

economia

|

Teoria dell'informazione, sistemi informativi per l'esterno, giustapposizione di esigenze civili e fiscali

di Sergio Branciarì

Premessa

Nonostante il rilevante legame con impostazioni di tipo matematico, la teoria dell'informazione ha prodotto degli stimoli alla riflessione anche in altre discipline, tradizionalmente lontane dall'uso dello strumento matematico. Con riferimento ai campi d'indagine diversi da quello proprio, bisogna anche dire che, accanto agli stimoli, tale teoria presenta dei limiti. Gli stimoli nascono essenzialmente dal fatto che alcune categorie concettuali della teoria dell'informazione (a volte con qualche aggiustamento ed integrazione) possono costituire un utile strumento di riflessione per altre discipline. I limiti scaturiscono invece dal modesto grado di applicabilità di non poche delle sue conclusioni, ispirate da considerazioni di tipo quantitativo ma prive di implicazioni relativamente alla dimensione qualitativa.

Nel presente lavoro, si tratterà, nell'ambito dei sistemi informativi per l'esterno, della giustapposizione di esigenze civili e fiscali facendo anche uso di alcune categorie concettuali della teoria dell'informazione. Quest'ultima non fornirà risposte puntuali alle specifiche questioni che saranno trattate, ma offrirà comunque degli spunti, in grado a nostro avviso di meglio inquadrare la materia oggetto d'indagine.

Nella sua concreta articolazione, il presente lavoro inizierà con un breve richiamo alla teoria dell'informazione, alle sue possibilità ed ai suoi limiti. Tratterà poi come strutturare, in pre-

* *Presentato dall'Istituto di Studi Aziendali.*

senza di messaggi diversi da trasmettere all'esterno, parti di informazioni che appaiono comuni. Infine, il problema della giustapposizione tra bilancio civile ed esigenze fiscali sarà trattato come un caso di messaggi diversi che tuttavia presentano parti in comune. Con questa chiave di lettura che si ispira alla teoria dell'informazione, saranno quindi esposte e commentate le scelte poste in essere nel tempo nella nostra legislazione.

1. *La teoria dell'informazione: alcune considerazioni*

I primi studi sulla teoria dell'informazione risalgono agli anni Venti¹, ma una pietra miliare in questo campo è costituita dal lavoro di Shannon e Weaver, apparso sul finire degli anni Quaranta². Pur esistendo diverse concezioni sul suo campo d'indagine, si può per certo dire che la teoria dell'informazione è essenzialmente matematica³. In breve, si può affermare che uno scopo fondamentale della teoria dell'informazione è di cercare di quantificare la quantità di informazione di un dato messaggio. Tale quantificazione viene perseguita attraverso l'uso del logaritmo binario⁴, e l'unità di misura impiegata è costituita dal *bit*.

La formula che meglio illustra questo modo di procedere è la seguente:

$$\log_2 \frac{\text{probabilità dopo aver ricevuto il messaggio}}{\text{probabilità prima di aver ricevuto il messaggio}}$$

Ad esempio, se (prima) si tratta di dover scegliere fra uno dei quattro punti cardinali, e se (dopo) viene ricevuto il messaggio che la scelta ricade su Est, con riferimento alla formula vista,

¹ Per un esame puntuale dei riferimenti bibliografici al riguardo, si rinvia a Rosie (1966, p. 2-3).

² Cfr. Shannon-Weaver (1949).

³ Cfr. Rosie (1966, p. 23).

⁴ Sulle ragioni per cui è conveniente ricorrere ad una misurazione logaritmica, cfr. Shannon-Weaver (1949, pp. 3-4; 100-102). Per un esame sistematico della teoria dell'informazione, si veda anche Goldman (1953, passim).

avremo che la quantità d'informazione ottenuta sarà pari a 2 *bit*. Nell'esempio proposto avremo infatti:

$$\log_2 \frac{1}{1/4} = \log_2 4 = 2$$

Già da queste prime considerazioni si comprende come questa impostazione, anche se stimolante, quando è trasposta nell'ambito delle discipline economico-aziendali, trascura questioni rilevanti. Ad esempio, non viene considerato il valore dell'informazione per il soggetto che la riceve, che è cosa ben diversa dalla quantità d'informazione espressa in *bit*⁵.

È ben noto invece che, da un punto di vista economico-aziendale, quando si affrontano questioni relative ai sistemi informativi, il problema del valore delle informazioni, anche se di non agevole soluzione, non può essere trascurato⁶. Quest'ultima affermazione trova anche conferma nella presenza di un campo d'indagine che va sotto il nome di economia dell'informazione. Pur con una denominazione abbastanza affine con la teoria dell'informazione, l'oggetto dell'economia dell'informazione è assai diverso. Ad esempio, fra i compiti fondamentali che essa si propone vi sono la migliore comprensione della funzione dell'informazione nel processo decisionale e il tentativo di capire «quando un'informazione ha valore per gli operatori economici⁷.»

⁵ Come ricorda Brillouin (1962, p. IX), tale questione è trascurata dalla teoria in esame, poiché il valore dell'informazione costituisce un elemento soggettivo, relativo all'osservatore e alle concrete circostanze in cui si trova.

⁶ Sulle questioni connesse all'economicità delle scelte relative ai sistemi informativi, si rinvia a Bertini (1990, pp. 137-141), che fra l'altro ricorda: «La stessa scelta delle informazioni, il riferimento ad una fonte anziché ad un'altra ... costituiscono un problema di politica aziendale di fondamentale importanza dato che sulle risultanze di questi elementi si fonda la linea che definisce lo sviluppo qualitativo e quantitativo dell'azienda.» Sul punto si vedano anche Marchi (1993, pp. 5-6) e Paolone-D'Amico (1991, pp. 174-185).

⁷ Belcredi (1993, p. 26).

1.1. *Entropia, rumore, ridondanza*

La teoria dell'informazione non può essere sintetizzata solo ricordando l'uso del logaritmo binario e dei *bit* per misurare la quantità d'informazione. Essa contiene anche altri concetti che la caratterizzano, degni di menzione. Proprio perché talvolta hanno formato oggetto di riflessione anche in altri campi d'indagine, si segnalano le nozioni di entropia, di rumore e di ridondanza.

Il concetto di entropia è stato mutuato da un ramo della fisica, dalla termodinamica. Per quest'ultima disciplina, l'entropia misura la preferenza della natura per un certo stato. Ad esempio, per il calore la preferenza è verso l'uniformità. Di conseguenza, se due corpi hanno temperature diverse (e quindi contengono diverse quantità di calore) la tendenza sarà verso il passaggio di calore dal corpo più caldo a quello più freddo. A parità di altre condizioni, il grado di entropia sarà tanto più elevato quanto più aumenterà il flusso di calore da un corpo all'altro. In altri termini, l'entropia esprime una misura dell'ordine probabile cui tendono certi processi naturali⁸. Il concetto di entropia si inserisce nella teoria in esame poiché l'informazione viene concepita come un fenomeno che contrasta l'entropia, vale a dire come un fenomeno che si oppone all'ordine probabile verso cui certi processi si orientano. Nella trasmissione di messaggi, l'ordine probabile, misurato dall'entropia, si ritiene costituito da una situazione di omogeneità, da un rumore di fondo. Di conseguenza, se un messaggio trasmesso tende, attraverso i canali di comunicazione, ad una situazione di omogeneità (aumento del grado entropia), ecco allora che la tendenza è verso la non com-

⁸ Per alcune riflessioni in proposito, cfr. Simon (1982, pp. 221-223). Anche l'economia ha mutuato alcune sue categorie dalla fisica. Nel tentativo di assimilare l'economia alle scienze naturali, l'economia politica prese a prestito il concetto di equilibrio da una branca della fisica, dalla meccanica analitica. Cfr. in proposito Zamagni (1984, p. 99). In generale, occorre molta cautela nel procedere per questa via: quando nelle scienze sociali si attua un'imitazione servile del metodo e del linguaggio delle scienze naturali, si rischia infatti di cadere nello scientismo. Cfr. in proposito von Hayek (1942, pp. 100-101).

prensibilità. L'informazione contrasta appunto questa tendenza, e si pone quindi in una relazione inversa con l'entropia⁹.

L'idea di riportare il concetto di entropia, tipico della termodinamica, all'interno della teoria dell'informazione è senz'altro stimolante, fornisce degli spunti per la riflessione, ma non si rivela del tutto adatta al nuovo contesto. Il concetto che più aderisce alle esigenze della teoria dell'informazione è quello di rumore: per un verso, esso rappresenta l'equivalente del concetto di entropia, ma -per altro verso- ne costituisce un più adeguato sostituto. Il rumore rappresenta un disturbo proveniente dall'esterno o una disfunzione interna al messaggio stesso, che crea quindi disordine, in altre parole aumento del grado di entropia¹⁰.

Per contrastare la presenza del rumore, bisogna arricchire il messaggio con reiterazioni, con una sovrabbondanza di comunicazioni. Tutto ciò genera ridondanza, l'altro concetto cui si è fatto cenno, tipico della teoria dell'informazione.

1.2. *Spunti dalla teoria dell'informazione*

In diverse discipline si è cercato di fare uso della teoria dell'informazione, specie nel periodo in cui era maggiormente in auge, sotto la spinta degli entusiasmi che aveva suscitato. Come spesso accade quando si attuano queste trasposizioni da un campo d'indagine ad un altro, ci si è poi accorti che l'entusiasmo iniziale doveva essere in parte mitigato. Non tutte le conclusioni della teoria dell'informazione si sono infatti rivelate applicabili in altri settori di studio, né essa ha sempre risposto pienamente a tutte le esigenze di altri campi d'indagine¹¹.

Anche quando i tentativi di trasposizione non si sono rivelati proficui, vanno comunque riconosciuti gli stimoli alla riflessione

⁹ Cfr. in proposito Shannon-Weaver (1949, pp. 22-26), Reichenbach (1956, pp. 151-167).

¹⁰ Sul concetto di rumore Shannon-Weaver (1949, pp. 108-112).

¹¹ Per dei riferimenti ad alcuni campi (es. biologia, neurofisiologia, psicologia) in cui si è tentato di applicare tale teoria, cfr. Rosie (1966, pp. 229-244). Per un esame dell'uso della teoria dell'informazione nell'estetica, cfr. Eco (1967, pp. 96-131) e la bibliografia ivi citata.

che tali tentativi hanno provocato. Peraltro, come si avrà modo di vedere nel prosieguo del lavoro, la teoria dell'informazione offre delle sollecitazioni interessanti anche con riferimento alle specifiche questioni che saranno affrontate.

Si può in estrema sintesi affermare che la teoria dell'informazione, con il suo impianto squisitamente matematico, svolge un'analisi delle questioni informative prevalentemente nella dimensione sintattica, lasciando sostanzialmente in ombra la dimensione semantica e quella pragmatica. In altri termini, considera in modo prevalente l'aspetto simbolico (dimensione sintattica), trascurando le questioni attinenti al significato di tali simboli (dimensione semantica) e alle reazioni in termini di comportamento derivanti dalla ricezione delle informazioni (dimensione pragmatica)¹².

L'impianto matematico di tale teoria resta comunque a nostro avviso in grado di sollecitare alcuni spunti che saranno ripresi in seguito, quando si tratterà della giustapposizione tra esigenze civili e fiscali nell'impostazione dei sistemi informativi per l'esterno.

Un primo spunto, che trae diretta origine nella stessa teoria dell'informazione, riguarda la possibilità che due o più sequenze di simboli hanno di combinarsi in messaggi diversi. Se è consentito usare un'immagine di facile comprensione per meglio chiarire questo aspetto, il pensiero corre alle parole incrociate. Si può illustrare la cosa anche in termini di insiemistica: si può allora pensare all'unione di due o più insiemi, dove appunto una parte delle sequenze di simboli è comune ai diversi insiemi (figura 1). Da questa prima serie di considerazioni trarranno poi ispirazione i discorsi sulla mappe informative e sulla strutturazione differenziata ed indifferenziata che saranno applicati alle questioni specifiche trattate in questo lavoro¹³.

Un secondo spunto non nasce dalla stessa teoria dell'informazione, ma trova comunque dei riferimenti nel suo impianto

¹² Su questi tre aspetti, con riferimento ai sistemi informativi, cfr. Marchi (1993, pp. 5-6). Si veda anche Eco (1967 p. 131). Per un esame di tali tre dimensioni nell'ambito di una teoria scientifica, cfr. Ferraris Franceschi (1978, pp. 274-278). Sempre con riferimento alla teoria dell'informazione, ai suoi pregi ed ai suoi limiti, cfr. Maggiolini (1981, p. 9).

¹³ Cfr. il par. 2.1.

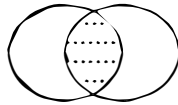


FIG. 1. Insieme di simboli con sequenza in comune.

matematico. È noto che, per ammettere una soluzione, un sistema con n incognite deve essere composto almeno da n equazioni (reciprocamente indipendenti). Queste considerazioni di tipo matematico hanno verosimilmente indirizzato il principio che Tinbergen applica con riferimento alla politica economica¹⁴. In base a tale principio, se gli obiettivi di politica economica da perseguire sono diversi, e indipendenti gli uni dagli altri, il numero degli strumenti da impiegare dev'essere almeno pari al numero degli obiettivi. Come si avrà modo di vedere, il principio in questione può, *mutatis mutandis*, essere impiegato anche per le specifiche questioni informative che saranno esaminate. Si può fin da adesso ricordare che se gli obiettivi informativi (reciprocamente indipendenti) da perseguire sono pari ad n , almeno pari ad n devono essere i supporti informativi di cui disporre.

2. Sistemi informativi per l'esterno, mappe informative, strutturazione differenziata ed indifferenziata

È tipico della realtà dell'impresa moderna trasmettere messaggi a soggetti operanti al di fuori della sua economia: si parla in proposito di sistema informativo per l'esterno. Nei confronti di tali soggetti, i flussi informativi sono spesso determinati da disposizioni legislative e da rapporti di natura contrattuale¹⁵.

¹⁴ Cfr. Tinbergen (1966, pp. 66-69).

¹⁵ Cfr. Marchi (1993, pp. 8-9). Sull'uso delle determinazioni quantitative tipiche della ragioneria anche per scopi esterni, cfr. Onida (1970, p. 8). Con riferimento alla tendenza da parte delle grandi imprese ad adottare una vera e propria politica dell'informazione verso l'esterno, cfr. Pisoni (1979, pp. 14-17). Per ulteriori approfondimenti di tali problematiche, cfr. anche Bruni (1988, pp. 7-16), Puddu (1988, pp. 33-38), Gabrovec Mei (1988, pp. 47-72), Marchini (1988, pp. 287-290).

Le informazioni da trasmettere ai vari soggetti esterni possono prevedere:

- a) il medesimo contenuto per diverse classi di soggetti;
- b) un contenuto specifico, diverso in relazione alla natura degli operatori interessati;
- c) un contenuto in parte comune a più soggetti, in parte specifico.

Nelle ipotesi b) e c), si è in presenza di n obiettivi informativi da perseguire; applicando il ricordato principio di Tinbergen, se tali obiettivi sono reciprocamente indipendenti, occorrono n strumenti per poterli perseguire¹⁶.

Ispirati anche dalla teoria dell'informazione, diviene ora opportuno introdurre il concetto di mappa informativa. Essa può essere intesa come lo strumento, composto da una o più parti fra loro collegate, che consente di perseguire un obiettivo informativo. Obiettivi informativi differenziati richiedono mappe informative diverse. Così, ad esempio, se si devono far conoscere le retribuzioni assoggettate a contribuzione e l'entità dei rifiuti speciali prodotti, si è in presenza di due obiettivi indipendenti, da soddisfare con mappe diverse.

Tuttavia, vi possono essere anche dei casi in cui esistono elementi in comune fra due o più mappe, che possono essere presentati in modo congiunto. Si è già ricordato che esiste la possibilità per una sequenza di simboli di collegarsi in messaggi diversi, e si è detto che una mappa può essere formata anche da più parti: di conseguenza, due o più mappe informative diverse possono anche avere delle componenti in comune. La scelta di possedere parti in comune non necessariamente costituisce un fatto negativo. In alcuni casi, ad esempio, potrebbe rendere meno costosa la trasmissione dei messaggi. Se vi fosse invece la

¹⁶ Anche nell'ipotesi c), pur essendovi una parte comune, può esistere reciproca indipendenza. Per meglio chiarire la questione, si faccia uso dello schema delle parole incrociate: se le orizzontali non si ottengono solo grazie alle verticali (e viceversa), possedere una sequenza di simboli in comune non implica la possibilità di ottenere integralmente le orizzontali dalle verticali (e viceversa). Vi è indubbiamente un'affinità col ricordato principio di Tinbergen e l'affermazione di Onida (1974, p. 5), secondo cui «se diversi scopi sono fra loro incompatibili, è vano volerli raggiungere con un medesimo bilancio».

tendenza ad ingigantire la parte congiunta, utilizzandola in modo indiscriminato, confondendo messaggi con obiettivi differenziati, si avrebbero conseguenze negative: si provocherebbe infatti un elevato rumore, aumentando il livello di entropia.

2.1. *Strutturazione di più mappe informative con elementi in comune*

Le questioni specifiche che verranno affrontate in seguito riguardano mappe con elementi in comune: per affrontarle in modo adeguato, è opportuno svolgere delle riflessioni di carattere più generale. Si immagini allora di ragionare sull'impostazione di più mappe informative per l'esterno prescindendo dalla disciplina giuridica e dalle situazioni reali¹⁷.

In generale, tale impostazione, potrebbe ispirarsi alle seguenti linee guida: (i) predisporre tante mappe quanti sono gli obiettivi informativi reciprocamente indipendenti, vedendo altresì se è opportuno strutturarle in una o più parti; (ii) verificare se le diverse mappe hanno parti di simboli che coincidono; (iii) stabilire se è possibile e conveniente, per le parti che coincidono, prevedere anche una parte in comune fra le diverse mappe.

È opportuno esplorare l'ipotesi (iii), prescindendo per ora dalla disciplina giuridica e dalle situazioni reali. Per semplicità, si immagini di avere due messaggi differenziati, da trasmettere a due soggetti diversi, in presenza di una parte di simboli coincidenti. Attraverso la figura 2, si cerca di rappresentare visivamente il fenomeno descritto, costituito dalla presenza di due mappe informative, A e B, che si ipotizzano strutturate in tre e due parti (da A_1 ad A_3 , da B_1 a B_2).

Supponiamo che la sequenza in comune sia presente all'interno delle parti A_2 - B_2 . Se si decide di articolare le due mappe congiungendo la parte comune, per A_2 - B_2 si possono presentare fondamentalmente due situazioni, che chiameremo di struttu-

¹⁷ Con riferimento al procedere per approssimazioni successive, cfr. Zappa (1957, I, pp. 11-14).



FIG. 2. Mappe A e B.

razione differenziata ed indifferenziata. Anche una terza situazione si può manifestare, ma è una combinazione delle due precedenti, e in questa sede sarà definita *strutturazione mista*.

a) *strutturazione differenziata*

Si ha una strutturazione differenziata quando A_2-B_2 , pur avendo simboli in comune: (i) non sono perfettamente sovrapponibili, e (ii) gli elementi di diversità trovano uno spazio di comunicazione a sé stante. La cosa può essere meglio chiarita attraverso la figura 3.

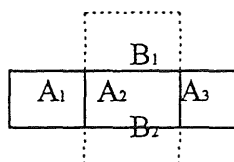


FIG. 3. Mappe A e B: strutturazione differenziata della sotto-mappa congiunta A_2-B_2 .

Nel caso in cui si opti per l'intersecazione delle due mappe, la strutturazione differenziata tiene conto di due tipi di esigenze: quelle relative alla parte comune A_2-B_2 , e quelle afferenti la parte non sovrapponibile di A_2-B_2 . A tal fine, la strutturazione differenziata origina una sotto-mappa congiunta che è visivamente rappresentata dalla figura 4.

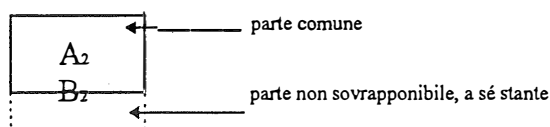


FIG. 4. Sotto-mappa congiunta A_2-B_2 .

Si è detto di procedere facendo per il momento astrazione dalle situazioni concrete. Di conseguenza, sulla scelta della congiunzione tra due mappe attraverso una strutturazione differenziata, si svolgono solo alcune considerazioni che attengono esclusivamente alla dimensione sintattica.

La principale motivazione di tale tipo di scelta sta in motivi di efficienza della comunicazione: poiché si riduce la produzione di simboli, la costruzione delle due mappe con una parte congiunta potrebbe infatti rivelarsi meno costosa. Le considerazioni relative all'efficienza devono tuttavia tener conto anche del costo per il coordinamento delle parti che si intersecano. In altre parole, bisogna tener conto del costo per creare un'apposita sotto-mappa congiunta, come ad esempio quella della figura 4. A parità di altre condizioni, tale costo diminuisce se aumenta il peso dell'area comune in rapporto a quella differenziata, e viceversa. Ad esempio, se per A_2-B_2 l'area di differenziazione fosse molto ampia e quella comune molto ristretta, difficilmente si aumenterebbe l'efficienza con una sotto-mappa congiunta.

Riferita ai casi concreti, questa scelta dovrebbe poi tener conto anche della dimensione semantica e pragmatica della congiunzione.

b) *strutturazione indifferenziata*

Nella strutturazione indifferenziata, la parte di simboli in comune può essere:

- (i) perfettamente sovrapponibile;
- (ii) non perfettamente sovrapponibile, ma in tal caso gli elementi di diversità si confondono, poiché non trovano uno spazio di comunicazione a sé stante.

Nel caso (i), la strutturazione indifferenziata sarà pura; nel

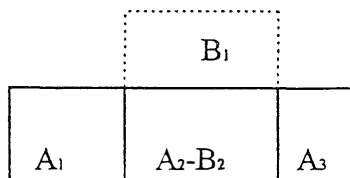


FIG. 5. Mappe A e B: strutturazione indifferenziata pura della sotto-mappa congiunta A_2-B_2 .

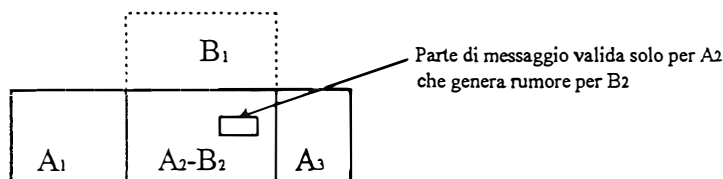


FIG. 6. Mappe A e B: strutturazione indifferenziata spuria della sotto-mappa congiunta A_2-B_2 , con presenza di rumore per B_2 .

caso (ii), sarà spuria. La cosa può essere meglio chiarita attraverso le figure 5 e 6.

Nel caso di strutturazione indifferenziata pura, ciò che viene accomunato contiene un messaggio che risponde pienamente alle esigenze di entrambe le mappe. Sempre con riferimento alla dimensione sintattica, si può ritenere che la strutturazione indifferenziata pura accresce l'efficienza della comunicazione, poiché si riduce la produzione simbolica.

Nel caso di strutturazione indifferenziata spuria, invece, si inseriscono nella sotto-mappa congiunta, in modo non immediatamente identificabile, parti di messaggio che interessano solo una delle due mappe. In tal caso, l'altra mappa veicola un rumore (nella figura 6 rappresentato dall'area indicata dalla freccia). Per contrastare tale rumore, in altra parte della mappa 'disturbata', dovranno essere presenti degli elementi di ridondanza. Questi ultimi costituiscono i necessari strumenti di decodificazione per superare il rumore. Come possibile esempio, si pensi sempre alle parole incrociate in cui si ritrovano delle orizzontali prive di si-

gnificato perché dopo la terza e la quarta lettera si sono inseriti altri caratteri che riguardano solo le verticali. La ridondanza in questo esempio sarebbe costituita dalla presenza di un decodificatore in grado di precisare come leggere in alcuni casi le orizzontali¹⁸.

Se la decodificazione si presenta semplice, la comprensione della sotto-mappa 'criptata' può essere intuitiva: di conseguenza, per capire il messaggio può non esservi la necessità di seguire procedure particolari. In tal caso, la ridondanza è così bassa da non essere quasi avvertita. Viceversa, se la decodificazione non è d'immediata soluzione, si devono seguire accorte procedure di decodificazione. In alcuni casi, queste possono anche portare a riscrivere per intero la sotto-mappa 'criptata' per eliminare efficacemente il rumore provocato dalla congiunzione. Si intende che quando ciò avviene la congiunzione è una scelta contraddittoria: non ha senso infatti prima unire delle parti e poi replicarle per eliminare il rumore che la congiunzione ha provocato.

Dalle considerazioni poc'anzi svolte, si può già intendere che un eventuale impiego di una strutturazione indifferenziata spuria è collegato al grado di rumore ed alle correlate necessità di decodifica. Se infatti bassa è l'area del rumore in rapporto a quella della parte perfettamente sovrapponibile, se modesti sono i problemi di decodifica, un'articolazione con una sotto-mappa congiunta potrebbe essere comunque utile, potendo comportare più efficienza nella comunicazione. Nei casi opposti a quello ricordato, la strutturazione indifferenziata spuria non appare consigliabile. Più in generale, si tratta quindi di confrontare il beneficio della congiunzione con il costo della ridondanza.

c) *strutturazione mista*

Va infine ricordato che si potrebbe anche creare una sotto-mappa congiunta in cui siano presenti, nel contempo, elementi di strutturazione differenziata e di strutturazione indifferenziata spuria. Si può parlare in tal caso di strutturazione mista, ma si

¹⁸ Nella figura 6, si è raffigurato un rumore che riguarda solo una sotto-mappa. Il fenomeno, tuttavia, potrebbe interessare entrambe le sotto-mappe.

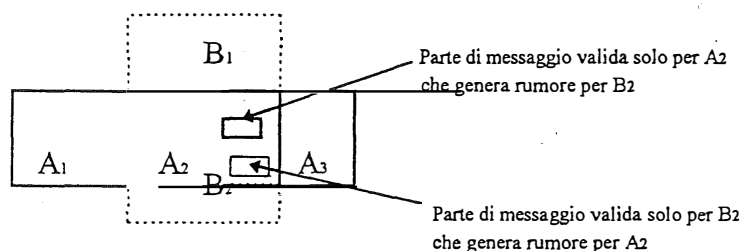


FIG. 7. Mappe A e B: strutturazione mista della sotto-mappa congiunta (A_2 - B_2), con presenza di rumore per A_2 e B_2 .

tratta di una combinazione delle due strutturazioni fondamentali viste poc'anzi. In breve, non si può escludere che anche una strutturazione di questo tipo possa essere utile sul piano dell'efficienza nella comunicazione: quando, come ricordato in precedenza, sussistono le condizioni favorevoli sia per una strutturazione differenziata che indifferenziata, si può ritenere che anche la mista manifesti la sua convenienza.

Una possibile rappresentazione di strutturazione mista è riportata nella figura 7, che costituisce una combinazione delle figure 3 e 6.

3. Bilancio destinato a pubblicazione, esigenze civilistiche, interferenze fiscali

Come ricordato, i sistemi informativi per l'esterno sono spesso costruiti in funzione di disposizioni legislative. Queste ultime costituiscono dei vincoli in ordine al contenuto ed alla forma di trasmissione dei messaggi, e non sempre tengono conto delle questioni relative alla corretta impostazione delle mappe informative.

La più importante mappa informativa per l'esterno, per le imprese operanti attraverso la forma giuridica delle società di capitale, è costituita dal bilancio d'esercizio, la cui disciplina è essenzialmente contenuta nel codice civile¹⁹.

¹⁹ Si è detto essenzialmente perché, a volte, anche altri tipi di disposizioni possono interessare il bilancio. Si pensi, ad esempio, alla disciplina sulla rivalu-

Diversi sono i fruitori di tale documento²⁰, deputato fondamentalmente ad esprimere una corretta determinazione del reddito d'esercizio e del correlato capitale di funzionamento, e a mostrarne in modo appropriato la composizione qualitativa e quantitativa.

Un altro obiettivo informativo per l'esterno, che le imprese devono perseguire nei confronti del soggetto Amministrazione Finanziaria, è costituito dalla determinazione del reddito da assoggettare ad imposizione e dall'evidenziazione del modo con cui si è formato.

Non vi è piena coincidenza fra gli obiettivi informativi del bilancio d'esercizio con quelli di tipo fiscale: la quantificazione del reddito imponibile si basa infatti su esigenze di politica tributaria che raramente coincidono per intero con quelle del legislatore civile²¹. Di conseguenza, applicando il principio ricordato in precedenza, per perseguire due obiettivi reciprocamente indipendenti, saranno necessarie due mappe informative. In questo lavoro, le due mappe in questione saranno designate *mappa bilancio civile* e *mappa fiscale*.

Pur essendo necessarie due mappe, si è anche in presenza di una sequenza di simboli in parte comune. L'idea che da lungo tempo ha ispirato il legislatore è stata quella di prevedere l'uso di sotto-mappe congiunte. Tale scelta può presentare delle insidie, ma contiene anche una possibile validità di fondo: consentire che una parte rilevante del sistema informativo si sviluppi

tazione dei beni, a quelle fiscali quando impongono o suggeriscono determinate appostazioni, e così via.

