

REDDITO IMPRESA E IRAP

Prevalenza della sostanza sulla forma secondo Assonime

di Sandro Cerato

L'[articolo 2, comma 1, del D.M. 48/2009](#), a cui rinvia il [D.M. 3.8.2017](#), dispone che, per effetto del **principio di derivazione rafforzata**, introdotto dall'[articolo 83, comma 1, del Tuir](#), ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali così come rappresentati in bilancio in base al principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**. La relazione illustrativa al [D.M. 3.8.2017](#) evidenzia che **“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 ordine alla portata applicativa di tale principio, la dottrina non ha espresso un orientamento unanime. Al riguardo, sono state prospettate **due differenti soluzioni**:

- secondo una prima soluzione, **spetta soltanto all’OIC** individuare e disciplinare le fattispecie in cui il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve essere applicato e conseguentemente assumere rilievo fiscale;
- secondo una differente soluzione, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve essere applicato e assumere rilievo fiscale anche con riguardo a fattispecie non considerate e/o non compiutamente disciplinate dall’OIC, trattandosi di un **principio generale** di redazione del bilancio statuito dall'[articolo 2423-bis, comma 1, n. 1-bis, del codice civile](#).

Con riguardo alla possibilità di introdurre, tra i **principi generali di redazione del bilancio**, un esplicito riferimento al concetto di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, Assonime ha sostenuto un approccio contrario. Secondo la Nota n. 11/2017 di Assonime, infatti, *“dovrebbe essere lo standard setter a farsi carico del compito di **individuare regole di rappresentazione dei fenomeni aziendali in bilancio capaci di cogliere la sostanza delle operazioni poste in essere dalle imprese**”, in virtù della “difficoltà di inquadrare l’effettiva portata applicativa del principio, anche alla luce dell’evoluzione che lo stesso ha subito nell’ambito dei principi contabili internazionali”*. È stato osservato, infatti, come le problematiche incontrate con la riforma del 2003 (D.Lgs. 6/2003) - con la quale si era inteso dare corso anche nel nostro ordinamento al principio di prevalenza della sostanza sulla forma - *“stanno lì a testimoniare delle difficoltà a prevedere un **principio di carattere generale** di così incerto significato, ma – almeno apparentemente – sovraordinato alle disposizioni di dettaglio recate dallo stesso codice civile e dai principi contabili nazionali”*. Conseguentemente, viene ribadita la **necessità di circoscrivere la portata applicativa del principio della prevalenza della sostanza sulla forma** alle sole casistiche disciplinate dallo *standard settler*. Secondo Assonime, infatti, la scelta di tale approccio *“implica che la questione di come gestire le fattispecie non espressamente regolate dal codice civile e dai **principi contabili internazionali** sia risolta secondo le categorie canoniche del*

*nostro ordinamento, che prevedono – a seconda dei casi – il ricorso all'interpretazione delle vicende negoziali secondo i canoni ermeneutici ordinari (interpretazione letterale, logico-sistematica, analogica), e non invocando un principio, quello della **prevalenza della sostanza sulla forma**, la cui utilità risulta fortemente dubbia anche in questi frangenti*". Qualora si decidesse di adottare un comportamento differente al precedente, che ammette la possibilità di invocare il **postulato della prevalenza della sostanza sulla forma** ogni qualvolta si debba stabilire una politica contabile su una fattispecie non disciplinata dai principi contabili, Assonime ritiene indispensabile che sia lo stesso Organismo Italiano di Contabilità a chiarire che il postulato in esame non debba comunque "superare o contraddire le previsioni specifiche previste dai singoli principi contabili nazionali, al di là di quanto la collocazione tra i principi generali potrebbe far supporre". Sul punto, viene rimarcato come la previsione di un **obbligo per il redattore del bilancio di fare riferimento al principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma** potrebbe tradursi "in un incondizionato recepimento di quanto previsto dagli IAS/IFRS in tutte le circostanze nelle quali manchi una disciplina specifica nazionale, con conseguenze – è facile immaginare – stravolgenti sia sotto il profilo della rappresentazione contabile, sia sotto il profilo fiscale". Secondo la tesi preferita da Assonime, il legislatore avrebbe attribuito esclusivamente all'OIC il compito di individuare (disciplinandone il relativo trattamento contabile) le fattispecie in cui il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve essere applicato**. Conseguentemente, la rappresentazione dei fatti aziendali sulla base della sostanza economica assumerebbe rilevanza fiscale soltanto nelle fattispecie individuate dall'OIC, mentre potrebbe essere oggetto di contestazioni in ipotesi non espressamente disciplinate dallo *standard setter*.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >