

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le micro-imprese e il principio di derivazione semplice

di Federica Furlani

Il D.Lgs. 139/2015, nel recepire la Direttiva contabile 2013/34/UE, ha riformato in maniera significativa la disciplina del codice civile in tema di **redazione del bilancio di esercizio delle società che non adottano i principi contabili IAS/IFRS**, con effetto sui bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016; conseguentemente l'Organismo Italiano di Contabilità ha proceduto all'aggiornamento dei principi contabili nazionali.

Il necessario **coordinamento tra queste nuove regole civilistiche e quelle fiscali** è avvenuto con l'emanazione dell'[**articolo 13-bis del D.L. 244/2016**](#), convertito con modificazioni dalla L. 19/2017, che ha regolamentato gli aspetti fiscali della nuova disciplina contabile tanto ai fini Ires quanto ai fini Irap.

In particolare, l'[**articolo 13-bis**](#) ha previsto una **disciplina a regime** che, modificando l'[**articolo 83 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, rendendo ad esse applicabili anche le disposizioni attuative emanate per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali ([**D.M. 48/2009**](#) e [**D.M. 8 giugno 2011**](#)).

L'[**articolo 83, comma 1, Tuir**](#) prevede, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, l'applicazione del **principio di “derivazione rafforzata”**, già operante per i soggetti IAS, e quindi l'applicazione, anche in deroga alle disposizioni degli [**articoli 84-116 Tuir**](#), dei seguenti criteri previsti dai principi contabili:

- **qualificazione**, che attiene all'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale quanto sul piano strettamente giuridico ([**circolare 7/E/2001**](#));
- **classificazione**, che consiste nell'individuare la specifica tipologia (o “classe”) di provento o di onere di ciascuna operazione, una volta che è stata “qualificata”;
- **imputazione temporale**, che attiene infine alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

Restano **escluse dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata le micro-imprese**, definite dall'[**articolo 2435-ter cod. civ.**](#), come quelle imprese che nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (sempreché non abbiano emesso titoli negoziati nei mercati regolamentati):

- totale attivo: 175.000 €;
- totale vendite e prestazioni: 350.000 €;
- dipendenti occupati in media nell'esercizio: 5 unità

Ad esse sono riconosciute una serie di semplificazioni a livello di bilancio, in parte riprese dal bilancio in forma abbreviata in parte nuove, come la possibilità di non redigere la nota integrativa.

Dal punto di vista fiscale, i soggetti possono essere invece suddivisi in tre categorie:

- **soggetti IAS adopter**, con fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata” ed altre specifiche particolarità;
- soggetti (non IAS adopter) diversi dalle micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata”, definiti come **soggetti OIC adopter**;
- **micro-imprese**, con fiscalità basata sul principio di “**derivazione semplice**”.

Nel documento di ricerca “*La fiscalità delle imprese OIC Adopter*” (versione estesa) del CNDCEC e FNC di data 30 ottobre 2017 è stato evidenziato come la tripartizione sopra evidenziata sia piuttosto rigida e come, dal punto di vista strettamente letterale, il modificato **articolo 83 Tuir** escluda l'applicazione del principio di derivazione rafforzata anche alle micro-imprese che decidano di redigere il bilancio in forma abbreviata o ordinaria (facoltà sempre concessa) o decidano di valutare crediti, debiti e titoli secondo il criterio del costo ammortizzato.

In tali casi si realizza, pertanto, un **doppio binario tra bilancio civilistico abbreviato o ordinario, scelto per opzione, e determinazione del reddito fiscale** che dovrà basarsi sul principio di derivazione semplice e non rafforzata; tutto ciò comporterà inevitabilmente una aumento dei costi di gestione e maggiori difficoltà dei controlli da parte dei verificatori fiscali.

Per questo motivo il CNDCEC ha suggerito, nelle competenti sedi istituzionali, di **modificare** la norma fiscale per permettere alle micro-imprese che intendono redigere il bilancio abbreviato (o ordinario), comprensivo quindi – ovviamente – della nota integrativa, di applicare, dal punto di vista fiscale, il principio di derivazione rafforzata senza essere costrette ad adottare un complicato e costoso **doppio binario**.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >