

VIII FORUM BILANCIO 2017- 06 FEBBRAIO 2017 ORE 06:00

## Conto economico, eliminazione della sezione straordinaria: profili fiscali

*Salvatore Mattia - Valente Associati GEB Partners*

Una delle novità più rilevanti introdotte dal D.Lgs. n. 139 del 2015 in materia di bilanci è rappresentata dall'eliminazione della sezione straordinaria dal Conto economico. Con particolare riguardo a tale novità, qual è il rapporto tra la disciplina civilistica e la disciplina fiscale nei bilanci? Il tema sarà oggetto di approfondimento nel corso dell'VIII Forum Bilancio 2017, organizzato dalla Scuola di Formazione IPSOA del Gruppo Wolters Kluwer con ANDAF, in programma a Milano il 14 febbraio 2017.

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015 del D.Lgs. 18 agosto 2015 n. 139, è stata data attuazione alla direttiva europea n. 2013/34/UE in materia di **bilancio di esercizio e bilancio consolidato** per le società di capitali che non adottano i principi contabili internazionali, le cui disposizioni sono applicabili, in base all'art. 12 del medesimo decreto, a partire **dal 1° gennaio 2016** con riferimento ai bilanci riferiti agli esercizi aventi inizio a partire da tale data.

L'intervenuta **eliminazione della sezione straordinaria** dallo schema di **Conto economico** di cui all'art. 2425 c.c. costituisce una tra le novità più rilevanti introdotte dal decreto, rendendo necessaria la corretta ricollocazione delle corrispondenti componenti che in passato potevano confluire nell'eliminata sezione.

Al riguardo, l'art. 12, comma 3, D.Lgs. n. 139/2015 ha demandato all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) il compito di **aggiornare i principi contabili nazionali** alla luce delle modifiche normative che hanno portato all'eliminazione della sezione straordinaria dal Conto economico.

L'intera serie di principi contabili aggiornati ed integrati è stata pubblicata dall'OIC in data 22 dicembre 2016, a seguito dell'ottenimento del parere favorevole delle istituzioni e delle Autorità nazionali interessate alla materia contabile (Ministero dell'Economia e delle Finanze, Banca d'Italia, CONSOB, IVASS ed Agenzia delle Entrate) ed essi risultano applicabili ai bilanci di esercizio 2016.

**Leggi anche** [Principi OIC definitivi applicabili a partire dall'esercizio 2016](#)

Con specifico riferimento alla modifica relativa all'eliminazione dell'area straordinaria dal Conto economico, il nuovo principio contabile **OIC 12** dedicato alla "Composizione e schemi del bilancio di esercizio" indica la corretta collocazione dei costi e dei proventi che la precedente versione dell'OIC qualificava come "straordinari", prevedendo la riclassificazione dei componenti positivi e negativi non più straordinari nella macroclasse A, relativa alla gestione caratteristica o nella macroclasse C, relativa alla gestione finanziaria.

**Leggi anche** [Conto economico senza voci straordinarie: poste tributarie in cerca di regole](#)

### Conseguenze fiscali dell'eliminazione dell'area straordinaria

Per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, nel nuovo Conto economico non viene più prevista l'indicazione degli **oneri** e dei **proventi straordinari** per cui, a partire dal 2016, tali componenti di reddito devono essere **riclassificati tra le voci ordinarie** di costi e di ricavi del Conto economico, con un evidente impatto sui risultati operativi delle società.

Tra le modifiche apportate dal decreto occorre inoltre ricordare che, nella nuova struttura dello schema di Conto economico, il Legislatore ha previsto al punto 13 dell'art. 2427 c.c., in sostituzione della previgente disposizione che richiedeva in Nota integrativa l'informativa sulla composizione delle voci straordinarie, una **nuova e specifica indicazione** relativa ai **costi e ai ricavi di entità o di incidenza eccezionale**.

Siffatte scelte normative rispondono principalmente all'esigenza di garantire una maggiore omogeneità dei bilanci, in quanto, di frequente, la distinzione tra gestione ordinaria e straordinaria era lasciata alle valutazioni del redattore del bilancio, e di allineare la normativa con quella dei principi contabili internazionali.

In considerazione delle novità appena richiamate, sono sorti **dubbi** in ordine alla **corretta qualificazione** dei costi e dei proventi che in passato potevano confluire nell'eliminata sezione, con specifico riferimento alle varie categorie di costi e ricavi straordinari indicati nella precedente versione dell'OIC 12:

- oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda;
- plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria, nonché il plusvalore derivante dall'acquisizione delle immobilizzazioni materiali a titolo gratuito;
- plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria;
- sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa;
- componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti;
- componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati;
- imposte relative ad esercizi precedenti.

A tal fine, il principio contabile OIC 12, nella nuova versione pubblicata in data 22 dicembre 2016, recepisce le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 e provvede ad indicare la **corretta collocazione dei costi e dei proventi** che la precedente versione dell'OIC qualificava come "straordinari".

La modifica normativa peraltro non assume rilievo solo in ambito civilistico in quanto essa produce anche **effetti fiscali**, atteso che alcune disposizioni, sia nell'ambito delle imposte dirette sia in ambito IRAP, attribuiscono una diretta rilevanza alla classificazione delle voci di bilancio.

Nello specifico, a titolo esemplificativo, si riportano le seguenti disposizioni contenute nel TUIR:

- art. 84, comma 3, il quale prevede che "nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta la perdita venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate", le perdite sono riportabili solo qualora venga superato il cd. "test di vitalità" che pone a confronto l'ammontare dei ricavi e dei proventi dell'attività caratteristica del precedente esercizio con il 40 per cento di quello risultante dalla media degli due ultimi esercizi anteriori;
- art. 96, in base al quale gli interessi passivi sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi mentre l'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL) il quale deriva dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio;
- art. 172, comma 7, il quale subordina il riporto delle perdite ante fusione delle società partecipanti alla verifica di una soglia minima di vitalità che tiene conto anche dei ricavi e dei

proventi dell'attività caratteristica.

Una possibile **soluzione** alla problematica concernente il coordinamento tra norma civilistica e norma fiscale a seguito dell'intervenuta eliminazione dell'area straordinaria era stata fornita da un emendamento dichiarato improponibile dalla Commissione Affari Costituzionali del Senato in sede di esame della legge di conversione del **decreto Milleproroghe**, il quale prevedeva che "il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti positivi o negativi di cui alle lettere A) e B) dell'art. 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".

In data 2 febbraio 2017 l'emendamento è stato riproposto dal Governo (emendamento 13.0.2000), nell'ambito di un pacchetto di modifiche al disegno di legge di conversione del D.L. n. 244/2016.

**Leggi anche Nuove regole sul bilancio: presentato l'emendamento per adeguare la fiscalità**

In tal modo, con l'eliminazione dell'area straordinaria, le componenti che entrano a far parte della sezione ordinaria del Conto economico andrebbero ad aumentare i ricavi ed i proventi dell'attività caratteristica i quali, ad esempio, rilevano ai fini del superamento del "test di vitalità" previsto dagli articoli 84, comma 3 e 172, comma 7, del TUIR con riguardo, rispettivamente, alle perdite ordinarie e a quelle da fusione.

The banner features logos for Forum 2017 Bilancio, ANDAF (Associazione Nazionale Dottori Commercialisti e Esperti in Revisione), Wolters Kluwer, and IPSOA Scuola di formazione. The main text reads "VIII FORUM BILANCIO" in large white letters on a red background, with "Milano, 14 febbraio 2017 | Centro Congressi BPM - Via Massaua, 6" below it. On the right, a dark grey box contains the text "INIZIATIVA GRATUITA" and "ISCRIVITI SUBITO!" in white and red.