

# CONVEGNO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

SULLA RIFORMA TRIBUTARIA

NAPOLI, 25-26 GIUGNO 1973

GIOVANNI SBRESCIA

dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Napoli

*La iniqua divergenza fra reddito  
d'impresa e reddito fiscale  
resterà eliminata a riforma attuata ?*

Intervento sul tema:

DIVERGENZA FRA REDDITO D'IMPRESA E REDDITO FISCALE

A. G. M. S.p.A. - Portici

# CONVEGNO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

SULLA RIFORMA TRIBUTARIA

NAPOLI, 25-26 GIUGNO 1973

GIOVANNI SBRESCIA

dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Napoli

*La iniqua divergenza fra reddito  
d'impresa e reddito fiscale  
resterà eliminata a riforma attuata?*

Intervento sul tema:

DIVERGENZA FRA REDDITO D'IMPRESA E REDDITO FISCALE



## INDICE

Premessa . . . . .	Pag. 3
PARAGRAFO I. - <i>Presupposto dell'imposta sul reddito è — ovviamente — la produzione del reddito che non può differire da quello d'impresa . . . . .</i>	» 4
PARAGRAFO II. - <i>Inquadramento della tassazione sul reddito nel fondamentale canone dell'art. 53 della Costituzione: limiti imposti da quest'ultimo alla legiferazione in tema d'imposta sui redditi e conseguente anomalia della tassazione su un bilancio diverso da quello economico di funzionamento dell'impresa . . . . .</i>	» 6
PARAGRAFO III. - <i>Anamnesi storica dell'«avveniristica» normativa in tema di imposte sui redditi preannunziata dalla legge delega n. 825/1971 . . . . .</i>	» 11
PARAGRAFO IV. - <i>Auspici e forme concrete dell'unificazione dei bilanci, ove ve ne sia obbligo, e dei redditi - di funzionamento e fiscali - sia in presenza che in assenza dell'obbligo di « pubblicazione » dei bilanci . . . . .</i>	» 13

## PREMESSA

Si premette alle brevi note che si vengono ad esporre che l'attenzione per lo sviluppo dell'argomento si incentra sul reddito d'impresa per restare nei limiti del tema di competenza del Relatore e che é: « Divergenza fra reddito d'impresa e reddito fiscale ».

Si avverta che è da porre molta attenzione perché non si slitti anche inconsapevolmente dall'*imposizione sul reddito* alla *imposizione sul patrimonio* attraverso le norme di collegamento fra il reddito di funzionamento o economico d'impresa ed il reddito fiscale.

La premessa è valida e necessita si faccia in quanto si sostiene che tutto ciò che si sottoporrà ad imposta che non sia reddito effettivamente prodotto e misurato con criteri economico-tecnici è patrimonio, onde la relativa imposta non potrà che considerarsi patrimoniale, anche se apparentemente commisurata al reddito. Circa la « capacità contributiva » di cui all'art. 53 della Costituzione e della quale di seguito si farà menzione, si precisa che, la si riterrà riferita al solo reddito, ritenendo quella l'unica vera imposizione (1) continuativa possibile su un'azienda in funzionamento e che deve continuare a vivere e produrre (2); sarà volutamente tralasciata la « capacità » commisurabile al capitale, concependosi, in uno Stato moderno, una imposta patrimoniale solo un fatto eccezionale « una tantum », e certamente non continuativo.

---

(1) La imposizione può essere commisurata sia al capitale che al reddito. È dominante convincimento che in ambedue i casi l'imposizione si traduce comunque in imposizione sul reddito, nel senso che si cercherà sempre di effettuare i pagamenti con il reddito, ritenendosi eccezionali i pagamenti da realizzi patrimoniali. Simile riconoscimento, allo stato dell'attuale imposizione, importerebbe la detraibilità nella determinazione del reddito fiscale della subita imposizione sul capitale, intesa come sopra, e cioè « raggugiata » al capitale! Ciò perché, riconoscendosi che il capitale necessita resti, per il vantaggio dell'economia d'impresa, inalterato, onde garantire la ripetizione del reddito, occorre autorizzare i pagamenti col reddito. E non trattandosi di prelievi « a posteriori » ed in funzione del reddito prodotto, ma di quello ancora da produrre, il prelievo diventa spesa inevitabile.

(2) È chiaro che l'erosione continua del capitale importerebbe la cessazione della vita economica dell'azienda!



Scopo dell'intervento è di evidenziare quanto iniqua sia stata tutta la normativa all'origine della divergenza della quale si discorre, perché si tragga stimolo a realizzare, per davvero ed integralmente, anche in sede di norma delegata, quanto preannunziato dalla legge delega 9/10/71 n° 825 sulla determinazione del reddito imponibile.

PARAGRAFO I. - *Presupposto dell'imposta sul reddito è — ovviamente — la produzione del reddito che non può differire da quello d'impresa.*

L'imposta sul reddito è una imposta che mira a colpire le risultanze positive di gestione, mediante prelievo dalle stesse ed evitando di incidere sul patrimonio sociale.

Il concetto è affermato a chiare lettere, agli effetti dell'ancora vigente imposta di R. M., nell'art. 81 del T. U. I. D. 29/1/1958 n. 645 (3) ed in tutta una serie di norme precedenti in esso riepilogate.

È noto però che il « reddito » non è entità fisica precisa ed invariabile, essendo esso la sintesi di una serie di valori di stima (oltre che di valori certi). Per tale considerazione in sede tecnica non si parla di « determinazione del reddito di esercizio », bensì di « imputazione del reddito all'esercizio » (4), per evidenziare proprio la componente discrezionale di valutazione dei fattori di reddito, di competenza e di differita imputazione.

Il legislatore nell'avvertire questa realtà ha inteso prevenire possibili arbitri di imputazione da parte dei contribuenti, dettando dei canoni che fanno pervenire alla « imputazione » del reddito talvolta diverso, e di molto, dal risultato economico

---

(3) Art. 81 T. U. 645/58, 1° comma: « Presupposto dell'imposta è la produzione di un reddito netto, in danaro o in natura, continuativo od occasionale, derivante da capitale o da lavoro o dal concorso di capitale e lavoro, ovvero derivante da qualsiasi altra fonte e non assoggettabile ad alcuna delle imposte previste nei Titoli secondo, terzo e quarto ».

(4) LORENZO DE MINICO, *Lezione di ragioneria*, Pironti Editore, Napoli 1946; paragrafo 133; DOMENICO AMODEO, *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET, Torino, 1960, cap. VI; ecc. È da tali concetti che deriva la possibile costruzione di vari bilanci e di vari redditi, e la diversificazione fra loro del reddito fiscale e del reddito economico d'impresa.

esposto in bilancio dagli operatori, con danno per il buon funzionamento economico dell'azienda. Ma un tale comportamento è certamente biasimevole (5) sotto il profilo etico e giuridico-costituzionale. Il criterio che precipuamente si attua è il disconoscimento di passività fra gli elementi negativi di reddito, che l'imprenditore pur ritenga, per buona gestione, imputare all'esercizio; o il gonfiamento di elementi positivi di reddito in modo del tutto arbitrario (« maggiori ricavi non contabilizzati »: è l'espressione usata in serie dall'Amministrazione nei procedimenti accertativi!).

È anche da avvertire che la detta impostazione restrittiva del legislatore fiscale, biasimevole e dannosa sul piano economico, comporta inoltre l'allontanamento di fatto dal canone base per la tassazione sul reddito (commisurazione al reddito), per diventare tassazione sul patrimonio: ciò si verifica, come di seguito si vedrà, ogni qualvolta non si opera tassazione sul reddito del bilancio di funzionamento ma su quello fiscale.

Non brilla certo per lungimiranza l'impostazione del legislatore il quale così operando, per non differire eventualmente nel tempo una tassazione, indebolisce le aziende nel rapporto competitivo in campo nazionale ed internazionale e fa danno allo stesso Erario, in quanto struttura l'economia nazionale del domani su aziende deboli e quindi con capacità di redditi futuri minori. Operando per il verso opposto, pur ammettendo la rinuncia immediata a prelievi fiscali, per effetto della detrazione dal reddito di tutte le quote per la costituzione dei fondi che l'imprenditore reputi opportuni ed utili all'azienda per la prescelta politica di fronteggiamento dei rischi ed altro, lo Stato avrebbe modo di rifarsi successivamente per effetto dei conseguenti maggiori utili futuri derivanti alle aziende più saldamente costituite.

---

(5) Il concetto fu da me più ampiamente espresso nell'intervento orale fatto al nostro Congresso Nazionale di Catania nel 1972 sul tema de « il bilancio nella legislazione italiana ».



PARAGRAFO II. - *Inquadramento della tassazione sul reddito nel fondamentale canone dell'art. 53 della Costituzione: limiti imposti da quest'ultimo alla legislazione in tema di imposte sui redditi e conseguente anomalia della tassazione su un bilancio diverso da quello economico di funzionamento dell'impresa.*

Il « giusto » reddito dell'impresa è quello risultante dal bilancio di funzionamento, nè può essere diversamente sia sotto il profilo tecnico che amministrativo perché quello solo tiene conto delle finalità aziendali nel quadro dell'ampia politica gestionale.

Ogni diverso criterio di imputazione del reddito imponibile è artificioso ed irrealistico e quindi da ripudiare, anche perché trasforma la tassazione da mobiliare in patrimoniale e, se tanto è escluso dal presupposto dell'imposizione di che trattasi, la trasformazione diventa, oltre che illegale, anche immorale.

Quando si parla di imposta sui redditi, il prelievo non è concepibile che dal reddito: è anche nella definizione della vigente imposizione di R. M.

Nell'ambito di ogni singola imposta, poi, deve essere rispettata, nel rapporto fra i singoli soggetti il canone dell'art. 53 (6) della Costituzione che vuole la partecipazione alla pubblica spesa di « tutti », e ciascuno secondo la propria capacità contributiva, desumibile, agli effetti dell'imposta sul reddito da ciò che la esprime nella realtà economica e quindi dal reddito risultante dal bilancio economico d'impresa.

Realtà economico-fiscali contingenti hanno, per il passato, indotto il legislatore a dettare norme limitative per infrenare la dedizione del contribuente (o presunta tale) a sottrarre reddito imponibile a tassazione anche artefacendo il bilancio. Strano che lo Stato non abbia avvertito che si sarebbe trattato di effimero artificio, destinato ad annullarsi nel tempo!

Ormai però le limitazioni imposte dalle leggi hanno superato ogni limite, nel falso convincimento del legislatore che

---

(6) Art. 53 Costituzione, 1° comma: « tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva ».



da parte del soggetto passivo d'imposta in ogni azione od operazione contabile correttiva vi è tentativo di evasione, con comprensibile danno per tutta l'economia dell'impresa.

L'argomento della divergenza dei bilanci di funzionamento e fiscale (7) è diventato attualissimo in questa Assise, avendolo portato alla ribalta il nostro Consiglio Nazionale, proponendone il dibattito che merita, sia per il valore economico-giuridico sia per quello tecnico-amministrativo che esso riveste nella economia e nella tecnica operativa dell'impresa di oggi.

Ci si domanda: da cosa derivano le principali divergenze fra i due bilanci?

La interpretazione è che i profondi motivi psicologici risiedono nella diffidenza del Fisco per il contribuente e tecnicamente nella valutazione delle poste « stimate »; poste in funzione delle quali ovviamente varia il reddito al quale guarda costantemente il Fisco perché nulla sfugga alla tassazione di oggi.

È di immediata intuizione che il differimento artato di un ricavo o un'artefatta imputazione ad oggi di futuri costi comporta modificazione al risultato della gestione e quindi la modificazione della tassazione.