²⁰ Per approfondimenti in proposito, cfr. Paolone (1994, pp. 51-58).

²¹ Questa opinione è unanime nella dottrina economico-aziendale, prevalente in quella giuridica. Con riferimento agli studi con taglio economico-aziendale, cfr., ad esempio, E. Viganò (1974, pp. 730-738), Mazza (1978, pp. 291-293), Gustarelli (1981, p. 631), Dezzani (1981, p. 13-4), Amaduzzi-Paolone (1986, pp. 125-126), Cavalieri (1987, pp. 185-186), Barbato Bergamin (1987, pp. 835-839) che – pur auspicando una maggiore coincidenza – prende atto della diversità, Matacena (1993, p. 205). Per quanto concerne la dottrina giuridica, condividono ad esempio la diversità di fini Potito (1978, pp. 238-239), Nuzzo (1985, pp. 816-819), Colombo (1987, pp. 146-153), Tinelli (1991, passim), Lupi (1992, p. 626); sono meno orientati a riconoscere tale diversità Falsitta (1985, passim), Galeotti Flori (1990, pp. 11-35).

con efficienza, evitando di chiedere in modo separato, e con differenze a volte trascurabili, le stesse cose.

Si tratterà, negli aspetti essenziali, l'evoluzione del rapporto fra la mappa bilancio civile e quella fiscale distinguendo fra due fasi: la prima ha inizio con l'attuazione della riforma tributaria; la seconda comincia con il recepimento della IV direttiva CEE.

3.1. La riforma tributaria ed il rapporto fra la mappa bilancio civile e quella fiscale

L'idea di utilizzare sotto-mappe congiunte è stata da tempo perseguita dal legislatore, in particolare da quello fiscale. Nelle linee guida della riforma tributaria, sembrava prevalere la tendenza ad utilizzare, senza alcuna interferenza, la mappa bilancio civilistico anche nell'ambito fiscale. Una rilevante idea ispiratrice era che il reddito imponibile dovesse fondamentalmente derivare dal reddito economicamente conseguito, evidenziato nel bilancio. In proposito, si è soliti ricordare l'art 2, punto 16, della legge n. 825 del 1971, contenente la delega per la riforma tributaria²². Tale norma prevedeva che il reddito imponibile si adeguasse «a quello calcolato secondo principi di competenza economica, tenuto conto delle esigenze di efficienza, di rafforzamento e razionalizzazione della apparato produttivo».

Con la chiave di lettura impiegata nel presente lavoro, si direbbe che la sotto-mappa congiunta si sarebbe dovuta piegare alle sole esigenze civilistiche. Se alcuni messaggi fossero stati incompatibili dal punto di vista degli obiettivi informativi del fisco, e avessero quindi generato rumore, in altra parte della mappa fiscale vi sarebbero stati gli elementi di ridondanza per contrastare tale rumore.

Nella sua concreta attuazione (con i decreti 597 e seguenti), tale idea ispiratrice si è manifestata solo in parte. Per alcuni aspetti, essa è stata assecondata, ma per altri è stata contraddetta. Esamineremo brevemente come tutto ciò sia avvenuto.

²² Si veda, per tutti, Mazza (1994, p. 227). Sulle ragioni che, storicamente, hanno suggerito al legislatore fiscale di legare la determinazione del reddito imponibile al bilancio d'esercizio cfr. Lupi (1990, p. 716).

a) *le disposizioni fiscali che non interferiscono sul bilancio civile*

Coerente col disegno iniziale è l'art. 52 delle disposizioni fiscali, inizialmente contenuto nel dpr 597/73, e poi trasfuso del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Tale articolo prevede che al reddito imponibile si pervenga attraverso variazioni in aumento ed in diminuzione rispetto al reddito civilistico. Con riferimento alle categorie impiegate in questo lavoro, si può dire che in apposita sezione del modello della dichiarazione dei redditi, che costituisce una parte della mappa fiscale, attraverso opportune «decodificazioni», si elimina il rumore presente nella sotto-mappa congiunta²³. Così, ad esempio, una variazione in aumento di 20, poniamo delle scorte, sta a significare che nella sotto-mappa congiunta si annida un rumore di tale intensità ma di segno contrario. Ancora: un altro esempio di come la mappa fiscale cerca di contrastare il rumore eventualmente presente nel bilancio civile è costituito dal prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi previsto dall'art. 3, comma 2, del dpr 600/73²⁴.

Se la concreta attuazione della riforma tributaria si fosse ispirata totalmente alle indicazioni dell'art. 52, si sarebbe realizzata una strutturazione indifferenziata spuria, con la seguente particolarità: gli elementi di disturbo (rumori) nelle sotto-mappe congiunte sarebbero stati presenti solo per il messaggio fiscale. La mappa bilancio civile, per contro, non avrebbe conosciuto interferenze. La situazione sarebbe stata riconducibile a quella schematizzata nella figura 6, dove si è ipotizzato un rumore solo per una sotto-mappa.

Immaginiamo che la scelta fosse stata per una strutturazione indifferenziata spuria di tal fatta, in cui gli elementi di disturbo avrebbero riguardato solo il messaggio fiscale. Quale giudizio si sarebbe potuto formulare? Innanzitutto, due puntualizzazioni:

- il giudizio avrebbe riguardato solo la mappa fiscale;

²³ Com'è noto, le norme fiscali non impongono la redazione di un apposito bilancio, il cd. 'bilancio fiscale'. Il bilancio da redigere è solo quello redatto secondo le norme civilistiche; per le norme tributarie esso costituisce un documento della mappa-fiscale da presentare insieme alla dichiarazione dei redditi. Cfr., ad esempio, Paoloni (1992, pp. 39-40).

²⁴ Su un possibile uso di tale prospetto, cfr. ad esempio, Nanula (1979, pp. 794-795).

– la risposta solo in parte sarebbe stata generalizzabile, in quanto la casistica concreta avrebbe potuto assumere caratteri variegati.

Cerchiamo di rispondere a tale interrogativo sviluppando alcune considerazioni sotto il profilo sintattico, semantico e pragmatico.

Da un punto di vista sintattico, si è già detto in precedenza che anche una strutturazione indifferenziata spuria può essere utile se:

- a) l'area del rumore rispetto a quella comune è modesta;
- b) non si pongono particolari problemi in ordine alla decodifica.

Riferite alle questioni specifiche in esame, tali considerazioni stanno a significare che:

a₁) il peso delle voci non adeguate per il fisco (area del rumore) rispetto al totale delle poste di bilancio è modesto;

b₁) le variazioni in aumento e diminuzione (la decodifica) non innescano un processo particolarmente laborioso.

Come già puntualizzato, non si può con sicurezza affermare che tali situazioni si sarebbero sempre verificate. Ci pare tuttavia che le condizioni ricordate avrebbero trovato spesso una manifestazione concreta, poiché – di solito – il peso delle variazioni aumentative e diminutive sarebbe stato contenuto. Di conseguenza, una strutturazione indifferenziata spuria, con le caratteristiche ricordate, avrebbe potuto costituire una soluzione valida dal punto di vista della costruzione delle mappe informative per l'esterno. Si sarebbero infatti soddisfatte le attese del fisco, senza interferire sulla mappa bilancio civile, veicolando in modo efficiente i messaggi²⁵.

Da un punto di vista semantico e pragmatico, tale soluzione sarebbe stata spesso accettabile. In primo luogo, la presenza di un numero limitato di variazioni in aumento ed in diminuzione

²⁵ Va al riguardo ricordato che la stessa mappa informativa fiscale prevede alcune parti che favoriscono l'eliminazione del rumore. Si pensi, ad esempio, al registro dei cespiti ammortizzabili che può essere concepito come uno strumento che agevola la decodifica da svolgere attraverso eventuali variazioni in più o in meno relativamente alle immobilizzazioni materiali. Sulla possibilità di concepire tale registro nel modo ipotizzato, cfr. Mazza (1981, p. 481).

sarebbe stata a nostro avviso compresa nel suo significato; in secondo luogo, non avrebbe originato reazioni indesiderate da parte degli operatori.

b) le disposizioni fiscali che interferiscono sul bilancio civile

L'idea originaria che sembrava emergere con la legge delega non ha trovato piena realizzazione né con i primi decreti d'attuazione della riforma tributaria né successivamente, col TUIR. Alcune disposizioni hanno provocato un'interferenza fiscale nella sotto-mappa congiunta: sono norme (i) sia di carattere generale, ma anche (ii) riferite a componenti specifici.

La norma di tipo generale è attualmente contenuta nell'art. 75, comma 4, del TUIR (in precedenza, nell'art. 74 del dpr 597/73). Essa prevede la deducibilità fiscale delle spese e degli altri componenti negativi solo se iscritti nel conto economico. Si immagini di essere in presenza di componenti negativi privi di giustificazione sul piano civilistico, ma consentiti dal punto di vista fiscale. In tal caso, per vederne riconosciuta la deducibilità da un punto di vista tributario, bisogna inserirli nel conto economico, generando in tal modo un'interferenza. Si è cercato – ed anche con solide argomentazioni – di contrastare tale interpretazione²⁶. La prassi operativa, tuttavia, 'il diritto vivente', si è sempre scrupolosamente attenuta al senso letterale della norma²⁷.

Anche alcune norme specifiche, a volte succedutesi nel tempo, si discostano dal modello basato sulle variazioni in aumento ed in diminuzione, prevedendo al contrario degli effetti quando vi è iscrizione in bilancio. Di conseguenza, la redazione di quest'ultimo potrà essere condizionata non solo dalle disposizioni civilistiche, ma anche da quelle fiscali. Le situazioni sono diverse. Ad esempio: il minor valore attribuito alle rimanenze in base alle disposizioni fiscali non viene più riconosciuto se esse

²⁶ Si veda, ad esempio, Mazza (1981), Gustarelli (1981), Moroni (1984), Nuzzo (1985).

²⁷ Cfr. in proposito E. Viganò (1990, p. 181), Lupi (1990, p. 728).

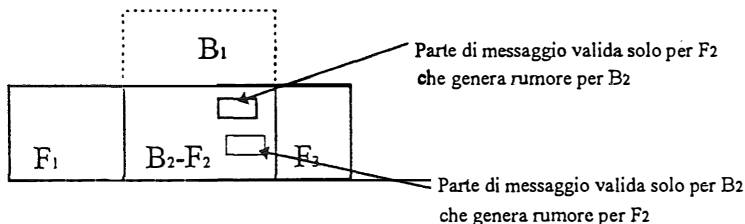


FIG. 8. Mappe B (bilancio civile) ed F (fiscale): congiunzione B_2-F_2 , con presenza di rumore per entrambe.

sono iscritte nella situazione patrimoniale per un valore superiore (art. 59, comma 4, TUIR); l'iscrizione di un maggior valore per le immobilizzazioni materiali, anche se del tutto estraneo alle disposizioni fiscali, genera una plusvalenza da iscrizione (art. 54, comma 1, TUIR); per beneficiare della sospensione della tassazione per determinati proventi assimilati alle sopravvenienze attive (ad esempio: liberalità) occorre provvedere ad effettuare un accantonamento che si riflette sul bilancio; e così via²⁸.

La conseguenza di questo tipo di disposizioni è che la sotto-mappa congiunta contiene anche delle interferenze di tipo fiscale. In tal modo, nella stessa si presentano due gruppi di rumori: uno costituito da quei messaggi della mappa bilancio civile non applicabili sul piano fiscale; l'altro di natura opposta, vale a dire da messaggi della mappa fiscale non compatibili con quella civile. La cosa è schematizzata nella figura 8.

In generale, questo secondo gruppo di messaggi non si manifesta a causa di un vero e proprio obbligo, ma per ragioni di convenienza da parte dell'impresa contribuente: in alcuni casi, infatti, solo immettendo tale gruppo di messaggi essa può comprimere il reddito imponibile.

²⁸ Altri esempi verranno richiamati fra breve, quando si parlerà d'interferenza esplicita ed implicita. Le situazioni ricordate si ricollegano alla questione relativa al riconoscimento dei valori minimi e dei valori massimi per (rispettivamente) i componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito imponibile. Per approfondimenti, cfr. Dezzani (1989, pp. 790-791), Paolone (1994, p. 156).

Il rumore provocato dall'interferenza fiscale può essere suddiviso in due classi: si parlerà al riguardo d'interferenza fiscale esplicita ed implicita²⁹.

b₁) *l'interferenza esplicita*

L'interferenza esplicita si manifesta con le disposizioni che impongono o consentono di iscrivere in bilancio determinate appostazioni per vedere riconosciuti determinati benefici. La casistica è abbastanza ampia, e si è andata evolvendo nel tempo. Si tratta di appostazioni in cui è evidente (di qui l'attributo esplicita) la ragion d'essere di tipo tributario. Si pensi, ad esempio, al «fondo» sopravvenienze attive, presente fin dall'emanazione della riforma tributaria; al «fondo» plusvalenze da reinvestire, la cui iscrizione non fu più obbligatoria dal 1988³⁰, anno di entrata in vigore del TUIR; al «fondo» rischi su crediti per interessi di mora, obbligatorio fino al decreto 553/93; al «fondo» ammortamenti anticipati, esplicitamente previsto con l'entrata in vigore del TUIR.

Più in generale, tale tipo d'interferenza riguarda rettifiche di valore ed accantonamenti che le norme fiscali consentono di esplicitare in bilancio, generando un rumore che può essere direttamente individuato.

b₂) *l'interferenza implicita*

L'interferenza implicita si manifesta quando le norme fiscali consentono una valutazione vantaggiosa per l'impresa contribuente, che – per essere accordata – deve, *necessariamente ed indistintamente*, essere iscritta in bilancio. In generale, tali situazioni si presentano allorché le disposizioni fiscali non consentono accantonamenti o rettifiche di valore in bilancio, né ammettono variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei

²⁹ Per approfondimenti sulla natura della interferenza tributaria, cfr., ad esempio, Falsitta (1985, pp. 5-7), Buffelli, Piazza, Rizzardi (1994, p. 7).

³⁰ Per approfondimenti sul punto cfr. Cavalieri (1983, pp. 93-101), Lizza (1989, pp. 32-38), Marasca (1994, pp. 68-69).

redditi. Si pensi alla valutazione delle scorte: il metodo del LIFO a scatti, integrato dal confronto col valore normale è ammissibile solo se in bilancio le rimanenze non compaiono iscritte per un maggior valore³¹. Ancora, si pensi alla valutazione dei titoli che non costituiscono immobilizzazioni: anche in questo caso le norme fiscali consentono l'applicazione del LIFO a scatti, integrato dal confronto col valore normale, a condizione che non risultino iscritti in bilancio per un valore superiore.

c) l'assetto che emergeva nel rapporto fra norme civili e fiscali

Dalle considerazioni svolte, e facendo uso delle categorie ispirate dalla teoria dell'informazione, emerge che l'assetto prescelto nella legislazione era una strutturazione indifferenziata spuria. Si confrontino, in proposito, le figure 6 e 8. Va segnalata un'importante peculiarità di tale assetto, da cui scaturivano molti problemi e molte riflessioni: vi era una simmetria nel rumore, ma un'asimmetria nella ridondanza. Simmetria nel rumore, in quanto nella sotto-mappa congiunta si trovavano rumori sia dal lato fiscale che da quello civile. Asimmetria nella ridondanza perché essa era presente solo sul piano fiscale, ma non su quello civile. Le norme tributarie, infatti, manifestavano la consapevolezza di tali possibili rumori, e consentivano di contrastarli attraverso le specificazioni contenute in altra parte della mappa fiscale. Le norme civili, per contro, non ne prevedevano la presenza, e quindi non contemplavano neanche degli elementi di ridondanza. Questa asimmetria costituiva indubbiamente una delle cause che originavano la riflessione ed il dibattito sull'interferenza fiscale nel bilancio civile. Se anche le disposizioni civili avessero previsto la possibilità di contrastare il rumore fiscale, probabilmente il problema sarebbe stato avvertito forse con minore intensità, e comunque in modi diversi³².

³¹ Sul ruolo che la contabilità dei costi potrebbe svolgere per la valutazione delle rimanenze anche ai fini civili e fiscali, cfr. Marchini (1976, pp. 1009-1020).

³² Oltre ai lavori citati in precedenza, si veda, ad esempio, Fantozzi-Aldegheri (1984), Bafile (1987), Moroni (1987), La Rosa (1988), Nanula (1989).

3.2 *L'attuazione della IV direttiva e il rapporto fra la mappa bilancio civile e quella fiscale*

La consapevolezza circa l'interferenza fiscale sul bilancio civile era presente non solo a livello di riflessione, ma anche nelle stesse norme della IV direttiva (artt. 35, par. 1, lett. d e 39, par. 1, lett. e). Di conseguenza, era prevedibile che le nuove disposizioni affrontassero la questione. In teoria, l'intervento legislativo per dare attuazione alla direttiva avrebbe potuto assumere due configurazioni, una più ampia, l'altra più circoscritta. Un intervento di portata più estesa avrebbe comportato, oltre alla revisione delle norme civilistiche, anche un riesame delle disposizioni tributarie, per giungere ad un riassetto anche profondo delle relazioni fra la mappa bilancio civile e quella fiscale. Un intervento più circoscritto si sarebbe invece limitato alle disposizioni del codice, cercando di eliminare o di attenuare gli inconvenienti che si erano sperimentati con l'assetto precedente della sotto-mappa congiunta. Anche per ragioni di «competenza legislativa», un intervento ampio appariva di difficile attuazione: il legislatore civile avrebbe dovuto infatti interferire con la sfera di competenza del «legislatore fiscale». Di conseguenza, anche per le difficoltà ricordate, l'intervento attuato col D.Lgs. 127/91 ha avuto portata circoscritta.

3.2.1. *L'appendice fiscale*

Con l'attuazione della IV direttiva, si è cercato di tener conto degli inconvenienti ricordati attraverso la cosiddetta appendice fiscale³³. Attraverso le voci 24 e 25 del conto economico, attraverso adeguate appostazioni nella situazione patrimoniale (non previste dalle norme, ma suggerite dalla dottrina), attraverso dei chiarimenti nella nota integrativa, il sistema congegnato cercava

³³ Del fenomeno si sono occupati diversi autori. Cfr., ad esempio, Marchi-Marasca (1994, pp. 235-242), Gaetano (1990, passim), Colombo (1991, pp. 121-128), Tieghi (1993, pp. 216-265), R. Viganò (1994, pp. 11-62), Lupi (1993, pp. 405-407), ASSONIME (1994, pp. 26-30), Spoletti (1994, passim), Piazza (1992, pp. 304-316), Quatraro (1992, pp. 566-585), Albertinazzi (1992, pp. 76-89).

di fornire alle norme civili gli strumenti per contrastare gli inconvenienti segnalati in precedenza.

Vista con la chiave di lettura del presente lavoro, l'appendice fiscale cercava di contrastare il rumore provocato dall'interferenza tributaria «isolandolo» e portandolo ai «margini» della sotto-mappa congiunta. Con l'appendice fiscale, la sotto-mappa congiunta sembrava orientarsi verso una strutturazione differenziata.

