

CONTABILITÀ E BILANCIO

La contabilizzazione di fattispecie non previste dagli Oic ed il principio di derivazione rafforzata

ANDREA VASAPOLLI

Il nuovo principio contabile Oic 11 prevede che nei casi in cui i principi contabili non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili; b) le finalità e i postulati di bilancio. I trattamenti contabili così sviluppati hanno rilevanza ai fini dell'applicazione del principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83, comma 1, del Dpr 917/1986.

Evoluzione normativa

Come noto, con il Dlgs 139 del 18 agosto 2015, il legislatore nazionale ha dato attuazione alla direttiva europea 2013/34/UE relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato delle società di capitali e degli altri soggetti individuati dalla legge, apportando significative modifiche alle disposizioni codicistiche.

Le modifiche normative introdotte dal Dlgs 18 agosto 2015, n. 139, recependo quanto indicato nei considerando dalla direttiva suddetta, rispondono al triplice obiettivo di:

- › migliorare la capacità delle imprese di rilevare contabilmente in modo efficace i fatti gestionali;
- › migliorare la comparabilità dei bilanci, sia a livello nazionale, sia a livello comunitario;
- › ridurre per le piccole e medie imprese gli obblighi di informativa di bilancio e conseguentemente gli oneri amministrativi.

L'Organismo italiano di contabilità (Oic), in attuazione del potere riconosciuto dalla legge 116/2014 e del compito attribuitogli dall'articolo 12 del Dlgs 139/2015, ha pubblicato nei mesi di dicembre 2016, dicembre 2017 e marzo 2018, la versione aggiornata di molteplici principi contabili al fine di adeguarne il contenuto alle modifiche normative recate dal summenzionato decreto legislativo.

Funzione dei principi contabili nazionali

Con riferimento alla funzione dei principi contabili nella redazione del bilancio, l'articolo 9-bis del Dlgs 28 febbraio 2005, n. 38, introdotto dall'articolo 20, comma 2, lettera b), del Dl 24 giugno 2014, n. 91, prevede, tra l'altro, che l'Organismo italiano di contabilità «emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione

dei bilanci secondo le disposizioni del Codice civile».

A tale riguardo, nella relazione illustrativa al Dl 91/2014 è stato chiarito che la previsione normativa di cui sopra si è resa necessaria in considerazione del fatto che «a causa dell'importanza sempre maggiore rivestita dalle regole contabili e della difficoltà nell'influire sul processo di formazione delle stesse, i principali Paesi europei hanno proceduto ad un formale riconoscimento dei propri organismi contabili, in modo che essi operino all'interno dei consessi internazionali quali portatori di interessi pubblici».

Secondo quanto esposto al punto 1 del capitolo II del Quaderno 20 del marzo 2016 di Assirevi, la norma di cui sopra rappresenta «un riconoscimento, seppur indiretto, della necessità di applicazione dei principi contabili nazionali, oltre che delle disposizioni codicistiche», nella redazione dei bilanci e, «benché non espressamente richiamati dalle norme

codicistiche, debbano essere presi a riferimento da parte dei soggetti deputati alla redazione del bilancio in quanto svolgono una funzione integrativa e di ausilio interpretativo delle norme di cui agli articoli 2423 e ss. del Codice civile». Secondo Assirevi, «è dunque ragionevole affermare che i principi contabili, sia nazionali sia internazionali, costituiscono parte integrante del *framework* normativo nazionale in materia di formazione di bilancio».

Con il Dlgs 139/2015 è stato ribadito il riconoscimento istituzionale del ruolo dell'Organismo italiano di contabilità quale *standard setter* nazionale, laddove l'articolo 12, comma 3, dispone che «l'Organismo italiano di

contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto».

A ulteriore chiarimento, nella relazione illustrativa al Dlgs 139/2015 viene spiegato che il comma 3 di tale articolo 12 «dispone che l'Organismo italiano di contabilità, aggiorni i principi contabili nazionali sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto legislativo e, quindi, delle novelle da esse apportate al Codice civile e al decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127. Tale attività è svolta dall'organismo italiano di contabilità nell'ambito di quelle a cui è istituzionalmente preposto ai sensi dell'articolo 9-bis del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38», la stessa «costituisce la codificazione delle migliori prassi operative preordinate a fornire elementi interpretativi ed applicativi nella redazione dei documenti contabili» ed inoltre «ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere

CON IL DLGS 139/2015
È STATO RIBADITO
IL RICONOSCIMENTO
ISTITUZIONALE
DEL RUOLO
DELL'ORGANISMO
ITALIANO DI CONTABILITÀ
QUALE STANDARD SETTER
NAZIONALE

generale che, per loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte. Analogamente, i principi contabili nazionali potranno fornire elementi applicativi ed indicazioni per aspetti specifici di carattere tecnico riguardanti, ad esempio, le operazioni di copertura, il costo ammortizzato e l'attualizzazione».

Viene dunque affermata la natura precettiva, seppur complementare, dei principi contabili nazionali.

Il nuovo principio contabile Oic 11

Nel mese di marzo 2018, L'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha pubblicato la versione aggiornata del principio contabile Oic 11, relativo alle finalità ed ai postulati del bilancio di esercizio, nel quale ha chiarito la metodologia con cui l'Oic ha declinato nei singoli principi contabili i postulati di bilancio, alla luce della *ratio legis* delle norme di riferimento.

Nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte" del suddetto principio, di cui le stesse tuttavia non fanno parte integrante, viene illustrato che i principali aspetti cui si è prestata particolare attenzione nel processo di revisione del principio medesimo sono stati:

- › il ruolo dell'Oic rispetto ai postulati generali del bilancio così come definiti dalla legge. In particolare, l'Oic 11 stabilisce le modalità con le quali l'Oic stesso declina nei singoli principi contabili tutti i postulati del bilancio;
- › la disciplina del processo di definizione del trattamento contabile che il redattore del bilancio deve seguire laddove manchi nei principi contabili nazionali una regola specifica per la fattispecie in questione;
- › la definizione di un quadro concettuale relativamente alla disciplina della rilevanza e della rappresentazione sostanziale, a seguito dell'intervento normativo del decreto legislativo 139/2015;
- › la prospettiva della continuità aziendale.

I postulati del bilancio

Al fine di rispettare il principio del "quadro fedele" (*true and fair view*) di cui al comma 2 dell'articolo 2423 del Codice civile, al paragrafo 13 del principio contabile Oic 11 viene affermato che per redigere il bilancio con chiarezza e fornire una rappresentazione veritiera e corretta devono essere rispettati i postulati del bilancio.

I postulati di bilancio, che sono declinati nei singoli principi contabili nazionali, sono le norme di carattere generale in materia di redazione del bilancio contenute negli articoli 2423, 2423-bis e 2423-ter del Codice civile e sono così individuati al paragrafo 15 del medesimo principio:

- a. prudenza;
- b. prospettiva della continuità aziendale;
- c. rappresentazione sostanziale;
- d. competenza;
- e. costanza nei criteri di valutazione;
- f. rilevanza;
- g. comparabilità.

Principio della prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali

La direttiva 2013/34/UE nelle considerazioni introduttive, al punto 16), prevede tra l'altro che «la presentazione delle voci di bilancio dovrebbe essere fatta tenendo conto della realtà economica o della sostanza commerciale dell'operazione o dell'accordo sottostanti». Il legislatore italiano con il Dlgs 18 agosto 2015, n. 139, ha esplicitato tale principio introducendo nell'articolo 2423-bis, comma 1, il numero 1-bis) il quale statuisce che «la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto», eliminando nel contempo dal numero 1) del medesimo comma il riferimento alla valutazione delle voci dell'attivo o del passivo in base alla loro funzione economica.

Nel nuovo principio contabile Oic 11 al paragrafo 26 viene fornita l'importante precisazione che «a tale postulato generale si è conformata l'elaborazione dei principi contabili da parte dell'Oic». Da ciò consegue che «le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio, i criteri di valutazione, contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto anche conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale».

L'obiettivo, spiega l'Oic nelle “Motivazioni alla base delle decisioni assunte”, è quello di «rendere il bilancio realmente utile per i suoi utilizzatori fornendo la rappresentazione sostanziale dei fatti aziendali, piuttosto che quella formale». Pertanto, prosegue il medesimo principio al paragrafo 27, «la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici. Si richiamano in proposito le definizioni di credito e di debito e,

ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici».

