

REDDITO IMPRESA E IRAP

Eliminazione dell'area straordinaria con effetti anche sulle comode

di **Enrico Ferra**

Nella **circolare n. 14/2017** Assonime dedica un'ampia parte della trattazione all'esame dell'impatto dei nuovi principi contabili nazionali sia sulle imposte sui redditi che sull'Irap.

Al riguardo, merita un particolare richiamo l'**eliminazione dell'area straordinaria** dallo schema di conto economico civilistico, per effetto della quale i componenti che prima confluivano nelle voci E20 e E21, a decorrere dal 2016, devono trovare una nuova collocazione nelle aree della **gestione operativa o finanziaria** in ragione della loro natura.

La modifica ha, naturalmente, importanti effetti dal punto di vista tributario, avendo richiesto peraltro il necessario coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e dell'Irap che richiamano puntualmente specifiche voci del conto economico. Sotto il primo profilo è stato, ad esempio, ricordato come, in tema di **deduzione degli interessi passivi netti**, non sia più possibile allocare altrove taluni componenti positivi e negativi che fino al 2015 trovavano sistemazione nelle citate voci E20 e E21; inoltre, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 244/2016, la nuova versione dell'[articolo 96 del Tuir](#) impone la sterilizzazione delle voci delle classi A) e B) del conto economico dei soli "**componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda**".

Ricorda quindi Assonime che, ferma l'eliminazione dell'area straordinaria dal bilancio, è ammessa un'eccezione "*alla piena rilevanza dei costi/ricavi allocati in precedenza nell'area straordinaria*" nella parte dell'[articolo 96](#) in cui si impone di escludere i componenti straordinari da trasferimenti di azienda dal calcolo della differenza tra il valore e i costi della produzione; e, quanto ai componenti positivi e negativi di natura straordinaria, pare logico riferirsi "*a tutte le operazioni che hanno una natura realizzativa ai fini contabili*" idonee come tali a dar luogo a plus/minusvalenze, così come avviene nei casi di **cessione o conferimento d'azienda**.

Un ulteriore aspetto evidenziato nella circolare riguarda l'estensione della soluzione adottata nell'[articolo 96 del Tuir](#) anche ad altri regimi tributari che richiamano, ai fini applicativi, le voci del conto economico comprese nell'area caratteristica. Ciò in ragione della previsione di cui al [comma 4 dell'articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), secondo la quale "*il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti*

di azienda o di rami di azienda". Ciò vuol dire che in tutti i casi in cui si trovi un riferimento al valore e ai costi della produzione di cui all'[articolo 2425 cod. civ.](#) si richiede di sterilizzare il risultato per eliminare l'impatto delle plus/minusvalenze realizzate in occasione di operazioni di natura straordinaria.

Uno dei casi che viene opportunamente segnalato riguarda la corretta applicazione della disciplina delle **società di comodo** di cui all'[articolo 30 della L. 724/1994](#). Infatti, una delle **condizioni** che determinano la **presunzione di non operatività** delle società è che l'ammontare complessivo dei "ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico" sia inferiore alla somma degli importi risultanti dall'applicazione delle percentuali previste dalla norma a taluni valori dell'attivo dello stato patrimoniale. Di conseguenza, alla luce di quanto disposto dal [comma 4 dell'articolo 13-bis](#):

- il riferimento nell'articolo 30 ai proventi straordinari sarebbe privo di effetti;
- tra i ricavi e i proventi non si dovrà tenere conto dei componenti positivi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Questa diversa accezione dei componenti positivi è da ritenersi valida, peraltro, anche ai fini della presentazione di eventuali **interpelli probatori** ai sensi dell'[articolo 11 della L. 212/2000](#) da presentare a partire dal 2016 in presenza di **oggettive situazioni** che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi.

In maniera analoga, non si potrà tenere conto dei componenti positivi di natura straordinaria per la verifica del limite di deducibilità delle **spese di rappresentanza** di cui all'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#), laddove si richiede di commisurare l'ammontare delle spese di rappresentanza ai ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, nonché in sede di calcolo del **test di vitalità nelle operazioni di fusione e scissione** nella parte in cui è previsto – ai fini del riporto delle perdite fiscali, degli interessi passivi e dell'ACE – un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Infine, viene chiarito come la **disciplina Irap** risulti di conseguenza modificata in modo da garantire il rispetto del principio di derivazione piena dal bilancio, ma con un **allineamento** alla disciplina Ires, in quanto anche il primo comma dell'[articolo 5 del D.Lgs. 446/1997](#), che disciplina le regole di determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali, prevede l'esclusione dalle voci A) e B) "dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio".

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)