

REDDITO IMPRESA E IRAP

La nuova base imponibile Irap

di Sandro Cerato

Con la recente circolare 14/2017 Assonime affronta le principali modifiche normative introdotte dal **D.Lgs. 139/2015** – applicabili ai bilanci degli esercizi iniziati dall'1.1.2016 – e il conseguente aggiornamento dei principi contabili nazionali OIC, nonché le disposizioni di coordinamento fiscale, ai fini dell'Ires e dell'Irap, stabilite dall'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#). Il capitolo 4 della circolare in commento è dedicato alle modalità di determinazione della **base imponibile Irap** a seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico e al conseguente trattamento impositivo delle plusvalenze da **cessione d'azienda** (o di rami d'azienda) e degli altri **componenti straordinari diversi** (incentivi all'esodo e sopravvenienze attive da remissione di debiti). Sempre nel contesto della circolare in analisi, Assonime ha fornito la propria interpretazione sulla modalità di quantificazione della **plusvalenza o minusvalenza da escludere dalla base imponibile Irap**.

Assonime si sofferma, tra i tanti argomenti affrontati, sui **componenti diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda** che rimangono inclusi nel valore della produzione per effetto dell'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico: in relazione a detti componenti, la dottrina ha sempre ritenuto **invocabile il principio di "correlazione inversa"** che esclude, dalla determinazione della base imponibile Irap, i componenti reddituali classificati nelle voci A.5 o B.14, ma che sono correlati a voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile del tributo. Conseguentemente, tali componenti reddituali di natura straordinaria (diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda) assumono rilevanza, ai fini Irap, soltanto **nei limiti in cui ciò è consentito dalle regole ordinarie di determinazione della base imponibile del tributo regionale**.

Nella circolare in commento viene proposto il caso degli **oneri di ristrutturazione aziendale per incentivi all'esodo del personale dipendente** che, prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015, erano allocati nell'area straordinaria del conto economico. Secondo Assonime, detti componenti negativi possono trovare **riconoscimento fiscale** qualora vi sia stata l'adesione al piano da parte del dipendente (se legato all'impresa da un rapporto di lavoro a tempo indeterminato), mentre rimangono indeducibili in caso contrario, trattandosi di accantonamenti che, in quanto tali, non sono comunque deducibili ai fini Irap.

Un altro aspetto affrontato da Assonime – che attiene sempre ai **proventi e agli oneri straordinari non afferenti a trasferimenti d'azienda**, per i quali il legislatore non ha dettato una specifica disciplina – riguarda il trattamento Irap delle **sopravvenienze che emergono** (in sede concorsuale o extraconcorsuale) a seguito della **remissione parziale di un debito per incapacità dell'impresa** a far fronte regolarmente alle proprie obbligazioni. Secondo l'orientamento

dell'Amministrazione finanziaria (risposta all'interpello 15.1.2014 n. 954-688/2013), le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti prevista in sede concordataria **non concorrono alla formazione della base imponibile Irap**, trattandosi di proventi che, nei bilanci relativi agli esercizi fino al 2015, dovevano essere classificati nella voce E.20 del conto economico e per i quali **non è invocabile il principio di correlazione**, di cui all'[articolo 5, comma 4, del D.Lgs. 446/1997](#), che fa concorrere, alla formazione della base imponibile Irap, anche i proventi e gli oneri classificabili in voci diverse da quelle rilevanti ai fini del tributo regionale, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi ([risoluzione AdE 251/E/2007](#) e [risoluzione AdE 294/E/2007](#)).

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria è, peraltro, conforme alla risposta resa dalla medesima Agenzia delle Entrate nel contesto del recente interpello DRE Lombardia 29.2.2016 n. 904-211/2016. Si rammenta, altresì, che analoga posizione era stata assunta nel contesto dell'interpello del 15.1.2014 n. 954-688/2013 riguardo alle **sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo**. Secondo Assonime, anche a seguito della soppressione, ad opera del D.Lgs. 139/2015, dell'area straordinaria del conto economico e dell'irrilevanza, ai fini Irap, non di tutti i proventi e gli oneri di natura straordinaria, ma soltanto di quelli derivanti da trasferimenti di azienda (o di rami di azienda), le sopravvenienze da remissione di debiti **devono comunque continuare ad essere escluse dalla determinazione della base imponibile Irap** in quanto:

- la ristrutturazione del debito **origina componenti positivi** di reddito di tipo finanziario da classificare nella voce C.16.d del conto economico (OIC 12 § 92, 98 e Motivazioni alla base delle decisioni assunte);
- secondo l'orientamento ormai consolidato dell'Agenzia delle Entrate, i componenti reddituali in parola **non sono assoggettati a tassazione in applicazione del principio di correlazione**, trattandosi di *"proventi dipendenti da un aspetto di natura finanziaria (l'insolvenza del debitore) che è estraneo alla gestione caratteristica dell'impresa"*.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >