

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 >](#)