

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 confluìta 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/Ifrs**, 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/Ifrs** 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 norma**, 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/Ifrs 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/Ifrs), 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/Ifrs**.

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/Ifrs**, 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/Ifrs**, 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/Ifrs 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/Ifrs (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 Ias/Ifrs.

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 Ias/Ifrs, 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 Ias/Ifrs, sia deducibile nel successivo momento di imputazione a conto economico nel bilancio Ias/Ifrs, 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 Ias/Ifrs 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 COLLEGIO SINDACALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)