

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Derivazione rafforzata per le micro-imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria***

di **Fabio Giommoni**



Come è noto, con l'[articolo 13-bis D.L. 244/2016](#), in conseguenza della riforma del bilancio d'esercizio ad opera del D.Lgs. 139/2015, fu introdotto il **principio di derivazione rafforzata anche per le società che redigono il bilancio in base al Codice Civile e ai principi contabili OIC** (con decorrenza dall'esercizio 2016, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Secondo la derivazione rafforzata, valgono, anche **in deroga alle disposizioni del Tuir** in materia di reddito di impresa, i criteri di "**qualificazione**", "**imputazione temporale**" e "**classificazione**" in bilancio previsti dai principi contabili OIC.

Con la derivazione rafforzata **gran parte delle novità del bilancio d'esercizio assumevano pieno effetto anche sul piano fiscale**, con conseguente riduzione delle variazioni che, in assenza di tale regola, si sarebbe dovuto apportare in sede di dichiarazione dei redditi per la determinazione dell'imponibile Ires, al fine di sterilizzare tutte quelle appostazioni contabili che non avrebbero avuto rilevanza fiscale.

Tuttavia, dall'applicazione di tale principio rimasero escluse, per espressa previsione di legge, le **micro-imprese** di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)

Si tratta, come è noto, di quelle società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, **non abbiano superato due dei seguenti limiti**:

- **Totale dell'attivo** dello stato patrimoniale **175.000 euro**;
- **Ricavi delle vendite** e delle prestazioni **350.000 euro**;
- **Dipendenti** occupati in media durante l'esercizio **5 unità**.

Le micro-imprese redigono il **bilancio in forma “super semplificata”**, essendo esonerate dalla redazione della Nota integrativa, del Rendiconto finanziario e della Relazione sulla gestione, purché in calce allo Stato patrimoniale risultino specifiche informazioni e **non siano valutati al fair value i derivati e le operazioni di copertura** a norma dell'[articolo 2426, comma 1, n. 11-bis, cod. civ.](#)

Stante l'**impossibilità di applicare la derivazione rafforzata**, se le micro-imprese avessero deciso di adottare, pur non essendone obbligate, alcune delle novità del D.Lgs. 139/2015, quali, ad esempio, il criterio del costo ammortizzato e dell'attualizzazione dei crediti e debiti, queste, dovendo continuare ad applicare le regole del Tuir, avrebbero dovuto **gestire un sistema di doppio binario tra valori contabili e valori fiscali**, con conseguenti **variazioni in dichiarazione dei redditi**.

Era peraltro impossibile evitare tale esclusione, in quanto, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2018, **la disapplicazione della derivazione rafforzata rimaneva valida anche nel caso in cui la micro-impresa avesse optato per la redazione del bilancio in forma abbreviata o estesa**.

Ciò comportava rilevanti complicazioni nei casi, ad esempio, delle società **holding** che si qualificavano, sulla base dei bilanci “individuali”, come micro imprese, pur facendo parte di gruppi societari anche di grandi dimensioni. Queste **non potevano applicare la derivazione rafforzata ancorché avessero redatto il bilancio in forma ordinaria** per le esigenze contabili del gruppo (in particolare per facilitare la redazione del bilancio consolidato).

L'[articolo 8, comma 1, lett. a\), D.L. 73/2022](#) (Decreto Semplificazioni Fiscali) è intervenuto per correggere questa problematica, prevedendo che, diversamente dal passato, **la derivazione rafforzata rileva anche per le micro imprese che optano per la redazione del bilancio di esercizio in modalità ordinaria**.

Infatti, la nuova versione del secondo periodo del comma 1, articolo 83, Tuir **esclude dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata solo le micro-imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**.

Questa novità, come anche precisato dalla relazione accompagnatoria al decreto, consente alle micro imprese di rinunciare alle semplificazioni contabili previste dal codice civile, **redigendo il bilancio in forma ordinaria, senza che ciò comporti di dover gestire un complesso doppio binario** per quelle poste contabili per le quali non si assumono ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili.

Diviene, dunque, dirimente non tanto l'appartenenza o meno alla categoria delle micro imprese, quanto piuttosto la **circostanza che la micro impresa rediga o meno il bilancio in forma ordinaria**, anziché in forma “super semplificata”.

Se il bilancio redatto dalla micro impresa è in forma ordinaria, le regole fiscali sono quelle della **derivazione rafforzata**, mentre **se la micro impresa redige il bilancio in forma super semplificata** allora deve applicare la “**derivazione giuridica**” e, di conseguenza, gestire ai fini dell'Ires un doppio binario in via extracontabile tutte le volte che l'impostazione contabile adottata non assume rilevanza ai fini impositivi perché non in linea con le specifiche regole di determinazione del reddito previste dal Tuir.

Le nuove disposizioni trovano applicazione **a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022** (data di entrata in vigore del D.L. 73/2022) e, quindi, **a partire dall'esercizio 2022** per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.