

REDDITO IMPRESA E IRAP

Bilanci 2017 a metà strada tra derivazione semplice e rafforzata

di **Enrico Ferra**

La disciplina di coordinamento delle novità contabili apportate dal **D.Lgs. 139/2015** con le regole di determinazione delle basi imponibili Ires e Irap troverà completa applicazione nei bilanci dell'esercizio 2017, con la piena operatività dei principi di **derivazione rafforzata** e di prevalenza della **sostanza economica sulla forma giuridica**.

Dal punto di vista **tributario**, si è reso necessario chiarire l'esatta valenza da attribuire alle novità in tema di predisposizione dei bilanci, in quanto le regole tributarie mal si adattavano ai nuovi principi civilistici. In tal senso, vige oggi l'importante principio (non del tutto) generale che tanto il reddito d'impresa ai fini **Ires** quanto il valore della produzione ai fini **Irap** si assumono per **derivazione dalle risultanze di bilancio**, salve le eccezioni puntualmente previste all'interno delle due normative di riferimento.

La **circolare Assonime 14/2017** chiarisce bene lo spirito della riforma contabile, resasi necessaria per perseguire due finalità principali: quella di realizzare una **migliore comparabilità dei bilanci** a beneficio di tutti gli utilizzatori e, in secondo luogo, quella di **ridurre gli obblighi amministrativi** a carico delle piccole e medie imprese.

La prima delle due finalità è stata realizzata mediante un tendenziale avvicinamento delle regole di redazione dei bilanci delle imprese italiane ai principi IAS/IFRS con l'applicazione del principio di prevalenza della **sostanza economica sulla forma giuridica**. Tale principio - cristallizzato all'interno dell'[articolo 2423-bis cod. civ.](#) con la nuova formulazione in base alla quale "*la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto*" - trova concreta attuazione in alcune particolari fattispecie, quali: le operazioni di **acquisto delle azioni proprie**; la rilevazione di crediti, debiti e titoli di debito in base al criterio del **costo ammortizzato**; l'iscrizione e la valutazione dei **derivati** in bilancio.

A ciò si aggiungono le ulteriori innovazioni, sempre finalizzate alla migliore comparabilità dei bilanci, che hanno interessato:

- il **divieto di capitalizzazione** delle spese di **ricerca e pubblicità**;
- la generalizzazione del **principio di rilevanza**;
- l'**eliminazione** della **sezione straordinaria** del conto economico.

In merito a questo ultimo punto, come già evidenziato in un recente contributo (si veda "[Eliminazione dell'area straordinaria con effetti anche sulle comode](#)" del 20 luglio 2017),

l'**eliminazione dell'area straordinaria** dallo schema di conto economico civilistico comporta che, già a decorrere dall'esercizio 2016, i componenti che prima confluivano nelle **voci E20 e E21** devono trovare una **nuova collocazione** nelle aree della **gestione operativa o finanziaria** in ragione della loro natura; ciò con importanti effetti, dal punto di vista tributario, in relazione alle disposizioni in materia di **imposte sui redditi** e dell'**Irap** che richiamano specifiche voci del **conto economico**.

In tema di **deduzione degli interessi passivi netti**, ad esempio, si ricorda come non sia più possibile allocare altrove taluni componenti positivi e negativi che fino al 2015 trovavano sistemazione nelle citate voci E20 e E21; inoltre, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 244/2016, la nuova versione dell'**articolo 96 del Tuir** impone la sterilizzazione delle voci delle classi A) e B) del conto economico dei soli "**componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**".

La modifica impatta inoltre sulla corretta applicazione della disciplina delle **società di comodo** di cui all'**articolo 30 L. 724/1994**. In tal caso, infatti, una delle **condizioni** che determinano la **presunzione di non operatività** delle società è che l'ammontare complessivo dei "*ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico*" sia inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione delle percentuali previste dalla norma a taluni valori dell'attivo dello stato patrimoniale.

Anche in questo caso si è rilevato come:

- il riferimento ai proventi straordinari contenuto nell'**articolo 30** sarebbe ora privo di effetti;
- tra i ricavi e i proventi non si dovrà tenere conto dei componenti positivi di **natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda** o di **rami di azienda**.

Inoltre, non si potrà tenere conto dei componenti positivi di natura straordinaria per la verifica del limite di deducibilità delle **spese di rappresentanza** di cui all'**articolo 108, comma 2, Tuir**, nonché in sede di calcolo del **test di vitalità nelle operazioni di fusione e scissione**.

La seconda finalità della riforma è la **riduzione degli oneri amministrativi a carico delle piccole e medie imprese**.

In questo senso, il legislatore ha consentito alle **imprese con bilancio semplificato** (**articolo 2435-bis cod. civ.**) di non applicare il criterio del costo ammortizzato e non redigere il rendiconto finanziario, e alle **micro-imprese** (**articolo 2435-ter cod. civ.**), in aggiunta, di non redigere la nota integrativa e non rilevare i derivati in bilancio.

In ambito tributario, l'idea di configurare un regime fiscale "agevolato" per le micro-imprese mediante il mantenimento della disciplina fiscale prevista dal Tuir nella sua formulazione originaria (senza quindi l'adozione del principio di derivazione per queste realtà "minori") ha però comportato e comporterà non pochi problemi operativi: l'applicazione del principio di

derivazione “semplice” richiede inevitabilmente la gestione di un **doppio binario** tra il bilancio civilistico e la determinazione del reddito fiscale, in quanto **l'impostazione contabile assume rilevanza ai fini Irap ma non ai fini** della determinazione del reddito in ambito **Ires**.

Ciò non può che comportare un conseguente **incremento dei costi di gestione** e le **maggiori difficoltà** per gli operatori, che si troveranno a gestire questo mancato coordinamento e ricostruire i componenti reddituali fiscalmente rilevanti in via **extracontabile**.



Master di specializzazione

IL BILANCIO POST RIFORMA E LA NUOVA DISCIPLINA FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)