Ad esempio, nelle stesse Motivazioni viene chiarito che «se un diritto previsto in un contratto non possiede le caratteristiche che il principio contabile nazionale prevede per l'iscrizione di un'attività, prevale la regola contabile e la transazione non viene contabilizzata come l'acquisto di un bene».

Inoltre, al paragrafo 28 è previsto che «l'analisi contrattuale è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria. Ad esempio, l'Oic 23 "Lavori in corso su ordinazione" indica le condizioni al verificarsi delle quali un gruppo di commesse è trattato come una singola commessa o viceversa una singola commessa è frazionata in differenti fasi o opere. Un altro esempio riguarda la separazione del derivato incorporato in un altro strumento finanziario. Ai sensi dell'Oic 32 "Strumenti finanziari derivati" è infatti previsto che nei casi in cui le caratteristiche economiche e i rischi del derivato incorporato non sono strettamente correlati a quelli del contratto primario e sono soddisfatti tutti gli elementi della definizione di strumento finanziario derivato, la società deve distinguere il derivato dal contratto primario e contabilizzarlo separatamente».

Infatti, nelle Motivazioni dell'Oic 11 è chiarito che «a ben vedere la finalità è anche quella di non avere rappresentazioni contabili disomogenee in presenza di transazioni economicamente omogenee. Infatti, se per ottenere una determinata posizione finanziaria o economica sono necessari una serie di contratti, oppure uno solo, ciò non può fare la differenza in termini di rappresentazione in bilancio. In entrambi i casi la rappresentazione del bilancio deve essere la stessa. Il postulato della rappresentazione sostanziale tende a ridefinire i confini dei contratti restringendoli oppure ampliandoli, laddove necessario, per far sì che vi sia la corretta distinzione degli elementi di bilancio sulla base della sostanza economica».

La gerarchia delle fonti

Nella circolare del 21 giugno 2017, n. 14 – parte prima – profili civilistici, punto 3.5, Assonime aveva evidenziato la problematica relativa al concreto spazio applicativo del principio di rappresentazione sostanziale, in relazione al quale si erano sviluppate diverse linee interpretative, con particolare riferimento all'individuazione delle soluzioni contabili più consone a dare applicazione al postulato della prevalenza della sostanza

sulla forma, soprattutto con riferimento a quelle fattispecie che non trovino una regolamentazione specifica nei principi contabili.

Seguendo lo schema di ricostruzione interpretativa formulata da Assonime, una prima tesi riteneva che l'applicazione del postulato della prevalenza della sostanza sulla forma, in quanto postulato generale di bilancio, gravasse direttamente sul redattore del bilancio il quale, in relazione alle diverse fattispecie che gli si fossero prospettate, avrebbe dovuto ricercare le soluzioni contabili più consone all'applicazione del principio medesimo, a tal fine potendo eventualmente anche ricorrere all'applicazione degli Ias/Ifirs, indipendentemente dalle ipotesi prese in considerazione dai nuovi principi contabili Oic.

Tale soluzione era ritenuta non condivisibile in quanto l'affidarsi, nell'individuazione della sostanza economica da rappresentare in bilancio,

a parametri individuati dal redattore del bilancio invece che ai parametri predeterminati dallo *standard setter* avrebbe potuto essere fonte di incertezza, anche ai fini della comparabilità dei bilanci.

La tesi prevalente invece, cui Assonime aderiva, riteneva che la concreta applicazione del postulato della prevalenza della sostanza sulla forma dovesse avvenire attraverso la necessaria mediazione dei principi contabili nazionali Oic.

Si tratta, diceva Assonime, «di circostanze nelle quali, lungi dal disconoscere gli effetti giuridici dei contratti, la regola contabile impone di rappresentarli nel modo più efficace possibile, evidenziando gli effetti sostanziali che gli stessi

producono in termini di diritti e obbligazioni». Sulla base di tale impostazione, dunque, Assonime chiariva che «la riformulazione dell'articolo 2423-bis non autorizzerebbe il redattore del bilancio ad adottare soluzioni contabili ritenute più aderenti alla sostanza del fenomeno, ancorché in contrasto con il contenuto dei nuovi Oic, né a recepire, di sua iniziativa e in assenza di indicazioni dell'Oic, istituti contabili propri del sistema Ias/Ifirs».

