

REDDITO IMPRESA E IRAP***Reddito soggetti Ires e principio di derivazione rafforzata***

di Dottryna



Il decreto Milleproroghe ha recentemente modificato le regole di determinazione del reddito per i soggetti Ires così da garantire il coordinamento tra la norma fiscale e le novità introdotte in tema di bilanci.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna* la relativa *Scheda di studio* nella sezione "*Imposte dirette*".

Il presente contributo si sofferma sugli effetti della riforma sui criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione applicabili in sede di determinazione del reddito d'impresa.

Di recente l'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), intervenendo sull'[articolo 83 del Tuir](#), ha esteso le **modalità di determinazione del reddito** previste per i soggetti IAS/IFRS anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei **nuovi principi contabili nazionali** redatti dall'OIC, ad **eccezione delle micro imprese**.

Con la modifica dell'[articolo 83, comma 1, del Tuir](#), infatti, viene introdotto un principio di **"derivazione rafforzata"**, già operante per i soggetti IAS, che prevede il riconoscimento, per i soggetti diversi dalle micro imprese di cui all'[articolo 2435-ter del cod. civ.](#), dei **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** in bilancio contenuti nei nuovi principi contabili. A tal fine sono applicabili, in quanto compatibili, le **disposizioni attuative** emanate per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali ([articolo 1, comma 59, della L. 244/2007](#) e [articolo 4, comma 7-quater, del D.Lgs. 38/2005](#)). Si consente a tali soggetti – precisa la scheda di lettura al D.L. 244/2016 – “il pieno riconoscimento della rappresentazione di bilancio fondata sul principio della **prevalenza della sostanza sulla forma** mediante la disattivazione delle regole di competenza fiscale ... ovvero delle ipotesi in cui la rappresentazione di bilancio per ragioni di ordine fiscale cede il passo alla gestione degli effetti fiscali sulla base della

natura giuridica delle operazioni (come nelle fattispecie aventi ad oggetto titoli partecipativi recata dall'articolo 3 del predetto D.M. 48/2009) al fine di garantire l'applicazione di istituti fiscali quali l'esenzione delle plusvalenze e l'esclusione dei dividendi ...".

Ai fini di una **definizione dei concetti di qualificazione, classificazione e imputazione temporale** è possibile rifarsi a quanto indicato dalla [circolare AdE 7/E/2011](#) per i soggetti IAS adopter.

Qualificazione

Il fenomeno della "qualificazione" attiene **all'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere** e, conseguentemente, **degli effetti** che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale quanto sul piano giuridico. Nello specifico, la qualificazione di bilancio delle operazioni e dei fatti aziendali porta, sul piano fiscale, a distinguere due ordini di operazioni:

- **operazioni con effetti reddituali**, che generano componenti positivi e negativi di reddito e che, pertanto, determinano conseguenze sulla determinazione dell'imponibile fiscale;
- **operazioni con effetti unicamente patrimoniali**, che non generano componenti di reddito e si sostanziano unicamente in movimentazioni di patrimonio netto.

Il rinvio ai criteri di qualificazione ha quindi la finalità di sostituire un **approccio economico sostanziale** ad un approccio basato sulla forma giuridico-contrattuale più tipica delle regole del Tuir.

Classificazione

Una volta individuato il "modello" giuridico-negoiziale di riferimento e chiarito se l'operazione presenta unicamente profili patrimoniali o si manifesti (in tutto o in parte) come fenomeno reddituale, occorre definirne gli **specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito** (e, contestualmente, individuare la specifica apposizione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali).

Sotto il profilo reddituale, si tratta di **individuare la tipologia** (o "classe") di **provento/onere di ciascuna operazione**.

Il "fenomeno classificatorio", quindi, non è scindibile dal "fenomeno qualificatorio", anzi ne costituisce una naturale conseguenza e deve risultare coerente con il primo; ne deriva che un'operazione diversamente qualificata rispetto alla rappresentazione giuridico-formale genera, in linea generale, una conseguente diversa classificazione.

Imputazione temporale

Si tratta della **corretta individuazione del periodo d'imposta** in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile. Ne consegue che, ai fini fiscali, **l'imputazione temporale dei componenti di reddito deve sempre avvenire** - salvo

specifiche deroghe - **in perfetta aderenza alle risultanze del conto economico.**

Dalla lettura combinata del nuovo [articolo 83](#) e del [D.M. 48/2009](#) si desume che, ai **soggetti “diversi”** dalle **micro imprese**, con bilancio redatto in base alle disposizioni civilistiche:

- è applicabile il principio di “**derivazione rafforzata**”;
- non **sono applicabili le regole della competenza** (articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir).

Una delle fattispecie in cui la qualificazione dei principi adottati produce effetti fiscali è **l’acquisto di un bene con pagamento “differito”**. Secondo la [circolare Ade 7/E/2011](#), infatti, tale operazione si qualifica come acquisto associato ad un **contratto di finanziamento** e comporta l’iscrizione in bilancio del corrispettivo (contrattuale) attualizzato, nonché l’imputazione dei relativi interessi **pro rata temporis**.

Non sono derivate dalla “derivazione rafforzata”, invece, le norme che riguardano **valutazioni e quantificazioni**. Trattasi ad esempio delle disposizioni che **limitano gli ammortamenti e gli accantonamenti** ([articoli 103, 105](#) e [107 Tuir](#)), ovvero quelle che prevedono la rilevanza del **principio di cassa** come nel caso dei **compensi amministratori** ([articolo 95 Tuir](#)).

Infine si ricorda che, coerentemente con le modifiche in commento, il decreto Milleproroghe ha **prorogato di 15 giorni** il termine per la presentazione delle **dichiarazioni dei redditi e delle dichiarazioni Irap** relative al 2016 che, quindi, slitta al **16/10/2017** (il 15/10 cade di domenica); tale differimento è stato predisposto “*al fine di agevolare la prima applicazione delle disposizioni introdotte dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, e delle disposizioni di coordinamento*”.

Diversamente, per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni codistiche e che rientrano nella definizione di **micro impresa**, ai fini della competenza fiscale occorre applicare le disposizioni contenute nell'[articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir](#) e **non è prorogato il termine per la presentazione della dichiarazione**.

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 cod. civ.](#), tali società **sono escluse** dall’applicazione della derivazione rafforzata anche se redigono il bilancio in forma **abbreviata o ordinaria**.

Nella *Scheda di studio* pubblicata su *Dottryna* sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- i riflessi fiscali del principio di derivazione rafforzata;
- le regole di determinazione del reddito per le micro imprese;
- la redazione del conto economico;
- gli effetti fiscali del nuovo criterio del costo ammortizzato;
- l'utilizzo delle perdite fiscali per le imprese che fruiscono di regimi di esenzione.

OneDay Master

UNA SIMULAZIONE PRATICA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)