

REDDITO IMPRESA E IRAP

Gli effetti della eliminazione dell'area straordinaria sull'Ires

di Alessandro Bonuzzi

Lo scorso 30 ottobre il **CNDCEC** e la **FNC** hanno pubblicato il documento di ricerca “**La fiscalità delle imprese OIC Adopter (versione estesa)**”, nel quale vengono analizzate le novità in materia di bilancio recate dal D.Lgs. 139/2015, nonché i conseguenti riflessi fiscali, tra cui l'estensione del principio della **derivazione rafforzata** alle imprese, diverse dalle micro, che adottano i principi contabili nazionali.

Come è noto, una delle novità che trova applicazione per **tutte le diverse tipologie di bilancio** – bilancio ordinario, bilancio abbreviato e bilancio micro-imprese – è la **eliminazione dell'area straordinaria** dal conto economico. Tale modifica costituisce un elemento di avvicinamento ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS), i quali già da tempo non prevedono la classificazione in una sezione *ad hoc* dei componenti di natura straordinaria.

Ciò ha comportato già dai bilanci 2016 la necessità di **riallocare** i ricavi e i costi di fonte estranea all'attività ordinaria dell'impresa nelle **altre sezioni** del conto economico. Ad esempio, le **imposte relative a esercizi precedenti** vanno rilevate:

- se **dirette**, nella **voce 20) “Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate”**;
- se **indirette**, nella **voce B14) “Oneri diversi di gestione”**.

Le componenti emergenti da **operazioni straordinarie** devono essere, invece, imputate nelle **voci A5) “Altri ricavi” o B14) “Oneri diversi di gestione”**. Trattasi di utili e perdite conseguenti alla **dismissione** di cespiti o **rami aziendali**, nonché di plusvalenze e minusvalenze derivanti da **conferimenti di aziende o rami d'azienda, fusioni, scissioni**, eccetera. Il dettaglio di queste componenti, laddove **significative**, deve essere fornito nella **nota integrativa**.

Sotto il profilo fiscale, e nello specifico dell'**Ires**, la riallocazione delle componenti prima rilevate nella sezione straordinaria ha **più di un effetto**.

In primo luogo, impatta sul calcolo del **ROL**, ai fini della deducibilità degli **interessi passivi** dal reddito d'impresa. È noto, infatti, che ai sensi dell'[articolo 96 del Tuir](#) gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli capitalizzati, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del **30% del ROL della gestione caratteristica**, calcolato come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle **lettere A) e B)** del conto economico, con esclusione però delle voci di cui al numero 10), lettere *a*) e *b*), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali.

La riallocazione, quindi, può determinare un **incremento** o un **decremento** dell'ammontare del ROL rispetto al passato. Ad esempio, in presenza di imposte indirette relative a esercizi precedenti, si verifica un **peggioramento** in termini di *plafond* di deducibilità degli interessi passivi.

L'eliminazione dell'area straordinaria, e la conseguente riclassificazione delle componenti (ex) straordinarie, ha altresì effetto su:

- il calcolo del **test di operatività** ai fini della disciplina delle società non operative ([articolo 30 L. 724/1994](#));
- la verifica del limite di deducibilità delle **spese di rappresentanza** ([articolo 108 Tuir](#));
- il calcolo del **test di vitalità** valido ai fini della verifica della possibilità del riporto delle perdite pregresse, delle eccedenze di interessi passivi e di ACE nelle operazioni di fusione, scissione e trasferimento delle partecipazioni di controllo ([articoli 172, 173 e 84 del Tuir](#)).

Va ricordato, però, che l'effetto della nuova classificazione è **mitigato**, con particolare riguardo alla deducibilità degli **interessi passivi**, dallo stesso articolo 96, laddove si prevede che, nel calcolo del ROL, **continuano a non rilevare i "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"**. La norma, quindi, sterilizza i componenti – positivi e negativi – derivanti da **cessioni e conferimenti** d'azienda o di rami d'azienda.

Inoltre, più in generale, occorre tener conto della previsione dettata dal [comma 4 dell'articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#), secondo cui *"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"*.

Al riguardo, il **documento** del CNDCEC e del FNC in commento osserva che trattasi di *"una norma che intende sterilizzare la confluenza delle voci (ex) straordinarie nelle voci dell'area operativa tutte le volte in cui una norma dell'ordinamento tributario richiama le predette voci – A) e B) - del contro economico. ... si osserva che tale neutralizzazione non è generale ma riguarda esclusivamente le componenti di natura straordinaria derivanti da trasferimenti (cessioni e conferimenti) di aziende o rami d'azienda"*.

Sempre a detta del Consiglio Nazionale e della Fondazione, la **formulazione letterale della disposizione "non è del tutto precisa"** nel passaggio in cui si riferisce *"ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile"*; ciò in quanto la neutralizzazione deve essere considerata operante anche quando una norma fiscale non richiama le voci A) e B) del conto economico, ma fa **"diretto riferimento alla gestione caratteristica dell'impresa"**, come accade nell'[articolo 108 del Tuir](#) o nel successivo [articolo 172](#).

Ecco che allora i componenti – positivi e negativi – derivanti da **cessioni e conferimenti**

d'azienda o di rami d'azienda vanno sterilizzati anche nel calcolo del **test di operatività**, nella verifica del limite di deducibilità delle **spese di rappresentanza** e nel calcolo del **test di vitalità**. In questi casi l'interpretazione della norma non può che andare in tal senso.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)