

**Edizione di martedì 14 Gennaio 2020**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**L'adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile nelle Pmi – I° parte**  
di **Fabio Favino**

## **AGEVOLAZIONI**

**Il nuovo bonus fiscale del 90% per le facciate degli edifici**  
di **Cristoforo Florio**

## **ACCERTAMENTO**

**Seguire un regime fiscale meno oneroso non configura abuso del diritto**  
di **Marco Bargagli**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Immobili di lusso con prezzo-valore**  
di **Sandro Cerato**

## **BILANCIO**

**Modalità di correzione degli errori in bilancio secondo l'Oic 29**  
di **Luca Mambrin**

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### ***L'adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile nelle Pmi – I° parte***

di Fabio Favino

**Il nuovo codice della crisi di impresa, con l'introduzione dell'[articolo 2086, comma 2, cod. civ.](#), ha introdotto l'obbligo per tutti gli imprenditori che operano in forma societaria o collettiva di istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa**, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il **superamento della crisi di impresa** e il **recupero della continuità aziendale**.**

**L'organo amministrativo delle società, a prescindere dalle dimensioni dell'impresa e dalla presenza dell'organo di controllo o di revisione nominato ai sensi del nuovo [articolo 2477, comma 2, lettera c\) cod. civ.](#), dovrà adeguare in breve tempo l'assetto organizzativo amministrativo e contabile dell'impresa, e renderlo idoneo al monitoraggio dell'equilibrio economico e finanziario e alla salvaguardia della continuità aziendale.**

**In caso di accertata incapacità del sistema organizzativo amministrativo e contabile nell'individuare i segnali di crisi, l'eventuale situazione di dissesto della società potrebbe comportare, per gli amministratori, una **causa di responsabilità verso la società per i danni derivanti dall'inosservanza dell'obbligo di cui all'[articolo 2086, comma 2, cod. civ.](#)**.**

**La portata delle nuove disposizioni introdotte dal codice della crisi di impresa, avrà un notevole impatto in particolare sulle Pmi, il cui assetto organizzativo, amministrativo e contabile, nella maggior parte dei casi, presenta limiti derivanti dalla situazione in cui il proprietario è colui che gestisce e controlla la società e non esiste inoltre, né un sistema di contrapposizione dei poteri né uno di gestione del rischio.**

**Ancora più evidenti saranno le difficoltà che avranno tali assetti organizzativi nell'individuare i primi segnali della presenza di crisi di impresa e la conseguente perdita di continuità aziendale.**

**Le società già dotate dell'organo di controllo o di revisione e quelle che, a causa del superamento dei limiti dimensionali di cui all'[articolo 2477, comma 2, lettera c\), cod. civ.](#), dovranno nominarlo, avranno indubbiamente un vantaggio nel predisporre un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile capace di monitorare la perdita di continuità aziendale sia per le dimensioni aziendali che per la presenza di organi qualificati (organo di**

controllo e di revisione), rispetto a tutte le società prive di tali organi, dove le responsabilità saranno esclusivamente a carico degli amministratori.

**Un ruolo determinante, in fase di predisposizione e di adeguamento del sistema organizzativo, amministrativo e contabile, lo avranno sicuramente i consulenti d'impresa** i quali dovranno affiancare gli amministratori nel compito di ridefinire il sistema di gestione, in funzione della prevenzione della crisi di impresa.

**L'organo di gestione delle società** nel definire gli assetti organizzativi anti-crisi, **deve, da un lato, istituire e configurare il relativo assetto in funzione della dimensione dell'impresa e della conseguente rilevazione dei segnali di crisi, dall'altro deve eseguire, monitorare e controllare la capacità dello stesso di far emergere i segnali di perdita della continuità aziendale.**

**L'adeguatezza della struttura organizzativa amministrativa e contabile è legata principalmente alle dimensioni aziendali**, in quanto la crescita dell'azienda comporta una maggiore articolazione della struttura organizzativa e, di conseguenza, rende necessaria la formalizzazione delle procedure e delle direttive tese al monitoraggio dei diversi processi aziendali. **Nelle Pmi la struttura organizzativa può avere una minore formalizzazione in considerazione della maggiore semplicità dei processi aziendali.**

**L'assetto organizzativo, pur presentando notevoli elementi di soggettività, può essere definito come il complesso di direttive e procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed esercitato ad un appropriato livello di competenza** (cfr. norma di comportamento del Collegio Sindacale).

Un **assetto organizzativo** si definisce “adeguato” quando presenta le seguenti **caratteristiche**:

- **è basato sulla separazione e contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni;**
- **chiara definizione delle deleghe e dei poteri di ciascuna funzione;**
- **capacità di garantire lo svolgimento delle funzioni aziendali.**

La chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle responsabilità deve essere definita attraverso **l'organigramma aziendale che ha il compito di inquadrare la struttura aziendale.**

L'organigramma non è uno schema rigido e predefinito ma **deve adattarsi alla singola realtà.** Le strutture organizzative più diffuse fanno riferimento a modelli di tipo: gerarchico-funzionali, divisionali e funzionali.

Nei prossimi contributi si analizzeranno alcune caratteristiche tipiche di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

## **ASSETTI ORGANIZZATIVI, CONTROLLO INTERNO E CONTINUITÀ AZIENDALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Il nuovo bonus fiscale del 90% per le facciate degli edifici***

di **Cristoforo Florio**

Con l'[articolo 1, commi da 219 a 223](#), L. 160/2019 (c.d. “Legge di Bilancio 2020”), viene previsto che per le **spese documentate e sostenute nell'anno 2020** relative agli interventi, ivi **inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna**, finalizzati al **recupero o restauro della facciata esterna** degli **edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del [D.M. Lavori pubblici n. 1444/1968](#)**, spetta una **detrazione dall'imposta lorda pari al 90%**.

Al momento non risultano ancora emanati chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate ma è interessante tentare di sviluppare i contorni applicativi di tale disposizione normativa, considerato che l'agevolazione riguarda – salvo proroghe – esclusivamente le **spese sostenute nell'anno 2020**.

Inoltre, se si pensa che in alcuni grandi condomini potrebbe essere valutata l'opportunità di **locare temporaneamente la facciata per l'esposizione di manifesti pubblicitari** destinati a coprire l'esecuzione materiale dei lavori e a finanziare, in tutto o in parte, l'intervento edilizio, si comprende come l'agevolazione che ci accingiamo ad esaminare presenta dei **profili di indubbio interesse economico e tributario**.

Sul **piano soggettivo** va evidenziato che la norma nulla dispone al riguardo; in particolare, **non è chiaro** se, parlandosi di “detrazione dall'imposta lorda”, la stessa spetti **unicamente in ambito Irpef** o sia estendibile anche ai fini Ires.

Quel che pare certo, invece, è che la norma **non fa riferimento alla data di inizio dei lavori né alla data dell'eventuale loro delibera** (si pensi, ad esempio, ai lavori di tipo condominiale), assumendo rilievo solo il momento di sostenimento delle spese, che **dovranno risultare pagate nell'anno 2020** ai fini dell'ammissione al beneficio fiscale in questione.

Sotto il **profilo oggettivo**, rientrano tra gli interventi agevolati quelli finalizzati al **recupero o al restauro della facciata esterna**, inclusi quelli di **sola pulitura o di tinteggiatura esterna** e, più in generale, quelli di manutenzione ordinaria.

Come si può desumere dal testo normativo, la nuova detrazione fiscale del 90% non riguarda esclusivamente gli interventi condominiali, considerato che la stessa fa genericamente riferimento al “recupero” o al “restauro” di una facciata esterna; pertanto, sembrerebbero **ammessi all'agevolazione anche gli interventi effettuati sulla facciata di una villa indipendente**, in cui non vi sia nessun condominio.

Per espressa previsione normativa, invece, l'agevolazione riguarda **solo gli interventi sulle strutture opache della facciata, sui balconi o sugli ornamenti e fregi** ([articolo 1, comma 221, L. 160/2019](#)).

Nell'ipotesi in cui i lavori di rifacimento della facciata **non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna** e constino di interventi che siano:

- **influenti dal punto di vista termico;**

oppure

- **che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio;**

i predetti interventi **dovranno soddisfare:**

1. i requisiti di cui al [D.M. 26.06.2015](#) (recante l'applicazione delle metodologie di calcolo delle **prestazioni energetiche** e la definizione delle prescrizioni e dei requisiti minimi degli edifici);
2. i requisiti di cui alla Tabella 2 dell'[Allegato B al D.M. 11.03.2008](#), con riguardo ai **valori di trasmittanza termica**.

Passando ad identificare le tipologie di edifici interessati dall'agevolazione in questione va innanzitutto evidenziato che la norma riguarda il "recupero" o il "restauro" delle facciate esterne degli **edifici esistenti**. Non spetta dunque **alcuna agevolazione in merito alle "nuove costruzioni"**.

Inoltre, la disposizione richiede – ai fini del riconoscimento della detrazione fiscale del 90% – che gli **edifici siano localizzati nelle zone A o B del [D.M. 1444/1968](#)**. Al riguardo si precisa che:

1. la zona A include le **parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi**, comprese le aree circostanti che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi;
2. la zona B include le altre parti del territorio edificate, anche solo in parte, considerando tali **le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non è inferiore al 12,5% della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale è superiore a 1,5 mc/mq**.

