

REDDITO IMPRESA E IRAP

Componenti straordinari “derivanti da trasferimenti di azienda”

di Fabio Landuzzi

Come noto, tra le principali modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015 agli **schemi del bilancio**, vi è la **soppressione dell'area “straordinaria” del conto economico**. L'[articolo 13-bis, comma 4, del D.L. 244/2016](#), nel regolare il **riflesso fiscale** di questa modifica, fissa un **principio di carattere generale** prescrivendo che, ogni qualvolta le norme fiscali fanno riferimento ai **componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425, cod. civ.**, questo riferimento va inteso come compiuto ai **componenti ivi classificati** secondo i **principi contabili** di riferimento, ma gli stessi - ai fini fiscali - vanno “*assunti al netto dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda*”. La medesima previsione la si ritrova poi ai [comma 2, lettera b\)](#), ed al [comma 3](#), dello stesso articolo 13-bis, rispettivamente diretti a modificare in questo stesso senso l'[articolo 96 del Tuir](#) ed anche l'[articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 446/1997](#) in ambito Irap.

Quindi, la **scelta di campo** compiuta dal Legislatore fiscale è chiara: le **voci A) e B)** del conto economico sono rilevanti fiscalmente così come le stesse sono determinate applicando i **principi contabili di riferimento**, ma da esse occorre **escludere**, ove esistenti, i **componenti positivi e negativi** derivanti da “*trasferimenti di azienda o di rami di azienda*” i quali conservano quindi una sorta di **straordinarietà fiscale**.

La **questione** che ora si pone è la seguente: qual’è **il perimetro** che circoscrive i componenti “*derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda*” che devono essere sterilizzati ai fini dell’applicazione dell’articolo 96, dell’Irap ed in generale ogni qualvolta le **norme fiscali richiamano le voci A) e B)** del conto economico?

L’interrogativo deriva dalla circostanza che il Legislatore non ha utilizzato i termini “**plusvalenze**” e “**minusvalenze**” realizzate da atti di trasferimento di aziende, ma ha fatto riferimento a componenti economici “**derivanti**” da tali trasferimenti.

Assonime, nella recente **circolare n. 14/2017** ha affrontato l’argomento rivolgendo l’attenzione ad alcuni tipici componenti che sono soliti derivare da queste operazioni.

In primo luogo, si pensi agli **elementi rettificativi del prezzo** di cessione dell’azienda come può essere il caso di clausole di *earn-out* o comunque di forme di **integrazione o rettifica** successiva del prezzo; in questa circostanza, può ragionevolmente ritenersi che tali componenti, in quanto **parte integrante del prezzo**, seppure a determinazione postuma, debbano essere trattati come **componenti a tutti gli effetti “derivanti”** dalla cessione di azienda e quindi **rientranti a pieno titolo nella norma** di non rilevanza fiscale ai fini che qui interessano.

Più delicata è invece la questione degli **oneri accessori all'operazione** come i costi per le **consulenze, l'imposta di registro**, ecc.. Al di là della terminologia utilizzata dal Legislatore, pare più che ragionevole affermare che la natura "straordinaria" fiscale del componente economico da espungere, ai fini qui trattati, dovrebbe essere **limitata solamente alla plus o minusvalenza** realizzata dall'operazione. Le **altre componenti** economiche, seppure accessorie rispetto all'operazione, devono ragionevolmente mantenere la loro **piena rilevanza fiscale** senza essere incise dalla disposizione in oggetto.

Assonime osserva che questa conclusione dovrebbe rimanere valida anche se, a stretto rigore, l'[articolo 86, comma 2, del Tuir](#), specifica che la plusvalenza o minusvalenza si determina "*al netto degli oneri accessori di diretta imputazione*"; tuttavia, i Principi contabili non prevedono questo trattamento contabile così che le **spese sostenute** in occasione della cessione di aziende o di rami di azienda sono sempre **rilevate fra gli ordinari oneri della gestione**.

Ancor più articolato può essere poi **il lato dell'acquirente**, laddove l'acquisto dell'azienda si accompagni alla rilevazione di un **badwill** mediante iscrizione di una **riserva negativa di patrimonio** netto a copertura delle **perdite future**: quando la riserva sarà **riversata a conto economico**, questa deve essere sterilizzata ai fini che qui interessano in quanto comunque "derivante" da un trasferimento di azienda? A prima vista, **parrebbe di sì**, in quanto il collegamento con l'operazione è di certo fuori discussione; e questa sembra essere la soluzione più convincente. Tuttavia, si osserva anche, dall'altra parte, che bisognerebbe considerare quale è la **ragione per cui la riserva viene riversata** al conto economico, in quanto ciò potrebbe obiettivamente verificarsi in connessione ad **eventi successivi all'acquisto dell'azienda** e non necessariamente ad esso collegati, così da rendere il componente del tutto scevro dai condizionamenti fiscali qui in discussione.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)