Purtroppo il legislatore, sul presupposto che ciò verrebbe operato dagli imprenditori con sistematicità se lasciati totalmente liberi nelle scelte, ha dettato, per la determinazione del reddito fiscale, una serie di disposizioni per mezzo delle quali, sulla falsariga del bilancio economico si perviene alla costruzione dell'altro bilancio, così detto fiscale, giusta per-

---

(7) Al nostro Congresso Nazionale di Catania del 1972 feci un breve intervento orale sul tema « Il bilancio nella legislazione italiana », in cui mi soffermai giusta sul reddito economico e sul reddito fiscale concludendo con l'auspicio dell'unificazione dei due valori, confidando nella capacità ricettiva mostrata in precedenza dal legislatore a recepire i risultati di studio ed osservazioni. Fra l'altro in quella sede rilevavo: « Si è fiduciosi dell'utilità delle pressioni, in considerazione della sensibilità dimostrata dal legislatore nell'acquisire precedenti suggerimenti puntualmente tradotti in leggi operanti.

Attraverso quella sollecitata normativa le posizioni divergenti nella strutturazione dei bilanci di funzionamento e del bilancio fiscale hanno beneficiato di un certo ravvicinamento, da giudicare positivamente, pur se non soddisfa appieno, dovendosi intravedere ovviamente l'« optimum » nella identificazione dei due menzionati aspetti delle risultanze di gestione

Del positivo comportamento passato del legislatore se ne dà atto facendo richiamo alle seguenti norme: quella relativa alla possibilità di



ché evidenzia il risultato che costituisce presupposto dell'imposizione.

Il fondamento di tale costruzione, si è detto, è specificamente nelle valutazioni attive e passive, alle quali si aggiungono i fondi per il fronteggiamento dei rischi, che suggeriti ed attuati dai bilanci economici, spesso vengono disattesi o non riconosciuti quali costi in sede fiscale, nonché quei « costi postumi » che già svilupparono buona dialettica fra il Quarta, il Traina-Portanova (8) ecc., non senza l'intervento dell'Amministrazione e della Magistratura.

Il principio base che si rinviene affermato già negli articoli 31 e 32 della prima legge organica di R. M. (n. 4021 del 1877) e nell'art. 55 del relativo regolamento (n. 560 del 1907) è che « non vi può essere applicazione d'imposta se prima non viene reintegrato nel suo valore il patrimonio preordinato alla produzione ».

Or dunque, agli effetti dell'imposta di R. M. la tassazione si opera sempre e solo sul reddito, facendosi salvo il patrimonio; altrettanto sarà per le imposte sui redditi, a riforma attuata.

Ma pare che questo canone fondamentale resti violato ogni qualvolta, attraverso artifici legali non si riconoscano in detrazione spese pur sostenute, imponendo al soggetto passivo di subire una falciatura sul patrimonio se è vero che, per pagare im-

---

abbreviazione dei periodi di ammortamento, introdotta con la legge 11/1/'51 n. 25 (art. 12); quella del riconoscimento della detraibilità dei compensi degli amministratori, introdotta dalla legge 21/4/'62 n. 226 a modifica dell'art. 108 del T. U. 645/58; quella del riconoscimento di una passività per rischio nell'esecuzione degli appalti, introdotta dalla legge 5/1/'56 n. 1 (art. 54) ecc. ».

L'auspicio formulato a Catania fu: « ... che si eliminano per intero quelle divergenze fino a fare considerare non più il « bilancio di funzionamento » e quindi il « reddito economico » solo come verità « economico-tecnica », su cui vanno costruiti poi il bilancio ed il reddito « fiscali » come verità diverse, cioè come verità « fiscali »; ma il bilancio « economico » o di « funzionamento » come bilancio anche fiscale, superando la concezione che il bilancio debba costituire solo uno strumento contabile ed un documento « giuridico-tecnico » non vincolativo ai fini delle rilevazioni fiscali ».

Il concetto — si dimostrava — oltre che avalli in sede economico-amministrativa ne aveva di più profondi in sede filosofica, non esclusi importanti scritti del Croce!