Assonime aggiungeva inoltre che «le scelte compiute dal legislatore fiscale, per molti versi, avvalorano la preminenza di questo secondo orientamento e cioè della tesi secondo cui la specificazione delle fattispecie di prevalenza della sostanza sulla forma spetterebbe in via esclusiva all'Oic, senza poter fare riferimento diretto alle soluzioni degli Ias/Ifirs. In definitiva, sembra doversi convenire sul fatto che lo *standard setter* nazionale, in conformità al ruolo riconosciuto dal legislatore ha assunto una funzione regolatoria che si esplica nell'individuazione della casistica applicativa di tutti i postulati di bilancio, ivi compreso il principio di prevalenza della sostanza sulla forma».

LE PREVISIONI
DEI PRINCIPI CONTABILI,
TUTTAVIA, NON POSSONO
ESSERE ESAUSTIVE
DELLA AMPIE
E VARIEGATE
PROBLEMATICHE
CHE DISCENDONO
DALLA REALTÀ OPERATIVA

Una terza tesi, infine, attribuiva dignità, seppur diversamente graduata, tanto allo *standard setter* nazionale quanto al singolo redattore del bilancio. Secondo Assonime, infatti, «la conciliazione tra i due piani dovrebbe avvenire attribuendo un rilievo preminente ai principi contabili nazionali nella misura in cui la fattispecie possa dirsi compiutamente prevista e regolamentata dallo *standard setter* nazionale. Viceversa, in caso contrario, il singolo redattore del bilancio avrebbe la facoltà di scegliere le modalità di rappresentazione che ritiene più conformi al principio di prevalenza della sostanza sulla forma. In quest'ottica, a titolo esemplificativo, in presenza di un piano di *stock option*, sulla cui contabilizzazione non si ritrovano indicazioni nel *set* dei principi contabili nazionali, il redattore di bilancio potrebbe liberamente attingere alle regole dell'Ifrs 2».

Tale ultima tesi, che si poneva quale soluzione intermedia, è quella ora avvalorata da quanto previsto in tema di gerarchia delle fonti al paragrafo 4 del nuovo principio contabile Oic 11 e, in particolare, in tema di trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli Oic.

In via generale si rammenta che l'ordinamento contabile nazionale è imperniato sul Codice civile e sui principi contabili emanati dall'Oic. Funzione dei principi contabili è di interpretare e, laddove necessario, integrare le disposizioni contenute nel Codice, così da fornire il quadro quanto più possibile completo delle regole che devono trovare applicazione in sede di redazione del bilancio.

Come precisato al paragrafo 4 del principio contabile Oic 29 «i principi contabili sono le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio».

Le previsioni dei principi contabili, tuttavia, non possono essere esaustive della ampie e variegate problematiche che discendono dalla realtà operativa. Non sempre, quindi, nei principi contabili si trova la regola puntuale per la fattispecie in esame. In merito, al paragrafo 3 del nuovo principio contabile Oic 11 viene affermato che la politica contabile di una società è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'Oic) tenuto conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società ai sensi di quanto previsto al successivo paragrafo 4.

Trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli Oic

A quest'ultimo proposito, al paragrafo 4 del medesimo principio viene chiarito che «nei casi in cui i principi contabili emanati dall'Oic non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include,

tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

- a. in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;
- b. le finalità e i postulati di bilancio».

Il nuovo principio contabile Oic 11 ha, dunque, introdotto un'importante novità in tema di trattamento contabile dei fatti aziendali specifici che non trovino nei principi contabili nazionali una regola appropriata.

Il tema era stato trattato inizialmente soltanto con riferimento al postulato della rappresentazione sostanziale, in relazione al quale già Assonime aveva individuato i tre possibili approcci prima richiamati, approcci sinteticamente esposti anche dal principio Oic 11 nelle Motivazioni alla base delle decisioni assunte:

- › «il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda esclusivamente lo *standard setter* (approccio n. 1);
- › il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda principalmente il redattore del bilancio, con la conseguenza che costui può disconoscere una regola contabile emanata dall'Oic se questa, a suo giudizio, non è conforme al postulato in questione (approccio n. 2);
- › il postulato della rappresentazione sostanziale riguarda, oltre che lo *standard setter*, anche il redattore del bilancio, che vi fa ricorso se necessario quando deve stabilire una propria politica contabile su una fattispecie non disciplinata dai principi contabili emanati dall'Oic (approccio n. 3)».

L'Oic ha preferito adottare il terzo approccio per i seguenti motivi, precisati al punto 5 delle Motivazioni alla base delle decisioni assunte:

- a. «i principi contabili nazionali emanati dall'Oic già contengono una declinazione del postulato della rappresentazione sostanziale;
- b. pertanto, quando il principio contabile Oic prevede la disciplina contabile dell'operazione o del contratto, la sua eventuale disapplicazione porterebbe alla redazione di bilanci non conformi al quadro normativo di riferimento;
- c. poiché è impossibile che, in via generale ed astratta, i principi contabili possano prevedere ogni possibile casistica generata dal concreto divenire delle gestioni aziendali, quando una fattispecie non trova specifica disciplina nei principi contabili nazionali, il redattore del bilancio è direttamente investito della responsabilità di un'autonoma applicazione del principio della rappresentazione sostanziale».

Le conclusioni raggiunte sul principio della rappresentazione sostanziale nel paragrafo 5 sopra richiamato hanno condotto l'Oic a definire una disciplina uniforme, per tutti i postulati del bilancio, della determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non disciplinate dagli Oic. La

statuita disciplina uniforme (applicazione prioritaria in via analogica delle disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, in subordine applicazione di una propria politica contabile coerente con le finalità e i postulati di bilancio) è peraltro analoga a quella prevista nei principi contabili internazionali.

Con riferimento alla specifica problematica rappresentata dal fatto se i principi contabili internazionali possano essere applicati in assenza di un principio Oic di riferimento e non esistano altri Oic applicabili in via analogica, al paragrafo 7 delle Motivazioni è stato precisato che «laddove un principio contabile internazionale risulti conforme ai postulati previsti nell'Oic 11, e non vi siano altri Oic applicabili in via analogica, possa essere preso a riferimento dal redattore del bilancio nello stabilire di caso in caso una politica contabile appropriata».

I principi contabili internazionali assumono quindi valenza di supporto al redattore del bilancio nei casi in cui si renda necessario addivenire alla definizione di una propria politica contabile, ovviamente purché siano coerenti con le finalità e i postulati di bilancio come previsti dal Codice civile e interpretati dall'Oic.

Coordinamento tra rappresentazione sostanziale e normativa fiscale

La definitiva interpretazione statuita dal nuovo principio contabile Oic 11 relativamente alla portata applicativa del postulato della prevalenza della sostanza sulla forma, sia esso in applicazione di una regola dettata da uno specifico principio contabile, sia in applicazione analogica di altri principi contabili, sia ancora in applicazione della politica contabile adottata dalla società in coerenza con le finalità e i postulati del bilancio, impone di valutarne l'impatto dal punto di vista fiscale con particolare riferimento a quelle fattispecie che non trovano una disciplina specifica nei principi contabili.

Le modifiche introdotte dal Dlgs 139 del 18 agosto 2015 in tema di principi di redazione del bilancio, di criteri di valutazione e di schemi e composizione del bilancio, hanno numerose ricadute sul calcolo del reddito imponibile ai fini Ires e ai fini Irap. Il legislatore, infatti, con l'articolo 13-bis del Dl 30 dicembre 2016, n. 244, ha introdotto il cosiddetto principio di "derivazione rafforzata" anche per i soggetti Oic *compliant*, cioè i «soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile».

L'articolo 13-bis ha infatti modificato il comma 1 dell'articolo 83 del Dpr 917/1986, nel quale è ora previsto che per i soggetti che redigono il bilancio secondo le regole del Codice civile, ad eccezione delle micro-imprese (articolo 2435-ter del Codice civile), «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».

È stato inoltre aggiunto il comma 1-bis in base al quale «ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle microimprese, di cui all'articolo 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, 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».

Ne consegue che, per quanto applicabili, bisogna fare riferimento alle disposizioni del Dm 1 aprile 2009, n. 48 e del Dm 8 giugno 2011, che dettano le disposizioni di coordinamento tra normativa fiscale e le norme dettate in materia di bilancio dai principi contabili internazionali.

IL PRINCIPIO
DELLA PREVALENZA
DELLA SOSTANZA
SULLA FORMA È
IL CARDINE DELLE NUOVE
MODALITÀ DI
PREDISPOSIZIONE
DEL BILANCIO
D'ESERCIZIO

Il comma 11 dell'articolo 13-bis del Dl 30 dicembre 2016, n. 244, prevedeva inoltre che, con uno o più decreti del ministero dell'Economia e delle Finanze, sarebbero state adottate disposizioni di revisione di tali decreti, al fine di renderli applicabili anche ai soggetti Oic *adopter*.

È, dunque, intervenuto il Dm del 3 agosto 2017 per chiarire quali articoli, in alcuni casi opportunamente modificati, dei sopramenzionati decreti sono applicabili ai soggetti Oic *adopter*, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto medesimo (26 agosto 2017).

Le modifiche in oggetto non modificano la struttura del Dpr 917/1986, ma, come precedentemente già avvenuto per i soggetti Ias *adopter*, riconoscono in generale validità fiscale alle rappresentazioni contabili previste dai principi contabili Oic.

Il comma 1 dell'articolo 2 del Dm 1 aprile 2009, n. 48 prevede in particolare che «ai sensi dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico, per i soggetti Ias (Oic, *N.d.A.*) assumono rilevanza, ai fini dell'applicazione del Capo II, Sezione I (Titolo II, *N.d.A.*), del Testo unico, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli Ias. Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del Testo unico, nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio».

Nella relazione illustrativa al Decreto 3 agosto 2017 viene ulteriormente chiarito che il numero 1) dell'articolo 2, comma 1, lettera a), di detto decreto, richiamando l'articolo 2, commi 1, 2 e 3, del Dm 1 aprile 2009, n.

48, «è volto ad estendere anche ai soggetti nuovi Oic la declinazione del concetto di derivazione rafforzata già previsto per i soggetti Ias/Ifrs. A tal fine, sono riconosciute anche fiscalmente le qualificazioni di bilancio ispirate al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinate dall'Organismo italiano di contabilità nei principi contabili nazionali. In questo senso, è stata estesa anche ai soggetti nuovi Oic la deroga alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1), alle risultanze negoziali e all'acquisizione/passaggio della proprietà dei beni (comma 2), nonché a qualsiasi altra norma fiscale che faccia riferimento a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto principio della prevalenza della sostanza sulla forma».

L'adozione del principio di derivazione rafforzata comporta, dunque, che la certezza, la determinabilità e la corretta imputazione temporale siano determinate privilegiando l'aspetto sostanziale dei fatti di gestione, tramite l'applicazione di regole contabili correttamente applicate in base ai principi contabili Oic, e non sulla base della rappresentazione giuridico formale privilegiata dalle disposizioni del Dpr 917/1986.

Come viene anche detto nella relazione tecnica al Dl 30 dicembre 2016, n. 244, «conseguenza dell'estensione del principio di derivazione rafforzata anche ai soggetti che adottano i nuovi Oic è il riconoscimento fiscale delle rappresentazioni di bilancio fondate sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma».

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma è, dunque, il cardine delle nuove modalità di predisposizione del bilancio d'esercizio e il suo riconoscimento anche ai fini fiscali è attuato, come previsto dall'articolo 2, comma 1, del Dm 1 aprile 2009, n. 48, mediante la disattivazione delle regole di certezza e determinabilità di cui al comma 1 dell'articolo 109 del Dpr 917/1986, e di competenza di cui al comma 2 dello stesso articolo, basate su un'interpretazione giuridico-formale dei fatti di gestione.

Questo significa, in pratica, che i componenti positivi e negativi che siano imputati in bilancio secondo le nuove disposizioni del Codice civile e dei principi contabili Oic, e quindi in base al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, rilevano anche ai fini fiscali, anche se non hanno i requisiti di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del Dpr 917/1986. In particolare, per effetto delle nuove disposizioni, per i soggetti diversi dalle micro-imprese quando le disposizioni in commento divergono con quanto previsto dai criteri dettati dai principi contabili Oic, viene introdotta una deroga ai requisiti fiscali della certezza e della determinabilità oggettiva su base formale e al presupposto del passaggio della proprietà o di altro diritto reale sui beni, di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del Dpr 917/1986.

