

LE REGOLE DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLE SOCIETÀ TRA IL PRINCIPIO DI RISERVA DI LEGGE E LE SPINTE EUROPEE VERSO L'ARMONIZZAZIONE DELLE BASI IMPONIBILI NAZIONALI

di Andrea Poddighe*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il meccanismo di produzione delle regole della base imponibile delle società. – 3. Cenni sul principio di riserva di legge. – 4. L'art. 83 Tuir, e l'art. 4, cc. 7 quater e quinquies, d.lgs. n. 38/2005 alla luce dell'art. 23 Cost.. – 5. Le influenze del diritto dell'Unione Europea sulla base imponibile unica delle società. – 6. Le conclusioni.

Abstract: L'introduzione della derivazione rafforzata nella determinazione della base imponibile delle società di capitali ha creato una inedita connessione tra regole di determinazione della base imponibile e principi contabili. Il presente contributo si occupa di verificare quali siano i riflessi delle modifiche dell'art. 83 Tuir sul sistema delle fonti del diritto tributario sotto la duplice prospettiva interna ed europea. In primo luogo, lo scopo del presente contributo è quello di verificare se l'art. 83 Tuir risulti rispettoso del principio di riserva di legge previsto dall'art. 23 Cost. In secondo luogo, si descrive il ruolo dell'art. 83 Tuir nell'ambito del processo di armonizzazione della base imponibile delle società da parte del diritto dell'Unione Europea.

Abstract: The article deals with assessing the impact in Italian Tax System of the unprecedented connection between the corporate tax base rules and accounting standards caused by the amendments to art. 83 Tuir called “derivazione rafforzata”. Firstly, the author proposes to verify whether the “derivazione rafforzata” complies with the art. 23 Constitution. Secondly, the article describes the role of art. 83 Tuir as part of the process of harmonization of the corporate tax base by European Union law.

1. Premessa

Le modifiche all'art. 83 Tuir, sintetizzate nell'espressione “derivazione rafforzata”, hanno comportato una sempre più stretta connessione tra le regole tributarie di determinazione del reddito delle società e i principi con-

* Ricercatore universitario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Cagliari.

tabili, con conseguenze sul sistema delle fonti del diritto tributario su cui merita di soffermarsi.

Dal punto di vista interno, proprio per effetto della modifica legislativa, i principi contabili, come meglio si dirà di seguito, sembrano collocarsi tra le fonti del diritto tributario e così facendo si allontanano dal ruolo assegnato loro dal diritto commerciale di regole tecniche finalizzate alla costruzione del bilancio di esercizio.

Da tale prospettiva, lo scopo del presente lavoro è di verificare se il meccanismo di produzione delle norme tributarie delegato ad un organo tecnico, ossia l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)¹ o l'*International Accounting*

¹ L'Organismo Italiano di Contabilità è una fondazione di diritto privato costituita nel 2001 tra rappresentanti di organizzazioni di categoria interessate alla materia contabile ossia tra coloro che svolgono la professione contabile, i *preparers*, gli analisti e investitori finanziari (c.d. *users*) e Borsa Italiana S.p.a. (si veda www.fondazioneoic.eu). Tale ente è dotato di autonomia statutaria e viene finanziato dalle imprese con parte dei diritti di segreteria per il deposito dei bilanci. Esso ha il compito di redigere i principi contabili nazionali che devono essere "ispirati alla migliore prassi operativa per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile" e, esercitando questa funzione, persegue "finalità di interesse pubblico" agendo "in modo indipendente" (Art. 9 *bis*, c. 2, D.Lgs. n. 38/2005). Gli organi di governo della fondazione sono il Collegio dei Fondatori, il Consiglio di Sorveglianza e il Consiglio di Gestione. Il Collegio dei Fondatori sovrintende le attività istituzionali dell'OIC controllandone la conformità agli scopi dell'ente e delibera sulle modifiche statutarie. Tale organo nomina i membri del Collegio di Sorveglianza (art.9 statuto). Esso è composto da rappresentanti della professione contabile (Assirevi, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e il Consiglio Nazionale dei Ragionieri), dei *preparers* (Abi, Andaf, Ania, Assilea, Assonime, Confagricoltura, Confcommercio, Confcooperative, Confindustria e la Lega delle Cooperative), degli *users* (Aiaf, Assogestioni e Centrale Bilanci) e di Borsa Italiana.

Il Consiglio di Sorveglianza indirizza e controlla l'attività dell'ente e nomina i membri del Consiglio di Gestione.

Il Consiglio di Gestione è attualmente composto dal Presidente e da diciotto membri di cui sei nominati dai rappresentanti della professione contabile, sette dai *preparers*, due dagli *users*, uno dalla Borsa Italiana, uno dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato e uno da Unioncamere.

Il Consiglio di gestione svolge l'attività di gestione della Fondazione e ha il compito di scrivere ed emanare i principi contabili nazionali attraverso un procedimento complesso.

Innanzitutto, prima di deliberare, vi è l'obbligo di richiedere il parere alla Banca d'Italia, alla Consob, all'Ivass, all'Agenzia delle Entrate e ai Ministeri per le materie di interesse dei settori di rispettiva competenza.

Ricevuto il parere, o comunque dopo un mese dalla richiesta dello stesso, il Consiglio di Gestione delibera al riguardo con la maggioranza di due terzi dei suoi membri.

Se però l'autorità competente si esprime negativamente, il principio deve essere sottoposto al Consiglio di Sorveglianza per le sue osservazioni e può essere approvato solo con la maggioranza dei tre quarti dei membri del Consiglio di Gestione.

Inoltre, il parere negativo è oggetto di pubblicazione unitamente al principio contabile approvato. I membri del Comitato di Gestione, oltre a fornire pareri in materia contabile al Parlamento e agli organi governativi, partecipano al procedimento di elaborazione dei principi contabili internazionali intrattenendo i rapporti con lo *LASB*.

Standards Board (IASB)², ed al potere regolamentare del Mef possa essere coerente con l'art. 23 Cost. che assegna alla "legge" un ruolo centrale nella disciplina delle situazioni soggettive tributarie.

Il nuovo meccanismo di determinazione del reddito di impresa sembra altresì aver aperto un inedito "varco" nell'ordinamento giuridico tributario interno per la penetrazione del diritto dell'Unione Europea.

E ciò perché i principi contabili internazionali sono approvati quali regolamenti dell'Unione Europea³ e le regole contabili interne non possono avere un contenuto innovativo rispetto alle norme del codice civile che, a loro volta, attuano la c.d. Direttiva Bilanci.

Insomma, la sempre maggior vicinanza delle regole tributarie a quelle di bilancio venutasi a creare per effetto delle modifiche dell'art. 83 Tuir comporta l'applicazione del diritto dell'Unione Europea in una materia la cui armonizzazione risulta ancora agganciata all'approvazione unanime degli Stati membri (art. 115 TFUE).

² Lo *LASC* aveva il compito di emanare gli IAS/IFRS dal 1973 al 2010 fino a quanto non è stato sostituito dall'*IFRS Foundation Trustees*.

In particolare, i *trustees* della fondazione nominano i membri dello *International Accounting Standards Board* (c.d. *IASB*) e dell'*IFRIC* (*IFRS Interpretation Committee*).

Lo *IASB* è composto da quattro membri del *board* sono nominati dal Nord America, dall'Europa e dall'Asia-Oceania, un membro dall'Africa, un membro dal Sud America e due membri da altre aree.

Esso ha il compito di redigere e approvare i principi contabili internazionali e l'*IFRIC*, tra l'altro, fornisce interpretazioni degli *IFRS*.

³ Una volta deliberati dallo *IASB*, gli *IFRS* entrano in vigore nell'Unione Europea a seguito del procedimento denominato "*endorsement mechanism*", in forza del quale il principio viene vagliato dalla Commissione Europea a cui si affianca l'*Accounting Regulatory Committee* (*ARC*) che è una istituzione tecnica espressione degli stati membri (art. 6, Reg. n.1606/2002).

In particolare, la Commissione esercita un duplice controllo sui principi contabili: politico e di legittimità.

Il controllo politico attiene al rispetto da parte del principio contabile internazionale dell'interesse pubblico europeo, ossia viene valutato se la sua approvazione possa determinare svantaggi concorrenziali per le società europee che operano sul mercato globale.

Tale controllo è richiamato dal punto 15, preambolo, e dall'art. 3, Reg. n. 1606/2002.

Secondo la dottrina tale principio si riferisce alla cura dell'interesse pubblico europeo che si concretizza nell'interesse delle imprese europee a non risentire pregiudizio nella competizione con imprese soggette ad ordinamenti non europei per via della "diversità o della diversa idoneità allo scopo dei criteri adottati per la rappresentanza e la documentazione contabile dell'attività e dei beni dell'impresa" (G. SCOGNAMIGLIO, *La ricezione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, in AA.VV. (a cura di G. Scognamiglio), *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Giuffrè, Milano, p. 41).

Il controllo di legalità, invece, attiene alla verifica del rispetto dei principi contabili dell'art. 2, par. 3, Dir. 78/660/CEE, dell'art.16, par. 3, Dir. 83/349/CEE e se essi rispondono al canone del "*true and fair value*", di comprensibilità (*understandability*), di pertinenza (*relevance*), di affidabilità (*reliability*) e di comparabilità (*comparability*).

2. Il meccanismo di produzione delle regole della base imponibile delle società

Con l'introduzione della c.d. "derivazione rafforzata" il legislatore ha modificato il meccanismo di produzione delle norme della base imponibile dell'Imposta sul reddito delle società.

E ciò in quanto, contrariamente a quanto accadeva nel passato⁴, l'art. 83 Tuir è divenuto un trasformatore permanente e automatico di regole contabili in regole tributarie per gli IAS/IFRS *adopter*, gli OIC *adopter* e le micro-imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria⁵.

Per tali soggetti Ires, infatti, la disposizione prevede che, ai fini della determinazione della base imponibile "valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili".

A fronte di tale previsione di difficile interpretazione⁶, l'art. 1, c. 60, L. n. 244/2007 statuiva che il Mef, con decreto *ex art.* 17, c. 3, L. n. 400/1988, dovesse dare attuazione alla novella, che allora coinvolgeva solo gli IAS/IFRS *adopter*, evitando "che la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni adottate in base alla corretta applicazione dei prin-

⁴ Sino al 2007 si poteva parlare di un parziale doppio binario laddove il "contatto" tra le regole di determinazione del reddito tributario e codice civile/principi contabili atteneva al rispetto del principio di previa imputazione, che, tra l'altro, lasciava intendere che le norme del codice civile come le regole contabili valessero da un punto di vista tributario laddove il Tuir si presentasse lacunoso (L. SALVINI, *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV. (a cura di G. Scognamiglio), *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 193 ss.).

Tale scelta è stata per ultimo ribadita allorquando a fronte dell'obbligo per determinati soggetti di redigere il bilancio sulla base degli IAS/IFRS, l'art. 11, D.Lgs. n. 38/2005 neutralizzava gli effetti impositivi dell'applicazione degli stessi.

⁵ Invero, solo con la modifica dell'art. 83 Tuir determinata dall'art. 8, comma 1, lett. a) e b), D.L. 21 giugno 2022, n. 73, le micro-imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria devono determinare il reddito di impresa sulla base delle regole della c.d. derivazione rafforzata. Prima di tale norma, esse dovevano determinare il reddito sulla base delle regole del Tuir.

⁶ Inizialmente, la formula scelta dall'art. 83 Tuir non rendeva chiaro in che modo gli IAS/IFRS dovessero coordinarsi con le disposizioni del Tuir specie con riferimento alle regole sull'imputazione temporale, giacché quelle previste dai principi contabili internazionali si andavano a innestare in un sistema del Tuir pressoché omnicomprensivo nella disciplina della fattispecie (G. FRANSONI, *L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3153). Su tali aspetti, si veda la Relazione illustrativa alla Legge Finanziaria 2008 e G. ZIZZO, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 316; A. VICINI ROCCHETTI, *Legge finanziaria 2008 e principi IAS/IFRS: le modifiche all'art. 83 del Tuir, una possibile soluzione ai dubbi interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 96; R. LUPI, *Profili tributari della valutazione degli elementi dell'attivo e del passivo*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3168; D. STEVANATO, *Profili tributari delle classificazioni di bilancio*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3155.

cipi contabili internazionali di cui al citato Reg. n.1606/2002 determinasse doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi”.

Tale disposizione è stata attuata con due D.M., nel 2009⁷ e nel 2011⁸, che hanno notevolmente ridotto la portata innovativa dell’art. 83 Tuir limitando l’ambito applicativo nella novella a gran parte delle operazioni di esterna gestione⁹.

Nel 2016, quando la derivazione rafforzata è stata estesa agli OIC *adopter* diversi dalle micro-imprese *ex* art. 2423 *ter* c.c.¹⁰, il legislatore ha introdotto il c. 1 *bis* dell’art. 83 Tuir che dà esplicito rilievo ai suddetti decreti ai fini della determinazione della base imponibile dei coloro che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali¹¹.

Al contempo, l’art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 ha introdotto un meccanismo permanente di produzione delle norme del reddito delle società.

Quanto alla determinazione della base imponibile dei soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili internazionali, la procedura prevede un controllo dei regolamenti UE¹² da parte del Ministro di Giustizia ai fini del coordinamento con le norme del codice civile. Dopodiché, entro sessanta giorni, il Mef provvede a emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap.

Per le società che utilizzano i principi contabili nazionali, il comma 7 *quinquies* prevede che a seguito dell’approvazione (o dell’aggiornamento di un principio contabile nazionale) da parte dell’Organismo Italiano di Contabilità, il Mef provveda, ove necessario, entro centocinquanta giorni a emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap¹³

⁷ Decreto 1° aprile 2009, n. 48.

⁸ Decreto 8 giugno 2011.

⁹ Per tale aspetto si veda A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Giuffrè, 2021, Collana *Tax Law*, 162 e ss.

¹⁰ Per effetto delle modifiche all’art. 83 Tuir susseguenti all’entrata in vigore dell’art. 8, comma 1, lett. a) e b), D.L. 21 giugno 2022, n. 73, le micro imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria determinano il reddito ai fini fiscali sulla base della derivazione rafforzata.

¹¹ In forza dell’13 *bis*, c. 2, lett. a), n. 1) e 2), D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, il nuovo comma 1 *bis* dell’art. 83 Tuir dispone che per i soggetti OIC (diversi dalle micro-imprese) si applichino, in quanto compatibili “le disposizioni emanate in attuazione del c. 60, art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7 *quater* dell’articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”, ossia i d.m. 2009 e 2011.

¹² Tale decreto ministeriale deve essere emanato acquisito il parere dell’Organismo italiano di contabilità e sentiti la Banca d’Italia, la CONSOB e PISVAP.

¹³ M. Piazza, *Determinazione del reddito d’impresa dei soggetti LAS*, in *Il Fisco*, 2009, p. 3467; F. Dezzani, L. Dezzani, *d.m. 1° aprile 2009, n. 48 – Principi LAS/IFRS e reddito imponibile*, in *Il Fisco*, 2009, p. 3529.

A seguito di tale normativa, sono entrati in vigore il D.M. 3 agosto 2017¹⁴ e il D.M. 10 gennaio 2018¹⁵.

3. Cenni sul principio di riserva di legge

Occorre, ora, domandarsi se il sistema descritto sia coerente con il principio di riserva di legge in materia tributaria, anche perché, l'art. 83 Tuir e l'art. 4, c. *ter*, *quater* e *quinquies* del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 assegnano ad organi tecnici (IASB e OIC) ed al Mef l'inedito potere di “determinare” la base imponibile delle società.

Dal contesto descritto, sembra, infatti, che i suddetti organi tecnici ed il Ministro abbiano un ampio potere di modellare la base imponibile dell'imposta ossia, il criterio di riparto dell'obbligazione tributaria e, cioè, in ultima analisi, l'individuazione delle situazioni soggettive attive e/o passive in capo ai soggetti passivi.

Difatti, il criterio direttivo previsto dalla legge ossia evitare la “doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi” appare evanescente.

A fronte di ciò, il diritto interno tra cui la disciplina sul reddito delle società, soggiace ancora al principio di riserva di legge in forza dell'art. 23 Cost.¹⁶

Com'è noto, la disposizione costituzionale rappresenta una riserva di legge relativa¹⁷ con la conseguenza che il precetto espresso nella norma pri-

¹⁴Disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'Ires e dell'Irap dei soggetti ITA GAAP e dei soggetti IAS *adopter*, ai sensi dell'art. 13 *bis* del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

¹⁵Relativo al coordinamento tra la base imponibile dei soggetti IAS/IFRS *adopter* ed il nuovo IRFS 9.

¹⁶Sul concetto e il rilievo della “riserva di legge” nell'ordinamento si rinvia a S. FOIS, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Giuffrè, Milano, p. 1963; R. GUASTINI, *Legge (riserva di)*, in *Dig. it. disc. pubbl.*, IX, Utet, Torino, 1994, p. 163 ss.; F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, II ed., Cedam, Padova, 2015, pp. 36 – 40; L. CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, in *Enciclopedia giuridica italiana*, Treccani, Roma, 1991. Con specifico riferimento all'art. 23 Cost. si rinvia a A. FEDELE, *Articolo 23*, in AA.VV. (a cura di G. Branca), *Commentario alla Costituzione*, Zanichelli, Bologna-Roma, 1978, 103 ss.; FEDELE *op. cit.* *Riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, *Il diritto tributario e le sue fonti*, 1, Cedam, Padova, 1994, p. 157 ss.; M. LONGO, *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art.23 Cost.*, Utet, Torino, 1968, p. 11 ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone e C. Berliiri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Esi, Napoli-Roma, 2006, p. 162 ss.

¹⁷Secondo la dottrina la relatività della riserva di legge si desume più che dal dato testuale, dall'evenienza per la quale la Costituzione ha visto una recessione della tutela della libertà economica come è dimostrato dal fatto che essa non è inclusa nel novero dei diritti fondamentali degli

maria istitutiva di un tributo può essere integrato da atti normativi secondari quali i regolamenti.

Al di là della *rationes* alla base della norma costituzionale¹⁸, consentire alla sola legge il compito di delineare il nucleo di una prestazione imposta significa garantirne il controllo di costituzionalità da parte della Consulta che, contrariamente a quanto appare ad una dottrina più rigorosa¹⁹, ritiene che la disposizione assegni la competenza esclusiva alla norma primaria esclusivamente in materia di individuazione dei soggetti passivi e del presupposto dei tributi²⁰.

Viceversa, il potere regolamentare recupera importanti spazi di intervento in materia di individuazione della base imponibile e dell'aliquota, ossia

interessi patrimoniali sui quali la norma tributaria va ad incidere (così G. ZAGREBELSKY, *Diritto costituzionale. Vol I. Il sistema delle fonti del diritto*, Giappichelli, Utet, Torino, 1988, 56 ss.).

Sulla relatività della riserva di legge si vedano le sentenze della Corte Costituzionale nn. 129/1969 e 84/1986. Peraltro, per la Consulta tale relatività comporta un più ampio intervento delle fonti secondarie laddove le prestazioni imposte riguardino prestazioni patrimoniali, giacché su di esse (contrariamente alle prestazioni personali) “incidono notevolmente la varietà e la intrinseca mutevolezza delle situazioni prese in considerazione, le quali sono collegate al continuo fluire delle vicende economiche e quindi generalmente irriducibili a trattamenti omogenei” (Corte Cost., n. 34/1986).

Si veda altresì la Corte Cost. nn. 157/1996, 180/1996, 111/1997, 215/1998, 105/2003.

¹⁸Per tali aspetti si rinvia a L. Antonini, *Commento all'art.23*, in AA.VV. (a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti), in *Commentario alla Costituzione*, Utet, Torino, 2006.

¹⁹ Mentre Giannini, (*I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956) dà una nozione più lasca, Berliri vi ricomprensive la determinazione della base imponibile (A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1972) e Micheli la amplia fino alla determinazione delle norme sull'accertamento in quanto concorrono ad individuare il diritto di credito dell'Erario (G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1988, p. 49).

Per Trimeloni devono essere “indicati (ossia espressi) i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'autorità nell'esercizio del potere impositivo; e cioè, non sia rimessa all'arbitrio di quest'ultima la determinazione del *quantum* e delle modalità di adempimento della prestazione oppure l'individuazione dei soggetti obbligati all'adempimento o la determinazione dei presupposti soggettivi ed oggettivi della prestazione”. L'autore comunque specifica che è costituzionalmente legittima la mancata indicazione nella legge del limite massimo della prestazione patrimoniale imposta purché la legge ponga direttive vincolanti al soggetto impositore per fissare il *quantum* della prestazione dovuta. Sul punto, poi, è legittima la delega all'autorità solo se rientra nel poter porre in essere valutazioni attinenti alla sfera della discrezionalità tecnica (M. TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Dig.*, IV, Sez. Comm., IV, 1989, p. 660).

Viceversa, la natura di norma di garanzia dell'art.23 Cost. si applica sia alle norme che identificano i soggetti passivi sia a quelle che attengono all'entità del tributo; di conseguenza, la dottrina ritiene che il riferimento alla discrezionalità tecnica nella determinazione della base imponibile del tributo non appare idoneo a soddisfare le esigenze di garanzia e ciò in quanto interventi del Governo (con i regolamenti) e dei Ministri (con decreti) influiscono “sulla effettiva configurazione del criterio di riparto adottato” (P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, II ed., Giuffrè, Milano, 2016, p. 20).

²⁰ Per es., Corte Cost. n. 55/1963, n. 72/1969, n. 127/1988, n. 236/1994, n. 215/1998.

della misura dell'imposizione laddove per il Giudice delle leggi è sufficiente che l'atto avente forza di legge indichi i criteri e i limiti delle scelte regolamentari per poterne affermare la legittimità costituzionale²¹.

Criteri e limiti dell'imposizione che non devono necessariamente risultare dalla formula della norma, ma possono essere desunti "da tutto il contesto della disciplina relativa alla materia di cui essa fa parte"²², anche in relazione agli organi competenti a determinare la misura della prestazione²³. Per dirla con le parole della Consulta, la norma è legittima laddove il "modulo procedimentale (...) concorre ad escludere l'eventualità di arbitrii da parte dell'Amministrazione" nella determinazione dell'ammontare dell'imposizione²⁴.

In tale ambito, vi sono state pronunce del Giudice costituzionale in cui si è sancita la costituzionalità della disposizione che al fine della determinazione della base imponibile del tributo faccia riferimento a criteri tecnici²⁵ o all'ausilio di organi tecnici nella deliberazione del *quantum* da versare²⁶ oppure a una composizione dell'organo deliberante che contempli la partecipazione dei rappresentanti di categoria su cui la prestazione patrimoniale va a incidere²⁷.

²¹ In senso adesivo A. FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, AA.VV. (a cura di A. Di Pietro), *L'accertamento tributario. Principi, metodi e funzioni*, 1994, Giuffrè, Milano, p. 18.

²² Corte Cost., n. 34/1986.

²³ Corte Cost. n. 4/1957, n. 51/1960, n. 21/1969 e n. 67/1973.

²⁴ Corte Cost. n. 507/1988. Su tale aspetto, si veda G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2014, p. 45; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Utet, Torino, V Ed, 2016, p. 22; A. GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema dell'impresa*, Milano, 1993, p. 135. Peraltro, è stato affermato che "l'unico limite idoneo a delimitare la discrezionalità dell'Amministrazione è l'aliquota massima, col potere dell'ente impositore di graduarla in base alle proprie esigenze", E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, VI ed., Giuffrè, Milano, 2011, p. 109.

²⁵ Si veda ad esempio, la Corte Cost., n. 122 dell'8 luglio 1957 nella quale si considera legittima la norma che fissa un "sovra-canone" per lo sfruttamento dell'acqua dei bacini al fine della produzione elettrica, giacché l'ammontare si determinava facendo riferimento ad una "traccia di ordine tecnico". Oppure, alla Corte Cost. n. 51/1960, in cui pur in assenza di una predeterminazione dell'ammontare della tariffa dei rifiuti solidi urbani, la norma venne considerata legittima perché come limite massimo si faceva riferimento alla spesa necessaria per l'espletamento del servizio.

²⁶ A titolo di esempio, si veda Corte Cost., n. 34/1986, n. 122/1957, n. 48/1961, n. 72/1969, n. 257/1982; n. 31/1985, n. 180/1996, n. 36/1959, n. 435/2001, n. 48/1961, n. 129/1969.

²⁷ Per esempio, la Corte ha escluso la violazione dell'art. 23 Cost. sulla base della composizione del funzionamento degli organi competenti a determinare la prestazione imposta (si vedano, ad esempio, Corte Cost., n. 4/1957, n. 55/1963, n. 67/1973, n. 51/1960, n. 21/1969, n. 72/1969, n. 34/1986 e n. 507/1988). Inoltre, nella sentenza n. 72/1969 la discrezionalità del Ministro nella determinazione delle tariffe telefoniche è stata esclusa, giacché il Comitato Interministeriale Prezzi aveva competenza a determinare le tariffe ossia a svolgere un'attività che, peraltro, è "collegata a elementi di natura tecnica che ne circoscrivono l'ambito". Ancora, nella sentenza n. 507/1988, si precisava la legittimità ai sensi dell'art. 23 Cost. dei diritti di borsa, in quanto essi erano approvati dalla Camera di Commercio e, su proposta del Ministro, deliberati con decreto del Capo dello Stato.

La dottrina ha espresso perplessità sulla correttezza di questi orientamenti giurisprudenziali facendo notare che la ponderazione degli interessi coinvolti non sembra potersi garantire per

4. L'art. 83 Tuir, e l'art. 4, cc. 7 quater e quinquies, D.Lgs. n. 38/2005 alla luce dell'art. 23 Cost

Il nuovo art. 83 Tuir e i D.M. attuativi si inseriscono nel massiccio processo di “delegificazione” che ha investito la materia tributaria. Esso ha inizialmente riguardato gli enti locali con riferimento ai regolamenti attuativi della finanza locale, ma poi ha invaso gli altri campi come, ad esempio, le disposizioni sulle imposte dirette.

L'assegnazione al Governo²⁸ di un potere normativo sempre più vasto ha messo a dura prova il sistema delineato dall'art. 23 Cost. in quanto il legislatore ha, con frequenza²⁹, approvato norme deleganti poco rispettose delle cautele previste dal principio di riserva di legge e, per tale motivo, in grado di stravolgere il sistema delle fonti in quanto una delega contiene, esplicitamente o implicitamente, una seconda delega a integrare e modificare la disciplina.

Si è persino arrivati a utilizzare fonti del diritto “anomale” come i D.M. “di natura non regolamentare” per la determinazione della base imponibile di un tributo³⁰.

effetto di pareri resi da organi con semplice funzione consultiva (A. Fedele, *Commento all'Art. 23 Cost.*, in AA.VV. (a cura di G. Branca), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna-Roma, 1978, p. 114).

²⁸ Si tenga presente che la dottrina denuncia da tempo l'evenienza per la quale il secondo comma dell'art. 17, L. n. 400/1988 è stato più volte derogato da successive leggi o atti con forza di legge che però non presentano le garanzie innestate nel modello di delegificazione indicato in detta disposizione.

In altri termini, si assiste all'espandersi di un potere regolamentare del Governo da un lato spoglio delle cautele previste dall'art. 76 Cost. e dall'altro lato “permanente”, ossia caratterizzato da “una stabilità di attribuzione sconosciuta alla stessa potestà legislativa delegata”. Tutto determina una modifica del sistema delle fonti primarie e secondarie ossia “la forma di governo tracciata dalla costituzione, per l'abnorme incremento del ruolo dell'esecutivo nella produzione legislativa” (F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, II ed., Cedam, Padova, 2015, p. 199).

²⁹ In favore del Governo ma anche di soggetti diversi. Per esempio, si pensi alla delegificazione in favore dei comuni e delle province (art. 4, L. n. 142/1990), delle autorità amministrative indipendenti (per es. art. 1, c. 9-22, L. n. 249/1997), in favore dell'Università (artt. 7 e 11 L. n. 169/1999). Si veda G. TARLI BARBIERI, *Le delegificazioni, 1989-1995: la difficile attuazione dell'art. 17, secondo comma, della Legge 23 agosto 1988, n. 400*, Giappichelli, Torino, 1996; G. DEMURO, *La delegificazione*, in *Il Foro it.*, pt. V, Zanichelli, Bologna, 1989, p. 355 ss.

³⁰ Mi riferisco, ad esempio, a quanto previsto dagli artt. 129 e 142 Tuir in forza dei quali la norma delega il Governo ad attuare le disposizioni relative al consolidato nazionale ed al consolidato mondiale con “decreto ministeriale di natura non regolamentare”. Se la Costituzione configura un sistema delle fonti “chiuso” si dubita che tali norme siano legittime (F. BATISTONI FERRARA, *Le deleghe per l'emaneazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone e C. Berliri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Esi, Napoli, 2006, p. 533 ss.).

Su tali aspetti si rinvia a F. SORRENTINO G. CAPORALI, *Legge (Atti con forza di)*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, vol. IX, Utet, Torino, 1994, p. 100; su queste tematiche, si veda altresì F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, II ed., Cedam, Padova, 2015, p. 185.

Ciò detto, occorre prendere posizione sulla possibile violazione dell'art. 23 Cost. da parte dell'art. 83 Tuir e dell'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n.38/2005.

A tale proposito, se si ritiene che la base imponibile possa concorrere quale elemento costitutivo del presupposto³¹ e quindi se si afferma che il fatto contabile concorra a indicare il presupposto dell'Ires, si deve concludere per l'incostituzionalità della normativa che assegna al Mef, con la "mediazione" di un organismo di "diritto privato" (OIC o IASB) o della Commissione Europea per i principi contabili internazionali, la determinazione del fatto generatore della capacità contributiva.

Se invece, come appare più corretto, si ritiene che i principi contabili concorrano a determinare esclusivamente la base imponibile dell'imposta ossia il *quantum* della stessa, il sistema delineato dall'art. 83 Tuir appare, a tutta prima, legittimo alla luce della giurisprudenza costituzionale in precedenza citata. Infatti, il rinvio ai principi contabili nazionali e internazionali ossia a una determinazione della base imponibile sulla scorta di criteri tecnici e l'evenienza per la quale organi "espressione" dei soggetti passivi (OIC e lo IASB/Commissione Europea³²) partecipano alla determinazione delle regole di formazione del reddito di impresa sembrano limitare la discrezionalità del Mef nella determinazione del *quantum debeatur* dell'Ires.

Invero, una lettura più approfondita delle disposizioni non fuga tutte le perplessità, in quanto né l'art. 83 Tuir né l'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005 sembrano precisare i criteri direttivi a cui il Mef si debba conformare nella sua azione di "filtro".

Difatti, mentre per quel che riguarda il coordinamento tra codice civile e principi contabili l'art. 4, c. 7 *ter*, D.Lgs. n. 38/2005 prevede che esso si realizzi con particolare riguardo alla funzione di bilancio (e quindi alla rappresentazione veritiera e corretta), né l'art. 83 Tuir né tantomeno l'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies* individuano alcuna direttiva cui il Mef deve ispirarsi.

L'art. 83 Tuir continua a disporre in modo evanescente che "valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione,

³¹ Può aversi "identificazione o sovrapposizione di concetti: il reddito, ad esempio, è al tempo stesso presupposto e base imponibile; quando un'imposta non si applica se la base imponibile non supera un certo ammontare (minimo imponibile), la misura dell'imponibile diviene elemento del presupposto" (F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte Generale, XI ed., Utet, Torino, 2011, 111). Propende per una nozione autonoma di presupposto sulla base della qualificazione giuridica nel suo complesso (come vicenda idonea a permettere la definitiva acquisizione delle somme da parte del soggetto attivo del tributo) e per ciò abbandonando la sua individuazione nel fatto generatore dell'obbligazione tributaria (G. FRANSONI, in AA.VV. (a cura di A. Fantozzi), *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2012, p. 268 ss.). Di conseguenza, secondo tale prospettiva, il presupposto non coincide con l'indice di capacità contributiva.

³² La Commissione Europea in tale ruolo è tecnicamente assistita dall'*Accounting Regulatory Committee* (ARC) istituito in forza dell'art. 6, Reg. n.1606/2002).

i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”, mentre l’art. 4, c. 7 *quater/quinquies* si limita a statuire che il Ministro competente provvede a “emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap”³³.

La dottrina³⁴ che si è occupata della problematica, pur ammettendo che “difetta qualsiasi specificazione dei criteri direttivi da considerare nella fissazione delle disposizioni di coordinamento”, ha proposto una soluzione che possa far propendere per la legittimità del meccanismo di produzione delle regole tributarie per la determinazione della base imponibile delle società.

Sul presupposto che le normative che hanno istituito i meccanismi del 2007 e del 2016 abbiano la stessa funzione, si ritiene che i principi direttivi stabiliti dalla legge a cui il Mef si deve ispirare possano essere ricavati dall’art. 1, c. 60, L. 244/2007, ossia dalla norma che individuava i criteri direttivi allorquando il legislatore ha sancito la derivazione rafforzata per coloro che redigono il bilancio avvalendosi dei principi contabili internazionali.

In realtà, se si eccettua il riferimento ad evitare che “la valenza ai fini fiscali delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni dei principi contabili determini doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi”, il comma 60 assegnava al Mef il compito di individuare i criteri direttivi della materia³⁵.

³³ Contrariamente a quanto qui accaduto, la disciplina Irap è stata modificata da parte del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni nella L. n. 19 del 27 febbraio 2017, che, introducendo il c.d. principio di derivazione rafforzata, è intervenuta sull’art. 5, c. 1, D.Lgs. n. 446/1997 che individua le modalità di determinazione del valore della produzione netta.

L’intervento legislativo si è reso necessario a seguito dell’eliminazione della sezione straordinaria del conto economico ad opera del D.Lgs. n. 139/2015 per i bilanci relativi agli esercizi con inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

³⁴ G. FALSITA, *Manuale di diritto tributario*, pt speciale, Cedam, Padova, 2018, p. 340, nota 20.

Altri invece per il rispetto del principio di riserva di legge ritengono sufficiente il richiamo dell’art. 83 Tuir (così V. MASSONE, *I nuovi principi contabili o.i.c. e la loro valenza giuridica alla luce del principio di derivazione rafforzata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, p. 936).

³⁵ La norma testualmente afferma: “con decreto del Mef, da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59. In particolare, il decreto deve prevedere:

(...)

b) i criteri per la rilevazione e il trattamento ai fini fiscali delle transazioni che vedano coinvolti soggetti che redigono il bilancio di esercizio in base ai richiamati principi contabili internazionali e soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali;

c) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di aggregazioni aziendali con la disciplina fiscale in materia di operazioni straordinarie, anche ai fini del trattamento dei costi di aggregazione;

d) i criteri per il coordinamento dei principi contabili internazionali con le norme sul consolidato nazionale e mondiale;

Pertanto, si può aderire a tale impostazione solo se si immagina che i criteri direttivi non siano esclusivamente quelli sanciti dal comma 60, ma siano anche quelli presenti nei D.M. approvati (D.M. 2009 e 2011) e, in particolare, quelli presenti nell'art. 2, D.M. 2009 che rappresentano, ad avviso di chi scrive, la cifra della derivazione rafforzata³⁶.

Tale impostazione, peraltro, sarebbe, in un certo qual modo, avvalorata proprio dal comma 1 *bis* dell'art. 83 introdotto nel 2016³⁷ in forza del quale gli OIC *adopter* “si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7 *quater* dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”.

In tale senso, dai D.M. 2009 e 2011 si evincono una serie di principi che, in generale e in via non esaustiva, si possono così riassumere: la disciplina della competenza esterna si conforma alle regole contabili, mentre continuano ad applicarsi tutte le norme del Tuir che “prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento”.

In conclusione, l'art. 4, cc. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005 non appare contrario all'art. 23 Cost. in quanto questa disposizione unita all'art. 83 Tuir, all'art. 1, c. 60, L. 244/2007 ed all'art. 13 *bis*, c. 2, lett. a), n. 2), D.L. n. 244/2016 individua i criteri direttivi cui si deve ispirare il Mef nella funzione di filtro all'ingresso dei principi contabili.

e) i criteri di coordinamento dei principi contabili internazionali in materia di cancellazione delle attività e passività dal bilancio con la disciplina fiscale relativa alle perdite e alle svalutazioni;

f) i criteri di coordinamento con le disposizioni contenute nel decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, con particolare riguardo alle disposizioni relative alla prima applicazione dei principi contabili internazionali;

g) i criteri di coordinamento per il trattamento ai fini fiscali dei costi imputabili, in base ai principi contabili internazionali, a diretta riduzione del patrimonio netto;

h) i criteri di coordinamento per il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo;

i) i criteri per consentire la continuità dei valori da assumere ai sensi delle disposizioni di cui al comma 58 con quelli assunti nei precedenti periodi di imposta”.

³⁶ A. Poddighe, *Il principio di competenza tra diritto contabile e diritto tributario nella prospettiva interna e sovranazionale*, Giuffrè, 2021, Collana *Tax Law* diretta da Miccinesi-Pistolesi-Stevanato e Ault, p. 162 e ss.

³⁷ Art. 13 *bis*, comma 2, lett. a), n. 2), D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19.

5. Le influenze del diritto dell'Unione Europea sulla base imponibile unica delle società

Nell'ordinamento comunitario ci si è resi conto che le norme vigenti in materia di tassazione delle società non sono più adatte al contesto attuale e che è necessario un maggior coordinamento fiscale fra Stati: di norma il reddito delle società è tassato a livello nazionale, ma il mercato, divenuto più globalizzato, digitale e mobile, e le strutture societarie sempre più complesse, impongono di ripensare i regimi nazionali di imposta sulle società per evitare che le asimmetrie che questi presentano³⁸, consentano alla pianificazione fiscale aggressiva di prosperare, falsando il funzionamento del mercato interno³⁹ e mettendo in discussione il principio di libera concorrenza⁴⁰.

Gli Stati Membri, tuttavia, non possono agire unilateralmente per contrastare efficacemente la concorrenza fiscale nell'Unione europea: occorre una strategia politica coordinata a livello di ordinamento comunitario.

Nonostante il Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea e il successivo Trattato sull'Unione Europea non prevedessero e non prevedano un obbligo di procedere verso l'armonizzazione dell'imposizione sulle società, la Commissione Europea ha sin dall'inizio del suo operato ritenuto tale tema di centrale importanza al fine del rafforzamento del mercato unico europeo⁴¹.

Più precisamente, la Commissione ha finanziato numerosi studi scientifici per verificare se le differenze tra le normative interne sull'imposta sulle società comportassero una distorsione della concorrenza e, in caso di risposta positiva, per individuare quali meccanismi avrebbero potuto risolvere il problema.

In materia si sono succeduti il rapporto *Neumark* (1962), il *Memorandum d'armonizzazione delle imposte dirette* (1967), il *Rapporto Van den Tempel* (1970), il *Rapporto Burke* (1980) che, con differenti sfumature, evidenziavano come lo *status quo* limitasse l'efficienza del mercato comune⁴².

³⁸ Tali asimmetrie creano rischi di doppia imposizione e di doppia non imposizione, quindi ostacolano la libera concorrenza tra le imprese.

³⁹ Cfr. Proposta di direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società COM (2016) 683 final.

⁴⁰ Per questi aspetti si rinvia a P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in AA.VV. (a cura di P. Boria), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Cedam, Padova, 2018, p. 5 e ss. e S. BIASCO, *I danni della concorrenza fiscale in Europa*, in *Rass. Trib.*, 2015, p. 119.

⁴¹ Ricordo che gli artt. 110-113 del TUE (che riprendono il contenuto degli artt. 90-93 del Trattato CE) prevedono che il Consiglio con procedura legislativa speciale adotti disposizioni per armonizzare le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette al fine "dell'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno delle imposte indirette". Al contrario, in merito alle imposte dirette nessuna norma ne impone la loro armonizzazione. Su questi aspetti si veda P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2015; C. SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionali*, Giappichelli, Torino, 2011.

⁴² Per gli opportuni approfondimenti si rinvia a C. SACCHETTO, *Politiche Comunitarie (VII Politica fiscale)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, 1990, p. 2.

Questi rapporti convinsero la Commissione a perorare la causa dell'inclusione dell'armonizzazione delle imposte dirette nell'ambito degli scopi della Comunità Europea.

Con la comunicazione del 20 aprile 1990⁴³, la Commissione abbandonò tale approccio giudicato eccessivamente ambizioso con riferimento al contesto politico.

Difatti, da tale momento, l'obiettivo divenne la convergenza delle imposte sulle imprese attraverso il principio di sussidiarietà che si declinava nell'individuare a livello europeo un pacchetto di misure essenziali per la creazione del mercato unico concernenti, in generale, le transazioni tra imprese di Paesi diversi.

Nel giugno 1990 il cosiddetto "Pacchetto a tre" conteneva proposte di tre direttive che poi furono approvate dal Consiglio.

La c.d. Direttiva "madre-figlia"⁴⁴ in cui si prevede l'abolizione delle ritenute d'acconto sui dividendi intersocietari pagati dalle figlie alle imprese madri all'interno della CE al fine di eliminare la doppia imposizione su tali distribuzioni.

La Direttiva sulle operazioni straordinarie transfrontaliere⁴⁵ che stabiliva la rimozione di eventuali normative fiscali interne che limitavano le fusioni transfrontaliere.

La Direttiva sulla Convenzione d'arbitrato al fine di evitare forme di doppia imposizione relative alla disciplina dei prezzi di trasferimento⁴⁶.

Dopodiché, il *Rapporto Ruding* (1992) ebbe il merito di evidenziare che la convergenza spontanea dei sistemi fiscali non avrebbe potuto risolvere le distorsioni nel mercato create dalle differenti normative interne.

Si proponeva, allora, l'eliminazione delle disposizioni discriminatorie, l'individuazione di regole comuni per determinare la base imponibile delle società al fine di stabilire un livello minimo di imposizione e, infine, di rimodulare in modo trasparente le agevolazioni fiscali.

Nel 1996, in occasione del Consiglio Ecofin di Verona, la Commissione presentò il documento "La fiscalità nell'Unione Europea" approvato dalla comunicazione della Commissione COM 546 def. 22.10.1996 (c.d. Promemoria Monti).

⁴³ "Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento sulle linee guida sulle imposte sulle società" del 20 aprile 1990.

⁴⁴ Dir. 90/435/CEE del Consiglio recepita nel nostro ordinamento con la L. n. 142 del 19 febbraio 1992 relativa al trattamento fiscale dei dividendi di società collegate residenti in diversi Paesi. Tale direttiva è stata poi modificata con la Dir. 2003/123/CE del 13 gennaio 2004.

⁴⁵ Dir. 90/434/CE del Consiglio introdotta in Italia con il d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544. Poi modificata con la Legge 8 febbraio 2006, n. 29.

⁴⁶ Dir. 90/436/CE del Consiglio.

La Commissione individuò gli obiettivi della politica fiscale: stabilizzazione delle entrate tributarie, funzionamento del mercato interno e promozione dell'occupazione. E nelle comunicazioni che ne seguirono emergeva la convinzione della Commissione che il mancato coordinamento delle politiche fiscali rappresentasse un elemento di distorsione del funzionamento del mercato unico perché generava, tra l'altro, una concorrenza sleale.

Si proponeva di eliminare la doppia imposizione dei flussi transfrontalieri e di estendere la Direttiva "madre-figlia" a tutti i soggetti colpiti da imposta sulle imprese indifferentemente dalla loro forma giuridica e di estendere la Direttiva sulle fusioni a tutti i tipi di trasformazioni societarie implicanti trasferimenti di attività.

La Risoluzione del Consiglio, n. 2061 del 3 dicembre 1997 approvò il Codice di Condotta che rappresentava un mero impegno "politico" per gli stati ad evitare una concorrenza sleale⁴⁷.

Nel 1999 vide la luce un nuovo studio della Commissione Europea denominato "*Company Taxation in the Internal Market*" cui è seguita una comunicazione nel 2001⁴⁸.

Tra le varie questioni⁴⁹, in tale sede è emersa la proposta relativa all'utilizzo di una unica base imponibile consolidata (CCCTB) quale strumento per rendere più efficiente, più efficace e più semplice il mercato comune⁵⁰.

⁴⁷ Con l'approvazione di un "codice di condotta" per la tassazione delle imprese si istituisce una sorta di impegno politico dal contenuto giuridicamente non vincolante che fissa alcune regole dirette a contenere fenomeni di concorrenza fiscale dannosa tra Stati. Tale documento, dapprima approvato dalla Commissione in data 1.10.1997, poi recepito dal Consiglio ECOFIN in forma espressa, con risoluzione del 1.12.1997 (c.d. "Pacchetto Monti"), infine approvato con decisione del Consiglio ECOFIN del 7.3.2003, prevede il blocco di nuove misure fiscali agevolative e, soprattutto, il graduale smantellamento delle regole tributarie esistenti che, favorendo la localizzazione delle attività produttive in un determinato territorio nazionale, apparivano idonee a produrre situazioni concorrenziali rispetto agli altri Paesi. Cfr. sul tema F. GALLO, *Sviluppo, occupazione e competitività*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 970 e ss.

Essa ha l'obiettivo di contrastare quelle pratiche fiscali che possano determinare vantaggi così consistenti da influenzare le scelte di allocazione dell'impresa in un territorio differente rispetto a quello abituale (o nel quale si esplica l'attività principale).

⁴⁸ Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali, Com. (2001), 582, del 23 ottobre 2001.

⁴⁹ Un'altra possibile soluzione si ravvisava nello schema della *Home State taxation* per il quale gli Stati membri si impegnavano ad un mutuo riconoscimento del regime fiscale vigente. Essa aveva il pregio della accettabilità politica, ma era di difficile applicazione perché ogni Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto conoscere le legislazioni degli altri Paesi.

⁵⁰ Unitamente a ciò, una ulteriore azione di contrasto alla concorrenza fiscale nell'UE è quella che ha preso le mosse da una serie di direttive approvate tra il 2011 e il 2015 volte a rafforzare la cooperazione tra amministrazioni finanziarie degli Stati membri e ad ampliare la trasparenza finanziaria.

Mi riferisco alla Dir. 2011/16/UE che ha rafforzato la cooperazione tra amministrazioni finanziarie degli Stati membri per determinate categorie di reddito (reddito di lavoro dipenden-

I gruppi di società (di capitali) che operano a livello internazionale avrebbero potuto determinare la base imponibile in forza di regole autonome rispetto al bilancio e valevoli in tutto lo spazio della Comunità europea.

Lo scopo dichiarato di questa proposta era altresì quello di prevedere una disciplina in grado di limitare l'evasione e l'elusione dell'imposta sulle società favorite da una compresenza di più regole per la determinazione della base imponibile presenti nello spazio europeo.

Il gettito proveniente da tale nuova imposta poi sarebbe stato suddiviso tra i diversi Stati in cui le società controllate hanno sede sulla base di aliquote determinate dalle rispettive normative interne.

Dopo numerose consultazioni e ulteriori studi finalizzati alla verifica se i principi contabili internazionali potessero rappresentare un punto di partenza per la determinazione dell'unica base imponibile⁵¹, nel giugno del 2016 la Commissione ha rilanciato il progetto con una proposta di direttiva ai sensi dell'art. 115 TFUE⁵².

La Commissione ha previsto di modificare l'imposizione sulle società in due tappe.

In primo luogo, si propose al Consiglio di approvare una direttiva che disciplina la base imponibile comune (CCTB). Dopodiché, la Commissione suggerì di istituire una base imponibile relativa ai gruppi (CCCTB) a cui seguirebbe una ripartizione dell'utile sulla base di indicatori presuntivi secondo il metodo del "*formulary apportionment*"⁵³.

La proposta di CCTB, sebbene rivitalizzata dal Consiglio dell'Unione Europea del 27 novembre 2019⁵⁴, ha recentemente lasciato il passo alla

te, pensioni, reddito degli amministratori, proventi immobiliari e proventi assicurativi); alla Dir. 2014/107/UE, recepita dall'Italia con la L. n. 95/2015 e che ha introdotto, a partire dall'1 gennaio 2016, l'obbligo per gli intermediari finanziari di acquisizione del codice fiscale e di una autocertificazione attestante la residenza fiscale per tutti i clienti titolari di rapporti finanziari. Si ricorda, infine, che è stata ampliata la cooperazione amministrativa attraverso lo scambio di informazioni automatico. Infatti, la Dir. 2015/2376/UE, ha definito il meccanismo dello scambio automatico obbligatorio delle informazioni relative a posizioni finanziarie dei residenti di ciascuno Stato membro nello Stato ove sono investiti capitali.

⁵¹ Si vedano sul punto la Comunicazione della Commissione Europea del 2001 e del 2003.

Si possono trovare gli studi e le comunicazioni della Commissione Europea all'indirizzo http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

⁵² Sul punto si rinvia a G. MARINO, *L'Ires nel contesto della tassazione delle società nella UE: bilanci e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 131; G. MELIS, R. TISCINI, *La tassazione del reddito di impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in chiave comparatistica*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 97.

⁵³ Le proposte di direttiva si trovano in <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-common-corporate-tax-base-ccctb/12-2016>.

⁵⁴ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14291-2019-INIT/it/pdf>.

Direttiva ATAD 1 e 2⁵⁵ che, pur proponendo qualche regola che ha l'effetto di armonizzare alcuni specifici aspetti della base imponibile (per es. nel caso della deducibilità degli interessi passivi) si preoccupa, essenzialmente, di evitare l'erosione della base imponibile delle imposte dirette dallo Stato in cui la ricchezza viene prodotta attraverso l'istituzione di una unica *exit tax*, una unica norma sull'abuso del diritto nonché l'eliminazione dei disallineamenti da ibridi.

In questo contesto, in cui la direttiva sulla base imponibile unica risulta, di fatto, arenata, il Consiglio dell'Unione Europea il 14 dicembre 2022 ha approvato la Direttiva n. 2523 relativa alla c.d. *Global Minimum Tax*⁵⁶.

Si tratta, di una direttiva che intende assicurare un livello di imposizione minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e per i gruppi “nazionali su larga scala”⁵⁷.

In estrema sintesi, la base imponibile si determina a livello di singola giurisdizione partendo dal risultato del bilancio consolidato al quale si apportano “aggiustamenti” per evitare distorsioni tra le legislazioni interne e tenendo conto del trattamento del reddito in altre giurisdizioni (in caso di adesione alla trasparenza, presenza di stabile organizzazione, pagamento di imposte sui dividendi *etc.*...).

Una volta calcolata in questo modo la base imponibile occorre verificare se l'imposizione effettiva supera il 15% e, se è inferiore, occorre pagare l'imposta versando l'IIR o l'UTPR.

Per quello che interessa in questa sede, il punto di partenza per determinare la base imponibile finalizzata alla verifica del rispetto della tassazione minima sono i principi contabili internazionali o interni (art. 16) a cui si applicano i c.d. “aggiustamenti” (art. 17)⁵⁸.

Accanto a questo procedimento di “armonizzazione positiva” della base imponibile delle società, la Corte di Giustizia è stata portatrice della

⁵⁵ Mi riferisco alla Dir. 2016/1164/UE (*Anti Tax Avoidance Directive*), nel testo modificato dalla Dir. 2017/952/UE (c.d. “ATAD2”).

⁵⁶ La Direttiva si innesta in un percorso tracciato dall'OCSE contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili al fine di assicurare che gli utili delle imprese multinazionali siano tassati nel luogo in cui sono svolte le attività economiche che li generano e in cui viene creato il valore (*base erosion and profit shifting* — BEPS). Più precisamente, l'obiettivo della *Global Minimum Tax* si è tradotto nelle “*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)*” approvate il 14 dicembre 2021 dal quadro inclusivo dell'OCSE/G20 sulla BEPS. Su tali aspetti, si veda A. P. DOURADO, *Is There A Need for A Directive on Pillar Two?*, Interfax, 2022, p. 521.

⁵⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&from=en>.

⁵⁸ In merito a tale aspetto, si veda E. Eberhartinger, G. Winkler, *Pillar Two and the Accounting Standards*, Intertax, 2023, p. 134.

c.d. “armonizzazione negativa” pronunciandosi sempre più spesso per l’incompatibilità con le regole europee di norme interne sulle imposte dirette facendo leva sulla violazione del principio di non discriminazione oppure sulla violazione di una delle libertà fondamentali⁵⁹.

In questo contesto, si registra la sentenza *Marcas* (Corte Giust. UE, 13 gennaio 2022, C-363/20, *Marcas*) che sembra dare una spinta verso l’uniformità della base imponibile.

In estrema sintesi, l’art. 1 della legge ungherese relativa all’imposta sulle società⁶⁰, pur prevedendo che le regole di determinazione della base imponibile dovessero interpretarsi “tenendo conto delle disposizioni della legge sulla contabilità e in conformità con le stesse”, statuiva che “le deroghe alle prescrizioni della legge sulla contabilità destinate a garantire il rispetto del principio del quadro fedele” non potevano “comportare modifiche dell’importo dell’imposta dovuta”.

Tale norma è stata giudicata dal giudice del rinvio contraria agli artt. 2, par. 3 e 31 della IV Direttiva 78/660/CEE che consentono, in casi eccezionali, agli amministratori di derogare una specifica disposizione di diritto contabile al fine della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria ed economica.

La Corte di Giustizia UE, dopo aver affermato che i Trattati e le norme derivate non contemplano una disciplina armonizzata in materia di controlli fiscali (punto n. 39) e di imposte dirette (punti 41 e 42), e dopo aver eluso le prospettazioni del giudice del rinvio in cui si chiedeva di valutare la compatibilità della norma interna con taluni diritti procedurali ed in materia di sanzioni garantiti dal diritto dell’Unione Europea (il diritto ad un giusto procedimento, alla certezza del diritto, alla tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità), ha precisato che il diritto dell’Unione Europea non esclude che i bilanci siano utilizzati a base di riferimento per il calcolo delle imposte sulle società.

Pertanto, gli artt. 2, par. 3, e 31 della IV Dir. non ostano al potere dell’Amministrazione tributaria di “contestare” talune scritture contabili di una società per il motivo che queste ultime non rispettano i principi della completezza e dell’autonomia dei periodi d’imposta, salvo che il loro mancato rispetto non costituisca una deroga eccezionale necessaria per garantire

⁵⁹ Non potendo ripercorrere in questa sede gli interventi della Corte di Giustizia, si rinvia a G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell’imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1152; F. AMATUCCI, *L’influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sulla individuazione dei soggetti passivi Ires*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, 11079.

⁶⁰ L’articolo 1, paragrafo 5, dell’*a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (L. n. LXXXI del 1996).

il rispetto del principio del quadro fedele. Deroga la cui giustificazione deve trovare spazio nella nota integrativa e che non si deve prestare alla “ripartizione del risultato economico dell’impresa interessata su più esercizi al fine di ottimizzare l’imposizione” ossia, in ultima analisi, alla produzione di un danno per l’Erario⁶¹.

Stando al contenuto della pronuncia, i principi generali di redazione del bilancio acquisiscono una valenza di portata generale nell’ambito della determinazione della base imponibile, sempreché la loro applicazione non si sia prestata a condotte elusive o evasive e cioè sempreché non sia stato prodotto un danno all’Erario.

La dottrina che ha commentato la sentenza⁶² ha dubitato della correttezza della soluzione offerta dalla Corte in quanto la legislazione sulle imposte sulle società non è oggetto di armonizzazione.

Sebbene sia complesso giustificare la pronuncia alla luce dei limiti della competenza legislativa del diritto dell’Unione Europea⁶³, il ragionamento della Corte di Giustizia presenta, a mio avviso, una certa linearità: il diritto contabile è materia di competenza del diritto dell’Unione Europea, conseguentemente, laddove la determinazione del reddito delle società si ispiri alle regole contabili, esso si assoggetta alla sindacabilità del giudice di Lussemburgo.

In tal senso, sembra che la motivazione della sentenza possa trovare una sua collocazione sistematica nel fenomeno della “sovratrasposizione” delle direttive⁶⁴.

Si tratta di un ampliamento “volontario” dell’applicazione di una direttiva da parte dello Stato Membro ad ambiti non coperti dalla competenza dei Trattati che, usualmente, è necessario per evitare contrasti con principi costituzionali interni.

Tale ampliamento è ritenuto legittimo dalla Corte di Giustizia se non vi è

⁶¹ Par. 52.

⁶² R. SZUDOCZKY, B. KÁROLYI, *Case C-363/20 Marvas MC v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Ágazatósága*, Ad in AA.VV. (a cura di G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, A. Storck), *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2021: Series on International Tax Law*, Volume 132, 2022, p. 33 e ss.

⁶³ In merito alla tassazione delle società, “*this field belongs to the competence of the Member States, which nevertheless must be exercised in conformity with EU law (...) the only potential connection where the Member State might implement EU law is related to the Directives that prescribe certain accounting principles. This harmonization does not deal with tax law in the strict sense*” (così, SZUDOCZKY E KÁROLYI, op. cit., p. 33 e ss.). Peraltro, l’autore si prodiga nel verificare se, nel contesto fattuale oggetto del processo, invocare la sola direttiva sia sufficiente per affermare l’attuazione del diritto dell’Unione Europea oppure se sia possibile fare leva sui principi contenuti nella Carta di Nizza o nei Trattati per stabilire una connessione tra il caso concreto e gli scopi del diritto eurounionale.

⁶⁴ Definisce il fenomeno in tal modo P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 38.

conflitto con il diritto dell'Unione Europea⁶⁵. Se tale condizione è rispettata, i Giudici di Lussemburgo ritengono che il legislatore interno abbia implicitamente accettato di interpretare tale porzione del diritto in conformità alla norma secondaria europea⁶⁶.

Inoltre, la stessa Corte è pienamente consapevole di tale ampliamento delle competenze laddove ne afferma la legittimità perché non genera alcun conflitto con il diritto dell'Unione Europea⁶⁷.

6. Le conclusioni

Dalle pagine che precedono emerge che la determinazione della base imponibile delle società risulta ancora una materia la cui competenza è riservata alla normativa interna.

Per tale motivo, la sua legittimità dipende ancora dall'assenza di alcun contrasto con i principi costituzionali, tra i quali il principio di riserva di legge statuito dall'art. 23 Cost.

Se è vero che l'art. 83 Tuir rinvia ai principi contabili internazionali e nazionali che sono entrambi espressione del diritto dell'Unione Europea, quali regolamenti europei e quali regole attuative della Direttiva Bilanci, i Trattati ed il diritto derivato non contemplano un obbligo di armonizzazione in materia di imposte sulle società.

Detto in altri termini, in materia di determinazione della base imponibile delle società di capitali non vi è stata ancora alcuna cessione di sovranità alla UE e ciò che legittima l'applicazione dei principi contabili internazionali continua ad essere l'art. 83 Tuir in combinato con l'art. 4, c. 7 *quater* e *quinquies*, D.Lgs. n. 38/2005.

Pertanto, la disciplina tributaria sul reddito delle società deve essere basata sulla legge onde consentire il rispetto dell'art. 23 Cost.⁶⁸.

⁶⁵ Corte Giust. UE, 17 luglio 1997, C-28/95 A. *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* e 18 ottobre 1990, C-297/88 and C-197/89, *Massam Dzodzi v Belgian State*.

