

Evento Formativo

**NOVITÀ DEL BILANCIO DI ESERCIZIO 2022
E APPROFONDIMENTI SULLE CRIPTOVALUTE**

17/05/2023

Il principio di derivazione rafforzata: novità 2022

Dott. Paolo Donda

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Il concetto di derivazione rafforzata può essere così riassunto: il reddito imponibile viene determinato dando rilievo alle mere **scritture contabili** per quanto attiene alla **qualificazione, classificazione e imputazione temporale** delle operazioni economiche. Si tratta quindi di una sorta di “supremazia” del conto economico civilistico rispetto al Tuir.

Ai sensi dell'art. 83, TUIR per:

- i soggetti che adottano i Principi contabili internazionali;
- i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter, C.c. salvo che non abbiano optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria;

che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile (in forma ordinaria o abbreviata), valgono, **anche in deroga** alle disposizioni del TUIR, i criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** in bilancio previsti dai principi contabili (principio di derivazione rafforzata).

La derivazione si applica alle società di capitali che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (escluse micro imprese) e alle micro imprese che decidono di redigere il bilancio in forma ordinaria.

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Qualificazione	Qualificare significa individuare • Lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione in base alla rappresentazione in bilancio (ad es acquisto con pagamento differito) • Se l'operazione genera flussi reddituali o patrimoniali (ad es acquisto e vendita di azioni proprie) • Se l'operazione non sia rappresentata nel bilancio IAS (ora anche OIC adopter), ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico-formale (ad es vendita con assunzione di garanzia significativa)
Classificazione	Classificare significa individuare • La specifica tipologia o classe di provento/onere (conto economico) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC adopter) (ad es fondi di ripristino e bonifica) • La specifica tipologia o classe attivo/passivo (stato patrimoniale) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche OIC adopter) (ad es classificazione di attività e strumenti finanziari)
Imputazione temporale	Imputare sotto il profilo temporale significa individuare • La maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale (ad es ricavi di attivazione) • Il periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile (oneri relativi a più esercizi di cui all'art 108, comma 3, del TUIR) Il fenomeno delle imputazioni temporali attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile

APPLICAZIONE DELLA DERIVAZIONE RAFFORZATA

L'applicazione di questo principio presuppone che siano stati **correttamente applicati i principi contabili** di riferimento. L'Amministrazione Finanziaria, qualora rilevi che la rappresentazione contabile non sia conforme agli stessi principi contabili, può **rideterminare il reddito imponibile** applicando lei stessa i corretti criteri di qualificazione, di imputazione temporale e di classificazione.

Fanno eccezione a questo criterio le disposizioni che prevedono:

- limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o loro esclusione o, ancora, ripartizione in più periodi di imposta;
- esenzione o esclusione parziale o totale di componenti positivi alla formazione del reddito o loro ripartizione in più periodi di imposta;
- rilevanza di componenti positivi o negativi nel esercizio di loro percezione o di loro pagamento in deroga al criterio della competenza economica.

Il principio contabile OIC 29, revisionato a fine 2017, disciplina il trattamento contabile di quattro differenti problematiche: cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, **correzione di errori**, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

OIC 29 - ERRORI CORREGGIBILI

TIPOLOGIE:

- Imprecisioni matematiche
- Erronee interpretazione dei fatti
- Negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile

Non costituiscono errori

- Le variazioni successivamente dimostratesi necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento
- L'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza

PRIMA DELLE MODIFICHE – CORREZIONE ERRORI CONTABILI

Correzione di errori contabili: prima delle modifiche (DI 73/2022 e L 197/2022), si assisteva a una **scissione** tra ambito contabile e fiscale della correzione.

Sul piano contabile (documento Oic 29) la correzione degli **errori rilevanti** avviene con modifica diretta dell'entità delle riserve di utili (PN) che vengono ridotte quando si imputano componenti negativi non rilevati in anni pregressi, o incrementate per rilevare componenti positivi.

Diversamente gli **errori non rilevanti** vengono imputati a conto economico nel periodo in cui avviene la correzione.

Sul piano fiscale (circolare 31/E/2013) tali poste – imputate a stato patrimoniale o conto economico – non assumono alcuna rilevanza nell'anno di correzione, ma è possibile ottenerne il riconoscimento tributario **ravvedendo il periodo d'imposta** in cui avrebbero dovuto essere inserite e **presentando dichiarazione integrativa** per portare a nuovo l'eventuale credito d'imposta nel caso in cui la correzione consista nell'imputazione di nuovi componenti negativi o nella riduzione di componenti positivi.

RILEVANZA DEGLI ERRORI

Gli **Amministratori** stabiliscono se gli errori siano rilevanti o non rilevanti con **parere** dell'Organo di Controllo.

ERRORI RILEVANTI

Sono quelli che, da soli o con altri errori, influenzano le decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio

IMPATTO SOLO SUL PN - NO VARIAZIONE SU RISULTATO D'ESERCIZIO

ERRORI NON RILEVANTI

Sono quelli che non possono essere assimilati a quegli errori che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio con il postulato della rappresentazione veritiera e corretta

IMPATTO SUL CE - VARIAZIONE RISULTATO D'ESERCIZIO

DL 73/2022 – CORREZIONE ERRORI CONTABILI

Il DL 73/2022 ha previsto l'estensione della derivazione rafforzata **anche** per la correzione di errori contabili.

L'articolo 8, lettera b, del DL 73/22 stabilisce che per le società che applicano *la derivazione rafforzata i criteri di imputazione temporale della correzione contabile valgono* [anche ai fini fiscali] *in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili*, andando ad azzerare la precedente tesi delle Entrate (circolare 31/E/13) secondo cui in tali casi la derivazione rafforzata non era applicabile. Di conseguenza la correzione contabile diviene **fiscalmente rilevante nell'anno in cui è eseguita**, rendendo **inutile emendare le dichiarazioni dei redditi pregresse**. Inoltre:

- le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili di cui all'art. 83, comma 1, quarto periodo, TUIR, rilevano **anche ai fini IRAP** (disposto in sede di conversione).
- **inapplicabilità** delle predette novità ai componenti negativi di reddito / del valore della produzione netta per i quali è **scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa** ex art. 2, comma 8, DPR n. 322/98, corrispondente al termine di accertamento ex art. 43, DPR n. 600/73 (31.12 del quinto anno successivo a quello di presentazione o 31.12 del settimo anno successivo in caso di dichiarazione omessa).

DL 73/2022 – CORREZIONE ERRORI CONTABILI

- Le disposizioni sono applicabili dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022, ossia, in generale, a decorrere **dal 2022**.

Ambito oggettivo: la norma parla di «correzione di errori contabili». La definizione di errore contabile può essere assunta in base al documento Oic 29, paragrafo 44: «Un errore consiste **nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile** se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la **sua corretta applicazione sono disponibili**».

Se ne ricava che se l'informazione circa la corretta rilevazione del dato contabile **non era disponibile al momento di redazione del bilancio**, l'aggiornamento successivo di quel dato non può essere considerato un errore contabile, bensì una **sopravvenienza** fiscalmente rilevante nell'anno in cui essa insorge per tutte le imprese.

L 197/2022 – CORREZIONE ERRORI CONTABILI

L'art. 1 co. 273 della L 197/2022 in sede di approvazione è stato previsto che la predetta disposizione (imputazione temporale dei componenti negativi di reddito a seguito della correzione di errori contabili), sussistendo i presupposti, opera **soltanto per i soggetti** che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a **revisione legale dei conti**.

Tale novità è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022 (data di entrata in vigore del DL n. 73/2022), ossia in generale dal 2022.

La derivazione alla correzione degli errori si applica:

- alle società di capitali che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (escluse micro imprese)
- e le micro imprese che decidono di redigere il bilancio in forma ordinaria che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.

INTERPELLO 407/2019

Qualora la correzione non riguardi un errore contabile derivante dalla mancata imputazione di componenti positivi o negativi nel corretto esercizio di competenza, ma sia un **errore, indotto da terzi**, che ha comportato la tassazione di proventi inesistenti (nel caso specifico, consulente finanziario che comunica valori inesistenti) lo stesso assumerà rilevanza fiscale nell'esercizio di correzione. In particolare l'Agenzia delle Entrate conferma che la correzione è inquadrabile come **sopravvenienza passiva** ai sensi dell'art 109.1, pur non transitando da conto economico in quanto imputata direttamente a patrimonio netto, con conseguente possibilità di operare una variazione in diminuzione fino a concorrenza dei proventi inesistenti.

ESEMPIO – CORREZIONE ERRORI CONTABILI

Acquisto di servizi ultimati a dicembre 2020 ma non rilevati dalla società committente, in sede di bilancio per l'esercizio 2020, per una mera dimenticanza. È un chiaro errore contabile in quanto la sussistenza del componente negativo era presente e disponibile.

- Se la società committente è una Srl micro impresa che non redige per il 2022 il bilancio in forma ordinaria, o una Srl non revisionata, la correzione comporta la dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta 2020, con riporto a nuovo del credito d'imposta per maggiore Ires/Irap versate, senza dare alcuna rilevanza alla correzione contabile eseguita nel 2022. (NO DERIVAZIONE RAFF.)
- Se invece la società redige per l'esercizio 2022 il bilancio in forma ordinaria ed è revisionata, la correzione contabile avvenuta nel 2022 (interessando direttamente il patrimonio netto e generando una variazione diminutiva in sede dichiarativa) assume rilevanza fiscale in tale periodo d'imposta rendendo non necessaria la dichiarazione integrativa. (SI DERIVAZIONE RAFFORZATA)

CASISTICHE

- Una società di persone redige il bilancio in forma ordinaria. Può essere un caso di applicazione della nuova normativa in materia di derivazione rafforzata?

NO. L'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2018 si è pronunciata in senso negativo e si tende a escludere ancora oggi che le società di persone possano applicare la derivazione rafforzata a prescindere dal tipo di bilancio.

- Una Srl micro redige nel 2022 il bilancio in forma ordinaria. Svaluta un credito pur in difetto dei requisiti di certezza della perdita. La svalutazione, in forza della derivazione rafforzata, potrà essere deducibile?

NO. Anche applicando la derivazione rafforzata, tutto ciò che attiene a valutazioni (anche se civilisticamente ammesse) non può ottenere alcun riconoscimento dal punto di vista fiscale.

- Nel caso di un lease back, la plusvalenza che deriva dalla cessione del bene strumentale alla società di leasing, può essere iscritta a conto economico nel momento del realizzo, e poi ripartita con la tecnica dei risconti passivi, in base alla durata del contratto di leasing, stipulato contestualmente alla cessione?

SI. La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 77/E/2017, proprio appellandosi al principio di derivazione rafforzata consente che la quota di plusvalenza imputata a bilancio sia anche quella fiscalmente rilevante.