



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF051

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>BILANCI 2016 - SOPPRESSIONE AREA STRAORDINARIA - EFFETTI CONTABILI E FISCALI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	D.LGS. 139/2015; DL 244/2016 CONV. IN L. 19/2017 - OIC 12
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>20/03/2017</b>

*Sintesi: il D.lgs. n. 139/2015 ha avvicinato la disciplina dei bilanci nazionali alla disciplina dei bilanci regolamentata dai principi contabili internazionali IAS-IFRS.*

*Nell'ambito di tale "avvicinamento" rientra la norma che, a partire dai bilanci 2016, elimina la Macroclasse "E" del conto economico, dedicata alla gestione straordinaria.*

*La sua eliminazione produce alcuni riflessi fiscali, ai fini dell'Ires e dell'Irap; il legislatore fiscale, attraverso il decreto Milleproroghe ha fissato le regole relative alla tassazione dei componenti positivi e negativi derivanti dai trasferimenti d'azienda. Mancano altre specifiche disposizioni in materia.*

Con l'introduzione del D.lgs. n. 139/2015, il bilancio delle società non quotate (cd. "OIC adopter") è stato significativamente innovato per effetto della soppressione della sezione straordinaria del conto economico.



**Nota:** in generale la modifica:

- non incide sul risultato del bilancio al lordo delle imposte
- tuttavia, incide sulla base imponibile Ires/Irap laddove la qualificazione straordinaria del componente di reddito risulti rilevante ai fini di tali imposte

D.LGS. N. 139/2015	NOVITA'
Modifica dell'art. 2425 c.c.	Soppressione della macroclasse E) del conto economico
Modifica dell'art. 2427 comma 1, n. 13	Indicazione in nota integrativa dell'importo e della natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionale

La riforma ha comportato:

- non solo l'**aggiornamento dell'OIC n. 12**
- ma anche l'opportunità di **adeguare le disposizioni del Tuir** alle nuove disposizioni civilistiche al fine di evitare la necessità del "doppio binario" (cioè la stesura di un bilancio secondo le disposizioni del D.lgs 139/2015 ai fini civilistici, oltre che di un bilancio "ante D.lgs 139/2015" ai soli fini fiscali, su cui operare le ordinarie variazioni in aumento e in diminuzione).

**Tale adeguamento** è stato realizzato dal decreto Milleproroghe (DL n. 244 del 30/12/2016, conv. con modificazioni dalla L. n. 19 del 27/02/2017):

MATERIA	DL MILLEPROROGHE	NOVITA'
<b>IRAP</b>	Modifica dell'art. 5 c. 1 D.lgs. 446/97	<b>Esclusione dall'aggregato A – B</b> dei componenti positivi e negativi derivanti dai <b>trasferimenti di aziende</b>
<b>ROL</b>	Modifica dell'art. 96 c. 2 Tuir	<b>Esclusione</b> dei componenti positivi e negativi derivanti dai <b>trasferimenti di aziende</b> nella determinazione del ROL

## TITOLO 1

La prima novità, ai fini del bilancio, attiene alla stessa accezione di componente straordinario.

**CODICE CIVILE:** il nuovo art. 2427 c. 1 n. 13 Cod. Civ. dispone quanto segue



"La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni: (...)

13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di **entità** o **incidenza eccezionali** (...)



Fino al 2015: in precedenza era richiesta l'indicazione della "composizione delle voci proventi straordinari e oneri straordinari del conto economico, quando il loro ammontare sia apprezzabile".

**PRINCIPI CONTABILI:** per quanto attiene l'OIC n. 12 "revisionato", l'individuazione dei componenti di straordinari muove attualmente in una direzione opposta rispetto alle previgenti disposizioni:

NUOVO OIC 12/2014
"L'attività straordinaria include i proventi e gli oneri la cui fonte è estranea all'attività ordinaria della società. Sono considerati straordinari i proventi e gli oneri che derivano da: a) eventi accidentali ed infrequenti; e b) operazioni infrequenti che sono estranee all'attività ordinaria della società".

Appare, dunque, evidente la differenza tra la **nuova accezione di straordinarietà** rispetto a quella considerata fino ai bilanci 2015:

- ➔ **fino all'esercizio 2015:** rilevava l'estraneità del componente alla gestione "caratteristica" dell'impresa (anche in presenza di entità/incidenza non "apprezzabile")
- ➔ **dall'esercizio 2016:** rileva la sola entità o incidenza rispetto all'attività complessiva (l'importo del componente va valutato rispetto al volume dell'attività complessiva).

BILANCI 2015	BILANCI 2016
ESTRANEITÀ DELLA FONTE DEL PROVENTO/ONERE RISPETTO ALL'ATTIVITÀ ORDINARIA	ENTITÀ O INCIDENZA ECCEZIONALE DEGLI ELEMENTI DI RICAVO O DI COSTO

### LA RICOLLOCAZIONE DEI COMPONENTI STRAORDINARI DI REDDITO

L'OIC n. 12 evidenzia le principali caratteristiche delle voci A1) Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi e A5) Altri ricavi e proventi:

A1)	Ricavi derivanti dalla vendita di beni e prestazioni di servizi	componenti positivi di reddito derivanti dall' <b>attività caratteristica</b>
A5)	Altri ricavi e proventi	componenti positivi di reddito che, non rientrando nell'attività caratteristica o finanziaria, sono trattati come <b>aventi natura accessoria</b>



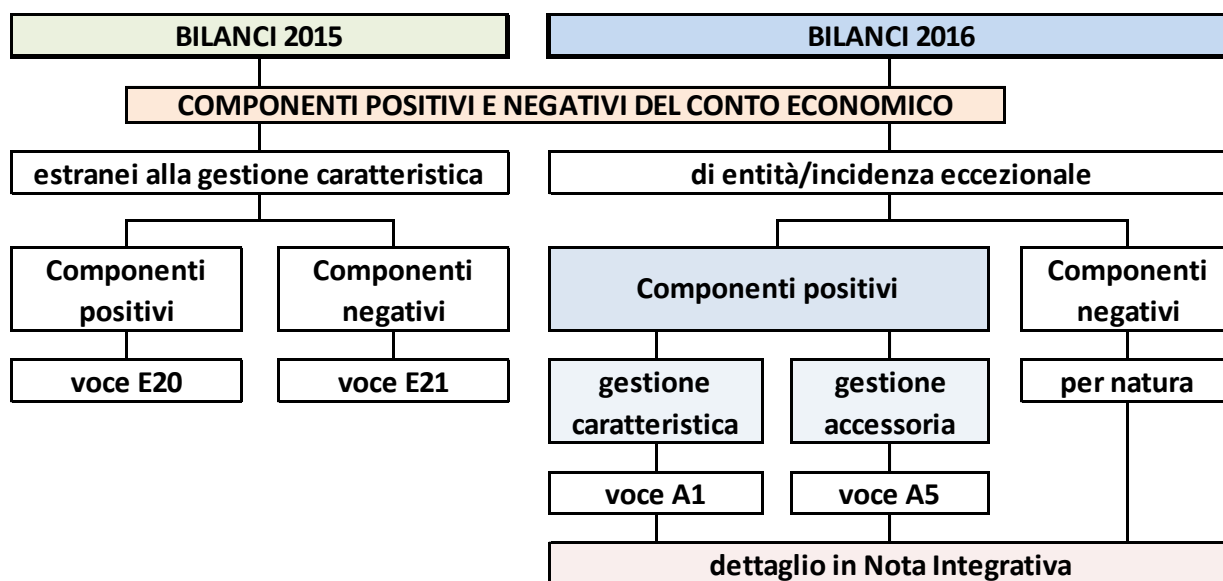
**AREA ACCESSORIA:** l'area accessoria:

- non è un'area economica disciplinata dal legislatore
- essendo trattata soltanto nel corpo dell'OIC n. 12, il quale precisa che "è costituita da operazioni che generano componenti positivi di reddito che non rientrano nell'attività caratteristica e finanziaria" (paragrafo 45).

In definitiva, per classificare in bilancio i componenti positivi/negativi:

- 1) in primo luogo: **componenti positivi e negativi** vanno suddivisi “per natura”, distinguendo **solo** tra **componenti finanziari** (macroclasse C) e **non finanziari** (macroclasse A o B)
- 2) in secondo luogo: i **componenti positivi** devono seguire la suddivisione tra:
  - **ricavi dell’attività caratteristica**: da allocare nella **voce A1**
  - **ricavi e proventi delle attività accessorie**: da allocare nella **voce A5**

mentre i **componenti negativi** sono allocati **esclusivamente** “per natura” (indipendentemente che afferiscano l’attività caratteristica o quella accessoria)

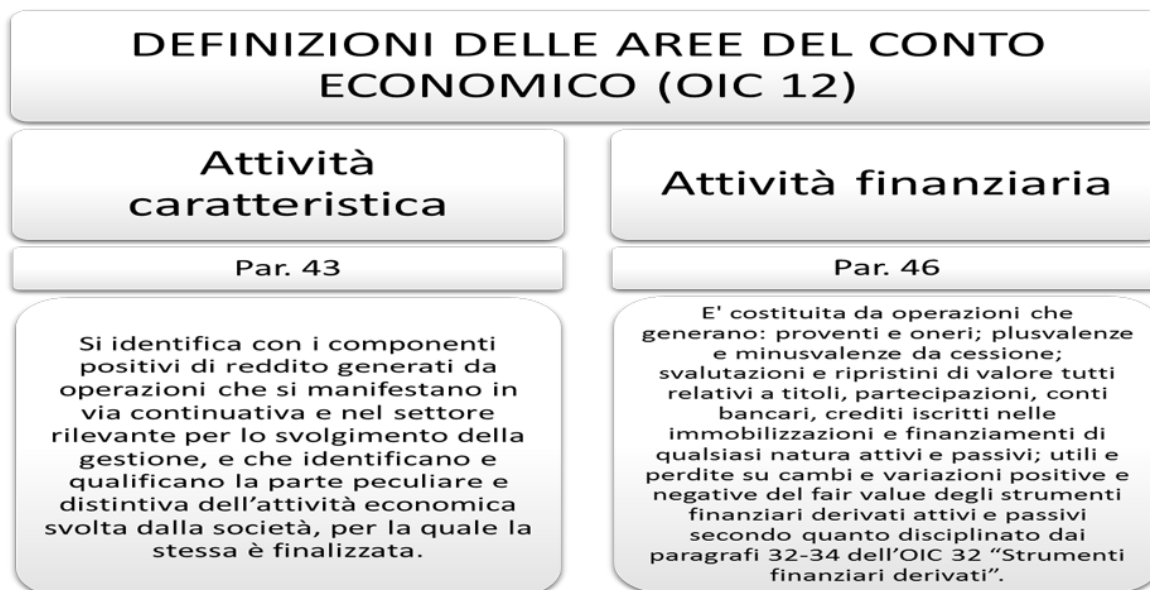


**Esempio:** in presenza di cessione di un bene strumentale; l’eventuale:

- plusvalenza: va indicata nella voce a A5 (ricavo “non caratteristico”)
- minusvalenza: va indicata a B14.

In modo del tutto analogo operano le sopravvenienze, rispettivamente attive e passive

**AREE DELLA GESTIONE ECONOMICA:** nel seguito una sintesi delle definizioni fornite dall’OIC relativamente alle aree della gestione economica, in seguito all’introduzione del D.lgs. n. 139/2015.



La distinzione è fondamentale ai fini della ricollocazione degli elementi reddituali che fino al bilancio 2015 erano allocati nella Macroclasse "E" del conto economico.

Per una elencazione esaustiva si veda l'OIC n. 12.

Nel seguito, si pone a confronto l'imputazione dell'elemento reddituale nell'esercizio 2015 e nell'esercizio 2016.

Esempio1	La Alfa S.r.l. sostiene oneri di ristrutturazione aziendale per l'importo di 100 relativi al personale dipendente.			
	<b>Anno 2015</b>		<b>Anno 2016</b>	
	E21) Oneri straordinari	100	B9) Costi per il personale	100

Esempio2	La Alfa S.r.l. a seguito di un accordo volto alla ristrutturazione di un debito rileva un provento pari a 100.			
	<b>Anno 2015</b>		<b>Anno 2016</b>	
	E20) Proventi straordinari	100	C16d) proventi (finanziari) diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate/collegate, di quelli da controllanti e "sorelle"	100

Esempio3	La Alfa S.r.l., in seguito ad una riconversione produttiva di natura straordinaria realizza plusvalenze per 100.			
	<b>Anno 2015</b>		<b>Anno 2016</b>	
	E20) Proventi straordinari	100	A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	100

Esempio4	La Alfa S.r.l. nel corso dell'esercizio subisce la perdita involontaria di un bene strumentale per l'importo di 100.			
	<b>Anno 2015</b>		<b>Anno 2016</b>	
	E21) Oneri straordinari	100	B14) Oneri diversi di gestione	100

Esempio5	La Alfa S.r.l. nel corso dell'esercizio rileva la liquidazione di un rimborso assicurativo connesso con la perdita di un bene per l'importo di 100.			
	<b>Anno 2015</b>		<b>Anno 2016</b>	
	E20) Proventi straordinari	100	A5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio	100

Esempio6	La Alfa S.r.l. nel corso dell'esercizio rileva l'importo iscritto in una cartella esattoriale per l'importo di 100, dovuta ad IRES di competenza di un periodo precedente, comprensiva di interessi e di sanzioni.			
	<b>Anno 2015</b>		<b>Anno 2016</b>	
	E21) Oneri straordinari	100	20) imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite e anticipate	100

## L'INFORMAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA

Come anticipato, la nota integrativa deve fornire il dettaglio

- dell'importo
- e della natura

dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali.



**L'OIC n. 12, par. 115:** "L'obiettivo di tale informativa 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."

**Esempi:** si riportano di seguito alcuni esempi, tratti dall'OIC n. 12:

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

## RIFLESSI FISCALI

Le novità di bilancio hanno richiesto uno specifico intervento di adeguamento fiscale, realizzato con l'art. 13-bis L. 19/2017 (legge di conversione del cosiddetto DL n. 244/2016, cd. "Milleproroghe").

Nel seguito l'elenco delle novità in argomento con specifico riguardo alla gestione straordinaria:

NOVITA'	DISPOSIZIONE MODIF.	OGGETTO	IMPOSTA
Art. 13-bis c. 2 n. 2), lett. b)	Art. 96 c. 2 tuir	R.O.L.	IRES
Art. 13-bis c. 3 n. 2), lett. b)	Art. 5 c. 1 D.lgs. 446/1997	Valore della produzione	IRAP

Le modifiche comportano che:

- **ROL e base imponibile IRAP**
- vengono determinati **sottraendo dalla differenza A) – B)** del conto economico (margine operativo) le plus/minusvalenze (allocate rispettivamente in A5 e in B14) derivanti da **trasferimenti di azienda/rami di azienda**.



**Art. 13-bis c. 4 DL 244/2016:** "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."

## CRITICITA' AI FINI DELL'IRAP

In seguito alle modifiche legislative, si pongono due ordini di problemi.

**1) Novità del Decreto Milleproroghe:** le disposizioni modificate, rilevanti ai fini dell'Irap, riguardano i soli soggetti che determinano l'Irap con i criteri di bilancio:



**Art. 5 c. 1 D.lgs. 446/1997:** "1. Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), **nonché dei 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.**"

**N.B.:** per i **soggetti Irap** che determinano la base imponibile a valori fiscali, **qualsiasi plusvalenza** (anche se non derivante da un trasferimento d'azienda) **non rileva ai fini dell'Irap**.



**ATTENZIONE:** in sostanza:

- anche in seguito alla soppressione della macro classe "E" del conto economico
- non viene modificata l'impostazione di base, posto che anche in precedenza le plusvalenze da cessione d'azienda erano escluse dalla base imponibile Irap (in quanto considerate straordinarie – v. CM 27/2009).

**2) Novità del D.lgs. 139/2015:** al di fuori del caso dei trasferimenti d'azienda, l'analisi della novità deve transitare dalla interpretazione delle norme vigenti, e, in particolare occorre valutare:

- **l'inquadramento del componente** tra quelli **"straordinari" dal 2016** (in ragione, cioè, solo della sua entità/incidenza rispetto all'attività svolta), sia per i soggetti Irpef che per i soggetti Ires
- **l'eventuale applicazione del "principio di correlazione"**, ex art. 5 c. 4 D.lgs. 446/97 (per i soli soggetti Ires).



**Art. 5 c. 4 D.lgs. 446/1997:** "I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi."

**Principio di correlazione:** i componenti positivi/negativi del conto economico:

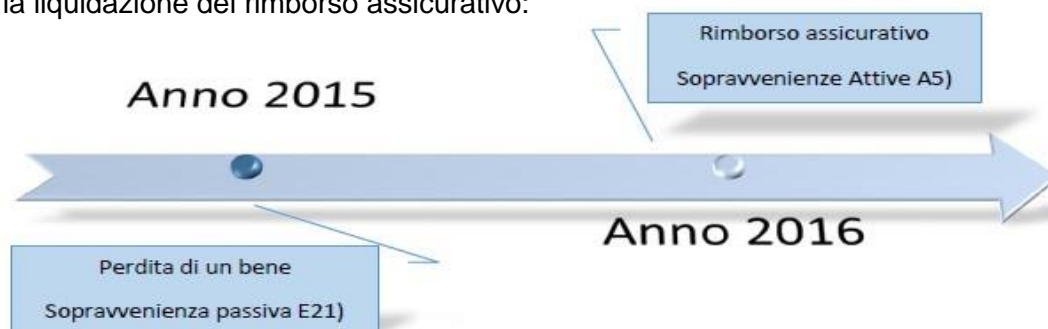
- non concorrono a formare la base imponibile se correlati a componenti non rilevanti di periodi d'imposta precedenti (es: contributi correlati al costo del lavoro; imposte degli esercizi precedenti; ecc.)
- concorrono a formare la base imponibile se correlati a componenti rilevanti di periodi d'imposta precedenti (es: resi/sconti su costi/ricavi; variazione criteri di contabilizzazione del magazzino; ecc. – v. CM 148/2000)

**ASPETTI PARTICOLARI:** circa l'eliminazione della gestione straordinaria, restano aperte alcune criticità:

- ➔ il riflesso della rilevazione di componenti positivi/negativi straordinari (nell'accezione in essere nel 2015) diversi dai trasferimenti di azienda, ove stornati sul 2016
- ➔ proventi derivanti dalla ristrutturazione di debiti.

