

REDDITO IMPRESA E IRAP

Micro-imprese fuori dalla derivazione rafforzata

di Sandro Cerato

Le **società** che presentano i **parametri per la compilazione del nuovo bilancio di cui all'[articolo 2435-ter codice civile](#)** sono escluse dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata che governa la determinazione del reddito imponibile ai fini Ires dopo le modifiche introdotte dall'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) all'[articolo 83 del Tuir](#).

Come noto, il D.Lgs. 139/2015 ha introdotto importanti modifiche alla disciplina codicistica del **bilancio di esercizio**, modificando sia alcuni **principi generali** sia alcuni **criteri di valutazione** di specifiche poste di bilancio.

Per quanto riguarda i primi, è stato modificato uno dei principi indicati nell'[articolo 2423-bis codice civile](#), ed in particolare è stato aggiunto il [n. 1-bis](#) secondo cui ***“la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto”***. Ciò sta a significare che nella rappresentazione contabile degli accadimenti aziendali è necessario **tener conto della reale volontà delle parti** a prescindere dalla forma giuridica adottata per porre in essere l'operazione.

In tale contesto, i principi contabili precisano, ad esempio che la **vendita di un bene con una clausola sospensiva del trasferimento di proprietà** (vendita con riserva di gradimento o vendita a prova) debba essere contabilizzata già all'atto della consegna del bene poiché il possessore già dispone dei rischi e dei benefici che derivano dall'utilizzo del predetto bene.

Il **legislatore fiscale**, con le modifiche apportate al Tuir da parte del D.L. 244/2016 ha deciso di **rafforzare il principio di derivazione del reddito d'impresa dalle risultanze di bilancio**, modificando l'**articolo 83, comma 1, secondo periodo, del Tuir** il quale ora stabilisce che ***“per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) e per 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, 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”***.

In buona sostanza, in linea generale le **società di capitali recepiscono le novità in materia di bilancio anche ai fini fiscali** (qualificazione, imputazione temporale e classificazione), ad eccezione però delle società di cui all'[articolo 2435-ter codice civile](#). Queste ultime, infatti, essendo **escluse dall'ambito applicativo della derivazione rafforzata** devono continuare a **determinare il reddito d'impresa non tenendo conto della prevalenza della sostanza sulla forma**, bensì dando rilievo al negozio giuridico formale che le parti hanno sottoscritto. Ciò si

traduce nella necessità di dare applicazione delle **regole sulla competenza fiscale tradizionalmente previste nel Tuir**, con la conseguenza che l'iscrizione in bilancio un cespite già posseduto ma di cui non sia ancora avvenuto il trasferimento giuridico della proprietà non rileva anche ai fini fiscali.

Relativamente all'**individuazione della categoria delle micro-imprese**, poiché l'**articolo 83 del Tuir** richiama genericamente i soggetti di cui all'[articolo 2435-ter del codice civile](#), tali società sono **escluse dall'applicazione della derivazione rafforzata anche laddove decidano di avvalersi della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata** di cui all'[articolo 2435-bis codice civile](#).

Tale scelta potrebbe infatti essere dettata da esigenze informative richieste ad esempio dagli istituti di credito in relazione al rilascio o alla conferma degli affidamenti. Ma tale situazione, tuttavia, non influisce sulle regole fiscali ragion per cui si possono avere **società che redigono il bilancio in forma abbreviata** che applicano il **principio di derivazione rafforzata** (quelle che non hanno i parametri per la redazione del bilancio "micro") ed altre invece che ne sono **escluse** in quanto rientrano nei parametri indicati nell'[articolo 2435-ter codice civile](#). Circostanza, quest'ultima, che si ritiene **opportuno indicare nella nota integrativa** al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale ed economica della società.

