

Conferimento e cessione d'azienda sempre irrilevanti ai fini IRAP

Il maxiemendamento al Milleproroghe non disciplina invece il trattamento delle altre componenti straordinarie

/ Luca FORNERO

Le plusvalenze, le minusvalenze e gli altri proventi e oneri di natura straordinaria, derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, continuano a essere **irrilevanti** ai fini IRAP anche se classificati, nei bilanci relativi all'esercizio 2016 e ai successivi, nell'area ordinaria di Conto economico (voci A.5 e B.14).

Lo prevede il maxiemendamento al DL 244/2016, c.d. Milleproroghe, il cui disegno di legge di conversione è stato approvato dal Senato giovedì 16 febbraio e passerà ora all'esame della Camera.

La suddetta irrilevanza, nei bilanci degli esercizi **fino al 2015** (o al 2015/2016, in caso di periodi "a cavallo" d'anno), era conseguenza della classificazione di tali proventi e oneri nell'area straordinaria di Conto economico (voci E.20 ed E.21): *cf.* circ. Agenzia delle Entrate n. [27/2009](#).

Nei bilanci degli esercizi successivi, invece, in assenza della specifica disposizione esentativa in esame, tali componenti reddituali avrebbero concorso alla formazione del valore della produzione netta, in seguito all'eliminazione della suddetta area straordinaria ad opera del DLgs. 139/2015.

In quanto assimilabili, in via di principio, a operazioni afferenti singoli cespiti, dovrebbero continuare a rilevare, nella determinazione della base imponibile, le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da ristrutturazioni o riconversioni produttive (C.M. nn. [141/98](#), § 3.2.1.2, e [263/98](#), § 2.5).

La modifica legislativa proposta non interviene, invece, sui proventi e sugli oneri straordinari **non afferenti** a trasferimenti d'azienda. È il caso, ad esempio, degli indennizzi conseguiti a fronte di calamità naturali.

In tale ipotesi, ove l'indennizzo sia diretto a risarcire oneri straordinari indeducibili verificatisi fino al 2015 (es. costi per la riorganizzazione dei locali danneggiati o distrutti), appare possibile applicare il principio di **correlazione "inversa"**, in base al quale sarebbero esclusi da IRAP i componenti reddituali classificati nelle voci A.5 o B.14, correlati a voci del Conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile (si vedano la relazione ministeriale al DLgs. 176/99, correttivo del DLgs. 446/97, e la circ. Assonime n. 52/99).

In altre parole, si tratta di applicare specularmente quanto previsto dall'art. 11 comma 4 attualmente vi-

gente, a norma del quale concorrono alla formazione della base imponibile 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.

Le altre componenti estranee alla gestione dell'impresa correlate a proventi e oneri rilevanti (es. sopravvenienze passive derivanti dalla **distruzione** delle giacenze di magazzino o di beni strumentali) dovrebbero continuare a concorrere alla formazione della base imponibile, così come avvenuto fino al 2015, nonostante si trattasse di componenti reddituali da classificare nell'area straordinaria di Conto economico (ris. Agenzia Entrate nn. [251/2007](#) e [294/2007](#)).

Replicata la disciplina transitoria IRES

Il maxiemendamento estende poi all'IRAP la disciplina transitoria prevista ai fini IRES. Pertanto, ad esempio, anche ai fini del tributo regionale, restano assoggettati alla disciplina vigente fino al 2015 gli **effetti reddituali** e patrimoniali delle operazioni avviate in tale anno o in anni precedenti e che si protraggono nel 2016 ed, eventualmente, in periodi d'imposta successivi.

Inoltre, viene stabilito che i componenti imputati direttamente a patrimonio netto in sede di prima applicazione delle nuove regole contabili concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, se, sulla base della disciplina vigente fino al 2015, sarebbero stati classificati nelle voci A e B del Conto economico.

Per le **imputazioni "a regime"**, stante il rinvio alle regole per i soggetti IAS, dovrebbe valere, ai fini IRAP, l'art. 2 comma 2 del DM 8 giugno 2011, secondo il quale le componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto, concorrono alla formazione della base imponibile solo al momento della loro effettiva imputazione a Conto economico. Se, per tali componenti, le regole di contabilizzazione degli IAS/IFRS non prevedono in alcun momento l'imputazione a Conto economico, la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni di cui al decreto IRAP, indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto.