

REDDITO IMPRESA E IRAP

Oic 11, prevalenza della sostanza sulla forma e “derivazione rafforzata”

di **Fabio Landuzzi**

Come noto, l'articolo 2, comma 1, **D.M. 01.04.2009 n. 48** – applicabile anche ai soggetti *Oic Adopter* diversi dalle microimprese in forza del rinvio disposto dal **D.M. 01.08.2017** – prescrive che ai sensi dell'[articolo 83, comma 1, Tuir](#), alla pari dei soggetti *IAS Adopter*, anche per le società che redigono il bilancio secondo le norme del codice civile, e che non si qualificano appunto come microimprese, **assumono rilevanza fiscale** gli **elementi reddituali e patrimoniali** rappresentati in bilancio in base al “*criterio della prevalenza della sostanza sulla forma*”.

Su come si dovesse declinare in concreto questo principio della prevalenza della sostanza sulla forma si era poi aperto un **dibattito piuttosto acceso** fra coloro che sostenevano la tesi per così dire “restrittiva” – fra cui in particolare vi era Assonime – secondo cui si sarebbe dovuto attribuire all'Oic, in quanto *standard setter* nazionale, l'individuazione di quelle, e solo quelle, **casistiche peculiari** oggetto di soluzione e di **rappresentazione “sostanziale”**, ed invece coloro i quali sostenevano che non si può porre un limite alla rappresentazione sostanziale dei fatti di gestione, trattandosi di un elemento assunto al rango di **postulato del bilancio**.

Naturalmente, il problema si pone in tutta la sua dimensione nei casi in cui l'impresa si trova dinanzi a **fatti di gestione** che **non sono trattati** espressamente **in un principio contabile**, e per i quali si pone quindi il problema di come debba comportarsi il redattore del bilancio per definire:

1. la **modalità di rappresentazione contabile** dell'operazione;
2. il suo **impatto fiscale** ai fini delle imposte sul reddito.

In questo contesto, nel marzo del 2018 è stato pubblicato il nuovo **principio contabile Oic 11** il quale detta i canoni a cui deve attenersi il redattore del bilancio quando incontra un'**operazione che non è trattata e risolta** nello specifico da nessun principio contabile nazionale; e l'Oic 11 fornisce al riguardo un **ordine gerarchico** definito come segue:

1. **in primo luogo**, occorre ricercare nel *set* dei **principi contabili** nazionali se esiste un documento che tratta **un caso simile**, così da poterlo **applicare in via analogica**; e, solo nel caso di esito negativo
2. si dovrà **costruire una policy contabile ad hoc** che sia rispondente ai “**postulati del bilancio**”.

Se la soluzione di primo livello è di agevole comprensione e non sembra presentare delle difficoltà esorbitanti, ben diverso è il caso in cui ci si trova a dover applicare la **soluzione di secondo livello**.

In questo caso, subentra infatti un primo importante interrogativo: è possibile per il redattore del bilancio, in una simile circostanza, e dopo aver infruttuosamente esperito il primo *step*, definire **una soluzione contabile** per rappresentare in bilancio quella **particolare fattispecie** assumendola dai **principi contabili las / lfrs**?

La **risposta** si ritiene possa essere **affermativa**, ma **se e solo se** quella **soluzione contabile** mutuata dai Principi internazionali risulta essere **conforme ai postulati del bilancio secondo lo standard Oic**.

Ciò significa, in ultima analisi, che il redattore del bilancio sarà comunque investito in queste circostanza della **responsabilità** di dover **costruire una soluzione contabile** adeguata, dando prova nell'informativa della **Nota integrativa** del **percorso tecnico e logico** seguito, in ossequio ai precetti dell'Oic 11.

Ma a questo punto subentra **la questione fiscale**, ovvero fino a che punto si spinge la **"derivazione rafforzata"** applicabile ai soggetti *Oic Adopter*.

Ci si domanda se essa debba includere solo la rappresentazione contabile dei fatti di gestione trattati dai Principi contabili, oppure se essa si estenda anche ai **casi risolti in ossequio all'Oic 11**, ed infine se in questa circostanza essa arrivi ad esplicare effetto anche nel caso della **soluzione di 2° livello**, ossia quella della **policy contabile "autoprodotta"** dal redattore del bilancio.

Ebbene, alla luce del combinato disposto dell'Oic 11, come sopra richiamato, e del D.M. 01.08.2017, pare obiettivamente **difficile poter negare piena dignità fiscale alla impostazione contabile** definita in accordo ai **precetti statuiti negli Oic**, ivi incluso perciò il caso in cui tale rappresentazione contabile sia stata definita sotto la responsabilità del redattore del bilancio per via dell'assenza di un principio contabile che, sia direttamente che per analogia, fornisce la soluzione.

Va da sé che questo scenario di **intreccio contabile e fiscale** pone non poche criticità soprattutto con riguardo al rischio della estensione della casistica di fattispecie potenzialmente in grado di **generare litigiosità** fra imprese e Amministrazione.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