(8) S. TRAINA - PORTANOVA, *Spese e passività deducibili*, Giuffrè, Milano, 1956, pagina 339; ivi, in nota O. QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di R. M.*, Milano, vol. II, pp. 185-186.



poste su un reddito inesistente, importa sempre ed inevitabilmente il prelievo dal patrimonio. Basti considerare, ad esempio, il caso di un compenso corrisposto a professionista incluso nel conto economico che comporta insieme agli altri costi e ricavi, un risultato economico zero, e che non sia stato, per qualsivoglia ragione, annotato nel registro di cui all'art. 43 del T. U. 29/1/58 n. 645.

Per tale inadempimento « formale » quel compenso non viene riconosciuto fra i costi di produzione e viene pertanto sottoposto a tassazione, in quanto il risultato della gestione, per una « finzione legale », diventa positivo, stante all'attuale normativa!

È questo solo un caso dei tanti « recuperi formali » ai quali si usa fare ricorso da parte del Fisco, e che snatura del tutto lo spirito della tassazione sul reddito.

Le anomalie e le distorsioni alla formazione dei bilanci derivanti dalla normativa fiscale hanno anche altra configurazione, né a correggerle sembra sufficiente una chiara normativa di collegamento fra i due bilanci, come da qualche parte si sostiene. Una siffatta normativa disciplinerebbe il congegno tecnico-contabile senza eliminare i lamentati inconvenienti di snaturamento dell'imposizione, di violazione della Costituzione, di duplicazione, ecc.! Si cita, da ultimo, la pronuncia della Suprema Corte n. 2940 del 9/10/1972, pubblicata a pag. 377 degli « Inserti » al giornale dei dottori Commercialisti, con la quale il Supremo Consesso si è trovato ad intervenire per evitare che un evidente elemento negativo di reddito (perdita di una nave per affondamento), già tale indubbiamente in sede tecnica, venisse disconosciuto tale in sede fiscale con la conseguenza abnorme che, attraverso un artificio di legge, si sarebbe pervenuto alla tassazione di una « perdita »!

Inoltre la presenza di due diversi criteri di imputazione del reddito, può comportare l'uso, fra due soggetti, di due diverse unità di misura, e quindi di due diversi carichi fiscali. Ipotizzando infatti due società, di esse: una può vedersi determinare la capacità contributiva con criterio economico e concludere con una vera tassazione mobiliare; ed un'altra con diverso criterio, e concludere con una tassazione, apparentemente mobiliare, ma effettivamente patrimoniale, in quanto con lo stesso supposto reddito economico paga più imposte. Le due società cioè fini-



ranno per subire diversa imposizione per diversa interpretazione formale della norma, con la conseguenza che la società più colpita, in mancanza di vero reddito economico su cui fare incidere la tassazione, dovrà farla incidere sul patrimonio.

Quei principi sono immorali, violano i canoni fondamentali dell'imposta di R. M., e danno luogo a duplicazione di tassazione: una volta a carico della società ed un'altra a carico del percettore del reddito!

La esigenza dell'Amministrazione a pretendere una rigida applicazione di taluni canoni formali è comprensibile, ma la punizione per la commessa violazione legittima l'applicazione di penalità, non il disconoscimento della passività o spesa che trasforma l'imposizione da mobiliare a patrimoniale in contrasto col principio base della tassazione di R. M., conformato all'art. 53 della Costituzione. È da augurarsi che non si ripetano quei principi!

Sembra infatti logico dare all'espressione « capacità contributiva » (9) il senso di capacità a subire la tassazione in funzione del reddito, quando parlasi di imposte sui redditi. In quella espressione della Costituzione in vero non è fatto divieto di intravedere una « capacità » rapportata al patrimonio, ma solo che una tale interpretazione è legittimo adottare solo in sede di applicazione di imposte patrimoniali. In altri termini non può conferirsi all'espressione « capacità contributiva », nella determinazione del presupposto d'imposta sul reddito un senso diverso da quello di capacità derivante dal reddito.

È da concludere quindi che la tassazione sul reddito deve articolarsi tenendo conto dei limiti imposti dall'art. 53 della Costituzione, che vuole la tassazione rapportata alla capacità individuale, senza tradire mai i presupposti fissati dalla relativa imposta e cioè il reddito economico prodotto, essendone questo il presupposto istituzionale.

---

(9) ADAMO SMITH, infatti, riferiva la « capacità contributiva » al « *reddito* » di cui ciascuno gode sotto la protezione dello Stato. Nel rapporto all'Assemblea Costituente, nel 1946, a proposito della « capacità contributiva » si legge: « non è una parabola obiettiva ed immutabile del soggetto, ma il risultato di una valutazione e di un giudizio fatto dagli organi qualificati intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici ».



PARAGRAFO III. - *Anamnesi della « avveniristica » normativa in tema di imposte sui redditi preannunziata dalla legge-delega n. 825/1971.*

Il legislatore fiscale, già dagli albori della tassazione di R. M. dettò disposizioni per la perfetta individuazione del reddito tassabile, di cui si rinvencono le prime formulazioni più dettagliate nelle richiamate norme del 1877, del 1906, ecc., le quali provocarono subito le reazioni degli studiosi della materia. La evoluzione del pensiero economico ha finito per influenzare quello fiscale nel legislatore, con la introduzione nella legge fiscale di taluni canoni economici relativi alla gestione ed alla formazione del bilancio, propugnati dagli economisti. I segni di ricezione, già evidenti per il passato (10) acquistano una particolare forza economica con la riforma tributaria in atto, stante la formulazione di alcuni articoli facenti parte della legge delega 825/1971.

Mentre in questa sede si prende buona nota dell'impostazione quasi « avveniristica » di quella impostazione, è da prevedere che problemi, non facili a risolvere, si prospetteranno al legislatore per la formazione del decreto delegato.

Come non prendere atto, infatti, degli artt. 2 e 3 della legge delega nei quali si parla dei criteri di determinazione del reddito?

Con quelle norme si opera un notevole passo in avanti nell'auspicato processo di unificazione dei criteri di determinazione del reddito fiscale e di quello economico d'impresa, per effetto del combinato disposto degli artt. 2, punti 15 (11) e 16 (12), e 3, punti 5 (13) e 6 (14), della legge delega 9/10/1971 n. 825, ove sono sanciti i principi di analiticità nella determinazione

---

(10) Cfr. Nota n. 7, III cpv.

(11) Art. 2 legge 825/71: « La disciplina delle imposte sul reddito delle *persone fisiche* sarà informata ai seguenti principi e criteri direttivi:  
... *omissis* ...

« 15) Determinazione dei redditi dominicali di terreni, dei redditi agrari e dei redditi di fabbricati sulla base di tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da assicurarne nella possibile misura, l'aderenza ai redditi effettivi, salvo i casi, tassativamente determinati, in cui le possibilità di divergenza e le caratteristiche economiche del reddito richiedano l'accertamento diretto; »



del reddito e della tassazione sul risultato economico di bilancio, in cui si è tenuto conto con gran progresso, delle « esigenze di efficienza, rafforzamento, e razionalizzazione dell'apparato produttivo » (artt. 2 sub. 16 e 3 sub. 5 della legge delega) in perfetta corrispondenza della tesi quivi sostenuta.

Il presente intervento per rafforzare il convincimento dell'esattezza d'impostazione e di soluzione data al problema dal legislatore in perfetta aderenza alla tecnica più moderna di tassazione, nel rispetto delle finalità gestionali, con l'auspicio che quel nobile pensiero non resti tradito in sede di norma delegata: l'ispirazione prima sia la politica di stabilizzazione del dividendo con la connessa equa tassazione secondo l'effettiva capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione, rilevata dal bilancio di funzionamento.

Il « neo » è costituito dal punto 4 dell'art. 10 della legge delega, già tanto criticato (15), per la subdola formulazione dello stesso perché, con esso, si fa rientrare dalla finestra ciò che si era scacciato dal balcone e si aprono le porte ad ogni possibile deformazione del corretto concetto economico del risultato di gestione, creandosi maggior divario fra il reddito economico d'impresa ed il reddito fiscale.

---

(12) Art. 2, sub. 16): « Determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio d'impresе commerciali secondo criteri di adeguamento del reddito imponibile a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di *efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo* ».

(13) Art. 3 legge 825/71: « La disciplina delle imposte sul reddito delle *persone giuridiche* sarà informata ai seguenti principi e criteri direttivi: ... *omissis* ... ».

« 5) Determinazione dei redditi di terreni e fabbricati e dei redditi agrari a norma del numero 15) dell'art. 2 e determinazione dei redditi di impresa secondo i criteri di cui al numero 16) dello stesso articolo; ».

(14) Art. 3 sub 6): « Determinazione analitica dell'imponibile in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto, tranne che per i redditi di terreni e fabbricati e per i redditi agrari, salvo ricorso alla determinazione sintetica quando la determinazione analitica non sia possibile per cause imputabili al soggetto o per cause di forza maggiore ».

(15) Vedere gli atti del Convegno di Verona dei Dottori Commercialisti del 1971 sulla « Riforma Tributaria » nel corso del quale, in un intervento orale ebbi occasione anche io di farne critica.



PARAGRAFO IV. - *Auspici di unificazione dei bilanci, ove ve ne sia obbligo, e dei redditi — di funzionamento e fiscale — sia in presenza che in assenza dell'obbligo di pubblicazione dei bilanci.*

Se una qualche preoccupazione esiste oggi in ordine ai futuri criteri di determinazione del reddito fiscale, essa deriva dalla obiettiva difficoltà a rendere norma operante quanto previsto nei richiamati artt. 2 e 3 della legge delega. A ciò potrebbe aggiungersi un senso di scetticismo, se non di diffidenza, specie dopo l'inserimento di quanto al citato punto 4 dell'art. 10 ed altro, sull'attuazione che l'Amministrazione darà alle norme in sede operativa concreta. Nè basterebbe dire che comunque esiste tutela giurisdizionale (oltretutto, tanto onerosa!), e che quindi non ha da esservi preoccupazione sull'argomento!

Anzi da professionisti c'è molto da restare perplessi, specie per quante volte si ha cognizione di tentativo di disapplicazione di norme esistenti (cfr. art. 116 T. U. 645/58... e tanti altri).

In conclusione, ci si domanda: come sarà tradotto il pensiero in sede di decreto presidenziale delegato, ed ancor più, quale concreta attuazione ci si dispone a dare a quella normativa?

Una idea, imperniata sul discorso della « capacità contributiva », potrebbe essere ispirata alla politica di stabilizzazione del dividendo (16), nella considerazione che il reddito « giusto » è in funzione del fine aziendale, il quale si persegue attraverso la stabilizzazione del dividendo.

Ciò importa la piena libertà di scelte nella politica gestionale da parte dell'imprenditore, dalle cui risultanze scaturisce l'unico elemento certo per la determinazione della capacità contributiva aziendale.

Il tema trattato è il reddito e non solo quello desumibile

---

(16) Mentre l'economia ci informa che il rapporto tra capitale fisso e circolante diventa nel tempo sempre più alto, consigliando, per tale motivo una più alta velocità di ammortamento, vuoi anche per l'alto grado di obsolescenza, a seguito dell'accresciuto progresso tecnologico; mentre tutto ciò è valido per le considerazioni ora esposte, la stessa cosa non si può affermare allorquando bisogna portare avanti una politica di stabilizzazione dei dividendi che reclama, a seconda dei momenti della vita aziendale, una imputazione di quote di ammortamento ora più alte ora



dal bilancio, inteso in senso formale, ma, in genere, quello desumibile dalla contabilità.

Tenuto conto che, con la riforma in esame anche le ditte individuali saranno tassate secondo le risultanze delle scritture contabili, il discorso delle divergenze che si è a fare, investe tutti gli operatori.

Quanto alle soluzioni pratiche da attuare, potrebbe in via concreta farsi una distinzione fra la tassazione su bilancio e quella fuori bilancio, anche se su contabilità.

Per la prima, deve darsi credito senz'altro per intero al bilancio economico valido ai fini civili-commerciali, ove la politica di bilancio rispecchia la politica commerciale dell'azienda nel quadro della politica generale di stabilizzazione del dividendo, sulla quale si esprimono poi, i risparmiatori, e, per i maggiori organismi se ne seguono le vicende attraverso le quotazioni di Borsa.

Per le minori attività, ove non esiste un obbiettivo giudizio sulla politica di stabilizzazione del dividendo capace di fare fede, il canone base per la determinazione del reddito dovrà pur essere il risultato della contabilità. Per essi però — è da dire subito — il discorso potrebbe diventare teorico e peccare di ingenuità. Per evitare ciò potrebbe appalesarsi l'opportunità pratica di indicare dei parametri di oscillazione entro i quali l'imprenditore può effettuare le sue concrete scelte circa l'utilizzo delle poste correttive. I parametri però non dovrebbero mai essere fissi, ma desunti di volta in volta da indici redatti comparativamente su quanto per i maggiori organismi « quotati », e salvo discostamenti giustificati da specifiche esigenze aziendali.

Per l'Erario la garanzia di mancanza di « evasione definitiva » deriverebbe dalle considerazioni precedentemente fatte, secondo le quali eventuale reddito sottratto a tassazione in un

---

più basse, ossia una politica elastica di ammortamenti. D'altra parte, una politica elastica di ammortamento concorda anche con il pensiero Keynesiano, ove si consiglia una limitazione dei consumi nei periodi di prosperità, per evitare che gli investimenti accumulati nei periodi di espansione dei consumi vengano spinti oltre il limite normale; situazione quest'ultima che provocherebbe un fenomeno di sovrapproduzione tale da comportare un eventuale e probabile pareggiamento tra l'efficienza marginale del capitale ed il tasso d'interesse: vale a dire una vera e propria crisi economica.

esercizio, mercé « fondi » o altro, sarebbe ripreso a tassazione nel futuro della gestione.

Nell'interesse dell'intera collettività è da attendersi pertanto una chiara e precisa normativa che porti di fatto alla unificazione del reddito economico e del reddito fiscale con la possibilità della erezione di un unico bilancio per le due finalità e che questa normativa in sé « futuristica » non abbia a subire la sorte delle tante altre, tutte norme « avanzate », lasciate cioè nei testi a fare bella mostra di sé e delle buone intenzioni del legislatore; ma che trovi concreta e pratica attuazione ed applicazione senza polemiche nè ostruzionismi: resterebbe così soddisfatto l'art. 53 della Costituzione; semplificata ogni incombenza amministrativa aziendale; fortificata la competitività delle aziende sui mercati nazionali ed internazionali; evitata ogni forma di duplicazione; mantenuta la natura di imposta sul reddito, secondo lo spirito della legge; evitata la tacita trasformazione, per il caso singolo, dell'« imposta sul reddito » in « imposta patrimoniale ».





#### AUTORI:

- KEYNES J. M., *Teoria generale*, UTET, Torino, 1953.
- ONIDA P., *Economia d'azienda*, UTET, Torino, 1963.
- DE MINICO L., *Lezioni di ragioneria*, Pironti Editore, Napoli, 1946.
- PALOMBA G., *Cicli storici ed economici*, Ed. Giannini, 1952.
- AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, UTET, Torino, 1960.
- QUARTA O., *Commento alla legge sull'imposta di R. M.*, S. E. L., Milano.
- TRAINA - PORTANOVA S., *Spese e passività deducibili nell'imposta di R. M.*, Giuffrè, Milano, 1956.
- GRILLO R., *Il bilancio delle società per azioni*, Giuffrè, Milano, 1959.
- RIMINI B., *Problemi di contabilità e di bilancio nelle imprese*, Morano Editore, Napoli, 1973.

#### PERIODICI ED ATTI CONGRESSUALI:

- « Il giornale dei Dottori Commercialisti », « Inserti » 1973.
- « Atti del Convegno di Verona dei Dottori Commercialisti » 11 - 13 Giugno 1971.
- « Atti del Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti », Catania 27 - 30 Settembre 1972.