

REDDITO IMPRESA E IRAP***Ricavi misti e derivazione rafforzata***di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

Convegno di aggiornamento

La derivazione nel reddito d'impresa: semplice e rafforzata[Scopri di più](#)

Il tema della **derivazione rafforzata**, lungi dall'essere questione meramente accademica, ha riflessi molto concreti nella pratica quotidiana e ciò può essere facilmente dimostrato, analizzando **alcune operazioni commerciali** che certamente non possono definirsi infrequenti.

Facciamo riferimento ad alcune pratiche **commerciali** che si inseriscono nel filone degli **incentivi alle vendite**, e che potremmo descrivere con **la cessione di determinati beni, con correlata offerta di una prestazione di assistenza** gratuita per un certo numero di anni successivi.

A titolo di esempio, prendiamo questa fattispecie tipica di **cessione con annessa prestazione**: una società che commercia veicoli **cede un autocarro** per euro 50.000, permettendo all'acquirente di fruire di una **prestazione gratuita per quattro tagliandi annuali** per ciascuno degli anni successivi alla vendita. Il costo complessivo delle prestazioni di assistenza (tagliando) è di euro 2.400, prestazione che viene ceduta di regola al prezzo di mercato di euro 4.000 (euro 1.000 per ciascun tagliando).

Come va contabilizzata questa operazione commerciale da parte del cedente?

Sotto questo profilo, interviene il recente principio contabile OIC 34 "Ricavi" che prevede la **separazione delle unità elementari di contabilizzazione**; quindi, una **prima unità elementare** che è rappresentata dalla **cessione del veicolo** ed una **seconda unità** rappresentata dalle **prestazioni di assistenza**. La rilevazione dei ricavi va eseguita **contabilizzando separatamente quelli della vendita rispetto a quelli della prestazione**, il tutto nel rispetto del **principio di competenza economica**, così come richiesto nel paragrafo 20 del citato principio contabile OIC 34. L'esempio 12 allegato al citato documento prevede di rilevare il **credito derivante dalla vendita**, cioè euro 50.000, in **contropartita di ricavi** per euro 46.000 (cioè al netto di quelli derivanti dalla prestazione di assistenza) e **risconti passivi** per euro 4.000 da rilasciare a conto economico **nei 4 anni successivi** a mano a mano che le prestazioni di assistenza vengono effettivamente eseguite.

Che conseguenze si manifestano rispetto al **tema della derivazione rafforzata** e, quindi, **quale impatto ha questa contabilizzazione** nella determinazione dell'imponibile fiscale?

Ricordiamo che il **principio di derivazione rafforzata** consiste, in buona sostanza, nella supremazia delle scelte civilistiche in tema di qualificazione, classificazione e imputazione temporale sulle diverse regole che presidiano la determinazione dell'imponibile, il che potrebbe essere efficacemente tradotto nel seguente titolo: **il Tuir cede il passo al conto economico**.

Ebbene, quando **qualifichiamo come ricavo il netto della vendita** rispetto alle prestazioni concesse come unicum contrattuale siamo all'interno del **perimetro di efficacia della derivazione rafforzata**. Al riguardo, è illuminante un passaggio della Relazione Illustrativa al D.M. 48/2009 che, nell'articolo 2, spiegava i criteri con cui si doveva applicare la **derivazione rafforzata alle vendite miste** (ricavi e prestazioni): *“ Assumono rilevanza in base al nuovo principio di derivazione anche i ricavi misti, i ricavi, cioè, pattuiti a fronte della cessione di beni e della promessa di servizi o prestazioni futuri (come, ad esempio, servizi promozionali collegati alla raccolta di figurine, servizi di manutenzione, riconoscimenti di crediti o premi ai clienti, ecc.): in questi casi lo IAS18 consente di ridurre proporzionalmente l'imputazione dei ricavi, rinviando la rilevazione della parte di essi collegabile alle prestazioni o servizi non ancora resi. Tale criterio assume rilevanza anche ai fini fiscali in virtù dell'anzidetta deroga che l'articolo 83 del TUIR pone alle disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, dello stesso TUIR. “*

Il decreto sopra citato si rende **applicabile**, oggi, **ad una platea molto più ampia**, rappresentata dalla società di capitali OIC adopter che rientrano nel **perimetro della derivazione rafforzata**.

Per concludere l'esempio di cui sopra, la società avrà ricavi imponibili nell'anno X (quelle della vendita) per euro 46.000 e euro 1.000 di ulteriori ricavi per i 4 anni successivi in relazione alle prestazioni di assistenza e manutenzione.

Ma **le cose si complicano** quando lo stesso esempio prevede che le **società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le microimprese** possano evitare di rilevare l'unità elementare di contabilizzazione; quindi, **registrando il ricavo della vendita per euro 50.000 nell'anno X**, anno in cui viene anche rilevato un accantonamento per costi futuri (voce B 13) pari a euro 2.400, ossia **il costo puro delle prestazioni di assistenza**. Operando in tal modo, la società che redige il bilancio in forma abbreviata avrà un **imponibile nell'anno della vendita pari a euro 50.000**, posto che **l'accantonamento per costi futuri non può essere dedotto**, nemmeno invocando la derivazione rafforzata, ex articolo 9, D.M. 8.6.2011, applicabile oggi anche ai soggetti OIC adopter tramite il richiamo eseguito nell'articolo 2, D.M. 3.8.2017.

Ne consegue che, due società che applicano la derivazione rafforzata presentano nell'anno di cessione un **diverso ammontare di ricavi imponibili** (euro 46.000 nel primo caso, ed euro 50.000 nel secondo caso), il che suscita qualche perplessità, poiché **la scelta di evitare la separata contabilizzazione della unità elementare** è il frutto di una **valutazione arbitraria e soggettiva suscettibile**, tuttavia, di **generare un diverso imponibile**. Sarebbe come ammettere

che la società può legittimamente governare a proprio vantaggio la genesi o meno di ricavi che poi si traduce in **imponibile tassabile**, come a dire che è concesso uno spazio di arbitrio soggettivo nella determinazione dell'imponibile. È strano che, di fronte a tale conclusione, ancora **non si sia pronunciata l'Agenzia delle entrate**.

Diverso è il caso della **microimpresa** che, nell'ipotesi dell'esempio sopra descritto, potrebbe evitare la separata contabilizzazione dei ricavi, così come, peraltro, potrebbe invece determinarla. Infatti, il paragrafo 18 del citato principio contabile OIC 34 lascia facoltà alle piccole imprese di evitare o applicare la contabilizzazione separata delle unità elementari. Se la microimpresa operasse la separazione (quindi ricavi nell'esercizio 1 pari a euro 46.000) poi **non potrebbe invocare il principio di derivazione rafforzata** per pretendere che tale contabilizzazione abbia effetto anche ai fini fiscali, ma la stessa conclusione non può essere assunta per le **piccole società** che redigono il **bilancio in forma abbreviata** che, invece, **applicano la derivazione rafforzata**.