Bisogna ora chiedersi se per entrambe le forme d'interferenza fiscale poc'anzi ricordate, vale a dire quella esplicita ed implicita, si poteva far uso dell'appendice fiscale. Su questo aspetto si sono manifestate opinioni articolate³⁴. Sono a nostro avviso da condividere le opinioni più restrittive, di coloro che ritengono l'appendice uno strumento utilizzabile non per tutte le forme d'interferenza, ma solamente per alcune, riconducibili sostanzialmente a quelle che nel presente lavoro sono state qualificate esplicite. La cosa è del resto coerente col fatto che le norme del TUIR si preoccupano anche di tutelare l'Amministrazione Finanziaria. Ciò avviene prevedendo valori minimi per i componenti positivi, massimi per quelli negativi, e assoggettando a tassazione quanto iscritto in bilancio al di sopra del minimo (se è un componente positivo) o al di sotto del massimo (se si tratta di un componente negativo)³⁵.

Per i motivi ricordati, quindi, l'interferenza implicita restava estranea all'area dell'appendice fiscale, e non poteva perciò essere trattata con una strutturazione differenziata. Tuttavia, le nuove disposizioni del codice sono consapevoli del rumore che genera l'interferenza implicita, e l'hanno quindi affrontata, sia pure in modi diversi. Le norme, in particolare, prevedono di segnalare la presenza, anche se non richiedono esplicitamente di quantificare il reddito ed il correlato capitale di funzionamento che si avrebbe in assenza di tale rumore. Ad esempio, per la valutazione dei beni fungibili il n. 10) dell'art. 2426 prevede delle indicazioni nella nota integrativa quando l'adozione del metodo

³⁴ Cfr., ad esempio, Marchi-Marasca-Paolini-Quagli (1994, pp. 503-519), Tieghi (1993, pp. 233-257), Lupi (1993, pp. 405-407), R. Viganò (1994 pp. 16-25), Quattraro (1992, p. 565).

³⁵ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia alle indicazioni della nota 28.

LIFO, spesso sollecitata da ragioni di tipo fiscale, porta a discostarsi in misura apprezzabile dai costi correnti alla chiusura dell'esercizio. La norma in questione, tuttavia, non chiede d'indicare l'ammontare del reddito e del capitale di funzionamento che si avrebbero in assenza di tale interferenza.

Ancora: si pensi alla valutazione di una partecipazione in una società controllata al costo. In tale ipotesi, la nota integrativa (art. 2427, n. 5, del cod. civ.) fornisce indicazioni che consentono di stabilire se il valore contabile della quota-parte del patrimonio netto è sensibilmente superiore al costo di acquisizione. Anche in questo caso, tuttavia, non si chiede quale sarebbe l'ammontare del reddito e del capitale di funzionamento se non vi fosse la presenza di tale rumore. Si è parlato di rumore poiché la scelta di una valutazione al costo, come si legge nella stessa relazione accompagnatoria al D. Lgs. 127/91, è stata consentita anche per ragioni di carattere fiscale³⁶. Va per completezza ricordato che la legge 503/94 ha introdotto delle modifiche alla disciplina fiscale che ammettono la valutazione col metodo del patrimonio netto senza accrescere il carico fiscale per l'impresa. Tuttavia, la presenza di tale possibile interferenza non è detto che scompaia. Si ricorda, ad esempio, che il n. 6 dell'art. 2423-bis del codice civile stabilisce la costanza nei criteri di valutazione. Di conseguenza, la valutazione della partecipazione al costo³⁷, posta in essere nel passato anche sulla base di motivazioni fiscali, potrà ritrovarsi spesso anche nel futuro.

Per l'interferenza implicita, si può quindi dire che per con l'attuazione della IV direttiva si è previsto di trattarla mediante una strutturazione indifferenziata spuria.

Dalle considerazioni svolte, è emerso che l'interferenza fiscale esplicita era affrontata con una strutturazione differenziata, mentre quella implicita attraverso una strutturazione indifferenziata spuria. Di conseguenza, con l'attuazione della IV di-

³⁶ Per approfondimenti su questi aspetti, cfr. Paoloni (1994, pp. 457-464).

³⁷ Le precedenti disposizioni del codice parlavano di valutazione in base al prudente apprezzamento. In date circostanze, si riteneva che potesse essere compatibile con tale previsione anche una valutazione al costo. Cfr., ad esempio, Jaeger (1980, pp. 82-83).

rettiva (fino alle modifiche introdotte con la legge 503/94), si può dire che la sotto-mappa congiunta si è ispirata ad una *strutturazione mista*.

3.2.2. *Un giudizio sulla strutturazione mista*

Per formulare dei giudizi sull'assetto basato su una strutturazione mista, bisogna partire ricordando che essa deriva dalla combinazione di due strutturazioni di base, differenziata ed indifferenziata. Si svolgeranno quindi, in modo separato, alcune riflessioni sulle stesse, per poi giungere a delle considerazioni congiunte.

a) *la strutturazione differenziata attuata con l'appendice fiscale*

Per formulare dei giudizi su tale situazione, si riprenderanno alcune considerazioni con riferimento alla dimensione sintattica: in particolare, si vedrà la loro validità quando sono riferite al contesto specifico. Il discorso, sempre focalizzato sulle questioni trattate, sarà poi arricchito con l'esame della dimensione semantica e pragmatica.

Dal punto di vista sintattico, si è detto (cfr. par. 2.1) che una strutturazione differenziata può aumentare l'efficienza delle comunicazioni quando il peso della parte comune prevale su quella differenziata. Nel caso affrontato nel presente lavoro, si può dire che questo elemento di tipo sintattico era presente: lo spazio occupato dall'appendice fiscale era infatti ridotto rispetto alla restante parte del messaggio.

Dal punto di vista semantico e pragmatico, si può certo sostenere che è preferibile non inserire nel messaggio civile – destinato ad una pluralità di soggetti – parti di messaggio fiscale, destinate solo ad un soggetto. Tuttavia, anche dal punto di vista semantico e da quello pragmatico, tale scelta (riferita questioni in esame) poteva essere ammissibile, poiché non creava particolari distorsioni. Ad esempio, non era poi difficile comprendere che, dal punto di vista della mappa civile, per conoscere il red-

dito dell'esercizio bisognava fermarsi a considerare il conto economico fino alla posta collocata al n. 23³⁸.

Si possono confrontare i benefici (apprezzabili) ottenuti dal punto di vista sintattico con i «costi» (modesti) sopportati dal punto di vista semantico e pragmatico. Si può allora ritenere che la scelta di una strutturazione differenziata, attuata con l'appendice fiscale, anche se non rappresentava l'ottimo, era comunque positiva.

b) la strutturazione indifferenziata e l'interferenza implicita

Anche questa situazione, al pari della precedente, può essere esaminata dal punto di vista sintattico, semantico e pragmatico.

Dal punto di vista sintattico, la strutturazione indifferenziata – come ricordato in precedenza (cfr. par. 2.1.) – può contenere degli elementi di efficienza nella veicolazione dei messaggi. In tal caso, però, siccome si genera un rumore, occorre anche vedere come viene contrastato attraverso la ridondanza. Distingueremo fra rumori di modesta, media ed elevata intensità.

Per rumori di modesta intensità, può essere sufficiente una semplice specificazione nella nota integrativa della loro presenza per riuscire a decodificare l'esatta portata del messaggio. Si pensi, ad esempio, alle scorte valutate col metodo LIFO che esprimono valori lontani da quelli correnti. Se tali valori all'inizio ed alla fine del periodo sono pressoché analoghi, una semplice segnalazione sulla nota integrativa può far comprendere gli eventuali effetti del rumore sul reddito e sul capitale di funzionamento.

Quando l'intensità dei rumori sale, può diventare necessaria un'apposita procedura di decodificazione nella nota integrativa. Così, ad esempio, con i rumori accresciuti, per il lettore del bilancio non è più intuitivo coglierne gli effetti sul reddito e sul capitale di funzionamento. Per una corretta decodificazione, diverrebbe allora opportuno procedere ad una rappresentazione

³⁸ Era possibile calcolare correttamente al n. 23 il reddito dell'esercizio, ma solo seguendo determinate procedure. Cfr. in proposito Matacena (1993, pp. 148-153).

rieepilogativa di tali effetti, in modo da poter esprimere nella nota integrativa la grandezza del reddito e del correlato capitale di funzionamento secondo la logica civilistica. Peraltro, poiché una siffatta procedura non è prevista dalle norme specifiche, si deve ritenere che dal punto di vista sintattico manca un adeguato e sicuro livello di ridondanza³⁹.

Nei casi di elevata presenza di rumore, si potrebbe addirittura giungere a dover riscrivere per intero la sotto-mappa "criptata", allo scopo di eliminare efficacemente il disturbo provocato dalla congiunzione. In altri termini, potrebbe divenire necessario redigere nuovamente e per intero la situazione patrimoniale ed il conto economico secondo la logica civilistica. Anche in questo caso, le norme non prevedono tale livello di ridondanza.

Si può ora cercare di esprimere un giudizio relativamente alla dimensione sintattica. Tale giudizio va espresso con riferimento all'efficienza nella veicolazione del messaggio, da valutare confrontando il beneficio ottenibile con la sotto-mappa congiunta rispetto al costo per contrastare il rumore. Si può quindi sostenere che la strutturazione indifferenziata spuria può essere positiva solo in un caso: quando l'intensità del rumore è modesta. Negli altri casi, infatti, i costi per contrastare il rumore o sono pressoché uguali o superano i benefici derivanti dalla creazione di una sotto-mappa congiunta.

Dal punto di vista semantico e pragmatico, quando il livello del rumore è medio o elevato, la strutturazione indifferenziata ha effetti molto negativi. In breve, si pensi solo al fatto che al lettore non è nemmeno assicurato un livello di ridondanza adeguato all'eliminazione del rumore. Anche quando è bassa l'interferenza fiscale, potrebbe però sorgere qualche perplessità dal punto di vista semantico e pragmatico per questo tipo di struttu-

³⁹ Si potrebbe invocare la presenza di tale ridondanza solo attraverso il richiamo alla clausola generale. Si potrebbe infatti sostenere che l'obbligo di offrire una rappresentazione veritiera e corretta imporrebbe almeno un adeguato livello di ridondanza nella nota integrativa. Quest'ultima affermazione, tuttavia, non è di unanime accettazione, e rimanda al problema del rapporto tra norme specifiche e clausola generale. Per approfondimenti, si consenta di rinviare a Branciarì (1992, pp. 419-425).

razione. In particolare, l'obiezione principale è che i prospetti contabili (il conto economico e la situazione patrimoniale) sarebbero snaturati: essi, infatti, potrebbero non esprimere ciò che il lettore di solito si attende da loro, vale a dire la corretta indicazione della misura del reddito e del capitale di funzionamento.

