

IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - Milano

n. 6 giugno - 1974

LAGOMARSINO: NUOVA TOTALIA ELETTRONICA mod. LD 122



Riserve tassate, continuità dei bilanci e riforma tributaria

La nascita del presupposto della riserva tassata - La meccanica di funzionamento - I costi derivanti dalla gestione delle riserve tassate, il concetto di registrazione fiscale e i disposti del Codice Civile - L'utilità delle registrazioni extracontabili/di GIUSEPPE INSALACO e FRANCO PONTANI

Ogni qualvolta in sede di definizione del reddito tassabile di impresa l'ufficio fiscale addiuvato ad una rettifica del reddito dichiarato nasce il problema di analizzare tale differenza ad evitare una doppia imposizione.

La differenza può essere originata dai seguenti motivi:

- a. costi fiscalmente non deducibili;
- b. costi non documentati;
- c. sottovalutazioni di inventario;
- d. spese incrementative non sospese;
- e. eccesso di accantonamenti;
- f. accantonamenti non fiscalmente ammessi;
- g. oneri pluriennali imputati ad un solo esercizio invece che ripartiti su più esercizi.

Nei casi a) e b) esiste una carenza nell'azienda che considera deducibili costi non inerenti od afferenti la gestione o comunque non provati e l'effetto di questa carenza non si può ripercuotere sugli esercizi successivi in quanto non esiste il presupposto della continuità di queste voci nei bilanci che seguono nel tempo.

Nei casi dal c) al g) la motivazione di rettifica provoca delle ripercussioni sui redditi degli esercizi futuri. Infatti se ad esempio un'azienda dovendo ammortizzare un cespite al 10% lo ammortizza al 20% non fa altro che abbreviare la vita fiscale del cespite creando il presupposto di minori utili tassati nell'esercizio in cui ha ammortizzato di più e di maggiori utili tassati negli esercizi in cui l'ammortamento non viene più effettuato.

La meccanica del funzionamento

Se l'azienda non tenesse conto di questa continuità nel tempo della gestione fiscale si troverebbe a pagare due volte le imposte.

Esempio

Supponiamo di avere un cespite di L. 1.000.000; che la quota di ammortamento fiscalmente ammessa sia il 10% e che l'azienda ammortizzi in un esercizio il 20%; si avrebbe la seguente tabella:

Anno	Quota Ammort. effettiva	Quota Ammort. fiscale	Differenza
1	100.000	100.000	
2	100.000	100.000	
3	200.000	100.000	+100.000
4	100.000	100.000	
5	100.000	100.000	
6	100.000	100.000	
7	100.000	100.000	
8	100.000	100.000	
9	100.000	100.000	
10	—	100.000	-100.000

Se l'azienda non tenesse conto delle riprese fiscali al terzo anno pagherebbe imposte sulle L. 100.000 di ammortamento non ammesso e al decimo anno pagherebbe imposte sul mancato ammortamento.

Tenendo invece conto della ripresa fiscale, al terzo anno anticiperebbe delle imposte che recupererebbe al decimo anno: infatti all'atto della ripresa rilevarebbe il fenomeno con il seguente articolo di evidenza:

Fondo Ammortamento a Fondo Ammortamento tassato

riducendo quindi il fondo di ammortamento alla dimensione fiscalmente ammessa e consentendo al decimo anno il calcolo della quota ammortamento con la possibilità di distribuire al decimo anno la riserva tassata agli aventi diritto agli utili senza ulteriore imposta in quanto già scontata al terzo anno.

Tutto ciò appare logico in termini economici. Esaminiamo ora il punto di vista fiscale.

L'ultimo comma dell'art. 75 del DPR 29-9-1973 n. 597 nello stabilire che «se l'ufficio delle imposte ha rettificato le valutazioni fatte dal contribuente, i valori rettificati valgono anche per il periodo di imposta successivo», induce ad affermare che le riprese al fine della rettifica del reddito dal contribuente dichiarato devono generare rettifiche corrispondenti di segno opposto nel successivo o nei successivi periodi di imposta; valga il seguente esempio:

Anno 1974	Reddito dichiarato	L.	1.500
	- recuperi su magazzino		170
	- ammortamenti non ammessi		15
	reddito accertato	L.	1.685
Anno 1975	Reddito dichiarato	L.	2.500
	- recuperi su magazzino		250
	- ammortamenti non ammessi		20
		L.	2.770
	detrazione per recuperi effettuati nel precedente periodo d'imposta		185
	reddito accertato	L.	2.585

Quanto sopra suggerisce una identità di vedute tra azienda ed ente fiscale ad evitare ingiustizie.

Le riserve tassate nella riforma tributaria

Giova a questo punto chiarire che le «riserve tassate», non trovano, nella terminologia di economia d'impresa, alcuna logica definizione e nè tantomeno possono essere assimilate ad altre riserve tipiche della gestione d'impresa¹; nonostante tali incertezze, essendo esse una realtà ed assumendo talora entità invero tutt'altro che irrilevanti costituiscono oggetto di vivo interesse da parte di tutti coloro che, essendo chiamati a «riconciliare i risultati economici» di esercizio con le necessità di carattere fiscale, devono trasformare componenti reddituali in altrettante componenti di segno opposto e quindi annotare tali trasformazioni che, nei casi più felici, riassumeranno l'originaria loro configurazione solo in periodi d'imposta successivi ad onta di ogni principio di competenza economica; alla luce di queste considerazioni possiamo considerare le riserve tassate alla stregua di costi ed oneri non ammessi in deduzione per i quali però è stata già pagata l'imposta.

¹ Le riserve, nella loro più ampia accezione, sono costituite da accantonamenti di utile destinati a finalità varie fra le quali non ultima, lo scopo di autofinanziamento; esse, fanno parte del capitale netto e ne costituiscono una parte c. d. «ideale».

Con l'avvento della riforma tributaria e con le nuove norme sulla determinazione del reddito d'impresa sembrerebbe che le riserve tassate non abbiano più motivo di esistere; ciò è determinato dal riconosciuto principio della continuità dei bilanci e dei conti dei redditi annuali principio per il quale i valori finali di un periodo d'impresa devono essere (non potrebbero essere diversamente) i valori iniziali del periodo successivo; dispone ad esempio l'art. n. 62 ultimo comma DPR n. 597: «... Le rimanenze di un periodo d'imposta, determinate a norma del presente articolo e tenuto anche conto delle rettifiche apportate dall'ufficio delle imposte, costituiscono le giacenze iniziali del periodo d'imposta successivo».

Accertato che ad evitare doppie imposizioni, ente fiscale ed azienda sono concordi nel «riportare a nuovo» determinati valori e a rettificare i risultati propri di gestione con dei movimenti di natura prettamente gestionale, occorre quindi definire se il procedimento in questione debba avvenire nella contabilità legale dell'azienda o se l'evidenza debba essere ritenuta extracontabile.

E' necessario qui ricordare che la meccanica delle riserve tassate comporta a volte l'iscrizione di veri e propri costi.

Ad esempio: se si ha una ripresa fiscale per i costi considerati incrementativi la posizione di contabilizzazioni per l'evidenza del fenomeno potrebbe essere la seguente:

- rettifica della posizione
«spese da ammortizzare» a «riserve tassate»
- ammortamento spese incrementative
«ammortamenti» a «spese da ammortizzare».

con la creazione di un costo che deriva unicamente dal fatto di avere rettificato una posizione economica con un artificio fiscale per evitare doppie imposizioni.

Esiste di conseguenza un conflitto tra la politica di bilancio economico per gli aventi diritto agli utili e la politica di bilancio fiscale, in quanto per esempio potrebbe essere politica di bilancio applicare quote di ammortamento tecnico invece che fiscale, considerare certi oneri come di periodo e non da ammortizzare, ecc., il che cozzerebbe con i disposti fiscali.

L'utilità delle procedure extracontabili

Si potrebbe quindi accettare la rettifica fiscale e il movimento delle riserve tassate come procedure extracontabili le cui poste non dovrebbero affluire al bilancio bensì solo alla dichiarazione dei redditi, in quanto tali meccanismi hanno un'origine e una finalità meramente fiscali, mentre il bilancio per gli azionisti rappresenta un rendiconto e una fotografia economica dell'azienda quale vista dal consiglio di amministrazione o dal titolare dell'azienda.

L'iscrizione di poste fiscali nel bilancio, non colli-

mando la visione del reddito economico con quello fiscale, porterebbe ad una non chiarezza del bilancio stesso con un vero problema di coerenza con il disposto degli artt. 2423 e segg. del Codice Civile.

Nulla osterebbe un procedimento extracontabile e alcuni articoli della recente normativa fiscale indurrebbero a ritenere di essere sulla giusta interpretazione (cfr. quanto dice l'art. 75 del DPR 29-9-1973 n. 597 in tema di valutazione delle rimanenze in omaggio al principio di continuità dei bilanci), se non ci fosse l'art. 74 del DPR n. 597 del 29-9-1973 che recita testualmente:

... «I costi e gli oneri non sono ammessi in deduzione se non risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite ...

«Non sono ammessi in deduzione i costi e gli oneri di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture ... se la registrazione è stata omessa ...».

Parrebbe dunque che determinati spostamenti di costi da un esercizio ad un altro per finalità esclusivamente fiscali non possa avvenire se non attraverso regolari procedimenti contabili.

Dobbiamo qui osservare, spezzando una lancia a favore dei procedimenti extracontabili che sarebbe sufficiente, per l'adempimento informativo del bilancio, che la relazione al bilancio predisposta da sindaci ed amministratori riportasse il commento alla situazione fiscale e un prospetto di riconciliazione tra il reddito economico

e quello fiscale.

Dobbiamo anche rilevare che l'iscrizione di tale riserva è, a nostro avviso, come lo è sempre stata, superflua, sufficientemente pericolosa e manifestamente insufficiente; è superflua, in quanto la contabilità non è e non sarà mai interessata alla definizione del reddito fiscale almeno per quanto riguarda la complessa composizione dell'imponibile definito, è sufficientemente pericolosa in quanto inficia le rilevazioni contabili di elementi ad essa estranei, è manifestamente insufficiente in quanto non essendo le rettifiche riferite specificatamente a singoli elementi del patrimonio, e dubitiamo che le cose possano cambiare di molto per il futuro, ne consegue la impossibilità di un suo corretto utilizzo; la stessa riserva diviene ingiustificabile laddove l'elemento patrimoniale o la utilità che ha determinato il suo sorgere non esistono più con la conseguenza che alcune componenti reddituali di trascorsi periodi vengono senza alcuna logica trasferiti ad esercizi successivi seguentemente, in quelli in cui il reddito è diventato definitivo.

Le considerazioni accennate dovrebbero essere sufficientemente convincenti sull'utilità della gestione dei fondi tassati e ci consentono di affermare la gestione extracontabile delle riserve tassate quale unico vero metodo capace di assicurare la continuità di tutte le componenti di reddito nel pieno rispetto del fondamentale principio dell'inerenza della spesa alla produzione.