetto al risultato d'esercizio e la Direttiva europea 2013/34/UE, relativa ai bilanci d'esercizio e consolidato, e al recepimento negli ordinamenti giuridici oggetto della nostra indagine.

Se si analizzano i considerando della Direttiva e gli obiettivi che con tale strumento legislativo si intende (o si intendevano) raggiungere, è facilmente verificabile che tra questi vi è quello della semplificazione per i soggetti di piccole dimensioni, vale a dire considerare diversi set di regole, in funzione delle dimensioni. Tuttavia, avendo riguardo al testo della Direttiva, la differenziazione delle regole per la redazione del bilancio d'esercizio avviene in maniera graduale ed è prevalentemente di natura opzionale. Proprio su tale profilo, tra le principali critiche rivolte al legislatore europeo vi è quella di aver lasciato troppe opzioni agli Stati membri¹² impedendo, in ultima istanza, di pervenire ad una reale armonizzazione contabile. Tuttavia, ciò che occorre rilevare è che nel recepimento della Direttiva vi è una costante rappresentata dall'introduzione di uno specifico regime dedicato alle micro – imprese¹³.

Fatta tale premessa, occorre porsi (almeno) due interrogativi.

Il primo riguarda l'impatto che ha avuto la direttiva europea nei vari ordinamenti giuridici.

Il secondo, invece, riguarda il collegamento tra il principio di derivazione e l'ambito dimensionale delle imprese oggetto della direttiva contabile. Invero,

¹¹ 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. 12. Sul tema ci sia consentito rinviare nuovamente a M. Grandinetti, *Il principio di derivazione nell'IRES*, Milano, 2016, p. 47 e ss.

¹² In senso critico, rispetto a tale profilo, G. STRAMPELLI – M. L. PASSADOR, *The unfinished harmonization of the accounting law in EU*, p. 13, in M. GRANDINETTI (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34: A comparative approach*, Alphen aan den Rijn, 2016. Secondo gli Autori citati, diversamente, una completa armonizzazione è avvenuta per ciò che attiene al bilancio consolidato.

¹³ M. Venuti, *I principi ispiratori della nuova disciplina dei bilanci societari*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2017, parte I, p. 194.

abbiamo rilevato che il modello della derivazione risulta essere quello prevalente. Le ragioni che giustificano il ricorso al dato emergente dall'applicazione delle regole contabili sono diverse, tra cui la oggettività, la conformità del risultato rispetto a principi quali la capacità contributiva, l'utilità della sintetica rappresentazione per l'accertamento del reddito da parte dell'Amministrazione finanziaria, ecc. Inoltre, anche in relazione all'evoluzione della disciplina contabile, abbiamo verificato che si può sostenere che tali obiettivi non sempre possono essere raggiunti per le imprese di minori dimensioni, poiché proprio le ridotte dimensioni fanno assumere al dato contabile una minore affidabilità. In base a tali considerazioni, il quesito che possiamo porci, in una prospettiva comparata, è verificare come i diversi ordinamenti giuridici oggetto di studio hanno disciplinato (ed eventualmente differenziato) la determinazione della base imponibile per le imprese di minori dimensioni.

In relazione al primo quesito che ci siamo posti, avendo riguardo agli studi più recenti sul tema¹⁴, si può facilmente concludere che sia per la disciplina francese, sia per quella tedesca l'impatto della direttiva è stato molto modesto.

Tale conclusione poggia su almeno due considerazioni. La prima riguarda il fatto che in entrambi i casi la disciplina nazionale (e i relativi principi contabili) avevano recepito, attraverso un indiretto processo di adeguamento, alcuni dei principi alla base dell'attuale Direttiva contabile. Se si considera – ad esempio – il principio della sostanza sulla forma, si può agevolmente verificare che si tratta di una scelta che il legislatore francese, aveva già effettuato con il processo di convergenza verso alcuni principi *IAS/IFRS* e che, pertanto, non rappresenta una specifica novità¹⁵, mentre nel caso dell'ordinamento tedesco la dottrina ritiene che la Direttiva non ha richiesto uno specifico intervento

¹⁴ Ci si riferisce, per l'ordinamento tributario francese a R. Jaune, *Accounting and Taxation: France*, in M. Grandinetti (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Ah Alphen aan den Rijn, 2016, p. 110, e per l'ordinamento tributario tedesco a A. Eggert, *Accounting and Taxation: Germany*, in M. Grandinetti (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Ah Alphen aan den Rijn, 2016, p. 123.

¹⁵ A. De Bissy, *Comptabilité et fiscalité*, Paris, 2016, p. 231 e ss.

normativo poiché la disciplina civilistica era conforme alla *ratio* sottesa a tale principio.

Anche nel caso dell'ordinamento giuridico del Regno Unito può sostenersi che l'approccio che ha prevalso è stato quello volto alla semplificazione delle regole per la redazione del bilancio per le piccole e medie imprese, mentre per le restanti categorie di soggetti, le medio – grandi imprese, l'impatto è stato limitato in ragione del fatto che molti dei principi alla base della Direttiva erano già contenuti negli *UK GAAP*. Questi ultimi sono espressamente distinti tra quelli dedicati alle piccole e medie imprese e quelli relativi alle medio – grandi imprese o alle imprese quotate in un mercato regolamentato¹⁶.

Il limitato impatto, nonostante la prevalenza del modello della derivazione, discende – a nostro avviso – anche dalla considerazione che sia nell'ordinamento francese sia in quello tedesco, gli *IAS/IFRS* non sono obbligatori per il bilancio d'esercizio e, pertanto, molte delle opzioni della Direttiva che potevano generare delle conseguenze fiscali non sono state esercitate.

In relazione al secondo interrogativo che ci siamo posti si può rilevare che, storicamente, la disciplina fiscale francese ha tenuto conto delle differenze dimensionali, sia per ciò che attiene ai diversi metodi di determinazione dell'imposta e ai relativi adempimenti contabili, sia per ciò che riguarda i meccanismi di controllo (e di *compliance*) da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per ciò che attiene ai metodi di determinazione del tributo societario, i regimi individuati dal legislatore francese variano in funzione delle dimensioni. Accanto al regime ordinario (*régime du réel normal*) vi è quello semplificato (*régime du réel simplifié*) e quello dedicato alle micro – imprese e agli imprenditori individuali.

¹⁶ S. James, *Accounting and Taxation: UK*, in M. Grandinetti (edited by), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Ah Alphen aan den Rijn, 2016, p. 212.

Diversamente, per i due regimi semplificati, gli adempimenti contabili si riducono notevolmente e rappresentano delle “sintesi” rispetto a quelli previsti per il regime ordinario¹⁷.

Tuttavia, per rispondere compiutamente al nostro quesito è utile soffermarsi sugli strumenti di controllo e di *compliance* a disposizione dell’Amministrazione finanziaria e del contribuente, rispetto a quanto indicato all’interno del bilancio e della dichiarazione dei redditi

L’esperienza della legislazione francese è stata quella di non utilizzare (solo) forme di predeterminazione forfettaria della base imponibile per i soggetti di piccole e medie dimensioni, ma di coinvolgere nel procedimento di determinazione del tributo soggetti “terzi”, quali i centri di gestione aggregata (*centre de gestion agrégés*).

I centri di gestione aggregata sono stati costituiti con il compito di supportare l’Amministrazione finanziaria nella determinazione analitica della base imponibile, ma in un’ottica di collaborazione con il contribuente e coinvolgendo anche le associazioni di categoria poiché, quest’ultime, partecipano alla formazione dei centri medesimi¹⁸.

Il centro di gestione aggregata verifica la rispondenza tra i documenti contabili e la dichiarazione dei redditi della società, comunicando l’esito di tale attività anche all’Amministrazione finanziaria. Le funzioni dei centri e delle associazioni coinvolte è, da una parte, quello di orientare e assistere le imprese iscritte e, dall’altra parte, quello di prevenire verifiche e contenziosi con l’Amministrazione finanziaria. A tal fine, i centri di gestione aggregata effettuano controlli di coerenza e di verosimiglianza dei dati dichiarati, rispetto alle ulteriori informazioni economiche e statistiche utilizzate dall’Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti di piccole dimensioni. Presso ogni centro di gestione aggregata è presente anche un funzionario dell’amministrazione finanziaria,

¹⁷ Una dettagliata descrizione è rinvenibile in M. COUZIAN – F. DEBOISSY, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, 2014, p. 223.

¹⁸ Il modello francese è analizzato da E. LONGOBARDI, *L’esperienza francese del forfait*, in M. LECCISOTTI (a cura di), *Per un’imposta normale*, Bologna, 1990, p.165.

con funzioni di assistenza e consulenza che effettua un controllo prima dell'invio della dichiarazione.

Fino al 2006, il vantaggio principale dell'adesione ad un centro di gestione aggregata consisteva nell'abbattimento del venti per cento della base imponibile su cui si determinava il tributo. Nella disciplina in vigore, l'adesione garantisce un termine di decadenza per l'accertamento ridotto a due anni (rispetto ai tre previsti per tutti i contribuenti) e l'applicazione del tributo senza la maggiorazione del venticinque per cento che, diversamente, è applicata a chi non aderisce ai centri di gestione aggregata¹⁹.

La nuova disciplina va, pertanto, nella direzione di disincentivare il regime ordinario di derivazione contabile dell'imposta rispetto al quale si presume una sottostima dei valori da parte del contribuente. Tuttavia, l'adesione al centro di gestione aggregata non comporta l'abbandono del dato contabile, poiché l'obiettivo è pur sempre la ricerca del reddito effettivo da sottoporre a tassazione, in collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Nella prima fase d'introduzione si è dubitato dell'efficacia dei centri di gestione aggregata poiché avrebbero assolto esclusivamente alla funzione di controllo della regolarità formale della contabilità e della dichiarazione, mentre sarebbe mancata la parte relativa alla verifica di compatibilità e verosimiglianza dei dati dichiarati, anche in collaborazione con l'Amministrazione finanziaria²⁰.

¹⁹ La maggiorazione del venticinque per cento è stata dichiarata conforme all'ordinamento costituzionale francese con la decisione del *Conseil Constitutionnel* n. 16 del 2010. Décision n. 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, in <http://www.conseil-constitutionnel.fr>. Nella sentenza indicata il giudice costituzionale francese ha sottolineato che la maggiorazione del venticinque per cento limitata ai soggetti passivi non aderenti ai centri di gestione aggregata segue, nell'ambito di una riforma globale dell'imposizione reddituale in vigore dal 2006, la soppressione dell'abbattimento del venti per cento dedicato (invece) ai soli soggetti aderenti. Tuttavia, per meglio comprendere l'orientamento dei giudici costituzionali occorre tenere conto di quanto sostenuto nella sentenza n. 89-268 del 29 dicembre 1989 laddove i giudici costituzionali francesi hanno giustificato la differenza di trattamento tra i due soggetti (aderenti e non aderenti ai centri di gestione aggregata) in virtù di una differente "propensione" all'evasione fiscale, sottolineando la discrezionalità in capo al legislatore ordinario di individuare i criteri e le modalità, anche attraverso degli incentivi, per favorire l'obiettivo "costituzionale" di lotta all'evasione.

²⁰ Così E. LONGOBARDI, *L'esperienza francese del forfait*, in M. LECCISOTTI (a cura di), *Per un'imposta sul reddito normale*, Bologna, 1990, p. 184, in cui viene citato uno studio del *Conseil des Impôts* del 1984 svolto in occasione dei 10 anni dall'introduzione dei centri di gestione aggregata.

Tuttavia, in studi più recenti²¹, anche grazie al maggior utilizzo delle banche dati, si è dimostrata la validità di uno strumento di collaborazione al fine di ridurre l'evasione fiscale di questa specifica categoria di soggetti passivi dell'imposta societaria. In particolare, è stato messo in evidenza che attraverso l'intermediazione dei centri di gestione aggregata, il reddito medio annuo dichiarato dagli aderenti è superiore a quello dei non aderenti, così come il numero di verifiche fiscali conclusesi senza alcun rilievo è di gran lunga superiore nei soggetti passivi che hanno scelto di aderire ad un centro di gestione aggregata. Queste indicazioni, ad avviso della commissione di studio che ha predisposto il rapporto, mostra la validità dell'adesione ai centri di gestione aggregata per ciò che attiene al rispetto dei requisiti formali e permette, inoltre, di sostenere l'efficacia del confronto preventivo tra il contribuente, il centro di gestione e il funzionario dell'Amministrazione finanziaria quanto ai dati dichiarati. Infatti, prima dell'invio della dichiarazione viene svolta un'analisi di "coerenza e verosimiglianza" dei dati forniti dal contribuente rispetto a quelli in possesso dall'amministrazione finanziaria.

Nel Regno Unito diversamente, la differenziazione della determinazione della base imponibile in base alle dimensioni deriva dagli effetti generati dal caso *William Grant & Sons etc*²². Con tale sentenza è stata confermata la supremazia dei principi contabili GAAP rispetto alla valutazione giurisprudenziale, ragion per cui solo gli *statutes* possono prevedere variazioni in aumento o in diminuzione del reddito contabile. Infatti, secondo i giudici proprio lo sviluppo e il maggior dettaglio raggiunto dai principi contabili rispetto a quelli elaborati in passato riduce notevolmente il margine di intervento della giurisprudenza.

Tuttavia, proprio a fronte di tale evoluzione giurisprudenziale, e del maggior ricorso ai principi contabili, ha mostrato la necessità di disporre di un

²¹ Direction Général des Finances Publiques, *Les organismes agréés, Présentation et bilan*, 2008, in http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_4667/fichedescriptive_4667.pdf

²² *Revenue and Customs Commissioners v. William Grant & Sons Distillers Ltd; Small (Inspector of Tax) v. Mars UK Ltd*, sentenza del 28 marzo 2007.

affidabile sistema di determinazione del reddito d'esercizio (e di conseguenza fiscale), di cui difettano – in linea generale – le piccole e medie imprese.

Al fine di sopperire a questo deficit informativo da parte del bilancio, strumentale alla determinazione della base imponibile, anche il legislatore del Regno Unito è intervenuto sulla disciplina sostanziale. Con il *Finance Act 2013*, *Section 17-18*, è stato istituito un sistema di determinazione dell'imposta "semplificato" a cui possono accedere le società di piccole dimensioni che, diversamente dagli altri soggetti passivi della *Corporation tax*, possono utilizzare un sistema di determinazione dell'imposta per cassa, con un obbligatorio confronto preventivo con l'amministrazione finanziaria.

In conclusione, nella prospettiva della semplificazione, che rappresenta (anche) uno degli obiettivi della Direttiva, appare evidente che alcuni ordinamenti, quali quello francese e quello del Regno Unito, pur considerando la derivazione contabile come regola generale all'interno della disciplina positiva, hanno fornito strumenti "alternativi" e semplificati per i soggetti di minori dimensioni, già nella fase di determinazione dell'imposta.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, volendo proporre una comparazione rispetto a quanto abbiamo analizzato, è stato già rilevato²³ che per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali e del recepimento della Direttiva europea 2013/34/UE, l'articolo 83 del TUIR, dedicato alla determinazione del reddito complessivo, individua una tripartizione dei soggetti passivi del tributario societario. Da una parte, vi sono i soggetti passivi dell'IRES cui si applicano gli *IAS/IFRS*, e dall'altra parte i soggetti passivi dell'IRES destinatari delle regole civilistiche e dei principi contabili nazionali elaborati dall'Organismo Italiano di contabilità (OIC). All'interno di quest'ultima categoria, è possibile distinguere tra i soggetti di minori dimensioni, nello specifico le c.d. micro – imprese²⁴, rispetto a tutti gli altri soggetti che

²³ G. Melis, *Il nuovo principio di derivazione rafforzato per i soggetti OIC "adopter"*, in questo numero della rivista, p. 159.

²⁴ Sono considerate micro-imprese le società che nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi non abbiano superato: 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.

comprendono le piccole²⁵ e le medio-grandi imprese. Per quest'ultimo raggruppamento viene previsto che, in deroga alle regole individuate dal Testo Unico delle imposte sui redditi, i criteri qualificazione, imputazione temporale e classificazione assumono rilevanza fiscale così come previsti dai principi contabili OIC. Tale principio, c.d. della derivazione rafforzata, non è applicabile alle micro – imprese.

Per la determinazione della base imponibile siamo pertanto in presenza di una “neutralità” dal punto di vista procedurale, poiché tutti i soggetti passivi dell'IRES assumono quale base di partenza del reddito imponibile il risultato di conto economico, mentre vi sono rilevanti differenze dal punto di vista sostanziale. Come è stato opportunamente rilevato²⁶, la determinazione del reddito d'impresa è in funzione dei principi contabili adottati, *IAS/IFRS* oppure OIC, delle dimensioni dell'impresa e della natura giuridica.

Pertanto, sebbene attraverso regole differenti, per tutti i soggetti passivi IRES si assume che il dato emergente dal conto economico rappresenti una garanzia di affidabilità su cui impennare la tassazione della società, sia essa piccola, media o grande. Come abbiamo già rilevato, e l'evoluzione della disciplina contabile conferma quanto abbiamo sostenuto, si tratta di una conclusione facilmente confutabile poiché è ben noto che la dimensione organizzativa dell'impresa e il livello di *compliance* richiesto muta man mano che aumentano le dimensioni dell'impresa. Storicamente, tale differenziazione è stata “recuperata” in sede di accertamento del reddito dichiarato, laddove per i soggetti di piccole e medie dimensioni la disciplina tributaria italiana ha previsto l'utilizzabilità di strumenti presuntivi di determinazione del reddito imponibile, con risultati non sempre soddisfacenti. Possono rientrare in tale ambito anche gli studi di settore che, quantomeno fino a quando non è intervenuta la giurisprudenza di legittimità, hanno rappresentato uno strumento per la

²⁵ Le piccole società, abilitate a redigere il bilancio in forma abbreviata, sono quelle che 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.

²⁶ G. Melis, *Il nuovo principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC “adopter”*, in questo numero della rivista, p. 159.

determinazione “automatica” dei proventi tassabili su cui poi fondare dei successivi accertamenti.

Tuttavia, come è stato opportunamente rilevato²⁷, per la categoria dei soggetti passivi medio – piccoli, il sistema di determinazione del reddito imponibile e la successiva (eventuale) fase di accertamento del medesimo, ha perso coerenza e razionalità, poiché l’esistenza e l’ammontare del reddito sono stabiliti *ex post*, attraverso un articolato e dispendioso procedimento che può condurre ad “scollamento” tra la disciplina sostanziale di determinazione del tributo e quella procedimentale di accertamento del medesimo.

Il recepimento della Direttiva europea, ma ancora prima l’attuazione della Legge delega n. 23 dell’11 marzo 2014, potevano essere l’occasione per ripensare il metodo di determinazione della base imponibile per i soggetti passivi IRES medio – piccoli, e ipotizzare degli strumenti di *compliance ex ante*, in collaborazione con l’Amministrazione finanziaria, individuando degli strumenti di confronto preventivo, così come accade negli ordinamenti giuridici stranieri che abbiamo analizzato.

Tuttavia, l’attuazione della Legge delega n. 23 del 2014 ha introdotto dei nuovi istituti quali – ad esempio – l’adempimento collaborativo, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, l’interpello sui nuovi investimenti che, se analizzate dal punto di vista sia soggettivo sia oggettivo, rappresentano delle forme di interlocuzione avanzata tra l’Amministrazione finanziaria e la (grande) impresa. Diversamente, la parte della Legge delega dedicata “ad introdurre delle disposizioni per ampliare e revisionare il sistema di tutoraggio...al fine di garantire una migliore assistenza, in particolare a quelli di minore dimensione”²⁸, non è stata attuata.

Un timido segnale nella direzione di differenziare l’affidabilità delle scritture contabili in funzione delle dimensioni può essere intravisto nella sostituzione degli studi di settore, dedicati come noto alle piccole e medie imprese, con gli indici sintetici di affidabilità fiscale introdotti dal Decreto Legge n. 193 del 22

²⁷ A. Giovannini, *Il Re fisco è nudo*, Bologna, 2016, p. 180.

²⁸ Articolo 6 della Legge delega n. 23 dell’11 marzo 2014.

ottobre 2016²⁹ poi ridefiniti con il successivo Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017³⁰. I futuri indici sintetici di affidabilità, sulla cui efficacia non è al momento possibile esprimere un giudizio, nelle intenzioni del legislatore non dovrebbero rappresentare degli indici statistici per determinare il reddito in via presuntiva, ma degli strumenti per individuare un livello di affidabilità fiscale della singola impresa, a cui collegare uno specifico regime premiale, collocandosi nell'ambito della c.d. *tax compliance*. Tuttavia, si tratta di strumenti rispetto ai quali non è stata ancora definita la piena operatività. Con un primo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate³¹ sono stati elaborati ed approvati i primi settanta indici sintetici di affidabilità fiscale, applicabili già dal periodo d'imposta 2017. Per la restante parte, circa ottanta indici, l'attuazione dovrebbe avvenire a partire dal 2018³².

²⁹ Articolo 7-bis del Decreto Legge n. 193, del 22 ottobre 2016, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016.

³⁰ Articolo 9-bis del Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017, convertito con modificazioni dalla Legge n. 96 del 21 giugno 2017.

³¹ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 settembre 2017.

³² Nel momento in cui si scrive, il Governo ha presentato un emendamento alla Legge di bilancio 2018, Atto camera n. 4127, in cui viene proposto il rinvio dell'abolizione degli studi di settore e della piena operatività dei nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale solo a partire dal 2019.