

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

Direzione scientifica: Luca Miele e Alessandro Sura

2017

3

- Eliminazione della sezione straordinaria: riflessi contabili e fiscali
- La rilevazione dei ricavi nel nuovo approccio "sostanzialistico"
- Effetti del conferimento d'azienda sull'ACE
- Derivati non di copertura: regole contabili e profili fiscali
- Fiscalità diretta dei contratti di leasing: questioni risolte e aperte
- La disciplina del patrimonio netto nel quadro delle regole nazionali
- ESMA: annunciate le priorità informative per i bilanci 2016
- Le imposte differite attive e passive: tecniche di revisione

NUOVA
DIREZIONE
SCIENTIFICA



Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure

L'unico portale
italiano di business
information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

In un momento che vede la disciplina del bilancio d'esercizio e dell'imposizione diretta mutare in modo così radicale, la rivista "Bilancio e reddito d'impresa" si rinnova per continuare a rappresentare il punto di riferimento per professionisti e imprese.

Affrontare la sfida posta dall'introduzione di criteri di rappresentazione dei fatti aziendali fortemente innovativi, conseguenti al D.Lgs. n. 139/2015 e all'emanazione dei nuovi principi contabili nazionali da parte dell'Organismo Italiano Contabilità, destinati a condizionare anche la modalità di determinazione dell'imponibile, presuppone un processo di crescita culturale rispetto al quale la rivista ambisce a svolgere un ruolo di importante ausilio.

Da qui una linea editoriale che mette al centro del progetto l'informazione di qualità e l'analisi delle questioni di più complesso inquadramento concettuale, proponendo soluzioni e orientamenti innovativi.

La Rivista intende analizzare, in modo approfondito, anche numerosi casi che professionisti, responsabili fiscali e amministrativi di aziende si trovano a dover affrontare nell'operatività quotidiana. In ciascun numero della Rivista si affronterà anche qualche tema "originale" che non ha trovato grande spazio nel panorama della pubblicistica o che sarà analizzato da un diverso punto di vista. Allo stesso tempo, non mancheranno interventi d'analisi delle novità più recenti, sia dal punto di vista legislativo e interpretativo sia giurisprudenziale, che – se del caso – affrontino simultaneamente i profili contabili e quelli fiscali.

Per centrare questi obiettivi, la Direzione Scientifica si rinnova e viene assunta da Luca Miele e Alessandro Sura, a garanzia di una rigorosa scientificità dei contenuti. Allo stesso tempo la Rivista apre ulteriori spazi di interazione con collaboratori provenienti dalle principali istituzioni del settore, ai quali va un sentito ringraziamento.

La Rivista, inoltre, interagisce con il volume Bilancio e reddito d'impresa, sforzandosi di assumere un ruolo di complementarietà rispetto al medesimo, nel senso di assicurare quei contenuti di "dettaglio" che un libro concernente l'intero mondo del bilancio e del reddito d'impresa non può giocare forza assicurare.

Dal punto di vista della "struttura", la Rivista si compone di quattro Sezioni: la prima "Bilancio&imposte" tratta argomenti in modo interdisciplinare; la seconda "Reddito d'impresa" affronta temi essenzialmente dal punto di vista fiscale; la terza "Principi contabili" accoglie interventi dedicati esclusivamente a questioni inerenti il bilancio d'esercizio e i principi contabili, sia nazionali che internazionali e la quarta "Revisione&controllo" è dedicata alla revisione legale.

L'auspicio è anche quello che i lettori si facciano parte attiva di questa iniziativa editoriale "rivisitata", segnalando temi e approfondimenti che ritengono meritevoli di attenzione.

L'Editore

Bilancio&imposte

Bilancio d'esercizio

Eliminazione della sezione straordinaria: riflessi contabili e fiscali*di Luca Miele e Alessandro Sura***7**

Strumenti finanziari

Derivati non di copertura: regole contabili e profili fiscali*di Francesco Bontempo e Tommaso Fabi***14**

Ricavi

La rilevazione dei ricavi nel nuovo approccio "sostanzialistico": profili contabili e fiscali*di Guerino Russetti e Alessandro Sura***23****Reddito d'impresa**

Agevolazioni

Effetti del conferimento d'azienda sull'agevolazione ACE*di Giorgio Piccinini***31**

Oneri deducibili

Fiscalità diretta dei contratti di leasing: questioni risolte e aperte*di Valeria Russo***39****Principi contabili**

Principi contabili nazionali

La disciplina del patrimonio netto nel quadro delle regole nazionali*di Alessandro Sura***47**

IAS/IFRS

ESMA: annunciate le priorità informative per i bilanci 2016*di Antonella Portalupi***55****BILANCIO
E REDDITO
D'IMPRESA****Editrice**Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (Mi)
www.ipsoa.it**Direttore responsabile**

Giulietta Lemmi

Direzione scientificaLuca Miele
Alessandro Sura**Redazione**P. Boniardi, E. Rossi
e A. Trentalance**Realizzazione grafica**

Ipsa

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

StampaGECA S.r.l. - via Monferrato, 54
20098 San Giuliano Milanese (Mi)
Tel. 02 99952**Redazione**Per informazioni in merito a
contributi, articoli, ed argomenti
trattati scrivere o telefonare a:**Ipsa Redazione**
Bilancio e reddito d'impresa
Casella postale 12055 -
20120 Milano

Tel. 02.82.476.085

Fax 02.82.476.801

e-mail: rivista.bilancioereddito.ipsoa@wki.it

AmministrazionePer informazioni su gestione
abbonamenti, numeri, arretrati,
cambi d'indirizzo, ecc. scrivere
o telefonare a:**Ipsa Servizio Clienti**
Casella postale 12055 -
20120 Milano

Tel. 02.82.476.1 -

Fax 02.82.4.76.799

Servizio risposta automatica:

Tel. 02.82.476.999

Informazioni commerciali

Tel. 02.82.476.794 -

Fax 02.82.476.403

e-mail: info.commerciali@wki.it

Pubblicità:**Wolters Kluwer**E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.itStrada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 737 del 16 dicembre 1996. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore. Servizio Clienti: tel. 02/824761 e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/bilancioeredito

Italia - Annuale: € 220,00
Estero - Annuale: € 440,00
Prezzo copia € 26,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 20/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di in-vio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Revisione&controllo

Revisione legale

Le imposte differite attive e passive: tecniche di revisione

di Marco Sorrentino

60

Bilancio e reddito d'impresa

Gli articoli della rivista sono collegati agli argomenti trattati nel testo "Bilancio e reddito d'impresa" di Luca Miele, Alessandro Sura, Francesco Bontempo e Tommaso Fabi, II Edizione 2017. Nel box "Per approfondimenti", riportato in calce ad ogni articolo, vengono indicati i paragrafi del libro a cui l'articolo fa riferimento. Per un aggiornamento continuo e tempestivo si veda www.ipsoa.it/bilancioereditodimpresa

Eliminazione della sezione straordinaria: riflessi contabili e fiscali

di Luca Miele (*) e Alessandro Sura (**)

L'eliminazione della sezione straordinaria del Conto Economico, a seguito delle previsioni recate dal D.Lgs. n. 139/2015, pone interessanti questioni interpretative che riguardano non soltanto la conseguente nuova impostazione contabile e i relativi effetti, anche in termini di intellegibilità del risultato economico dell'esercizio, ma anche i riflessi fiscali in materia di imposte sui redditi e imposta regionale sulle attività produttive.

Premessa

Una delle principali novità recate dal D.Lgs. n. 139/2015 riguarda lo schema del Conto Economico, dal quale è stata eliminata la sezione straordinaria.

La novità discende direttamente dalla Direttiva UE 34/2013 e, almeno in apparenza, costituisce un ulteriore tassello del processo di avvicinamento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, che non prevedono ormai da tempo la possibilità di evidenziare componenti straordinarie all'interno del Conto Economico.

In questo contributo si analizza la novità non solo dal punto di vista dell'impostazione contabile, dei relativi effetti e dell'intellegibilità del risultato economico dell'esercizio, ma anche in riferimento ai riflessi fiscali in materia di imposte sui redditi e imposta regionale sulle attività produttive.

L'inquadramento contabile

L'eliminazione della sezione straordinaria, per certi versi, può essere accolta con favore.

Da un lato, il venir meno dell'esigenza di attribuire una connotazione "straordinaria" ai costi e ricavi rilevati nell'esercizio semplifica l'attività del redattore del bilancio. Semplifica, tutto sommato, anche il compito di chi il bilancio lo legge, considerato che gli indicatori di *performance* veicolati dal Conto Economico non si prestano ad essere "inquinati" da valutazioni soggettive.

Da un altro lato, l'eliminazione della sezione straordinaria consente di superare certe storture della precedente disciplina, come quella per cui si consideravano necessariamente straordinari i costi di competenza dell'esercizio precedente, ma rilevati in esercizi successivi, con il risultato che componenti tipicamente ordinarie come le sopravvenienze passive relative a insufficienti stanziamenti a fatture da ricevere finivano per essere sistematicamente sottratte al risultato operativo dell'impresa.

