

Edizione di mercoledì 4 aprile 2018

DICHIARAZIONI

Errore dichiarativo opponibile solo senza pagamento di imposte

di Angelo Ginex

BILANCIO

I fondi per rischi ed oneri nel bilancio 2017

di Luca Mambrin

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione apre al ravvedimento sulle frodi

di Alessandro Carlesimo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La formale iscrizione all'AIRE del soggetto non salva dal reato

di Marco Bargagli

BILANCIO

L'avviamento nell'OIC 24

di EVOLUTION

DICHIARAZIONI

Errore dichiarativo opponibile solo senza pagamento di imposte

di Angelo Ginex

Il contribuente che, nel redigere la **dichiarazione fiscale**, abbia riconosciuto a suo danno importi in misura superiore a quelli effettivi, **senza procedere anche al pagamento della maggiore imposta**, può, in sede giudiziale e senza limiti sostanziali o temporali, **opporre** alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria per l'omesso o insufficiente versamento che l'originaria dichiarazione era viziata da un **errore di fatto o di diritto**; ove, invece, all'**erronea dichiarazione** abbia anche fatto seguito, in tutto o in parte, il **pagamento** del maggior importo non dovuto, il contribuente è tenuto ad esperire le **procedure di rimborso**, nel rispetto delle modalità e dei termini di decadenza previsti, esclusa la possibilità di opporre, in giudizio, l'eventuale credito vantato per l'indebito pagamento.

È questo il principio chiarificatore sancito dalla **Corte di Cassazione**, con [sentenza 9 marzo 2018, n. 5728](#).

La vicenda trae origine dalla impugnazione di una **cartella di pagamento**, emessa a seguito di controllo automatizzato *ex articolo 36-bis D.P.R. 600/1973* in relazione a **tributi dichiarati e non versati**, sulla base della considerazione per la quale l'iscrizione a ruolo era stata determinata dall'**erronea compilazione della dichiarazione dei redditi**, poi rettificata con **dichiarazione integrativa**.

Le doglianze del contribuente venivano accolte dai Giudici sia in primo che in secondo grado e, pertanto, l'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso per cassazione**, eccependo, tra gli altri motivi, la violazione e falsa applicazione degli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973, 38 D.P.R. 602/1973 e 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#). In particolare, essa contestava l'intervenuta decorrenza del termine a disposizione del contribuente per emendare la dichiarazione dagli errori commessi e, comunque, l'inammissibilità della dichiarazione integrativa **successivamente all'emissione della cartella di pagamento ex articolo 36-bis** citato.

Come noto, la *vexata quaestio* relativa alla **emendabilità della dichiarazione fiscale** è stata già affrontata dalle **Sezioni Unite**, con [sentenza 30 giugno 2016, n. 13378](#), ove si afferma che il contribuente è sempre ammesso, in sede contentiosa, a provare che egli **non ha giustificatamente versato** la (maggiore) somma pretesa dall'Amministrazione finanziaria con la cartella di pagamento, poiché l'originaria dichiarazione era viziata da un **errore di fatto o di diritto**, senza che rispetto a tale difesa siano configurabili decadenze di sorta.

Tuttavia, nella pronuncia in rassegna, i Giudici di Piazza Cavour hanno ulteriormente chiarito che **"ciò vale soltanto nella ipotesi in cui l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa"**

fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella di pagamento o di un altro atto impositivo, ma non anche per introdurre una nuova e contrapposta richiesta ovvero per far valere un credito da parte del contribuente”.

Detto in altri termini, il contribuente, autore di una dichiarazione inesatta a proprio danno, ove abbia dato seguito alla dichiarazione stessa, **provvedendo a versare** (in tutto o in parte) **una somma più elevata rispetto a quella effettivamente dovuta, non può contrapporre**, nella sede contentiosa, alla pretesa dell'Amministrazione **l'esistenza di un diritto di rimborso ovvero di un credito** per aver versato un importo erroneamente computato (cfr., **Cass., sentenze nn. 21730/2017 e 21242/2017**).

Ciò, sulla base della considerazione per la quale **il processo tributario ha carattere impugnatorio**, avendo ad oggetto esclusivamente il controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli atti indicati nell'[**articolo 19 D.Lgs. 546/1992**](#), sicché è **strutturalmente incompatibile** con tale rito la possibilità di proporre una **domanda riconvenzionale**.

Ne deriva, quindi, che il contribuente, in siffatta ipotesi, ha semplicemente l'onere di presentare apposita **istanza di rimborso ovvero di riconoscimento di un credito d'imposta**, secondo le specifiche modalità e procedure previste dalla normativa vigente, con l'osservanza dei termini stabiliti a pena di decadenza, **salvo la possibilità, se del caso, di impugnare l'atto di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria**.

In definitiva, secondo l'insegnamento offerto dai Giudici di legittimità, occorre distinguere **due ipotesi**:

- se il contribuente, a seguito dell'errore dichiarativo, **non ha eseguito il versamento** della maggiore imposta, **può opporre detto errore** in sede contentiosa;
- viceversa, se **ha eseguito** (in tutto o in parte) **il pagamento**, poi rivelatosi indebito, egli **non potrà più opporre il suo credito**, ma dovrà avviare un distinto **procedimento di rimborso**.

Seminario di specializzazione

NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO: IL NUOVO D.LGS. 231/2007 COME MODIFICATO DAL D.LGS. 90/2017

[**Scopri le sedi in programmazione >**](#)

BILANCIO

I fondi per rischi ed oneri nel bilancio 2017

di Luca Mambrin

Nell'ambito delle **valutazioni** di bilancio da effettuare alla chiusura dell'esercizio i **fondi rischi** rappresentano un'area particolarmente delicata in quanto il redattore del bilancio deve verificare **l'esistenza di passività potenziali** connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, il cui esito è però pendente in quanto si definiranno solo in futuro.

Secondo le indicazioni fornite dall'Oic 31 i **fondi per rischi e oneri** rappresentano passività:

- di **natura determinata**;
- di **esistenza certa o probabile**;
- con **data di sopravvenienza o ammontare indeterminati**.

In particolare i **fondi per rischi** rappresentano passività di natura **determinata** ed **esistenza probabile**, i cui valori sono stimati; si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni **già esistenti** alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal **verificarsi o meno** di uno o più eventi in futuro.

I **fondi per oneri** rappresentano invece passività di **natura determinata** ed **esistenza certa**, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno **manifestazione numeraria** negli esercizi successivi.

In relazione al **grado di realizzazione e di accadimento**, l'Oic 31 classifica gli eventi futuri come:

- **probabili** quando il loro accadimento è ritenuto più verosimile del contrario;
- **possibili** con grado di accadimento inferiore al probabile, quando dipendono da una circostanza che può o meno verificarsi. Si tratta dunque di eventi contraddistinti da una ridotta probabilità di realizzazione;
- **remoti** quando hanno scarsissime possibilità di verificarsi; ovvero, potranno accadere solo in situazioni eccezionali.

I **fondi per rischi ed oneri** vanno iscritti nel rispetto del **principio di competenza** a fronte di somme che si prevede verranno pagate nella misura in cui traggono origine da eventi specifici che si sono manifestati nell'esercizio in chiusura.

Tenuto conto dei requisiti per la rilevazione di un accantonamento, un **fondo rischi e oneri** non può invece iscriversi per:

1. **rettificare i valori dell'attivo;**
2. **coprire rischi generici**, in quanto non correlati a perdite o debiti con natura determinata e, pertanto, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
3. effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da **eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data di bilancio;**
4. rilevare **passività potenziali ritenute probabili**, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario; conseguentemente, la relativa perdita, ancorché probabile, non è suscettibile di alcuna stima attendibile, neanche di un importo minimo o di un intervallo di valori;
5. **rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote.**

Sulla base delle indicazioni contenute dall'Oic 31 nel caso di **passività probabili** il fondo rischi va stanziato in bilancio, ad eccezione dei rari casi in cui **l'onere non possa essere attendibilmente stimato** se non in modo aleatorio e arbitrario, nel qual caso andrà fornita in **nota integrativa** l'indicazione che l'evento è probabile e dovranno essere riportate le seguenti **informazioni**:

- la **situazione di incertezza**, ove rilevante, che procurerebbe la perdita;
- **l'importo stimato** o l'indicazione che lo stesso non può essere determinato;
- altri **possibili effetti** se non evidenti;
- l'indicazione del **parere** della direzione della società o dei suoi consulenti legali ed altri esperti, ove disponibili.

