

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazione rafforzata preclusa alle micro-imprese las adopter

di **Edoardo Patton, Gianluca Cristofori**

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente fornito **risposta a un'istanza di interpello** – non confluita in risoluzione – presentata da una **società di capitali non quotata che, pur non superando le soglie dimensionali di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)**, circostanza che consentirebbe l'accesso alle semplificazioni in materia di informativa di bilancio previste per le micro-imprese, **redige il bilancio di esercizio applicando i principi contabili internazionali las/lfrs**, in quanto facente parte di un gruppo il cui bilancio consolidato è redatto applicando i **medesimi principi contabili**.

Una tra le questioni sottoposte all'esame dell'Agenzia delle Entrate riguardava la **possibilità di applicare il cd. "principio di derivazione rafforzata" previsto dall'articolo 83 Tuir**, ai sensi del cui disposto, *"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali [...] e per i soggetti, diversi dalle microimprese 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, il contribuente intendeva conoscere se, a parere dell'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'applicabilità del cd. **principio di derivazione rafforzata**, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali las/lfrs** fosse **irrilevante la circostanza di appartenere**, sotto il profilo dimensionale, alla categoria delle **micro-imprese**, anche considerato che si tratta di un'esclusione introdotta insieme all'**estensione ai soggetti Oic** del relativo **perimetro di applicazione** e, quindi, solo a questi riferibile, quantomeno stando alla **lettera delle norme**, oltre che alla **ratio sottostante**.

La norma, infatti, nell'estendere il **principio di derivazione rafforzata** ai **soggetti Oic**, ha stabilito l'estensione del perimetro soggettivo di applicazione della derivazione rafforzata ai **"soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile"**, facendo chiaramente intendere che l'inciso **"diversi dalle microimprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile,"** dovrebbe essere riferito ai soli soggetti che **redigono il bilancio secondo le norme del codice civile**.

Di diverso avviso parrebbe essere, invece, l'**Agenzia delle Entrate**, la quale, senza entrare nel merito delle scelte effettuate dalla società con riguardo ai **principi contabili** adottati nella redazione del bilancio di esercizio (fornendo, quindi, la propria risposta sul presupposto che l'**applicazione degli las/lfrs sia legittima**, considerata la **"dimensione" della società** che, stando al dato letterale delle disposizioni di cui agli **articoli 2 e 4 del D.Lgs. n.38/2005**, letteralmente

non sarebbe ammessa ad accedere all'opzione per l'applicazione dei principi contabili internazionali las/lfrs), ha confermato senza alcun distinguo l'orientamento assunto in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018, secondo il quale un'impresa che soddisfi i requisiti dimensionali di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#), qualificandosi come "micro impresa", non potrebbe mai accedere al principio di derivazione rafforzata.

In altre parole, secondo l'Agenzia delle Entrate, **la scelta di non fruire delle semplificazioni in termini di schemi di bilancio e di criteri di valutazione previste per le micro-imprese è da considerarsi priva di effetti ai fini dell'Ires**, sia qualora comporti la redazione di un **bilancio in forma "estesa" o "abbreviata"**, applicando i **principi contabili nazionali Oic**, sia ove si fosse invece optato per la **redazione di un bilancio conforme ai principi contabili internazionali las/lfrs**.

Una "micro impresa", pertanto, dovrebbe sempre determinare il reddito d'impresa attribuendo **rilevanza fiscale ai fatti amministrativi secondo un criterio di tipo giuridico-formale**, non potendo attribuire rilevanza agli eventuali diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati nel proprio bilancio privilegiando, invece, un criterio di tipo economico-sostanziale.

Diversamente, **ai fini dell'Irap, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la piena rilevanza del bilancio redatto applicando i principi contabili internazionali las/lfrs**, non essendo prevista alcuna disposizione o "preclusione" specifica con riguardo alle micro-imprese (come invece previsto, ai fini dell'IRES, dall'**articolo 83 Tuir**).

Stando al chiarimento fornito dall'Amministrazione finanziaria, la **società las-adopter** che rientrasse nei **limiti dimensionali di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)** si troverebbe, per esempio, nell'incertezza su come trattare eventuali **componenti negativi di reddito imputati a conto economico nel bilancio las/lfrs**, ove gli stessi risultassero **inferiori a quelli che sarebbero stati invece rilevati**, nel medesimo periodo d'imposta, in un **bilancio redatto in conformità alle disposizioni del codice civile**.

Si pensi, a titolo esemplificativo, all'eventuale rilevanza fiscale dei componenti di reddito iscritti nel conto economico las/lfrs per effetto dell'applicazione del **criterio del costo ammortizzato** e dell'**attualizzazione nella valutazione dei debiti e dei crediti** (fiscalmente "irrilevanti" per le micro-imprese in ragione del disposto dell'[articolo 83, comma 1, ultimo periodo, Tuir](#)).

A tal proposito, la società istante ipotizzava di poter determinare il reddito d'impresa avendo riguardo a un bilancio redatto, ai soli fini fiscali, in conformità alle **disposizioni del codice civile riservate alle micro-imprese, prescindendo** anche dal rispetto del **principio della previa imputazione degli oneri nel conto economico** del bilancio redatto applicando i principi contabili las/lfrs (sul presupposto che il principio di previa imputazione a conto economico, di cui all'[articolo 109, comma 4, Tuir](#), risulterebbe verificato con riguardo al **bilancio**

appositamente redatto ai soli fini fiscali).

Nel rispondere all'istanza di interpello, **l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la possibilità che, per una "micro impresa", il momento di competenza fiscale di un componente negativo di reddito possa divergere da quello di imputazione a conto economico in bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali las/lfrs.**

In tal caso, secondo l'Amministrazione finanziaria, la fattispecie che presenta il maggior grado di criticità è quella di un componente negativo di reddito per il quale la **competenza fiscale** (con approccio giuridico-formale) **si verifichi in un periodo d'imposta antecedente** rispetto a quello di imputazione a conto economico nel bilancio las/lfrs, in quanto in tal caso ne sarebbe **preclusa la deduzione per mancanza del requisito della previa imputazione a conto economico.**

Al riguardo, **l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, per una "micro impresa", il componente negativo di reddito per il quale sia integrata la competenza fiscale antecedentemente all'imputazione in un bilancio las/lfrs, sia deducibile nel successivo momento di imputazione a conto economico nel bilancio las/lfrs**, non potendosi, quindi, dare rilevanza all'eventuale bilancio redatto, ai soli fini Ires, secondo la disciplina civilistica prevista per le micro-imprese.

In conclusione, secondo l'Agenzia delle Entrate, **qualora un componente negativo di reddito imputato nel conto economico del bilancio las/lfrs risultasse inferiore rispetto a quello di competenza fiscale** (secondo un approccio giuridico-formale), **la "micro impresa" potrebbe dedurre tale componente negativo nel successivo momento di imputazione a conto economico, considerando anche un'imputazione a diverso titolo del componente negativo** (per esempio, a titolo di interesse passivo, anziché quale onere di transazione), **ovvero un'imputazione a patrimonio netto per effetto dell'applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa.**

Master di specializzazione

**LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ
DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGO SINDACALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)