Sempre con riferimento agli edifici interessati va evidenziato che la disposizione di legge **nulla dispone in merito alle categorie catastali**; pertanto e salvo diverse interpretazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, potrebbero essere interessate **tutte le categorie di fabbricati** (abitativi, commerciali e industriali).

In merito alla quantificazione del beneficio fiscale vanno evidenziati **tre aspetti**:

- con riguardo alle **spese sostenute nell'anno 2020** per gli interventi agevolati la detrazione compete nella misura del 90% **senza alcun limite massimo di spesa** (come invece accade, ad esempio, nel bonus Irpef per ristrutturazioni edilizie, in cui sussiste il limite massimo di euro 96.000);
- la detrazione ammonta al **90% delle spese "documentate"**, sostenute nell'anno 2020;
- la detrazione deve essere **ripartita in 10 rate annuali** di uguale importo.

Sotto il **profilo procedurale**, la nuova agevolazione fiscale del 90% è **soggetta alle disposizioni del D.M. 41/1998** (ossia il regolamento in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia). Pertanto, e a titolo esemplificativo e non esaustivo, sarà necessario **provvedere ai pagamenti delle spese tramite il bonifico "speciale"** dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**NOVITÀ FISCALI 2020: LA LEGGE DI BILANCIO  
E IL COLLEGATO FISCALE**

Scopri le sedi in programmazione >

## ACCERTAMENTO

---

### ***Seguire un regime fiscale meno oneroso non configura abuso del diritto***

di **Marco Bargagli**

Come noto, per **espressa disposizione normativa**, configurano **abuso del diritto** una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel **rispetto formale delle norme fiscali**, realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti disapprovati dall'ordinamento** (cfr. [articolo 10-bis L. 212/2000](#) il c.d. *"Statuto dei diritti del contribuente"*).

La  **riforma della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale**, in precedenza contenuta nell'[articolo 37-bis D.P.R. 600/1973](#) è avvenuta, a **livello domestico**, con l'[articolo 5 L. 23/2014](#), che ha **dato attuazione ai principi comunitari**, coordinandoli con quelli contenuti nella **raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012**.

Il legislatore ha così tracciato la **disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale** sulla base delle **seguenti direttive**:

- **la condotta abusiva** viene definita come **"uso distorto di strumenti giuridici"** idonei ad **ottenere un risparmio d'imposta**, ancorché **tale comportamento non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione**;
- **occorre garantire la libertà di scelta del contribuente** tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale;
- **bisogna prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici sopra illustrati all'Amministrazione finanziaria**, e il conseguente **potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta**;
- **è necessario disciplinare il regime della prova**, ponendo a **carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo** e le **eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale** degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato;
- **grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti** che giustifichino il ricorso a tali strumenti;
- **occorre prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale**, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
- **è fondamentale contemplare specifiche regole procedurali** che garantiscano un **efficace contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria** e, contestualmente, **salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario**.



In base a tali **importanti precetti normativi**, per poter **censurare i comportamenti posti in essere dal contribuente**, occorre **valutare attentamente i seguenti elementi**:

- individuare lo scopo di **ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva**;
- **escludere la configurabilità di una condotta abusiva, se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali**;
- stabilire che **costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente**.

In linea con le **richiamate disposizioni normative** possiamo così affermare che **non si considerano abusive**, in ogni caso, le **operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a **finalità di miglioramento strutturale o funzionale** dell'impresa ovvero **dell'attività professionale del contribuente**.

In tal senso:

- sono definite **ragioni extrafiscali non marginali** anche quelle che, **pur non essendo alla base di operazioni produttive di redditività immediata**, sono comunque rispondenti ad **esigenze di natura organizzativa** finalizzate a ottenere un **miglioramento dell'attività economica del contribuente**;
- **“la non marginalità delle valide ragioni extrafiscali”**, deve intendersi nel senso che tali ragioni **sussistono solo perché in loro assenza l'operazione non sarebbe stata posta in essere**.

Gli elementi che caratterizzano l'**abuso del diritto** sopra delineati sono stati ribaditi anche dalla **Suprema Corte di cassazione**, nella [sentenza n. 31772/2019](#) del **5 dicembre 2019**.

Gli Ermellini, sulla base di un **consolidato orientamento giurisprudenziale**, hanno precisato che **integra gli estremi del comportamento abusivo un'operazione economica che, “tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta”**.

La **prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici**, considerati come **irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale** **incombe sull'Amministrazione finanziaria**, mentre **grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate**.

Pertanto, “il **carattere abusivo**”, sotto il **profilo fiscale**, di una **determinata operazione**, deve fondarsi normativamente sul **difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale**, presupponendo quanto meno **l'esistenza di un adeguato strumento giuridico** che, pur se **alternativo a quello scelto dai contraenti**, sia comunque **funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito**, dovendosi verificare **se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco**.

Ciò posto, i Giudici di piazza Cavour hanno inoltre confermato che, **in materia tributaria, la scelta di un'operazione fiscalmente più vantaggiosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva**, *“laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà, a condizione che non si traduca in uso distorto dello strumento negoziale o in un comportamento anomalo rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, posto in essere per realizzare non la causa concreta del negozio, ma esclusivamente o essenzialmente il beneficio fiscale”*.

Quindi **la scelta del soggetto passivo dell'operazione negoziale fiscalmente meno gravosa**, non è sufficiente ad **integrare una condotta elusiva**, essendo necessario che il **conseguimento di un “indebito vantaggio fiscale”**, contrario allo scopo delle norme tributarie, costituisca la **causa concreta della fattispecie negoziale**.

Seminario di mezza giornata

## **LA NUOVA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI, LA FRODE FISCALE, IL RICICLAGGIO/AUTORICICLAGGIO E LA RESPONSABILITÀ 231/2001**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### *Immobili di lusso con prezzo-valore*

di **Sandro Cerato**

Il trasferimento di un'**abitazione di lusso** a favore di un **soggetto privato** può fruire della **disciplina del prezzo-valore**, ma l'acquirente non può mai richiedere i **benefici prima casa** ai fini dell'**imposta di registro**.

Per beneficiare di tale ultima agevolazione è infatti richiesto che l'immobile abitativo oggetto del trasferimento **non sia classificato nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9**.

Prima di tutto è bene ricordare che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 497, L. 266/2005](#) (con l'intenzione di far emergere i valori effettivi dei beni immobili trasferiti), è possibile, in presenza di precisi requisiti, **applicare l'imposta di registro nei trasferimenti di immobili sul valore catastale**.

Più in particolare, i **requisiti** sono i seguenti:

- il trasferimento deve avere ad oggetto un **immobile abitativo** (anche di lusso),
- l'acquirente **non deve agire nell'esercizio d'impresa o professionale** (deve in buona sostanza qualificarsi come "privato")
- ed il **regime deve essere richiesto al Notaio all'atto della cessione**.

Deve inoltre essere indicato nell'atto di vendita il **corrispettivo pattuito**, anche se l'imposta di registro deve applicarsi sul valore catastale.

Pertanto, poiché la **normativa sul prezzo valore** si riferisce genericamente al **trasferimento di un immobile abitativo**, a nulla rileva la **classificazione catastale dello stesso**, con conseguente applicabilità dell'agevolazione anche in presenza di un **immobile di lusso**.

È, tuttavia, esclusa la **possibilità di applicare l'agevolazione in esame** quando l'immobile abitativo sia trasferito con **assoggettamento ad Iva** (per obbligo o per opzione), tipicamente nell'ipotesi in cui il cedente sia **l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile** (per **obbligo** se la cessione avviene entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori, per **opzione** se il trasferimento avviene oltre il predetto termine).

Per quanto riguarda invece l'**agevolazione prima casa** (disciplinata dalla [Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986](#), nonché ai fini Iva dal [n. 21 della Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. 633/1972](#)), l'applicazione di un'**imposta ridotta prescinde dal regime fiscale del trasferimento**, poiché si prevede alternativamente:

- **l'imposta di registro del 2%** (sempre in presenza di un cedente privato, nonché con cedente impresa di costruzione che cede oltre cinque anni dal termine di ultimazione dei lavori senza esercitare l'opzione per l'Iva, ovvero con cedente impresa che non ha **costruito o ristrutturato il bene**);
- **l'Iva nella misura del 4%** (cedente impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile con cessione entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori, ovvero anche successivamente in presenza di **opzione per l'Iva**).

In questo scenario, va sottolineato che la **disciplina "prima casa"** impedisce l'applicazione delle predette **aliquote agevolate** qualora l'oggetto del trasferimento riguardi un'**abitazione di lusso**, ossia classificata nelle **categorie catastali A/1, A/8 e A/9**.

Al contrario, non è impedita la possibilità, per l'acquirente, in presenza di tutti gli altri requisiti, di applicare la **disciplina del prezzo valore**.

