

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le limitazioni al principio di derivazione rafforzata

di **Lucia Recchioni**

Il **D.Lgs. 139/2015** ha profondamente modificato la disciplina di **bilancio**, con importanti **effetti** anche nella determinazione del reddito fiscale.

Tuttavia, le disposizioni di legge finalizzate a coordinare le novità di bilancio con la disciplina Ires/Irap hanno visto la luce soltanto con il **decreto Milleproroghe**, nel febbraio 2017, con il quale è stato stabilito che, anche nei confronti delle società che adottano i principi contabili OIC, diverse dalle micro-imprese, trova applicazione il **principio di derivazione rafforzata**, in passato riservato ai soggetti **IAS adopter**.

In considerazione del nuovo e più esteso **ambito applicativo** delle **disposizioni fiscali** per i soggetti **IAS adopter**, si è resa necessaria una loro revisione, avvenuta però soltanto nell'agosto di quest'anno, con il [D.M. 03.08.2017](#).

Quest'ultimo decreto, all'[articolo 2](#), chiarisce quali sono le norme dedicate ai soggetti **IAS adopter** che trovano applicazione anche nei confronti dei soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, diversi dalle micro-imprese.

Viene pertanto richiamato l'[articolo 2 del D.M. 01.04.2009, n. 48](#), in forza del quale, nel rispetto del principio di **derivazione rafforzata**, non trovano applicazione le disposizioni di cui all'[articolo 109, comma 1 e 2, Tuir](#) ma **gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma**.

Purtuttavia, viene espressamente stabilito che, **anche ai soggetti IAS**, e oggi anche ai soggetti **OIC**, **si applicano le disposizioni del Tuir che:**

- **prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi** (si pensi, ad esempio, ai limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza e alle previsioni in materia di indeducibilità, nella misura del 25%, delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande);
- **prevedono l'esclusione dalla deducibilità di alcuni componenti negativi di reddito** (come, ad esempio, le norme che prevedono l'indeducibilità degli accantonamenti diversi da quelli espressamente richiamati dall'[articolo 107 Tuir](#));
- **dispongono la ripartizione in più periodi di imposta dei componenti negativi di reddito;**
- **esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi**, comunque denominati, o ne consentono la **ripartizione in più periodi di imposta** (si pensi, a titolo di esempio, al regime della *pex* e alla

tassazione delle plusvalenze in più esercizi);

- **stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento** (come le disposizioni in materia di deducibilità dei compensi degli amministratori e quelle in materia di tassazione/deduzione degli interessi di mora).

Al fine di poter avere un'**elencazione completa** delle disposizioni fiscali che trovano comunque applicazione anche nei confronti dei soggetti IAS-OIC (**nonostante** il nuovo principio di **derivazione rafforzata**) si rinvia all'elenco proposto dalla [circolare AdE 7/E/2011](#).

Il [D.M. 03.08.2017](#), nel disegnare la nuova disciplina fiscale applicabile ai soggetti **OIC**, non si è invece soffermato sulla rilevanza fiscale delle riformate previsioni contabili in materia **correzione degli errori**, siano essi **rilevanti** o **non rilevanti**, rendendo quindi necessario far riferimento alle disposizioni in passato previste per i soggetti IAS, e, quindi, alla [circolare AdE 7/E/2011](#) e [31/E/2013](#).

Con le circolari in oggetto era stato infatti chiarito che, con riferimento alla fattispecie in esame ***“non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale”***.

Per i motivi appena esposti, pertanto, gli **errori** commessi nei precedenti esercizi richiedono comunque la presentazione di una **dichiarazione integrativa**, non potendo assumere rilevanza fiscale quanto iscritto nel **conto economico** o nello **stato patrimoniale** dell'esercizio nel rispetto del nuovo principio contabile **OIC 29**.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >