



REDDITO IMPRESA E IRAP

Criticità recenti nel principio di derivazione rafforzata

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

OneDay Master

Principi generali del reddito d'impresa e componenti positivi

Scopri di più



Il tema della **derivazione rafforzata** è ormai argomento rilevante per un numero consistente di imprese, e ciò in forza di due provvedimenti che in diversi momenti temporali (2017 e 2022) hanno previsto **l'applicazione di questo principio**:

- alle **imprese OIC adopter escluse le microimprese** (Srl legittimate a redigere il bilancio con le semplificazioni previste dall'[articolo 2435 ter, cod. civ.](#)) in forza del D.L. 244/2016; quindi **ampliando il precedente ambito soggettivo**, che in precedenza includeva solo le Imprese las adopter;
- alle microimprese che facciano **opzione per redigere il bilancio in forma ordinaria**, in forza del D.L. 73/2022, che amplia ulteriormente l'ambito soggettivo, ma **condizionando l'ampliamento alle microimprese** alla scelta di redigere il bilancio in forma ordinaria.

Inoltre, l'[articolo 83, Tuir](#), è stato ulteriormente modificato, sempre dal D.L. 73/2022, per dare specifica **rilevanza al principio di derivazione rafforzata** con riferimento al tema specifico delle **correzioni di errori contabili**, per le cui correzioni si prevede che l'imputazione temporale della correzione spieghi **efficacia, anche ai fini fiscali**, per le imprese che:

- applicano la **derivazione rafforzata**;
- siano **soggette a revisione** legale;
- per componenti negativi per i quali **non siano scaduti i termini per l'accertamento**.

Ma in che cosa si distingue, sostanzialmente, questo principio da quello di **derivazione "semplice"** che permea l'intero Tuir ed in forza del quale un componente è rilevante fiscalmente solo se esso viene **imputato a conto economico**?

Al riguardo, la **risposta più semplice è la seguente**: per alcuni soggetti che producono reddito d'impresa vi è un **"rafforzamento" del principio di derivazione semplice**; quindi, una ulteriore e più penetrante derivazione dell'imponibile fiscale dalle risultanze contabili, limitatamente a **tre aspetti**:



- la **qualificazione**, cioè l'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;
- la **classificazione**, che costituisce il passo successivo: una volta individuato il "modello" giuridico-negoziiale di riferimento, occorre definirne gli **specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito** e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali;
- l'**imputazione temporale**, cioè la corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i **componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere** a formare la base imponibile.

Derivazione “rafforzata”, quindi, sta a significare che limitatamente ai **tre aspetti sopra citati**, non solo ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale, ma anche, e superando eventuali norme contrastanti del Tuir, ciò che **risulta dal conto economico civilistico** (in applicazione di corretti principi contabili), spiega **efficacia anche nel quantificare il reddito** da **sottoporre a tassazione**.

Gli esempi concreti di tale “supremazia” del conto economico sulle norme del Tuir sono numerosi, ma recentemente la casistica si è arricchita di **nuove situazioni**, la prima delle quali a che fare con il principio contabile OIC 34.

L'individuazione dell'unità elementare di contabilizzazione del ricavo: OIC 34

Il paragrafo 16 del principio contabile OIC 34 prevede che, sulla base della analisi del contratto, l'impresa debba separare i **ricavi in base alla reale obbligazione assunta**. In modo particolare, sono da separare i ricavi per cessione di bene da quelli per prestazioni di servizi, laddove queste ultime siano inglobate nel contratto di vendita del bene, tranne che tale separazione produca **effetti irrilevanti nel qual caso è possibile evitarla**. Nel par. 18 si presume che l'effetto non sia rilevante per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o per le microimprese.

L'esempio 12 allegato al principio contabile OIC 34 cita l'ipotesi di una **cessione di veicolo da parte di concessionario**, con inglobata l'obbligazione di prestare servizio di manutenzione da tagliando per i 4 anni successivi alla vendita. Il **prezzo contrattuale è di euro 25.000**, che viene suddiviso in euro **23.000 quale cessione del veicolo e euro 2.000 per i 4 tagliandi annuali** (euro 500 l'uno). La contabilizzazione con **separazione della unità elementari** (quindi impresa che redige il bilancio in forma ordinaria) porta a rilevare, nell'anno di vendita:

- il **credito in Dare** per euro 25.000 e;
- il **ricavo da cessione** in avere per euro 23.000;
- un **risconto passivo** per euro 2.000.



Nell'anno successivo, in cui matura il **primo anno di prestazione del tagliando**, si avrà l'imputazione in **Avere di un ricavo per euro 500 ed in Dare la riduzione del risconto passivo** e così via, similmente, per gli anni successivi.

Se la società redige il **bilancio in forma abbreviata**, sempre a mente dell'esempio 12, allocherà tra i **ricavi nell'anno di cessione euro 25.000**, imputando, altresì, nel **medesimo anno, un accantonamento per rischi e costi futuri di euro 1.200** (pari al costo stimato per eseguire i tagliandi che vengono "ceduti" a euro 2000).

Questa differente modalità contabile comporta, tuttavia, una evidente discrasia, poiché l'impresa che redige il bilancio in forma ordinaria nell'anno di cessione **genera un imponibile di euro 23.000**, mentre quella che redige il **bilancio in forma abbreviata** genera **un imponibile nell' stesso esercizio di euro 25.000**.

Ora, è vero che il criterio di imputazione temporale e di classificazione permette di affermare che la **derivazione rafforzata ha supremazia sul Tuir**; quindi, è corretto rilevare nell'anno 1 un ricavo che diventa anche **imponibile per euro 23.000**, ma ciò che appare stridente è che un'altra impresa (che pure applica la derivazione rafforzata), ma **redige il bilancio in forma abbreviata**, avrebbe un **diverso imponibile nel medesimo anno 1** (più elevato peraltro poiché l'accantonamento ad un fondo rischi non è fiscalmente rilevante, nemmeno per chi applica la derivazione rafforzata). Da una parte, la spalmatura del ricavo da tagliando, rientrando nel **criterio di imputazione temporale viene riconosciuta fiscalmente** (derivazione rafforzata), dall'altra **l'accantonamento al fondo rischi non risulta deducibile**, e comunque anche laddove fosse, per assurdo, deducibile, si avrebbe comunque una **differenza di imponibile**, poiché l'accantonamento riduce il ricavo **solo per il costo stimato non per il ricavo della prestazione**. Questa discrasia attende un **intervento urgente da parte della Agenzia delle entrate**, per evitare **inique differenze di imponibile tra aziende** che, ai fini fiscali, applicano gli stessi criteri di determinazione dell'imponibile.