La derivazione rafforzata vale anche per le microimprese

Dl Semplificazioni

Niente più dichiarazioni integrative per gestire errori contabili di bilancio

Tutte le novità sono applicabili già a partire dall'esercizio 2022

Alessandro Germani
Franco Roscini Vitali

In sintesi

La norma
L'articolo 8 del decreto legge Semplificazioni (Dl 73/2022) è destinato a essere convertito in legge rapidamente nei prossimi giorni (a partire dalla Camera, lunedì 25) senza modifiche. Restano quindi così come sono entrate in vigore il 22 giugno sia l'estensione dell'applicazione del principio di derivazione rafforzata alle microimprese sia la semplificazione della gestione fiscale degli errori contabili di bilancio (senza più dichiarazioni integrative)

La derivazione rafforzata
Modificando l'articolo 83 del Tuir, la lettera a) dell'articolo 8 del Dl 73/2022 stabilisce che la derivazione rafforzata non si applica alle microimprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria. Quindi, se si sceglie quest'ultima, si può fruire della derivazione raffforzata. Resta un dubbio per le microimprese con bilancio in forma abbreviata: il tenore letterale della norma pare escluderle e la relazione al Dl non contiene indicazioni sull'argomento

Gli errori contabili
La lettera b) dell'articolo 8 del Dl 73/2022 elimina l'obbligo di presentare dichiarazioni integrative per gestire fiscalmente gli errori contabili di bilancio, a partire dal periodo d'imposta 2022. È consentito dedurre o tassare nell'esercizio di contabilizzazione e analogamente si può procedere per le semestrali 2022, che sono in corso di redazione. Ma in ogni caso la deducibilità è possibile solo su costi per i quali potrebbero essere presentate dichiarazioni integrative

La versione del decreto Semplificazioni (Dl 73/2022), che sarà approvata in prima lettura alla Camera lunedì 25 senza modifiche, conferma il contenuto dell'articolo 8 in materia di estensione del principio di derivazione rafforzata alle microimprese e di errori contabili con modifica dell'articolo 83 del Tuir.

Per le micro-imprese (lettera a) è confermato che in caso di opzione per la redazione del bilancio in forma ordinaria si applica ai fini fiscali la derivazione rafforzata.

L'articolo 2435-ter del Codice civile qualifica micro le imprese che, nel primo esercizio o, in seguito, per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale 175mila euro;
- ricavi delle vendite e prestazioni 350mila euro;
- cinque dipendenti occupati in media nell'esercizio.

L'articolo 83 ora prevede che la derivazione rafforzata non si applica alle micro imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria: pertanto, se l'impresa opta per il bilancio in forma ordinaria, si applica la derivazione rafforzata.

Quest'ultima estende all'ambito fiscale i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai princìpi contabili.

Pertanto, la derivazione rafforzata si applica alla *qualificazione*, che consiste nell'esatta individuazione delle operazioni e degli effetti economico-patrimoniali che ne derivano. Poi la *classificazione* delle operazioni comporta l'individuazione degli effetti contabili. Infine, l'*imputazione temporale* riguarda l'individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

La modifica si applica dal 2022 e risolve alcune questioni, anche se è opportuno rammentare che, in molti casi, la derivazione rafforzata è sovente richiamata in modo improprio: molte situazioni che si vorrebbero far rientrare in tale ambito erano già risolte dalle norme del Tuir in base alla derivazione semplice.

Tuttavia, la norma estende la derivazione rafforzata alle microimprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria, lasciando il dubbio, non chiarito neppure dalla relazione, per quelle che optano per la redazione del bilancio in forma abbreviata che, letteralmente, parrebbero escluse.

La lettera b) dell'articolo 8 semplifica la gestione fiscale degli errori contabili di bilancio, evitando di dover ripresentare delle dichiarazioni integrative a favore (nel caso di costi) come avvenuto finora. Mentre le bozze iniziali del decreto non dicevano alcunché circa la decorrenza di questa nuova norma, la versione finale ha previsto la stessa decorrenza della lettera a), cioè dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto, il 2022.

Ciò significa che:

1. per quegli errori contabili (sopravvenienze passive e attive) contabilizzati nei bilanci 2021 si dovrà ancora operare con il meccanismo delle integrative, a favore del contribuente o dell'erario
2. per quelli contabilizzati nel corso del 2022 potrà applicarsi la nuova norma che consente di dedurre o di tassare nell'esercizio di contabilizzazione.

Questo secondo aspetto varrà quindi per i bilanci 2022 ma anche nelle semestrali che al momento vengono approntate.

La norma non fa riferimento all'Irap, ma sembra potersi applicare anche al tributo regionale, che si caratterizza per la presa diretta dal bilancio.

È consentito dedurre i costi direttamente nell'esercizio in cui si contabilizza la sopravvenienza passiva, anche se il fisco pone comunque limiti: la deducibilità c'è solo per costi relativi a periodi fiscali per cui potrebbero essere presentate delle integrative. Ciò significa, ad esempio, che non è più deducibile un costo afferente al 2015 in quanto relativo ad un periodo fiscale chiuso che, come tale, non può essere oggetto di integrativa.

La norma non richiama anche le sopravvenienze attive, per cui l'elemento positivo sembrerebbe da assoggettare a tassazione sempre e comunque, anche se riferito a periodi fiscalmente chiusi.

La semplificazione appare notevole, in quanto evita di "incasellare" il componente negativo o positivo nel periodo fiscale di competenza attraverso un'integrativa, che era già una semplificazione rispetto alla vecchia procedura degli errori (circolare 31/E/2013).

© RIPRODUZIONE RISERVATA