Inoltre, sempre con riferimento ad eventi ritenuti probabili, nel caso in cui **non possa essere definito un importo puntuale e preciso**, ma l'onere possa essere comunque stimato entro un campo di variabilità di valori, lo stanziamento da effettuare in bilancio deve rappresentare **la migliore stima** fattibile tra i limiti massimi e minimi del campo di variabilità dei valori determinati.

Nel caso invece di accadimenti ritenuti **possibili non deve essere iscritto alcun fondo rischi** in bilancio ma dovranno essere fornite in nota integrativa le medesime informazioni descritte nel caso di eventi probabili ma di ammontare non determinato.

Nel caso infine di **passività potenziali ritenute remote** non deve essere effettuato alcun stanziamento e non è prevista alcuna informativa in nota integrativa.

In bilancio **gli accantonamenti per fondi rischi ed oneri** devono essere **classificati per natura** e quindi iscritti nelle voci di conto economico delle pertinenti classi; nel caso in cui non sia possibile correlare la natura dell'accantonamento ed una delle voci di tali classi, gli accantonamenti per rischi ed oneri vanno iscritti alle voci **B.12 e B.13** del conto economico, mentre gli accantonamenti a fondi relativi all'attività finanziaria vanno iscritti fra le voci della classe C.

Nel caso, ad esempio di accantonamenti a **fondi per imposte** questi andranno classificati nella **voce B.14** se relativi ad **imposte indirette**, o alla **voce 20** se relativi ad **imposte dirette**.

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO D'ESERCIZIO DOPO LA RIFORMA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione apre al ravvedimento sulle frodi

di Alessandro Carlesimo

Il **ravvedimento operoso**, disciplinato all'[**articolo 13 D.Lgs. 472/1997**](#), è un istituto del diritto tributario che nel corso del tempo ha assunto progressivamente maggior rilievo nel rapporto tra fisco e contribuente, improntato sempre più a **meccanismi di regolarizzazione spontanea delle violazioni fiscali**. Tale evoluzione è sospinta dalla *ratio legis* di privilegiare la repressione *ex ante* degli errori, concentrando le attività di controllo ed accertamento su contribuenti poco collaborativi.

Sebbene l'ambito di applicazione della norma sia pressoché generalizzato con riferimento alle fattispecie sanzionabili in sede amministrativa, **sussistono tuttavia difficoltà nel delineare compiutamente la portata della norma nel contesto penale-tributario**, e ciò soprattutto alla luce di una recente pronuncia della massima Giurisprudenza che sembra dissociarsi dalle posizioni assunte dall'Amministrazione Finanziaria sul punto.

La questione affrontata nella Sentenza ([**Cass. n. 5448/2018**](#)) ha ad oggetto la **corretta applicazione dell'[**articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000**](#)** (in materia di **attenuanti**) ai sensi del quale, per accedere al **patteggiamento** della pena, è necessario il **pagamento** delle somme dovute a titolo di imposta, di sanzioni e di interesse prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche qualora il presunto soggetto attivo del reato estingua l'obbligazione tributaria avvalendosi degli strumenti deflattivi del contenzioso, ivi compreso il **ravvedimento**.

In diversi interventi di prassi (cfr. [**circolare 180/1998**](#), [**Circolare GdF 1/2018**](#), **Risposte Telefisco 2018**) viene di converso **preclusa l'applicazione dell'istituto alle condotte fraudolente**, ritenute particolarmente offensive per gli interessi erariali e, come tali, considerate **non meritevoli di premialità legate ad autocorrezioni**. Tale posizione dunque, **esclude dall'alveo delle condotte ravvedibili, quei "comportamenti antigiuridici che non abbiano origine da un errore o da un'omissione"**, e, segnatamente, le fattispecie che configurano **reato di pericolo**, tra le quali si annoverano il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e, speculare al primo, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; delitti trattati dal Legislatore con **accentuato rigore punitivo**.

L'orientamento dell'Amministrazione non è stato però condiviso **dall'AIDC nella norma di comportamento n.202, in cui si evidenzia che l'estinzione volontaria del debito tributario è, di per sé, un fatto idoneo ad escludere il dolo specifico di evasione**, presupposto soggettivo indispensabile per il perfezionamento del reato tributario. L'Associazione ha inoltre precisato

che un'impostazione legislativa che permette il **ravvedimento** in modo selettivo limitandone l'attivazione ad **alcune condotte penalmente rilevanti**, costituisce una **disparità di trattamento** tra contribuenti che egualmente si adoperano per rimuovere la violazione sostenendo gli importi dovuti e (laddove necessario) rettificando e/o presentando le dichiarazioni fiscali.

Come sopra accennato, **nuovi spunti di riflessione** sul tema vengono forniti dal recente verdetto della Suprema Corte che fornisce una rinnovata chiave di lettura in merito alla praticabilità dello strumento di **regolarizzazione** in sede penale.

Nello specifico, la Terza Sezione Penale veniva chiamata a valutare l'applicabilità del **patteggiamento** ex [**articolo 444 c.p.p.**](#) in un processo in cui l'imputato (legale rappresentante di una società) era accusato di aver indicato, nelle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, **elementi passivi fittizi documentati da fatture relative ad operazioni inesistenti**.

La Procura impugnava la sentenza emessa dal Giudice Territoriale, nella quale il contribuente veniva ammesso al **patteggiamento** della pena senza che quest'ultimo avesse previamente ristorato la pretesa erariale mediante assolvimento integrale del tributo, delle sanzioni e degli interessi dovuti. Il Ricorrente osservava che il rappresentante della società avrebbe dovuto provvedere al pagamento del *debeatur*, comprensivo di sanzioni ed interessi, **anche avvalendosi del ravvedimento**, in quanto tale circostanza costituiva una condizione essenziale e necessaria per poter accedere al rito speciale.

Gli Ermellini giudicavano il ricorso fondato, confermando che **l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante ravvedimento rappresenta una delle condizioni per poter fruire dei benefici di cui all'[**articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000**](#) citato, ancorché la condotta accertata fosse riconducibile all' utilizzo di fatture false.**

La conclusione cui perviene il Giudice di Legittimità estende quindi **l'applicabilità del ravvedimento** alle ipotesi di **frode** a mezzo di dichiarazione mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, ponendosi **in netto contrasto con l'interpretazione del Fisco** ed apre uno spiraglio alla possibilità di ricorrere all'autocorrezione anche nelle altre ipotesi di reato connotate da un **impianto fraudolento e simulatorio**.

Date le divergenti interpretazioni susseguitesi, sarebbe auspicabile un aggiornamento di prassi che recepisca quanto sancito nella menzionata pronuncia, sia pure al fine di assecondare la consolidata tendenza legislativa diretta a **promuovere la compliance del contribuente**.

OneDay Master

**ACCERTAMENTO: LE PRINCIPALI VIOLAZIONI PENALMENTE
RILEVANTI E GLI STRUMENTI DI DIFESA**

[**Scopri le sedi in programmazione >**](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La formale iscrizione all'AIRE del soggetto non salva dal reato

di Marco Bargagli

Il nostro ordinamento giuridico contiene **specifiche disposizioni** che consentono di **individuare la residenza fiscale della persona fisica** espressamente contenute nell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#).

Infatti, il **soggetto passivo d'imposta** deve **presentare la dichiarazione dei redditi in Italia** se, per la maggior parte del periodo d'imposta:

- è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;
- ha il domicilio nel territorio dello Stato, definito come la sede principale degli affari e interessi ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- mantiene la residenza nel territorio dello Stato, identificabile come la dimora abituale del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Con l'[articolo 1, comma 83, lettera a\), L. 244/2007](#), il legislatore ha introdotto nel **testo unico delle imposte sui redditi** una **presunzione legale relativa** che **pone in capo al contribuente** l'onere di dimostrare di essersi **realmente stabilito all'estero**, qualora lo stesso si sia trasferito in un **paradiso fiscale**.

In particolare, per espressa disposizione normativa ([articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#)) si considerano **residenti in Italia, salvo prova contraria**, i cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente** e trasferiti in **Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

Quindi, il **cittadino italiano** che vuole **emigrare all'estero** e lì stabilire la **propria residenza fiscale**, deve anzitutto provvedere alla **cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente** del suo **comune di residenza** iscrivendosi successivamente **all'AIRE** (anagrafe italiani residenti all'estero).

In merito corre l'obbligo di evidenziare che, in linea con i **chiarimenti desumibili dalla prassi ministeriale** (cfr. [circolare 304/1997](#) – Ministero delle Finanze Direzione centrale accertamento e programmazione), la **formale iscrizione all'AIRE** non è un **elemento sufficiente a dimostrare** l'**effettivo trasferimento oltrefrontiera** dovendosi valutare, nel loro complesso, **ulteriori elementi di effettività sostanziale**.

Nello specifico, il citato documento di prassi ha specificato che: **"La cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello stato ben potendo**

questi ultimi essere desunti con **ogni mezzo di prova** anche in **contrastò con le risultanze dei registri anagrafici**. Da ciò discende che l'aver stabilito il **domicilio civilistico** in Italia ovvero l'aver fissato la propria residenza nel territorio dello Stato sono **condizioni sufficienti** per l'integrazione della **fattispecie di residenza fiscale**, indipendentemente dall'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**".

In tema di residenza fiscale dei cittadini AIRE, sono riportate precise istruzioni anche nel **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza](#) (cfr. volume III – parte V – capitolo 11 "Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionali", pag. 350 e ss.).

Il citato **manuale operativo** chiarisce che la **cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente** e la contestuale iscrizione all'AIRE **non costituiscono elementi determinanti** per escludere il **domicilio o la residenza nello Stato**, ben potendo questi ultimi essere desunti con **ogni mezzo di prova**, anche in **contrastò con le risultanze dei registri anagrafici**.

In merito, prosegue il citato documento, "*l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente rappresenta, da sola, presupposto per essere considerati residenti in Italia, quella nell'AIRE costituisce condizione necessaria, ma non sufficiente per essere considerati non residenti, dovendo comunque farsi riferimento all'articolo 43 del codice civile*, che definisce il **domicilio** di una persona come il luogo in cui essa ha stabilito la sede dei suoi affari e interessi e la **residenza** come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale (...) tali nozioni sono **alternativamente rilevanti**, nel senso che, per stabilire la residenza fiscale, è sufficiente la ricorrenza di una soltanto di esse".

Una volta delineati i **profili fiscali** in tema di esterovestizione occorre tenere conto che, in ipotesi di **riqualificazione della residenza fiscale della persona fisica**, potrebbero anche scattare i **correlati profili penali tributari**, in linea con le disposizioni sancite dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) rubricato "omessa dichiarazione", a mente del quale viene **punito con la reclusione** da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **non presenta, essendovi obbligato**, una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a **taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila**.

Sullo specifico tema è **recentemente intervenuta** la **suprema Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 13114 del 21 marzo 2018**, la quale ha confermato che la **mera iscrizione all'AIRE non è condizione sufficiente ad escludere**, in linea di principio, **la residenza fiscale** del soggetto passivo sul territorio dello Stato.

La **vicenda posta al vaglio degli ermellini** riguardava la valutazione della **residenza fiscale** di un **cittadino svizzero** nei confronti del quale il **Tribunale di Ferrara** aveva confermato il **sequestro preventivo** disposto a fronte dell'importo riferito all'**imposta evasa**, con la conseguente **formulazione dell'ipotesi accusatoria ex articolo 5 D.Lgs. 74/2000**.

In particolare, sulla base delle **indagini svolte dalla Guardia di Finanza** la citata persona fisica, **formalmente residente all'estero**, risultava avere il **centro principale dei suoi interessi** ed il **fulcro della sua attività lavorativa in Italia**.

Il supremo giudice di legittimità, nel richiamare i presupposti normativi necessari ad individuare la residenza fiscale del soggetto passivo d'imposta, come delineati dall'[articolo 2 Tuir](#), ha chiarito che *"l'iscrizione nell'anagrafe dei soggetti residenti in altro Stato non è elemento determinante per escluderne la residenza fiscale in Italia allorché si tratti di soggetto che abbia nel territorio dello Stato la sua dimora abituale ovvero il proprio domicilio, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi economici, così come delle proprie relazioni personali, dovendo il carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato essere a tal fine contemplato con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi"*.

In conclusione, **respingendo il ricorso presentato dalla difesa** avverso l'ordinanza con la quale il giudice di merito aveva confermato il **sequestro preventivo**, la Corte di cassazione ha sancito che il **soggetto era residente in Italia**, luogo ove risultava situato il suo **domicilio fiscale**.

Infatti, sulla **base del dato fattuale**, nel comune di Ferrara la persona fisica **dimorava stabilmente ed aveva stabilito il suo studio di design**.

Inoltre, sempre sul **territorio dello Stato** la stessa persona fisica:

- era **titolare di plurimi conti correnti in proprio** ossia tramite le società nelle quali risultava cointeressato;
- utilizzava frequentemente in territorio italiano le **carte di credito**;
- frequentemente percorreva la **rete autostradale italiana**.

Seminario di specializzazione
IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE E DELLA RESIDENZA FISCALE
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

BILANCIO

L'avviamento nell'OIC 24

di **EVOLUTION**

L'OIC 24 tra le immobilizzazioni immateriali identifica anche l'avviamento definendolo come l'attitudine di un'azienda a produrre utili. L'avviamento, da classificare alla voce B.I.5 dell'attivo dello stato patrimoniale, rientra tra le immobilizzazioni immateriali e, come tale, si caratterizza dalla mancanza di tangibilità.

A partire dai bilanci dell'anno solare 2016 – precisamente, dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2016 – entra in vigore il nuovo testo del n. 6), dell'articolo 2426, cod. civ., in tema di iscrizione in bilancio e di ammortamento dell'avviamento. Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Bilancio e contabilità”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza il nuovo OIC 24 e l'art. 2426 c.c. alla luce dei cambiamenti apportati nella disciplina dell'avviamento.

Nella nuova versione dell'OIC 24 viene fornita una definizione di avviamento che non considera più la produzione di utili in misura superiore a quella ordinaria (cosiddetto “extra reddito”) come condizione preliminare per la sua iscrizione in bilancio, in quanto tale extra reddito rappresenta una delle caratteristiche che possono giustificare l'iscrizione, ma ce ne possono essere anche altre.

Inoltre, non vi è la previsione che vi possa essere stato un “*cattivo affare*” qualora l'importo pagato per l'acquisizione dell'azienda ecceda la sommatoria dei valori dei beni che la compongono.

Con il D.Lgs 139/2015, sono state apportate le seguenti variazioni:

- la modifica della disciplina della vita utile e dell'ammortamento dell'avviamento.

Il nuovo [articolo 2426](#) del codice civile, al comma 6, prevede che “*l’ammortamento dell’avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni*”.

Secondo la nuova disposizione si dovrà prima di tutto stimare la vita utile dell'avviamento. Nei casi, che dovranno essere “eccezionali”, in cui non sarà possibile determinare la vita utile, si potrà convenzionalmente ammortizzare l'avviamento entro un periodo massimo di dieci anni. Mentre la disposizione previgente stabiliva invece che l'avviamento dovesse essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni.

Inoltre, Il nuovo OIC 24 integra la normativa civilistica stabilendo che se la vita utile è stimata in un periodo superiore a 10 anni, occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima, e in ogni la vita utile non può superare i 20 anni.

La novità sta nel fatto che rispetto all'approccio precedente vi è stata un'inversione nel processo di stima della vita utile dell'avviamento.

- la possibilità di scelta da parte della società di disapplicare le nuove disposizioni per gli avviamenti iscritti in bilancio antecedentemente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

Le società che si avvalgono dell'applicazione prospettica continuano quindi a mantenere gli avviamenti preesistenti contabilizzati in conformità alla precedente disciplina, facendo menzione in nota integrativa dell'esercizio di tale facoltà.

- l'integrazione all'[articolo 2426 cod. civ.](#), aggiungendo che questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento.

La nuova versione del principio OIC 24, in merito alla prima applicazione, prevede che le disposizioni relative all'ammortamento dell'avviamento dovranno essere applicate retroattivamente, secondo le regole indicate nell'OIC 29; tuttavia, è consentito, mediante un'opzione indicazione in Nota integrativa, l'applicazione prospettica dei nuovi criteri di ammortamento dell'avviamento. Ciò significa che nei bilanci 2016 sarà consentito applicare i nuovi criteri solo per gli avviamenti intrapresi dal 2016 e proseguire la contabilizzazione secondo la disciplina ed il principio contabile precedenti per gli avviamenti già in essere.

Occorre precisare che l'avviamento, in riferimento all'emendamento pubblicato nel dicembre 2017, non è incluso tra le immobilizzazioni immateriali oggetto di rivalutazione.



EVOLUTION
Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

Collo per la valanga deposito / freccia