



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF163

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

OGGETTO	COMPONENTI STRAORDINARI ED ERRORI CONTABILI – IL PUNTO DELLA FNC
RIFERIMENTI	DOC. FNC DEL 9/8/2019 - D.LGS. 139/2015
CIRCOLARE DEL	17/09/2019

Sintesi: la Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha recentemente reso disponibile la versione aggiornata (la quarta) del Documento dedicato alla “Fiscalità delle imprese OIC adopter”.

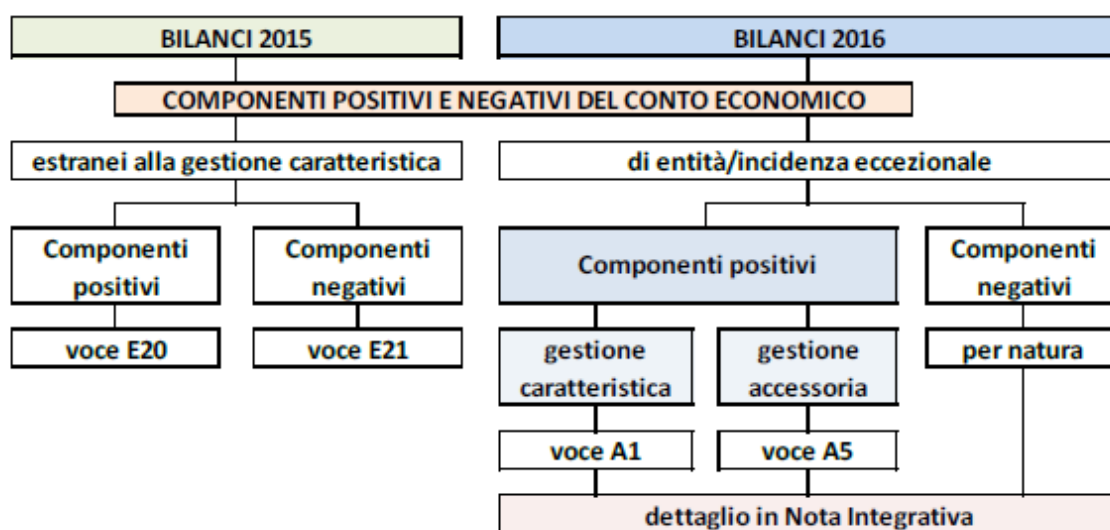
Tra gli argomenti trattati dalla fondazione ha fatto il punto sulla gestione civilistica e fiscale

- dei componenti straordinari del bilancio, in seguito alla loro soppressione
- della correzione degli errori contabili, distinguendo tra quelli essenziali e non essenziali.

ELIMINAZIONE DELLA SEZIONE STRAORDINARIA DEL CONTO ECONOMICO

EFFETTI CIVILISTICI

Si riassumono di seguito, mediante la riproposizione della tabella di sintesi appena più sotto riportata, le modifiche apportate dal D.lgs. 139/2015, a partire dall'esercizio 2016 connesse con la soppressione della sezione straordinaria del conto economico (v. RF 51/2017).



N.B.: la **Nota integrativa** deve fornire il dettaglio

- dell'importo
- e della natura

dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità eccezionali, tenendo conto che l'obiettivo dell'informativa disciplinata dall'art. 2427 c. 1, n. 13, c.c., “è quello di consentire al lettore del bilancio di apprezzare il risultato economico privo di elementi che, per l'eccezionalità della loro entità o della loro incidenza sul risultato d'esercizio, non sono ripetibili nel tempo.”

Come sottolinea la FNC, la Nota integrativa è deputata ad accogliere il dettaglio della informativa relativa alle operazioni di carattere straordinario che influenzano il risultato di periodo, in modo da rappresentare al meglio la “performance” di periodo.

Relativamente alla natura dei costi si evidenziano le seguenti classificazioni:

NATURA DEI COSTI (FNC, OIC 12)	
Ristrutturazioni aziendali	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Costi del personale ✓ Accantonamenti generici ✓ ...
Svalutazioni (e rivalutazioni) di natura straordinaria	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Possono riferirsi alle partecipazioni, titoli, magazzino
Furti e ammanchi di natura straordinaria	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cespiti ✓ Disponibilità liquide ✓ Magazzino
Eventi naturali straordinari che comportano perdite o danneggiamenti dei beni	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cespiti ✓ Magazzino
Controversie di natura straordinaria	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Relative a immobili civili ceduti; ✓ Rami aziendali ceduti; ✓ Ristrutturazioni e riconversioni aziendali; ✓ Fusioni, scissioni; ✓ Altre operazioni straordinarie ...

Sempre con riferimento alla nota integrativa si riportano di seguito alcuni esempi di operazioni straordinarie indicati dall'**OIC 12, par. 115**:

- ✓ picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti;
- ✓ cessioni di attività immobilizzate;
- ✓ ristrutturazioni aziendali;
- ✓ operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami d'azienda, ecc.).

Nel Doc. FNC in esame viene sottolineato che:

- ➔ la modifica rappresenta un ulteriore step di avvicinamento degli OIC agli IAS/IFRS;
- ➔ l'eliminazione rischia di far perdere significatività al saldo determinato nel conto economico dalla differenza A – B;



N.B.: il sistema IAS-IFRS è già intervenuto per attenuare la criticità delineata dall'eliminazione dell'area straordinaria relativamente a taluni componenti. Il Doc. FNC ricorda, infatti, che nel caso della correzione degli errori contabili gli utili o le perdite derivanti dalle connesse rettifiche vengono rilevate nel patrimonio netto e non nel conto economico (IAS 8). L'OIC 29 ha previsto nel caso di specie un trattamento contabile analogo a quello contenuto nello IAS 8.

- ➔ non vi è continuità nella nozione di "straordinarietà" rispetto ai bilancio ante 2016;

N.B.: con riguardo alla **nozione di straordinarietà**:

- ✓ **ante 2016:** si faceva riferimento all'estraneità della fonte da cui derivano costi e ricavi rispetto all'attività non ordinaria della società;
- ✓ **dal 2016:** si fa riferimento alla entità o incidenza eccezionale.

EFFETTI FISCALI

La modifica apportata dal D.lgs. 139/2015 ha impattato fundamentalmente sulla disciplina IRAP, per effetto della cd. "presa diretta dal bilancio":

- ➔ con la conseguente rilevanza, ai fini dell'imposta, di tutti gli elementi compresi nell'aggregato A-B del conto economico
- ➔ ad eccezione delle voci specificamente regolate dalla norma.



Trasferimenti d'azienda: tra i componenti espressamente esclusi dalla base imponibile Irap, l'art. 5 c. 1 D.lgs. 446/1997 (come modificato dall'art. 13-bis DL 244/2016, cd. "Milleproroghe") vi ha fatto rientrare le plusvalenze/componenti negativi derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di essa (fino al 2016 esclusi da Irap in quanto considerati componenti straordinari del conto economico).

APPROFONDIMENTO - EFFETTI AI FINI IRES

Interessi passivi

E' noto che l'art. 96 del tuir disciplina la deducibilità degli interessi passivi in capo ai soggetti IRES, limitandola nella misura del 30 per cento del ROL (Risultato Operativo Lordo).

Non rilevano ai fini del ROL i componenti reddituali iscritti nell'aggregato A-B del conto economico derivanti da trasferimenti di aziende o di rami d'azienda (art. 13-bis, c. 2, DL "Milleproroghe") e più in particolare derivanti da:

- ➔ cessioni di azienda;
- ➔ conferimenti di azienda.

Altre fattispecie non espressamente richiamate

Il citato DL "Milleproroghe", non richiama specificamente altri regimi fiscali che si basano sul valore indicato nell'aggregato A-B, che in epoca anteriore all'introduzione del D.lgs 139/2015 derivavano da valori annotati nell'area straordinaria.

CASISTICA	
Società di comodo	✓ Art. 30 L. 724/1994
Spese di rappresentanza	✓ Art. 108 c. 3, tuir
Test di vitalità nelle operazioni di fusione, scissione, trasferimento partecipazioni di controllo	✓ Artt. 172, 173 e 184, tuir



N.B.: nei casi indicati si ritiene rilevante, ai fini ires, l'importo annotato nell'aggregato A-B post riforma. Questo vale anche nel caso in cui la norma non effettua un puntuale riferimento al raggruppamento in esame ma (come accade nel caso delle spese di rappresentanza – art. 108 tuir -) richiama "...l'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi".

APPROFONDIMENTO - EFFETTI AI FINI IRAP

In linea di principio lo spostamento dei componenti straordinari del reddito, derivanti dalla soppressa sezione E, alle sezioni A e B del conto economico, attrae gli stessi inevitabilmente nell'orbita dell'Irap (sono irrilevanti i componenti destinati alle sezioni C e D).

Tale effetto della modifica normativa è ulteriormente influenzato dal principio della correlazione, contenuto nell'**art. 5 c. 4 del decreto Irap**:



"I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 (n.D.R.: A-B) concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi."



N.B.: in estrema sintesi il principio di correlazione comporta quanto segue:

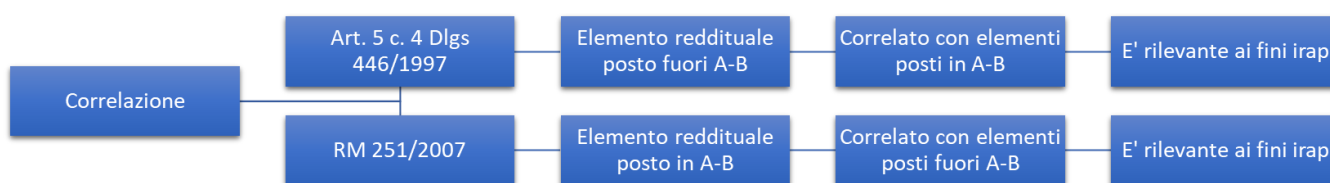
- l'elemento reddituale è indicato al di fuori dell'aggregato fiscalmente rilevante (A-B);
- questo è correlato con elementi reddituali fiscalmente rilevanti;
- l'elemento reddituale è fiscalmente rilevante.

L'eliminazione dell'area straordinaria comporta, ad esempio, che una perdita derivante da terremoti o alluvioni viene ora iscritta in B14 ed è rilevante ai fini dell'Irap per effetto del principio della derivazione.

Anche se il principio di correlazione assorbe in ambito Irap "componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi" relativi ad elementi reddituali annotati in un dato esercizio al di fuori dell'aggregato "A-B", l'AdE ha esteso la portata applicativa dell'art. 5 c. 4, come si evince nello stralcio della **RM n. 251/2007**:



"l'eventuale deducibilità ai fini IRAP dei costi del personale oggetto di specifico risarcimento crea i presupposti per l'imponibilità del componente positivo di reddito costituito dalla quota parte del complessivo indennizzo (N.d.r.: collocato nella voce E20, relativamente al costo del personale impiegato per ripristinare la normalità produttiva in seguito ad un evento alluvionale)".



OPERAZIONI CHE RESTANO IRRILEVANTI AI FINI IRAP

Alcune operazioni sono "migrate" dall'area straordinaria all'area finanziaria, mantenendo così la loro originaria distanza dall'Irap.


OPERAZIONI CHE MANTENGONO LA LORO IRRILEVANZA AI FINI IRAP		
OPERAZIONE	REGIME ATTUALE	Ante 2016
Plusvalenze e minusvalenze da cessione / permuta di parte significativa delle partecipazioni detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	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/altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti	E20 - E21
Componenti positivi di reddito derivanti dalla ristrutturazione del debito	C16d) Proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate, di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime	E20



Nota: relativamente alla **irrilevanza fiscale della ristrutturazione del debito** il Doc. FNC evidenzia la coerenza di tale inquadramento rispetto all'irrilevanza fiscale delle perdite su crediti, considerato l'**analogo aspetto finanziario** che connota le due fattispecie.

IMPRENDITORI INDIVIDUALI

Al di fuori dei chiarimenti contenuti nel Doc. FNC, si ricorda che il regime Irap "naturale" previsto dall'art. 5-bis del D.lgs. 446/1997 per gli imprenditori individuali e per le società di persone assorbe nell'ambito di che trattasi gli elementi di reddito specificamente individuati dal legislatore, tenendo conto esclusivamente delle disposizioni fiscali.

TASSAZIONE IN BASE AL "REGIME 5-BIS"	
Indennizzi assicurativi	<ul style="list-style-type: none"> Relativi a beni merce: rilevanti (in quanto costituiscono ricavi, ai sensi dell'art. 85 c. 1, lett. f), tuir); Relativi a beni strumentali: non rilevanti
Perdite di beni	<p>Si ritiene che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ beni merce: rilevanti; ✓ beni strumentali: irrilevanti <p> N.B.: si fa riferimento alla CM 60/2008, par. 2.1, in base alla quale rileva "la somma dei costi d'esercizio delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali". Sono irrilevanti le plusvalenze nel caso di specie (CM 60/2008, par. 2.1.2).</p>

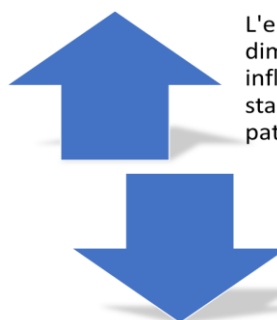
ERRORI CONTABILI

Come anticipato, gli OIC hanno esteso alla disciplina contabile nazionale i principi propri degli IAS-IFRS nell'ambito della disciplina degli errori contabili, facendo particolare riferimento allo IAS 8.

L'errore è definito come segue dall'OIC 29:

DEFINIZIONI DI ERRORE NELL'OIC 29	
Par. 10	"L'errore è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa"
Par. 44, II° per.	"Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile."
Par. 44, I° per.	"Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili."

Il corretto trattamento dell'errore contabile transita necessariamente attraverso la classificazione di questo, sintetizzata nella figura a fianco.



L'errore rilevante dipende dalla dimensione e dalla natura; influenza le decisioni degli stakeholders ed è indicato nel patrimonio netto

L'errore irrilevante (negli altri casi) è indicato nel conto economico dell'esercizio in cui si individua



N.B.: l'OIC 29 prevede che gli errori rilevanti commessi in esercizi precedenti transitino attraverso la voce "Riserva per utili/perdite a nuovo".

Esempio1

LA Alfa S.r.l. evidenzia i seguenti dati, al 1° gennaio dell'anno 20XX:

- Utili a nuovo: 100;
- Attrezzature: 90.
- Errore contabile relativo all'erronea valutazione delle attrezzature che, relativamente all'anno 20XX-1, avrebbero dovuto assumere il valore di 0, per effetto di perdita involontaria.

L'errore è considerato rilevante:

Si storna la voce errata:				
01/01	Attrezzature	Sistemaz. errore rilevante		90,00
01/01	Riserva per utili/perdite a nuovo	Sistemaz. errore rilevante	90,00	

Nell'Esempio precedente si ponga ora che l'errore sia considerato non rilevante .				
Si storna la voce errata:				
01/01	Attrezzature	Sistemazione errore contabile non rilevante		90,00
01/01	Sopravvenienze passive	Sistemazione errore contabile non rilevante	90,00	



N.B.: l'errore che rende nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio esula dall'applicazione dell'OIC 29 (par. 53).

In effetti, nel caso di specie, occorre deliberare nuovamente l'approvazione del bilancio in modo da superare il vizio emerso, correggendo così l'errore a monte senza operare specifiche rettifiche contabili.

EFFETTI FISCALI

Distinguiamo di seguito gli effetti prodotti dalla correzione dell'errore:

- ➔ ai fini IRES;
- ➔ ai fini IRAP.

TRATTAMENTO DEGLI ERRORI AI FINI IRES

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ERRORI RILEVANTI

Si propone di seguito l'orientamento dell'**Agenzia Entrate**, tenendo conto che, con la **CM 31/2013**, ha ribadito l'inderogabilità del principio di competenza economica sia in ambito IAS che in ambito OIC.

Si riporta di seguito il testo dell'art. 109 c. 4, 1° per. del tuir:



"Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza."

TRATTAMENTO DEGLI ERRORI RILEVANTI AI FINI IRES		
CM n. 31/2013	Ambito IAS	"nell'ipotesi in cui la correzione dell'errore contabile sia rilevata mediante l'appostazione di una voce di patrimonio netto, la sua natura reddituale, ai fini fiscali, comporta l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 109, co. 4, del TUIR, secondo cui "si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali" (II° periodo)
CCMM 31/2013 e 7/2011		"con riferimento a tale fattispecie non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale."
Doc. FNC 2019	Ambito OIC	Per analogia si ritiene applicabile l'impostazione prevista per i soggetti IAS adopter

Di conseguenza il contribuente deve (si veda: CM n. 8/2017, par. 15.4):

- **nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stato corretto l'errore contabile**: non occorre effettuare alcuna rettifica posto che l'errore, essendo transitato nel patrimonio netto, non ha inciso sul reddito fiscale;
- **nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore**: emendare la dichiarazione dei redditi (si veda in merito Info fisco n. 150/2019).

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ERRORI NON RILEVANTI

Si è detto che la correzione dell'errore non rilevante transita dal conto economico. Si sa che nel caso di specie operano, sotto il profilo contabile, le sopravvenienze che costituiscono poste che, considerato il reddito nel suo continuo divenire convenzionalmente suddiviso in periodi amministrativi definiti e separati, consentono di correggere il reddito al di fuori dell'esercizio di competenza (per riportarlo alla sua corretta entità seppur in conti economici appartenenti a differenti periodi). Tra le cause che impediscono la radicale applicazione del criterio di competenza ritroviamo l'errore.



N.B.: il Doc. FNC sottolinea che l'abolizione dell'area straordinaria del conto economico porta a prevedere che l'assorbimento dei componenti "correttivi" può prevedibilmente effettuarsi in conti ordinari, non più necessariamente rubricati "sopravvenienze".

Di conseguenza il contribuente deve:

- **Nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stato corretto l'errore contabile**: occorre sterilizzare il componente di reddito fiscalmente irrilevante mediante una variazione;
- **Nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore**: emendare la dichiarazione dei redditi, come sopra.

TRATTAMENTO DEGLI ERRORI AI FINI IRAP

Ai fini Irap occorre tener conto di quanto di seguito riportato.

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI ERRORI RILEVANTI AI FINI IRAP		
Art. 13-bis c. 7, lett. b), D.L. 244/2016	I componenti imputati a patrimonio netto in sede di prima applicazione delle regole contabili di cui al D.lgs. 139/2015 concorrono a formare la base imponibile Irap se, nella disciplina ante 2016 sarebbero classificati nell'aggregato A-B del conto economico	
D.M. 3 agosto 2017	Ha esteso ai soggetti OIC Adopter l'applicazione del regime fiscale previsto per i soggetti IAS Adopter (art. 2 c. 2, D.M. 8/6/2011)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ I componenti fiscalmente rilevanti ai fini Irap imputati a patrimonio netto entrano nella base imponibile Irap al momento dell'imputazione a conto economico ▪ Nel caso in cui non sia prevista l'imputazione a conto economico (es.: differenze derivanti dalla modifica del criterio di valutazione applicato alle rimanenze) i connessi componenti assumono rilevanza fiscale secondo le disposizioni e i principi generali della normativa Irap applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la stessa natura.