⁶⁶ La sovrapposizione delle direttive (che non configga con esse) “ne amplia l'ambito di applicazione per effetto di scelte di politica legislativa nazionale e, come si è detto, anche al fine di evitare possibili contrasti con i principi costituzionali” (Così P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Giappichelli, Torino, 2022, p. 39).

⁶⁷ Par. 41: “(...) sebbene la quarta direttiva non abbia per oggetto di fissare le condizioni alle quali i conti annuali delle società possono o devono servire come fondamento per la determinazione, da parte delle autorità fiscali degli Stati membri, della base imponibile e dell'importo delle imposte, quali l'imposta sulle società di cui trattasi nel procedimento principale, non è, per contro, affatto escluso che i conti annuali possano essere utilizzati come base di riferimento da parte degli Stati membri per fini fiscali (sentenza del 7 gennaio 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, punto 70)”.

⁶⁸ Vedasi per l'ammissione di un tale giudizio di costituzionalità, la Corte Cost. n. 427/2000.

A questo proposito, si è osservato che la base imponibile disciplinata mediante il concorso delle regole contabili e del potere regolamentare del Mef non risulta incostituzionale.

E ciò in quanto lo IASB e l'OIC sono organi tecnici composti da coloro sui quali grava l'imposta sulle società ed in quanto la legge individua i criteri guida che il Mef deve seguire nell'adeguare le regole contabili al sistema tributario.

D'altro canto, la sovranità nazionale viene erosa sempre di più dalle direttive europee che entrano in vigore, tra cui quella relativa alla *Global Minimum Tax*, e dall'opera della Corte di Giustizia che con la sentenza *Marcas* del 2022 sembra affermare che laddove un ordinamento giuridico interno opti per la determinazione della base imponibile sulla base dei principi contabili, la norma interna deve necessariamente rispettare quanto previsto dalla Direttiva Bilanci, non potendo il legislatore escludere l'applicazione dei suoi principi generali.

In tale caso, infatti, il legislatore si è sottoposto volontariamente al diritto dell'Unione Europea e quindi alla giurisprudenza del Giudice di Lussemburgo.

A prescindere dalla correttezza della motivazione della sentenza *Marcas*, la strada verso l'uniformità delle imposizioni sulle società sembra tracciata ed è, oramai, imminente.

Tuttavia, in attesa di una Direttiva che disciplini per tutte le società di capitali la determinazione della base imponibile unica (in quanto la GMT attiene solamente ai gruppi multinazionali e nazionali di rilevantissima dimensione) sembra che una sorta di armonizzazione vi sia già per effetto della diffusa applicazione a livello europeo del meccanismo di derivazione del reddito delle società dall'utile di bilancio⁶⁹.

⁶⁹ Si pensi al sistema francese (A. DE BISSY, *Comptabilité et fiscalité: Du résultat comptable au résultat fiscal*, Lexis Nexis, Paris, 2016, pp. 9 – 33 ss.; si veda altresì R. JAUNE, *Accounting and Taxation: France*, France, in AA.VV., *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, A comparative Approach* (a cura di M. Grandinetti), Wolter Kluwer, 2016, 102; S. SAMBOU, *Les relations entre comptabilité et fiscalité : vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique?*, L'Harmattan, Paris, 2014. R. JAUNE, *Accounting and Taxation: France*, in AA.VV. (a cura di M. Grandinetti), *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34, A comparative Approach*, Wolter Kluwer, 2016, p. 101; M. COZIAN-F. DEBOISSY-M. CHADEFaux, *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 41 ed., Lexis Nexis, Paris, 2017, 74) a quello spagnolo (I. JIMÉNEZ COMPAIRED, J. MARTÍNEZ, M. L. RUIZ BAÑA, *Impuesto sobre Sociedades*, in AA.VV. (a cura di J.M. Queralt, J.M. Tejerizo López, J.Á. Martínez), *Manual de derecho tributario: parte Especial*, 2022, pp. 333-434; G.M. LUCHENA MOZO, *El impuesto sobre sociedades*, in AA.VV. (a cura di L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S.M. González), *Manual de Derecho Tributario: parte especial*, 2018, pp. 181-234; F.J. CAÑAL GARCÍA, *El impuesto sobre sociedades*, in AA.VV. (a cura di L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González), *Manual de Derecho Tributario: parte especial*, 2018, pp. 235-266) o a quello tedesco. A tale ultimo proposito, il sistema tedesco presenta una derivazione meno marcata ma pur sempre indiretta in quanto i

A tale proposito, non si ritiene che tale situazione, creata *de facto*, sia coerente con gli obiettivi che l'armonizzazione delle imposte sulle società si prefigge e che sono stati recentemente ribaditi dalla Comunicazione del 18 maggio 2021 al Consiglio ed al Parlamento⁷⁰, tra cui vi sono la riduzione dell'elusione e dell'evasione fiscale.

Il principio contabile viene emanato dall'OIC o dallo IASB allo scopo di declinare la rappresentazione veritiera e corretta ontologicamente scelta dagli esperti del settore in un dato momento storico a seconda dell'informativa che si intende fornire con il bilancio.

Porlo come riferimento condiviso per la determinazione della base imponibile collide solo parzialmente con gli interessi tributari in gioco.

Le relazioni e gli studi sulle proposte di direttive sulla base imponibile unica, i considerando della Direttiva sulla *Global Minimum Tax* nonché la Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza *Marcas* concordano, infatti, nel dover limitare l'applicazione del principio contabile che possa agevolare l'elusione o l'evasione delle imposte nonché l'incertezza dei rapporti giuridici⁷¹.

Avere un parametro unico per misurare la base imponibile delle società rappresenta di per sé una stretta alle condotte elusive ed evasive. Tuttavia, servirsi esclusivamente dei principi contabili senza prevedere specifiche variazioni potrebbe determinare conseguenze non in linea con la prevenzione delle stesse nonché con la valorizzazione della certezza dei rapporti giuridici⁷².

principi contabili possono comunque rappresentare un canone interpretativo. Anche in questo caso, la limitazione è dovuta ai differenti obiettivi perseguiti dalla norma contabile rispetto a quella fiscale. Su tali aspetti si veda A. EGGERT, *Accounting and Taxation: Germany*, in AA.VV. (a cura di M. Grandinetti), *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34*, Wolters Kluwer (UK), 2016, p. 115 ss.

⁷⁰ Con la Comunicazione del 18 maggio 2021 al Consiglio ed al Parlamento, la Commissione Europea intende presentare entro il 2023 la proposta c.d. BEFIT (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*).

⁷¹ Quest'ultimo valore riecheggia sempre di più negli atti normativi europei. Ad esempio, proprio in relazione alla Direttiva sulla *Global Minimum Tax*, nel considerando n. 4 emerge che "un quadro comune dell'Unione elaborato per essere compatibile con le libertà fondamentali garantite dal trattato sul funzionamento dell'Unione europea fornirebbe ai contribuenti la certezza del diritto nell'attuazione di tali norme".

⁷² In senso analogo, ma da altra prospettiva, la dottrina interna ha giustificato la variazione del reddito tributario dall'utile di bilancio in virtù della necessaria tutela di specifici interessi tributari di derivazione dal principio di capacità contributiva quali la prevenzione dell'evasione e dell'elusione e la certezza dei rapporti giuridici. A tale proposito, si veda A. FANTOZZI-M. ALDERIGHI, *Il bilancio e la normativa tributaria*, in *Il fisco*, 1984, p. 2755, M. A. GALEOTTI FLORI, A.A.V.V. (a cura di I. Caraccioli e M.A. Galeotti Flori, F. Tanini), *Il reddito di impresa nei tributi diretti*, Cedam, Padova, 1990, p. 16; G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV. (a cura di F.

In particolare, tali valori possono essere messi in discussione dalla discrezionalità tecnica di cui godono gli amministratori nella determinazione del valore delle poste stimate e di quelle congetturarli.

Tesaurò), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Utet, Torino, 1994, ID., *Il principio di derivazione a dieci anni dall'introduzione dell'Ires*, in *Rass. trib.*, 2014; ID., *Abuso delle regole volte al "gonfiamento" della base imponibile ed effetto confiscatorio del prelievo*, in AA.VV. (a cura di M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo), *Atti della Giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Cedam, Padova, 2012, 55; P. Boria, *L'Interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 132 e ss.; G. FALSITTA, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1985, p. 19 e A. GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1993, I, p. 616; R. LUPI, *La determinazione del reddito e patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 709; ID., *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 736.

In merito a tale aspetto, si veda anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 262/2020 che riprende le argomentazioni della dottrina.