In conclusione, la strutturazione indifferenziata in presenza di interferenza implicita non sembra in generale una soluzione appagante.

c) la strutturazione mista

Quando la strutturazione è mista, si presenta una situazione che in concreto costituisce una combinazione delle strutturazioni poc'anzi segnalate. Per formulare un giudizio su di essa, si devono quindi tener contemporaneamente presenti le considerazioni svolte sia per la strutturazione differenziata che per quella indifferenziata spuria. Così, ad esempio, se inserendo l'appendice fiscale il peso della parte differenziata è modesto rispetto a quella comune, se il rumore che l'interferenza fiscale implicita provoca è contenuto e facilmente decodificabile, la strutturazione mista può rivelarsi accettabile. Ora, poiché il giudizio sulla strutturazione mista deve tener conto degli effetti di entrambe le strutturazioni di base, la sua probabilità di accettabilità è di solito inferiore a quella delle strutturazioni di base; al massimo essa può essere pari a quella della strutturazioni di base con minore livello di accettabilità.

Ad esempio se, stante le norme giuridiche vigenti in un determinato momento, immaginiamo una probabilità di accettabilità di 0,9 per la strutturazione differenziata e di 0,7 per quella indifferenziata, avremo che la probabilità di accettabilità di quella mista è di 0,63 ($= 0,9 \times 0,7$), ed è quindi inferiore. Se, a parità di altre condizioni, la probabilità di accettabilità della strutturazione differenziata salisse a 1, la probabilità di accettabilità di quella mista diventerebbe 0,7 ($= 1 \times 0,7$), e sarebbe quindi pari a quella col minore livello di accettabilità.

Dalle considerazioni in precedenza svolte, specie con riferimento alla strutturazione indifferenziata, si deve concludere che non si tratta di una soluzione in genere appagante.

3.2.3. *L'eliminazione dell'appendice fiscale*

Con la legge 503/94, l'impostazione basata su una previsione generale di strutturazione mista è stata modificata. Il disegno che sembra emergere con le scelte legislative attuate è di assorbire l'interferenza fiscale esplicita, trattandola come quella implicita. Le conseguenze in termini di strutturazione sono evidenti: con l'eliminazione dell'appendice fiscale viene assorbita l'interferenza esplicita, e di conseguenza non è più possibile attuare una strutturazione differenziata. La strutturazione adottata diviene quella indifferenziata spuria.

Prima di formulare dei giudizi su tale nuova situazione, è bene ricordare che delle tracce d'interferenza fiscale esplicita restano comunque presenti, anche se nella logica del nuovo assetto non avrebbero molta ragione d'esistere. Si pensi, ad esempio, alle liberalità di cui all'articolo 55, comma 3, del TUIR, fiscalmente assimilate alle sopravvenienze attive. Per beneficiare della sospensione della tassazione nei limiti del 50 per cento del loro ammontare, occorre procedere ad un accantonamento i cui effetti devono comunque essere esplicitati in bilancio mediante un'apposita riserva.

In generale, la scelta di passare ad una strutturazione indifferenziata appare a nostro avviso meno valida rispetto all'assetto precedente. L'eliminazione dell'appendice fiscale porta a trattare il tutto in termini d'interferenza implicita. Con l'aumento di quest'ultima, si accresce il livello di rumore presente nella sottomappa congiunta, e aumentano quindi le esigenze di ridondanza nella nota integrativa⁴⁰.

Da un punto di vista sintattico, tutto ciò è da giudicarsi in termini negativi: si è infatti già rilevato che con l'aumentare del rumore scende la validità della strutturazione indifferenziata spuria. Si sono pure ricordate le conseguenze negative da un punto di vista semantico e pragmatico: all'aumentare del rumore, infatti, i prospetti contabili si allontanano sempre più dalla corretta e veritiera evidenziazione del reddito prodotto e del correlato capitale di funzionamento.

⁴⁰ La cosa è peraltro stata avvertita dal legislatore, che ha provveduto a modificare il numero 14) della nota integrativa.

Dalla lettura dei fenomeni in questione in chiave di teoria dell'informazione, si può dunque ritenere che le scelte operate con la legge 503/94 hanno affrontato in modo non adeguato il problema della giustapposizione nei sistemi informativi per l'esterno delle esigenze civili con quelle fiscali. Si può anzi ritenere che, rispetto alla situazione previgente, il quadro complessivo sia peggiorato⁴¹.

4. Conclusioni

La teoria dell'informazione (a volte con qualche aggiustamento ed integrazione) si è rivelata un utile strumento per la lettura dei fenomeni indagati, vale a dire la giustapposizione, nei sistemi informativi per l'esterno, di esigenze civili con quelle fiscali. Quando si esamina l'informazione verso l'esterno e si fa riferimento al bilancio civile ed alla determinazione del reddito imponibile delle imprese, si è in presenza di due obiettivi informativi indipendenti: di conseguenza, occorrono due mappe informative per poterli perseguire. Ciò tuttavia non significa che non si possano costituire, quando si presentano determinate condizioni, delle sotto-mappe congiunte. Relativamente a queste ultime, si è visto – anche grazie alla teoria dell'informazione – come la strutturazione differenziata ed indifferenziata possano costituire delle configurazioni base delle mappe congiunte. Si è argomentato sulla loro utilità e sui loro limiti avendo come riferimento la dimensione sintattica.

Il problema della giustapposizione fra esigenze civili e fiscali può quindi essere letto anche mediante alcune categorie della teoria dell'informazione: con tale chiave di lettura, si è in presenza di mappe informative che hanno parti in comune, per le quali si è prevista una sotto-mappa congiunta. Vista la questione secondo quest'angolazione, si può svolgere un ragionamento facendo riferimento alle categorie della strutturazione differenziata, indifferenziata e mista, del rumore (da preferire all'entropia) e della ridondanza.

⁴¹ Peraltro, anche la situazione previgente presentava dei limiti dovuti alla presenza dell'interferenza implicita e dal modo con cui come veniva affrontata.

In chiave di teoria della informazione, emerge un primo aspetto: nella sotto-mappa comune le norme fiscali accettano rumori eliminabili attraverso ridondanza solo in una certa misura. In breve, non sempre tutto ciò che è espresso secondo una logica civilistica può essere decodificato in chiave fiscale: non sempre, infatti, sono consentite variazioni in diminuzione o altre modalità per passare dalle informazioni civilistiche alla determinazione di un reddito imponibile rispettoso sì della normativa tributaria, ma la cui grandezza consenta di minimizzare il carico fiscale. Una prima questione di fondo, più che nella necessità di eliminare qualsiasi congiunzione, è costituita dalla limitatezza della ridondanza consentita dalle disposizioni fiscali. Una netta separazione nel sistema informativo per l'esterno fra esigenze civiliste e fiscali costringerebbe infatti le imprese ad accrescere la mole d'informazioni da produrre, genererebbe non di rado inutili ripetizioni, e avrebbe quindi ripercussioni negative sull'efficienza del sistema informativo.

Fintantoché le norme tributarie non consentiranno una decodificazione completa, nella sotto-mappa congiunta si genererà spesso anche un'interferenza (rumore) fiscale. Lo stesso legislatore civile, con l'attuazione della IV direttiva CEE, ha peraltro preso atto dell'esistenza di tale rumore, prevedendo altresì i modi per contrastarlo. Se l'interferenza fiscale fosse solo esplicita, e potesse essere trattata attraverso una strutturazione differenziata, si otterrebbe una soluzione che eviterebbe sostanzialmente nella sotto-mappa congiunta la presenza di rumore.

In un primo momento, con l'attuazione della direttiva, si è cercato di percorrere questa via, anche se in modo incompleto, poiché permaneva la presenza di un'interferenza implicita. Nella revisione legislativa contenuta nella legge 503/94, si è andati nella direzione opposta: si è eliminata la strutturazione differenziata, la cui presenza consentiva di dare risalto all'interferenza fiscale esplicita. Di fatto, si è quindi aumentato il peso dell'interferenza fiscale implicita. Come in precedenza ricordato, più è elevata l'interferenza implicita, più si accresce nella sotto-mappa congiunta la presenza di rumore. Per l'eliminazione di quest'ultimo, occorre allora procedere ad una decodificazione nella nota integrativa. Le conseguenze di tutto ciò -come già evidenziato- sono negative non solo dal punto di vista sintattico, ma anche da quello semantico e pragmatico.

Opere citate e consultate

- AA.VV. (1978), *Il bilancio d'esercizio. Problemi attuali*, Milano, Giuffrè.
- (1981), *Bilancio di esercizio e amministrazione delle imprese. Studi in onore di Pietro Onida*, Milano, Giuffrè.
 - (1987), *Saggi di ragioneria e di economia aziendale. Scritti in onore di Domenico Amodeo*, Padova, Cedam.
 - (1991), *L'impresa: economia, controllo, bilancio, gestione straordinaria. Il bilancio di esercizio*, III, Milano, Giuffrè².
 - (1993), *Il bilancio degli enti creditizi*, Milano, Edibank.
 - (1994), *Il nuovo bilancio delle banche*, Milano, Egea.
- AIDEA, Accademia Italiana di Economia Aziendale (1988), *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Bologna, Clueb.
- Albertinazzi Gaudenzio (1992), *Attuazione della IV direttiva CEE: le voci n. 24 e 25 del conto economico*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 1, pp. 73-90.
- Amaduzzi A., Paolone G. (1986), *I bilanci di esercizio delle imprese*, Torino, Utet⁴.
- Ardemani Edoardo (a cura di) (1981), *Manuale di amministrazione aziendale*, Milano, Mondadori³.
- ASSONIME - Associazione fra le Società Italiane per Azioni (1994), *Modifica alla disciplina del reddito d'impresa. Circolare n. 42*, 10 marzo, Roma.
- Bafile Carlo (1987), *Reddito d'impresa e bilancio nel nuovo testo unico*, «Rassegna tributaria», I, pp. 373-398.
- Barbato Bergamin Maria (1987), *Reddito imponibile e risultato economico di gestione: sancita la diversità o avvicinate le posizioni?*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 5, pp. 835-852.
- Belcredi Massimo (1993), *Economia dell'informazione societaria*, Torino, Utet.
- Bertini Umberto (1990), *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Torino, Giappichelli.
- Branciarri Sergio (1992), *Il bilancio d'esercizio fra clausole generali, norme specifiche e principi contabili: un'interpretazione alternativa*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 3, pp. 413-449.
- Brillouin Leon (1962), *Science and information theory*, New York, Academic Press².
- Bruni Giuseppe (1988), *Evoluzione e prospettive degli strumenti informativo-contabili*, in AIDEA 1988 (cfr. sopra).
- Buffelli G., Piazza M., Rizzardi R. (1994), *Il nuovo bilancio d'esercizio nella normativa fiscale*, Milano, Il Sole 24 Ore⁴.
- Caraccioli I., Galeotti M.A., Tanini F. (1990), *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*, Padova, Cedam.
- Cavaliere Enrico (1983), *Le riserve nell'economia della impresa*, Padova, Cedam.
- (1987), *Riflessi della normativa fiscale per la determinazione del reddito imponibile su contabilità e bilanci d'impresa*, in AA.VV. 1987 (cfr. sopra).
- Colombo Giovanni E. (1987), *Il bilancio d'esercizio. Strutture e valutazioni*, Torino, Utet.

- (1991), *Il bilancio nella disciplina giuridica*, in AA.VV. 1991 (cfr. sopra).
- Dezzani Flavio (1981), *Adempimenti fiscali delle imprese*, in ARDEMANI (a cura di) 1981 (cfr. sopra).
- (1989), *Bilancio civilistico e dichiarazione dei redditi*, «Il Fisco» 6, pp. 789-791.
- Eco Umberto (1967), *Opera aperta*, Milano, Bompiani².
- Falsitta Gaspare (1985), *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra diritto civile e tributario*, Milano, Giuffrè.
- Fantozzi A., Alderighi M. (1984), *Il bilancio e la normativa tributaria*, «Il fisco» 21, pp. 2755-2761.
- Ferraris Franceschi Rosella (1978), *L'indagine metodologica in economia aziendale*, Milano, Giuffrè.
- Gabrovec Mei Ondina (1988), *Le relazioni extra contabili per le decisioni*, in AIDEA 1988 (cfr. sopra).
- Gaetano Alessandro (1990), *Considerazioni sull'«appendice fiscale» al conto economico previsto dallo schema di legge delegata per l'attuazione della IV direttiva CEE*, «Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale» 9-10, pp. 387-405.
- Galeotti Flori Mario A. (1990), *Il reddito d'impresa nei tributi diretti*, in Caraccioli, Galeotti, Tanini (1990), (cfr. sopra).
- Goldman Stanford (1953), *Information Theory*, New York, Prentice Hall.
- Gustarelli Enrico (1981), *Il reddito di impresa nella riforma tributaria*, in AA.VV. (1981), (cfr. sopra).
- Jaeger Pier Giusto (1980), *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni*, Milano, Giuffrè.
- La Rosa Salvatore (1988), *Le norme «generali» sui rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in Ukmar, Magnani, Marongiu (a cura di) (1988), (cfr. sotto).
- Lizza Fiorenzo (1989), *Note sul trattamento contabile delle plusvalenze da realizzo nel testo unico delle imposte dirette*, Ancona, Clua.
- Lupi Raffaello (1990), *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, «Rassegna tributaria», I, pp. 699-744.
- (1992), *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, Giuffrè.
- (1993), *Normativa fiscale e bilancio bancario*, in AA.VV., 1993 (cfr. sopra).
- Maggiolini Piercarlo (1981), *Costi e benefici di un sistema informativo*, Milano, Etas.
- Marasca Stefano (1994), *Il bilancio di esercizio delle banche: principi di redazione e schemi di rappresentazione formale*, in AA.VV., 1994 (cfr. sopra).
- Marchi Luciano (1993), *I sistemi informativi aziendali*, Milano, Giuffrè².
- Marchi L., Marasca S. (1994), *Il bilancio civilistico-fiscale*, Milano, EBC².
- Marchi L., Marasca S., Paolini A., Quagli A. (1994), *Bilancio e contabilità d'impresa*, Milano, Ipsoa.
- Marchini Isa (1976), *Certificazione di bilancio, norme fiscali e contabilità dei costi*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 6, pp. 1002-1020.
- (1988), *L'afferenza degli strumenti informativo-non contabili*, in AIDEA 1988 (cfr. sopra).
- Matacena Antonio (1993), *Il bilancio di esercizio. Strutture formali, logiche sostanziali e principi generali*, Bologna, Clueb.

- Mazza Gilberto (1978), *Il bilancio di esercizio e la dichiarazione dei redditi*, in AA.VV., 1978 (cfr. sopra).
- (1981), *L'articolo 2423 del codice civile e la «chiarezza» dell'informazione*, in AA.VV., 1981 (cfr. sopra).
- (1994), *Il non-bilancio di esercizio*, «Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale» 5-6, pp. 226-240.
- Moroni Silvio (1984), *Relazioni tra bilancio civile e bilanci fiscali*, «Il fisco» 25, pp. 3304-3310.
- (1987), *Bilancio di esercizio e reddito d'impresa: tre punti a favore del «doppio binario»*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 2, pp. 117-123.
- Nanula Gaetano (1979), *L'equivoco del cosiddetto bilancio fiscale*, «Bollettino tributario d'informazioni» 10, pp. 781-795.
- (1989), *Principi di bilancio e deroghe fiscali*, «Rassegna tributaria» 9, I, pp. 395-416.
- Nuzzo Enrico (1985), *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, «Giurisprudenza commerciale», I, pp. 810-853.
- Onida Pietro (1970), *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Milano, Giuffrè².
- (1974), *Il bilancio d'esercizio nelle imprese*, Milano, Giuffrè⁴.
- Palma Angelo (a cura di) (1992), *Il bilancio d'esercizio. I principi di formazione secondo la nuova disciplina del codice civile*, Milano, Giuffrè.
- Paolone Giuseppe (1994), *Il bilancio di esercizio delle imprese in funzionamento e dei gruppi societari*, Torino, Giappichelli².
- Paolone G., D'Amico L. (1991), *Introduzione alla economia aziendale. Principi parametrici e modelli applicativi*, Pescara, Libreria Universitaria Editrice.
- Paoloni Mauro (1992), *Il reddito d'impresa. Aspetti civilistici contabili e fiscali*, Torino, Giappichelli.
- Paoloni Mauro (a cura di) (1994), *Introduzione alla contabilità generale ed al bilancio d'esercizio*, Padova, Cedam.
- Piazza Marco (1992), *Il raccordo tra reddito d'esercizio e reddito fiscale. Gli effetti fiscali della nuova disciplina sul bilancio d'esercizio*, in Palma (a cura di) 1992 (cfr. sopra).
- Pisoni Piero (1979), *Il sistema informativo dell'impresa. Uno schema di studio*, Milano, Giuffrè.
- Potito Enrico (1978), *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè.
- Puddu Luigi (1988), *Gli strumenti contabili tradizionali e le decisioni*, in AIDEA 1988 (cfr. sopra).
- Quatraro Bartolomeo (1992), *Il bilancio civile e le interferenze tributarie (le voci 24 e 25 del nuovo conto economico)*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 4, pp. 561-585.
- Reichenbach Hans (1956), *The Direction of Time*, Los Angeles, University of California Press.
- Rosie A. M. (1966), *Information and Communication Theory*, London, Blackie.
- Shannon Claude E., Weaver Warren (1949), *The Mathematical Theory of Communication*, Urbana, University of Illinois Press.
- Simon Herbert A. (1982), *The Sciences of Artificial*, Cambridge, MIT Press² (trad. it., *Le scienze dell'artificiale*, Bologna, Il Mulino 1988).
- Spoletti Federico (1994), *Nuovo conto economico tra normativa civilistica e tri-*

- butaria. *Ultime considerazioni sull'appendice fiscale*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 3, pp. 501-527.
- Tieghi Marco (1993), *L'area fiscale del conto economico ex art. 2425*, in Mata-cena (1993), (cfr. sopra).
- Tinbergen Jan (1966), *Economic Policy: Principles and Design*, Amsterdam, North-Holland (trad. it., *Principi e metodi della politica economica*, Milano, Angeli 1969).
- Tinelli Giuseppe (1991), *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè.
- Ukmar V., Magnani C., Marongiu G. (a cura di) (1988), *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, Cedam.
- Von Hayek Friederick A. (1942), *Scientism and the study of Society*, «Económica» 35, IX (trad. it., in *Conoscenza, mercato, pianificazione*, Bologna, Il Mulino 1988).
- Viganò Enrico (1974), *Reddito economico di impresa e reddito imponibile*, «Rivista dei Dottori Commercialisti» 5, pp. 727-772.
- (1990), *L'impresa e il bilancio europeo. Saggio di ragioneria internazionale*, Padova, Cedam.
- Viganò Riccardo (1994), *La natura economico-contabile della area fiscale del bilancio*, Napoli, Liguori.
- Zamagni Stefano (1984), *Economia politica*, Roma, NIS.
- Zappa Gino (1957), *Le produzioni. Nell'economia delle imprese*, I, Milano, Giuffrè.