Intellegibilità del risultato economico

Non si può nascondere, tuttavia, che l'eliminazione della sezione straordinaria pone problemi di intellegibilità del risultato economico dell'esercizio, nei limiti in cui la confluenza di certi costi e ricavi nella sezione ordinaria finisce, talvolta, per privare di significatività il saldo espresso dalla differenza tra le macrovoci A e B (1). Del resto, il sistema

Note:

(*) Dottore commercialista e revisore legale

(**) Dottore commercialista presso lo studio SAGT

(1) A questo riguardo, vale sottolineare come l'art. 2427 del Codice civile, prevede nella nuova formulazione al comma 1, numero 13, che la Nota Integrativa dia menzione "dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali", faccia riferimento ad una tipologia di costi e ricavi non assimilabile a quelli che erano considerati straordinari in passato. Il punto è ben spiegato

(segue)

IAS/IFRS, che convive da tempo con l'impossibilità di evidenziare costi e ricavi straordinari, si è dotato di contromisure idonee a fornire comunque al lettore del bilancio una separata indicazione di talune componenti. Si pensi agli effetti economici derivanti dalla correzione di errori rilevanti o dal cambiamento di principi contabili, la cui inclusione nel risultato della gestione ordinaria sarebbe del tutto fuori luogo. Ai sensi dello IAS 8, questi utili o perdite sono rilevati a diretta rettifica del patrimonio netto di apertura e non possono concorrere alla formazione né del *Profit/Loss* di periodo, né del relativo *Comprehensive Income*. Un altro esempio nel quale gli IAS/IFRS danno prova di ritenere opportuna una separata menzione nel Conto Economico di determinate componenti è l'IFRS 5 "*Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*", in tema di plus e minusvalenze derivanti dall'alienazione di singoli cespiti e rami d'azienda. Il principio internazionale, in queste fattispecie, prevede l'iscrizione delle componenti economiche eventualmente scaturenti dalla cessione in un'apposita voce del Conto Economico, così da consentire un'agevole loro segregazione ai fini del calcolo del risultato operativo.

L'Organismo Italiano di Contabilità, nel rivedere i principi contabili nazionali alla luce delle novità introdotte con il D.Lgs. n. 139/2015, ha risolto il problema della classificazione in bilancio degli effetti della correzione di errori rilevanti e del cambiamento di principi contabili prevedendo nel nuovo OIC 29 ("Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio") un trattamento analogo a quello dello IAS 8. Questi utili e perdite, pertanto, sono rilevati come componente rettificativa del patrimonio netto (di regola, la rettifica dovrebbe interessare la voce degli utili e delle perdite portati a nuovo) e non concorrono alla formazione del risultato economico (2).

Le operazioni straordinarie

Rimangono sul tappeto, invece, i problemi relativi alla rilevazione in bilancio degli utili/perdite relativi a operazioni straordinarie, con le conseguenze che ne derivano sul fronte fiscale, e delle altre componenti, tipicamente

le sopravvenienze attive e passive, che prima erano rilevate nella sezione straordinaria e ora devono essere riallocate nelle altre voci del Conto Economico.

Con riguardo agli utili e alle perdite derivanti dalla dismissione di cespiti o di rami d'azienda, l'eliminazione della sezione straordinaria si sostanzia nell'obbligo di rilevazione di queste componenti nelle voci A5 "Altri ricavi" e B14 "Oneri diversi di gestione". La stessa classificazione deve riservarsi alle plusvalenze e minusvalenze derivanti da conferimenti d'aziende e rami aziendali, fusioni, scissioni ed altre operazioni sociali straordinarie. È evidente come, in questi casi, la rappresentazione della *performance* di periodo beneficerebbe di una separata indicazione di questi costi e ricavi, il cui dettaglio - se significativo - potrà essere ricostruito soltanto attraverso la Nota Integrativa.

