STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

DERIVAZIONE RAFFORZATA MICRO IMPRESE A PARTIRE DAL BILANCIO 2025

Pubblicato il24 Luglio 2025 di Sabatino Pizzano

Il terzo decreto correttivo della riforma fiscale, approvato dal Consiglio dei Ministri il 14 luglio 2025, ha finalmente chiarito una delle questioni più dibattute degli ultimi anni nel panorama della fiscalità d'impresa relativamente all'applicazione del principio di derivazione rafforzata micro imprese. La **derivazione rafforzata** viene ora espressamente estesa alle micro imprese che optano per la redazione del bilancio in forma abbreviata, sciogliendo così il nodo interpretativo che aveva generato incertezze operative e divergenze dottrinali. Sino a questo momento, la formulazione dell'articolo 83 del TUIR - come modificato dal decreto-legge 73/2022 - sembrava limitare l'applicazione della derivazione rafforzata alle sole micro imprese che avessero scelto la forma ordinaria del bilancio. Una interpretazione letterale che, nella prassi applicativa, aveva sollevato non poche perplessità sotto il profilo sistematico.

Derivazione rafforzata micro imprese: quadro normativo ante riforma

La disciplina precedente escludeva dall'ambito di applicazione della derivazione rafforzata le micro imprese definite dall'articolo 2435-ter del codice civile, salvo quelle che avessero espressamente optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria. Questa impostazione creava, però, una disparità di trattamento difficilmente giustificabile dal punto di vista logico-sistematico.

Leggi anche:
• Approvato il terzo decreto correttivo della Riforma fiscale
• Correzione degli errori contabili e il principio di derivazione rafforzata

Le società holding di partecipazione rappresentavano il caso emblematico di questa incongruenza. Per effetto della legge europea 2019/2020, recepita nel quinto comma dell'articolo 2435-ter del codice civile, queste realtà non possono fruire delle semplificazioni previste per le micro imprese e devono redigere il bilancio almeno in forma abbreviata. Si trovavano così in una posizione paradossale: pur essendo tenute a maggiori adempimenti contabili, rimanevano escluse dalla derivazione rafforzata.

Il principio di derivazione rafforzata comporta il riconoscimento fiscale integrale dei criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** previsti dai principi contabili. In sostanza, vengono disattivate le regole di competenza fiscale tradizionali, consentendo una piena corrispondenza tra rappresentazione civilistica e fiscale del reddito d'impresa.

La svolta interpretativa: verso un'applicazione estensiva

Già prima dell'intervento correttivo, autorevoli voci della dottrina avevano sostenuto un'interpretazione estensiva della norma. La circolare Assonime n. 31/2022 aveva evidenziato come, sotto il profilo sistematico, non si comprendesse la ragione per escludere dalla derivazione rafforzata le micro imprese che, pur optando per il bilancio abbreviato anziché ordinario, comunque rinunciavano alle semplificazioni contabili loro concesse.

L'argomentazione si fondava su una considerazione di fondo: se la finalità del decreto-legge 73/2022 era quella di consentire anche ai soggetti di minori dimensioni l'accesso alla derivazione rafforzata, purché il loro bilancio fosse redatto con regole analoghe a quelle utilizzate dalle altre imprese, non appariva logico mantenere l'esclusione per le micro imprese con bilancio abbreviato.

Questa impostazione trovava sostegno nella Relazione illustrativa al decreto legislativo 192/2024 di riforma dell'IRPEF e dell'IRES, che sembrava implicitamente avvalorare l'interpretazione estensiva. Analoga indicazione emergeva dalle considerazioni contenute nella Relazione illustrativa al decreto ministeriale 27 giugno 2025, relativo al coordinamento tra le indicazioni del documento OIC 34 sui ricavi e le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP.

Le modifiche del decreto correttivo: chiarimenti definitivi

L'articolo 3 dello schema di decreto legislativo approvato il 14 luglio 2025 interviene con una riformulazione dell'articolo 83, comma 1, terzo periodo del TUIR. La nuova versione stabilisce l'applicazione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile, "diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria **o abbreviata**".

L'aggiunta delle parole "o abbreviata" costituisce il cuore della modifica, confermando definitivamente che anche le micro imprese con bilancio abbreviato rientrano nell'ambito applicativo della derivazione rafforzata. Si tratta di un intervento apparentemente minimale dal punto di vista testuale, ma di notevole portata sistematica.

Contestualmente, viene prevista la sostituzione dell'articolo 83, comma 1-bis del TUIR, per ragioni di coordinamento normativo. Questa disposizione disciplina l'applicazione ai soggetti OIC delle norme emanate per i soggetti IAS in attuazione dell'articolo 1, comma 60 della legge 244/2007 e dell'articolo 4, comma 7-quater del decreto legislativo 38/2005.

Ambito soggettivo e operativo delle modifiche

Con le nuove previsioni, il perimetro applicativo della derivazione rafforzata si estende significativamente. Rientrano ora espressamente:

- i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata ex articolo 2435-bis del codice civile, equiparati sotto il profilo della determinazione del reddito d'impresa a quelli che redigono il bilancio ordinario;
- le micro imprese che, pur potendo accedere alle semplificazioni dell'articolo 2435-ter, scelgono volontariamente di redigere il bilancio in forma ordinaria o abbreviata.

Rimangono escluse esclusivamente le micro imprese che si avvalgono delle semplificazioni specificamente loro riservate. Questa scelta appare coerente con la ratio del sistema: la derivazione rafforzata presuppone l'adozione di principi contabili che garantiscano un adeguato livello di rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa.

Decorrenza e questioni transitorie

Secondo l'articolo 5, comma 1 dello schema di decreto, le modifiche trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024. Per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, la nuova disciplina decorrerà quindi dall'esercizio 2025.

Resta aperta, tuttavia, una questione di non poco momento: il destino delle micro imprese con bilancio abbreviato che abbiano già adottato la derivazione rafforzata negli esercizi precedenti, magari sulla base dell'interpretazione estensiva sostenuta dalla migliore dottrina. Il testo dello schema non contiene specifiche clausole di salvaguardia per questi casi, lasciando nell'incertezza i contribuenti che avevano anticipato l'orientamento ora codificato.

Sarebbe auspicabile che il legislatore intervenga per tutelare le posizioni di chi, in buona fede, aveva già applicato un'interpretazione che si rivela ora corretta. L'assenza di una clausola di sanatoria potrebbe generare contenziosi e incertezze applicative che si vorrebbero evitare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA