

Evento celebrativo del decennale OIC  
*Il ruolo del National Standard Setter*

Intervento del Direttore Centrale Normativa dell' Agenzia delle Entrate  
Dott. Arturo BETUNIO

16 dicembre 2011

Buongiorno a tutti, vista l'ora e la densità degli argomenti trattati e immagino anche una legittima aspettativa di andare al lunch, cercherò di essere il più sintetico possibile.

Innanzitutto ringrazio a nome del Dottor Befera l'OIC per l'invito a questo importante evento e porto i suoi saluti in quanto purtroppo, per motivi indipendenti dalla sua volontà, non è potuto oggi essere presente come previsto.

La domanda che potrebbe venire spontanea, e di fatto mi è capitato di riceverla molte volte, è che cosa c'entra l'Agenzia delle Entrate con la regolamentazione dell'assetto contabile delle imprese. L'Agenzia delle Entrate suo malgrado c'entra ed è questa la domanda cui cercherò di rispondere sinteticamente.

Negli ultimi anni la connessione esistente tra la rappresentazione dei fatti aziendali in bilancio e le regole di determinazione del reddito imponibile ha subito una decisa intensificazione. Ciò risulta fisiologico in quanto le predette regole fiscali hanno come punto di partenza il risultato che emerge dal conto economico. A tale risultato, infatti, sono apportati alcuni aggiustamenti, attraverso quelle che tecnicamente si chiamano in gergo fiscale variazioni in aumento e in diminuzione del risultato di conto economico, al fine di pervenire al reddito imponibile e di garantire la corretta misurazione della capacità contributiva dell'impresa e anche la certezza nei rapporti tributari reciproci tra imprese e amministrazione finanziaria. In linea generale, quindi, il risultato che emerge dal bilancio è la base di partenza cui vengono applicate le disposizioni fiscali sia in materia di imposte sui redditi, sia in materia di IRAP, che è questa particolare e specifica imposta che abbiamo in Italia e che forse è poco conosciuta all'estero. Conseguentemente, l'attenzione dell'Amministrazione ai principi che regolano la redazione del bilancio si è intensificata sia con riferimento ai principi contabili domestici, sia con riferimento, soprattutto negli ultimi tempi, alla contabilizzazione conforme ai principi contabili internazionali.

In questo quadro avere come interlocutore uno *standard setter* nazionale, dotato di autonomia e capace di coordinare e rendere omogenee le istanze nazionali in materia

contabile è evidentemente un'esigenza che l'Agenzia delle Entrate avverte e per il soddisfacimento della quale auspica che si possa veramente addivenire quanto prima alla previsione di strumenti efficaci a tal fine.

Il risultato economico dal quale si parte per la determinazione del reddito imponibile è quello che risulta dal bilancio individuale. Il rapporto tra bilancio individuale o domestico e dichiarazione dei redditi, perché ricordo che il bilancio consolidato è sostanzialmente irrilevante ai fini fiscali, ha subito rilevanti cambiamenti con le riforme del diritto societario e del diritto tributario che ci sono state nel 2003 e che hanno posto fine al vecchio problema delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio.

Questi due interventi legislativi hanno contribuito a restituire al bilancio la sua originaria natura di documento redatto esclusivamente secondo le norme civilistiche, in conformità ai principi contabili e, allo stesso tempo, ha aumentato l'interrelazione tra il bilancio stesso e il reddito imponibile.

La stretta connessione che già fortemente condizionava l'ambito fiscale trova espressione nel principio della cosiddetta "previa imputazione", che è il principio secondo cui le spese e gli altri componenti negativi possono essere dedotti ai fini fiscali solo se risultano iscritti nel conto economico dell'esercizio. Pertanto, la corretta rappresentazione di bilancio è il presupposto per far concorrere i componenti negativi alla formazione della base imponibile. Va, peraltro, fatto presente che questo requisito non è sufficiente di per sé per individuare la base imponibile rilevante ai fini fiscali. Ciò in quanto in ambito domestico l'applicazione del principio di prudenza, che spinge il redattore del bilancio a includere nel proprio conto economico tutti i componenti negativi, relativi anche a spese ed oneri presunti, deve essere temperato con le limitazioni fiscali che razionalizzano le modalità con cui i predetti componenti concorrono alla formazione della base imponibile. Così, ad esempio, le valutazioni non trovano riconoscimento in sede fiscale. Solo alcuni accantonamenti per rischi ed oneri sono deducibili e le riduzioni di valore di determinati *asset* sono consentite secondo limiti predeterminati, così come la

ripartizione dei costi di acquisizione dei beni immobilizzati per la durata della vita utile degli stessi è calmierata da coefficienti tabellari di natura prettamente fiscale, che quindi possono divergere – e normalmente divergono – dalle procedure di ammortamento adottate in sede di bilancio. Per quanto concerne in particolare l'IRAP, la riforma operata nel 2008 ha ulteriormente alimentato la derivazione del reddito imponibile da dati di bilancio. Si pensi, al riguardo, che la norma fiscale addirittura cita espressamente le voci del conto economico che costituiscono la base imponibile di questa imposta.

In tale contesto di stretto legame tra bilancio e dichiarazione dei redditi, la corretta rappresentazione dei fenomeni aziendali in bilancio, diviene fondamentale per applicare le disposizioni fiscali. Per quanto prima evidenziato, le politiche di bilancio hanno quindi un impatto diretto sulla determinazione del reddito imponibile con il rischio che regole contabili poco chiare potrebbero alimentare contabilizzazioni che non rispecchiano le realtà giuridiche ed economiche delle operazioni aziendali con conseguente riflesso negativo in termini di definizione della base imponibile.

Questo stretto legame tra bilancio e fisco si amplifica per i soggetti che redigono il bilancio in conformità ai principi IAS/IFRS. Nella prima fase di introduzione di questi principi nel nostro ordinamento, cioè nel 2005, il legislatore fiscale ha mantenuto intatte le regole di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio, cercando di garantire la neutralità di trattamento tra i contribuenti che adottano i principi contabili domestici e quelli che adottano i principi contabili internazionali.

Successivamente, per superare le criticità che sono emerse nella realtà concreta per effetto dell'inconciliabilità fra la rappresentazione di bilancio basata sui principi contabili internazionali – e quindi sulla sostanza economica delle operazioni – e le regole del Testo Unico delle imposte sui redditi che invece sono orientate alla valorizzazione dell'aspetto giuridico-formale dei fatti aziendali, con la legge finanziaria del 2008 è stato previsto che la rappresentazione dei fatti aziendali, così come rilevata in bilancio, assuma diretto rilievo anche ai fini fiscali, rafforzando

appunto la derivazione del reddito imponibile dal bilancio. Conseguentemente, il ruolo del bilancio quale fonte primaria per la determinazione del reddito imponibile si è ancor più rafforzata. Come avviene per i soggetti che redigono i propri bilanci secondo le regole domestiche le uniche modifiche che si rendono necessarie, per quelli che adottano i principi contabili internazionali, sono quelle legate all'applicazione delle limitazioni di ordine fiscale ai fenomeni valutativi. Si tratta, a titolo di esempio, della parziale deducibilità delle svalutazioni, dell'irrelevanza degli accantonamenti che non sono espressamente previsti dalle norme fiscali e, come dicevo prima, dall'applicazione di coefficienti tabellari di ammortamento che sostituiscono quelli adottati in bilancio. Tale impostazione del regime fiscale ha reso ancor più rilevante, ai fini dell'individuazione del reddito imponibile, la rappresentazione contabile in bilancio dei fatti aziendali. Inoltre, divenendo così stretto il legame tra bilancio dei soggetti IAS/IFRS e il reddito imponibile, si accentua la necessità per l'amministrazione finanziaria di valutare le regole di redazione del bilancio, al fine di verificare la corretta applicazione dei principi contabili e i conseguenti riflessi sulla determinazione del reddito imponibile. Nell'ottica di una maggiore chiarezza a questi fini, anche il Decreto Ministeriale dell'8 giugno 2011 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha previsto regole di coordinamento fra la rappresentazione del bilancio IAS *compliant* e il Testo Unico. Per quanto concerne l'IRAP, inoltre, la riforma di questa imposta operata nel 2008, ha previsto per i soggetti IAS *adopter*, ad eccezione degli enti bancari e creditizi, la riclassificazione del proprio bilancio in base allo schema di bilancio redatto in conformità ai principi contabili nazionali. In questo caso la norma fiscale, partendo dalle voci del bilancio IAS/IFRS, correttamente rappresentate, le ricolloca nelle voci dello schema di conto economico domestico che costituisce la base imponibile dell'IRAP.

In questo quadro d'insieme è chiaro come la corretta rappresentazione dei fatti aziendali si rifletta direttamente sulla determinazione della base imponibile, sia ai fini

IRES che ai fini IRAP. E questo sia con riferimento ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, che con riferimento ai soggetti IAS *adopter*.

Quindi, in questo contesto, diviene fondamentale per l'Agenzia delle Entrate avere un interlocutore istituzionale indipendente, quale appunto l'OIC, che possa coadiuvare la prassi aziendalistica ai fini dell'individuazione di regole chiare per la contabilizzazione dei fatti aziendali che, pur consentendo ai singoli soggetti la scelta delle proprie *policy*, contrasti l'interpretazione strumentale delle disposizioni in materia contabile, finalizzata a pianificare il risultato di periodo, incidendo sulla corretta determinazione della base imponibile ai fini fiscali.