Note:

(continua nota 1)

nell'appendice del nuovo OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio" pubblicato lo scorso dicembre: "L'introduzione della disposizione normativa prevista dall'art. 2427, (...) è avvenuta contestualmente all'eliminazione della sezione straordinaria del Conto Economico. Si è posto, dunque, il problema di stabilire se il nuovo disposto normativo andasse inteso come un elemento di continuità rispetto all'eliminazione della voce oneri e proventi straordinari. La sezione straordinaria includeva i proventi e gli oneri la cui fonte era estranea all'attività ordinaria della società. Diversamente il concetto di eccezionalità richiamato dal novellato Codice civile prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria. I singoli elementi di ricavo o di costo dell'attività aziendale possono appartenere a qualsiasi area del Conto Economico. Ciò che rileva è che si dia evidenza separata in Nota Integrativa di tali fatti quando questi sono di ammontare o incidenza eccezionale. Pertanto la norma non può essere interpretata come un recupero nella Nota Integrativa di quegli elementi di ricavo o di costo che prima delle modifiche legislative confluivano nella sezione degli oneri e proventi straordinari".

(2) La soluzione proposta dall'OIC 29, indiscutibile sotto il profilo tecnico, aggiunge enfasi alla distinzione tra errori rilevanti ed errori non rilevanti, oltre che alla distinzione tra cambiamento di principio contabile e cambiamento di stima. Se, infatti, gli effetti derivanti dalla correzione di errori rilevanti e dai cambiamenti di principi contabili sono rilevati a rettifica del patrimonio netto, gli effetti della correzione di errori non rilevanti o dei cambiamenti di stima sono classificati nel Conto Economico nelle relative voci in base alla natura del costo o del ricavo interessato.

La classificazione per natura

Per quanto riguarda le altre componenti che prima alimentavano la sezione straordinaria, la regola generale proposta dall'OIC 12 è quella di classificarle sulla base della loro natura. Si tratta, in particolare, di:

- oneri di ristrutturazioni aziendali;
- plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria;
- furti e ammanchi di beni di natura straordinaria che possono interessare diverse voci (dai cespiti alle disponibilità liquide o ai beni di magazzino);
- perdite o danneggiamenti di beni a seguito di eventi naturali straordinari come alluvioni, terremoti, incendi, inondazioni, o simili;
- oneri da cause e controversie di natura straordinaria non pertinenti alla normale gestione dell'impresa (il principio fa l'esempio di cause e controversie relative ad immobili civili ceduti, a rami aziendali ceduti, a ristrutturazioni e riconversioni aziendali, o ad operazioni sociali straordinarie come fusioni e scissioni).

L'approccio di fondo per cui le componenti prima rilevate nella sezione straordinaria ora sono classificate sulla base della loro natura nelle altre voci del Conto Economico vale soprattutto per i costi. Per i ricavi, l'OIC ha mantenuto la distinzione tra gestione caratteristica (i cui ricavi sono rilevati, se di natura non finanziaria, nelle voci da A1 a A4) e gestione accessoria (con i relativi ricavi da rilevarsi nella voce A5); in molti casi, di conseguenza, le tipologie di ricavi che prima erano rilevate nella sezione straordinaria si ritrovano ora classificate nella voce A5.

I componenti di natura finanziaria

I costi e ricavi di natura finanziaria prima rilevati nella sezione straordinaria "migrano" nelle apposite voci delle sezioni C e D del Conto Economico. È il caso delle componenti positive di reddito generate dalla ristrutturazione del debito, prima considerate straordinarie e ora rilevate nella voce C16d) proventi finanziari diversi dai precedenti. Lo stesso dicasi per le plus o minusvalenze generate dalla cessione di partecipazioni e di titoli a reddito, che - in talune circostanze - potevano essere oggetto di rilevazione nella sezione

straordinaria. Ora tali componenti sono rilevate nelle voci:

- C15) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate e di quelli relativi a controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
- C16b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;
- C17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti.

Le imposte relative agli esercizi precedenti

Da ultimo, secondo le precedenti regole un altro elemento di obbligatoria rilevazione nella sezione straordinaria era rappresentato dalle imposte relative agli esercizi precedenti. L'OIC 12 prevede ora un regime differenziato a seconda della natura dell'imposta:

- gli oneri per imposte dirette relative agli esercizi precedenti, incrementati dai relativi oneri accessori (sanzioni e interessi), nonché le componenti reddituali derivanti dalla definizione di un contenzioso, si classificano nel Conto Economico alla voce 20 "imposte sul reddito d'esercizio correnti, differite e anticipate";
- gli oneri per imposte indirette relative agli esercizi precedenti (anche in questo caso incrementati da sanzioni e interessi), e le perdite derivanti dalla definizione di un contenzioso, sono classificati, in coerenza con il trattamento riservato agli oneri per imposte indirette dell'esercizio corrente, nella voce B14). L'eventuale componente positiva derivante dalla definizione di un contenzioso è classificata nella voce A5).

