

Gli effetti fiscali dell'eliminazione dell'area straordinaria

Data Articolo: 16 Febbraio 2017

Autore Articolo: Nicolò Cipriani

L'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015 determina riflessi fiscali di notevole complessità in assenza di una norma di coordinamento. Uno degli aspetti più rilevanti riguarda **l'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico** che comporta la rilevazione delle relative voci nelle altre voci incidendo in determinati casi nel calcolo della produzione netta. Vediamo quali sono gli effetti fiscali di questa disposizione.

Il decreto bilanci stabilisce che dall'attuazione del decreto "*non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*" trattandosi di disposizioni di carattere ordinamentale. Si tratta della clausola di invarianza finanziaria la cui formulazione, per la sua genericità, non consente di stabilire se l'invarianza debba riferirsi in termini complessivi di sistema oppure ai singoli contribuenti, e rispetto a questi ultimi se la norma è rispettata di fronte a una diversa imputazione temporale dei costi come avviene nel caso delle spese di pubblicità o di ricerca applicata.

L'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico determina effetti fiscali ai fini:

- della determinazione **dell'imponibile Irap** delle società di capitali;
- del calcolo della soglia di **deducibilità degli oneri finanziari**;
- del calcolo della **deducibilità delle spese di rappresentanza**;
- dello svolgimento del **test di operatività delle società di comodo**.

Con la finalità di chiarire meglio quanto appena esposto si consideri quanto segue.

La società Alfa, durante l'anno 2016, ha ceduto un ramo di azienda realizzando una plusvalenza da cessione di euro 500. Si espone il conto economico secondo la formulazione previgente il D.Lgs. 139/2015.

Applicando le nuove regole di contabilizzazione il conto economico esporrà, invece, i seguenti dati.

A) Valore della produzione	
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 1.000
5) Altri ricavi e proventi (plusvalenza alienazione azienda)	€ 500
Totale	€ 1.500
B) Costi della produzione	€ 600
Totale	€ 600
Differenza (A-B)	€ 900
Risultato	€ 900
Totale delle parti strutturali	€ 900
Risultato	€ 900

La soppressione dell'area straordinaria del conto economico e la rilevazione delle relative voci nelle altre voci del conto economico produce i maggiori effetti ai fini dell'IRAP. Ai fini IRES, invece, la determinazione della base imponibile prescinde dalla diversa classificazione delle componenti di costo e ricavo, eccezion fatta per quelle norme che rinviano espressamente agli schemi di bilancio.

Gli effetti fiscali dell'esempio riportato sono i seguenti:

- ipotizzando che tutti gli altri ricavi e costi siano rilevanti ai fini IRAP, la **base imponibile IRAP** risulta pari a euro 900, ben al di sopra di quanto sarebbe stato possibile nel sistema previgente;
- il ROL, parametro determinante ai fini della **deducibilità degli interessi passivi**, passa da euro 400 a euro 900 (per comodità consideriamo pari a zero gli ammortamenti e i canoni di leasing) consentendo di dedurre maggiori interessi passivi;
- anche le **spese di rappresentanza deducibili** sarebbero favorite, posto che ai sensi dell'art. 108 TUIR la deducibilità è commisurata all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica;
- gli effetti si estendono alle **società di comodo** in quanto in occasione del test di operatività dovranno confrontare i ricavi effettivi di euro 1.500 a quelli presunti.

La questione è stata trattata anche durante il recente Telefisco e, in quell'occasione, il vice ministro dell'economia Luigi Casero ha annunciato che il prossimo decreto milleproroghe imbarcherà le tanto attese norme di coordinamento tra le disposizioni civilistiche e fiscali.

Con particolare riguardo alla questione oggetto del presente articolo, la norma di coordinamento prevede che

i componenti relativi ai trasferimenti di azienda allocati nell'area caratteristica del conto economico non avranno effetti sia ai fini IRAP che a quelli IRES, neutralizzando i possibili effetti sulla determinazione delle basi imponibili:

- **ai fini IRAP** si prevede l'esclusione dalla determinazione del valore della produzione delle componenti positive e negative di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda;
- **ai fini IRES** si prevede una nuova norma secondo la quale ogni qualvolta le norme tributarie facciano riferimento ai componenti dell'area caratteristica del conto economico individuata dalle lettere A) e B), le stesse norme tributarie devono intendersi nel senso che dovranno escludere le componenti di natura straordinaria relative ai trasferimenti aziendali.

Accanto alle norme di coordinamento tra la disciplina civilistica e quella fiscale, l'emendamento prevede una proroga di 15 giorni per la presentazione delle dichiarazioni IRES e IRAP relativamente al periodo d'imposta nel quale vengono dichiarati i componenti economici e patrimoniali rilevati in bilancio.

Nicolò Cipriani – Centro Studi CGN