Come affermato al punto 3.1 della circolare dell'agenzia delle Entrate

28 febbraio 2011, n. 7/E per i soggetti Ias *adopter*, la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati nei bilanci Oic *compliant* presuppone che i principi contabili Oic di riferimento «siano stati correttamente applicati. Ciò deve essere valutato in base agli elementi di fatto delle concrete fattispecie, tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio. In particolare, nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili ... (Oic *N.d.A.*), l'Amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi».

Occorre sottolineare, tuttavia, che la deroga in questione non significa che possano essere dedotti costi con scadenza o ammontari incerti.

Al fine di scongiurare tale evenienza, infatti, il legislatore con l'articolo 2, comma 1, n. 5), del Dm 3 agosto 2017 ha previsto l'applicabilità ai soggetti Oic *adopter* dell'articolo 9 del Dm 8 giugno 2011, con riferimento ai componenti iscritti in contropartita alle passività di scadenza o ammontare incerti che presentino i requisiti di cui all'Oic 31, classificati per natura nelle pertinenti voci del conto economico invece che quali accantonamenti a fondi per rischi ed oneri, così come previsto dal principio contabile Oic 12.

Alla luce di quanto sopra, si poneva il dubbio di quale fosse la rilevanza fiscale di quelle soluzioni contabili determinate in modo autonomo dal redattore del bilancio con riferimento alle fattispecie che non trovano specifico trattamento nei principi contabili e per le quali non sia possibile applicare per analogia altri principi contabili nazionali.

In merito, la nuova formulazione dell'Oic 11 risolve tale incertezza, in quanto, come prima visto, definisce compiutamente la politica contabile di una società, che è rappresentata dall'applicazione delle regole contabili (disposizioni legislative e principi contabili nazionali emanati dall'Oic) tenuto conto delle opzioni normative ammesse e degli eventuali trattamenti contabili sviluppati dalla società.

In altre parole, costituisce politica contabile conforme ai principi contabili l'intero *set* delle fonti, che in ordine gerarchico sono:

- › la legge;
- › i principi contabili di diretta applicazione;
- › i principi contabili applicati in via analogica;
- › la politica contabile propria della società definita in coerenza con le finalità e i postulati del bilancio (anche ricorrendo in via interpretativa ai principi contabili internazionali).

Il principio di derivazione rafforzata, disciplinato dall'articolo 83, comma 1, del Dpr 917/1986, trova pertanto applicazione in tutti quei casi in cui la politica contabile, così come definita dall'Oic 11, è stata correttamente applicata.

Primi pronunciamenti dell'agenzia delle Entrate

La soluzione interpretativa sopra esposta trova conferma nei primi pronunciamenti in merito dell'agenzia delle Entrate.

Con la risoluzione 37/E del 15 agosto 2018 l'agenzia delle Entrate, dopo avere richiamato le previsioni dell'Oic 11 sopra esposte, pronunciandosi su di un caso in cui il contribuente aveva fatto ricorso all'applicazione analogica delle disposizioni contenute in un altro principio contabile, ha riconosciuto la rilevanza fiscale di tale politica contabile, riconoscendo in particolare che le componenti reddituali imputate in bilancio in applicazione di tale politica contabile concorrevano alla formazione del reddito d'impresa «in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del Tuir».

Con la risposta a interpello 100 del 6 dicembre 2018 l'agenzia delle Entrate si è pronunciata su di un caso in cui una fattispecie reddituale, in assenza di uno specifico principio contabile che la regolamentasse anche solo in via analogica, è stata rilevata dal contribuente non sulla base della sua qualificazione giuridica, bensì sulla base di una politica contabile propria definita in applicazione del postulato della rappresentazione sostanziale, coerentemente con quanto previsto dalla prassi contabile internazionale (Iasb). Anche in tale caso l'Agenzia ha riconosciuto la valenza fiscale, sia ai fini Ires che Irap, delle rilevazioni contabili effettuate dal contribuente, in applicazione del principio di derivazione rafforzata.

**L'autore
di questo articolo**

ANDREA VASAPOLLI
Dottore commercialista, già professore incaricato di Diritto tributario presso la Scuola superiore del ministero dell'Economia e delle Finanze, componente della Commissione "Norme di comportamento di comune interpretazione in materia tributaria" dell'Associazione italiana dottori commercialisti.