In ambito domestico, pertanto, sono fondamentali alcuni progetti avviati dall'OIC, come ad esempio l'aggiornamento dei principi contabili nazionali, che consentirà di assimilare l'evoluzione della normativa e della prassi contabile nazionale. Questo obiettivo è condivisibile da parte nostra, in quanto l'aggiornamento dei principi contabili nazionali potrebbe essere funzionale ad orientare modelli di comportamento omogenei fra soggetti che presentano le medesime fattispecie, con ripercussioni positive sulla distribuzione del reddito imponibile fra soggetti simili che pongono in essere le medesime operazioni.

Passando poi all'ambito internazionale, il riconoscimento fiscale della rappresentazione IAS/IFRS ha richiesto all'Agenzia un vero e proprio sforzo organizzativo, per affrontare l'esame delle ricadute in termini di determinazione della base imponibile. In ciò avere come interlocutore un unico *standard setter* nazionale può agevolare. La collaborazione con l'OIC ha comunque già agevolato. Sono circa tre anni che ci interfacciamo costantemente e i risultati dal nostro punto di vista sono assolutamente soddisfacenti. Auspichiamo, pertanto, che questa collaborazione possa diventare sempre più intensa e quindi migliorare il nostro lavoro e anche la soddisfazione dei contribuenti, che sempre meno potranno eccepire da parte nostra interpretazioni non conformi alla disciplina contabile. Anche il ruolo di osservatori che noi abbiamo presso l'OIC, e di cui ringrazio l'OIC, consente all'Agenzia delle Entrate di assistere all'attività di elaborazione dei principi contabili internazionali, di

supporto tecnico agli organismi internazionali che svolge l'OIC e di coordinamento con le attività degli altri *standard setters* europei. Quindi per noi la possibilità di intervenire nella fase di costruzione piuttosto che dover “subire” elaborazioni di cui non conosciamo l'origine, la genesi e la costruzione è fondamentale per cercare di arrivare il più preparati possibile all'assolvimento dei nostri compiti istituzionali. Di pari interesse risultano gli altri progetti, come ad esempio lo studio delle regole di passaggio dal bilancio IFRS al bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali. L'evoluzione delle disposizioni di bilancio, e parimenti di quelle fiscali, ha dedicato ampio spazio all'adozione degli IAS/IFRS. Di contro, allo stato attuale non pare essere espressamente disciplinato il passaggio opposto.

La definizione di regole contabili in tal senso potrebbe consentire, qualora si addivenisse a una decisione di questo tipo, la gestione dell'abbandono degli IAS/IFRS anche in materia fiscale, valutando la necessità o meno di regolare le fattispecie in via interpretativa, ovvero di rappresentare agli organi competenti le necessarie integrazioni della normativa esistente.

Da ultimo – è stato già citato da precedenti relatori – deve tenersi conto della procedura di cosiddetto *endorsement* interno, introdotta con il cosiddetto decreto Milleproroghe del 2011, che vede chiamare in causa sia l'OIC come organo consultivo per quanto concerne le disposizioni di coordinamento tra i nuovi IAS/IFRS e i bilanci d'esercizio, sia indirettamente l'Agenzia delle Entrate come organo tecnico per l'esame delle conseguenti disposizioni di coordinamento fra le regole di determinazione della base imponibile e nuovi principi contabili internazionali.

In conclusione, voglio segnalare che la scelta di delocalizzare a favore dello IASB, previo *endorsement* della Comunità Europea, la definizione del *set* di regole contabili e di conseguenze fiscali per la determinazione del risultato di periodo, ha eliminato la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di agire sulle leve fiscali e più tecnicamente ha reso impossibili eventuali aggiustamenti finalizzati a ridurre la volatilità della base imponibile. Oggi, grazie alla proficua collaborazione con l'OIC,

di cui ho più volte fatto cenno, si è in grado di anticipare le criticità riguardanti la rappresentazione in bilancio dei fatti aziendali secondo le regole internazionali IAS/IFRS, con lo scopo di coglierne, fin dalla pubblicazione delle prime bozze, i riflessi sulla determinazione della base imponibile. Ciò consente di porre in essere tutte le misure volte a prevenire la volatilità di cui parlavo prima, e quindi ai fini della corretta determinazione della base imponibile, e di azionare quegli strumenti, o proporre eventuali modifiche, di coordinamento fra le regole contabili e le regole fiscali al fine di garantire la certezza dei rapporti tributari e di eliminare gli ambiti non di discrezionalità, ma di arbitrio che, purtroppo, in diverse circostanze ci capita di individuare nell'ambito della redazione del bilancio, sia pure con esclusivo riferimento ai conseguenti effetti fiscali. Grazie.