**Rilevazione di componenti positivi e negativi straordinari, nell'accezione in essere nel 2015, diversi dai trasferimenti di azienda**

**Caso1:** una Srl ha subito la perdita di un bene (es.: a causa di un furto) nel 2015; nell'esercizio 2016 avviene la liquidazione del rimborso assicurativo:



In tal caso si avrà:

- **nel 2015:** la sopravvenienza passiva (straordinaria) è rimasta esclusa dall'ambito Irap (essendo posta al di fuori dell'aggregato A) - B) del conto economico)
- **nel 2016:** il connesso rimborso assicurativo entra nell'aggregato A) – B), per effetto delle innovazioni apportate dal D.lgs. n. 139/2015.

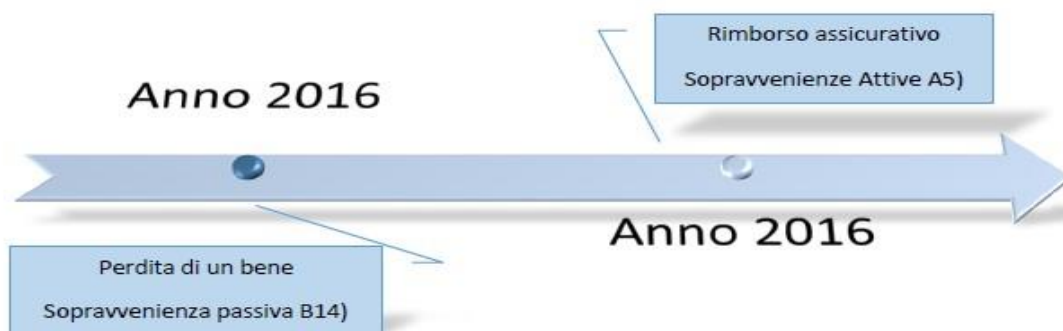




**Nota:** in tal caso si può ragionevolmente ritenere che trovi applicazione il principio di correlazione:

- il componente positivo del 2016 non sarà tassato ai fini Irap
- in quanto correlato ad un componente negativo del 2015 non dedotto ai fini Irap.

**Caso2:** nell'Esempio1 precedente, si ponga ora che la perdita del bene e l'indennizzo siano **entrambe intervenute nell'esercizio 2016**



In tal caso occorre:

- in primo luogo: valutare se la sopravvenienza passiva ha natura straordinaria per entità/incidenza (pur se contabilizzata nella voce B14; in caso positivo, è necessario dettagliare tale componente in Nota integrativa)
- in secondo luogo: troverà applicazione il principio di correlazione.

Pertanto, se l'importo del furto:

- è modesto rispetto al volume dell'attività: il componente negativo è "ordinario" e, dunque, deducibile Irap; l'indennizzo sarà, pertanto, imponibile
- è rilevante rispetto al volume dell'attività: il componente negativo è "straordinario" e, dunque, indeducibile ai fini Irap; l'indennizzo diviene, pertanto, non imponibile Irap.



**Nota:** in relazione all'applicabilità del principio di correlazione ai sinistri in generale, si ricorda che:

- **perdita del magazzino:** la perdita delle merci comporta da una parte la deduzione delle perdite e dall'altra parte la tassazione del connesso risarcimento, per effetto del principio della correlazione (RM 294/2007)
- **indennizzo assicurativo:** la collocazione dell'indennizzo assicurativo nella voce E20 ("Proventi straordinari") comporta la tassazione della sopravvenienza in relazione al principio della correlazione che è configurabile nel caso in cui "l'indennizzo assicurativo sia specificamente riferito al danno subito, costituito, nello specifico, dal costo del personale impiegato per la ripristinare la normalità produttiva" (RM 251/2007).

### **Rilevanza fiscale dei proventi iscritti in bilancio in seguito alla ristrutturazione dei debiti.**

Si è visto in precedenza (Esempio n. 2) che detta operazione, nell'ambito dei bilanci 2016, porta l'elemento reddituale posto nella Macroclasse "E" nei bilanci 2015, nel corpo della Macroclasse "C".

Ne dovrebbe conseguire l'irrilevanza ai fini Irap per effetto della carenza del principio di derivazione.