I riflessi fiscali

Dal punto di vista tributario (3), la soppressione della sezione straordinaria del Conto

Nota:

(3) Il contenuto di questo paragrafo non tiene conto della c.d. clausola di invarianza finanziaria. Si tratta dell'art. 11 del D.Lgs. n. 139/2015 secondo cui "Dall'attuazione del presente Decreto non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica". Si tratta di una clausola che, se interpretata in modo rigoroso, implicherebbe un doppio binario tra valori contabili e valori fiscali, come se le nuove norme relative al bilancio non fossero mai state emanate. In altre

(segue)

Economico e la rilevazione delle voci prima allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di Conto Economico - secondo le modalità prima illustrate - esplica i maggiori effetti ai fini IRAP, posto che le regole di determinazione della base imponibile IRES operano, in linea generale, indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo e di ricavo, eccezion fatta per quelle norme che rinviano espressamente alle macrovoci A e B del Conto Economico. È il caso, ad esempio, dell'art. 96 del T.U.I.R. in materia di deducibilità degli oneri finanziari e di computo del ROL e della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30 della Legge n. 724/1994.

Imposta regionale sulle attività produttive

La soppressione della sezione straordinaria del Conto Economico e la rilevazione delle voci attualmente allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di Conto Economico può determinare la loro inclusione nel calcolo del valore della produzione netta. Infatti, l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 stabilisce che la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 del Codice civile, con esclusione di alcune voci, così come risultanti dal Conto Economico dell'esercizio. Si tratta della c.d. presa diretta dal bilancio.

Tuttavia, l'impatto sulla determinazione della base imponibile della "riclassificazione" delle componenti di Conto Economico dall'area straordinaria a quella caratteristica va analizzato considerando che la normativa IRAP prevede, in ogni caso, l'espressa rilevanza nel computo della base imponibile di alcune componenti di costo e di ricavo indipendentemente dalla classificazione di bilancio. Trova, infatti, applicazione il c.d. principio di correlazione (art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 446/1997), secondo il quale concorrono comunque alla formazione della base imponibile le componenti positive e negative classificabili in voci diverse da quelle ordinarie del Conto Economico laddove correlate a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi, essendo quindi ininfluenza la loro classificazione in bilancio. In tal modo si vuole evitare che determinate componenti risultino escluse dalla base imponibile del tributo per il solo fatto che sono state collocate in voci di

Conto Economico non rilevanti ai fini IRAP. Tale disposizione consente di ristabilire una situazione di continuità e di omogeneità nella determinazione dell'imponibile IRAP. Può essere il caso, ad esempio, dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci dei precedenti esercizi, prima classificati nella voce E21 del Conto Economico; oppure delle rivalutazioni di carattere straordinario delle rimanenze di magazzino, conseguenti al mutamento del criterio valutativo in precedenza adottato, prima classificate nella voce E20.

L'interpretazione del principio di correlazione si è nel tempo evoluta, nel senso che l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la correlazione è idonea ad attrarre a tassazione non soltanto le rettifiche contabili *ex post* di costi e ricavi venuti meno ma anche le componenti iscritte nell'area straordinaria sostitutive di costi/ricavi che sarebbero stati rilevati nel valore della produzione. Un esempio di tale evoluzione interpretativa è dato dalla risoluzione n. 251/2007 in cui si attrae a tassazione l'indennizzo per la parte riferibile a costi deducibili ai fini IRAP.

Ciò detto, ben vi potrebbero, comunque, essere componenti positive e negative, prima imputate nell'area straordinaria che non sono correlate a componenti ordinarie degli esercizi precedenti o successivi, e che, quindi, andranno a confluire nell'area ordinaria. Si pensi, ad esempio, agli oneri per eventi naturali, ora imputate alla voce B14 - oneri diversi di gestione.

Tale effetto, per talune fattispecie, è stato "scongiurato" a seguito delle istruzioni dell'OIC. Si pensi alle sopravvenienze attive realizzate nell'ambito di una procedura di ristrutturazione del debito che, prima della revisione del D.Lgs. n. 139/2015, andavano iscritte nella voce E.20 del Conto Economico e per le quali non trovava applicazione il principio della correlazione. Se tali sopravvenienze attive fossero confluite nelle voci del valore della produzione sarebbero state attratte alla base imponibile IRAP in modo palesemente

Nota:

(continua nota 3)

parole, si tratterebbe di determinare la base imponibile rilevante ai fini fiscali secondo le previgenti regole di redazione del bilancio.