Pertanto, per il trasferimento di detti **immobili di lusso a favore di acquirente privato** le possibili situazioni che possono prospettarsi sono le seguenti:

- **imposta di registro del 9% con applicazione del prezzo-valore** (base imponibile pari al valore catastale dell'immobile) se il **cedente è un privato**, ovvero un'impresa che non ha costruito o ristrutturato il bene (ovvero l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile se la cessione avviene decorsi oltre cinque anni dall'ultimazione dei lavori e non sia stata esercitata l'opzione per l'Iva), in quanto la cessione è **esente da Iva** ([articolo 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972](#));
- **Iva nella misura ordinaria del 22%** (base imponibile pari al corrispettivo pattuito e senza possibilità di applicazione del prezzo-valore) in presenza di **cedente impresa di costruzione** (cessione entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori, ovvero anche successivamente con opzione per l'Iva).

È, quindi, del tutto evidente che, per il **trasferimento di immobili di lusso**, l'applicazione del **prezzo-valore** risulta ancor più conveniente per l'acquirente, poiché il "gap" tra imposta di registro ed Iva è ancor maggiore, sia in termini di **aliquota** sia per quanto riguarda la **base imponibile**.

Seminario di 1 giornata intera

## IL REGIME FORFETTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## BILANCIO

---

### ***Modalità di correzione degli errori in bilancio secondo l'Oic 29***

di Luca Mambrin

La **correzione degli errori** non è disciplinata dalla **normativa civilistica**: è pertanto necessario fare riferimento a quanto previsto dall'**Oic 29** (*"Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"*), nella sua **versione aggiornata di dicembre 2017**.

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**.

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: è necessario quindi conoscere, da un lato, il **corretto comportamento contabile** da seguire per la correzione di tali errori, e, dall'altro, verificare la **rilevanza fiscale** della relativa correzione.

L'Oic 29 chiarisce dapprima che gli errori **non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima**, né **con i cambiamenti di principi contabili**, che hanno entrambi diversa natura.

In particolare, **non costituiscono errori**:

1. le **variazioni successivamente dimostrate necessarie** nelle **valutazioni e nelle stime**, fatte a suo tempo in base alle **informazioni** ed ai **dati** disponibili in quel momento;
2. l'adozione di **criteri contabili** fatta in base ad **informazioni e dati disponibili in quel momento** ma che successivamente si dimostrano **diversi da quelli assunti** a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati, al momento del loro uso, raccolti ed utilizzati con la dovuta **diligenza**.

Il corretto trattamento contabile degli errori parte dalla distinzione tra errori **rilevanti e non rilevanti**.

L'**Oic 29** chiarisce che la rilevanza di un errore dipende dalla **dimensione** e dalla **natura** dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze: un errore si definisce **rilevante** se può individualmente, o insieme ad altri errori, **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

Ad esempio, un mero errore di calcolo relativamente modesto commesso nell'iscrivere in

bilancio **valori liquidi superiori al reale** (di per sé non rilevante) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un ammontare minimo di liquidità fosse una **condizione essenziale** di un contratto il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti conseguenze economiche per l'impresa.

Il principio contabile non fornisce nessun riferimento per comprendere le circostanze in presenza delle quali un **errore possa essere considerato rilevante o non**: pertanto la classificazione di un errore dovrà essere **attentamente valutata** di volta in volta dalla direzione aziendale, analizzando caso per caso e tenendo conto di elementi non solo quantitativi ma anche **qualitativi** in funzione delle **caratteristiche** dell'impresa.

Verificata l'esistenza di un errore, **questo va rilevato nel momento in cui è individuato** e sono disponibili le informazioni ed i dati per un suo corretto trattamento.

Se viene rilevato **prima della chiusura dell'esercizio** non ci sono particolari problematiche da gestire: basterà annullare o correggere la scrittura contabile originaria; se invece l'errore è stato commesso in esercizi precedenti, la correzione dipende proprio dalla **rilevanza** o meno dello stesso.

Da un punto di vista contabile, la rettifica degli errori **non rilevanti** commessi in esercizi precedenti è **contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore** e comporta **l'imputazione a conto economico del correlato provento o onere**, in funzione della loro natura o, in alternativa, nelle voci "**Altri ricavi**" o "**Oneri diversi di gestione**", così come previsto per le **sopravvenienze attive e passive**.

Se l'errore è **rilevante**, l'**Oic 29** ne impone la correzione sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui si individua l'errore; solitamente la rettifica viene rilevata negli **utili portati a nuovo**, tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto **se più appropriata**.

Una volta corretto l'errore il principio contabile richiede che vengano apportate anche modifiche al bilancio dell'esercizio precedente a quello in cui viene individuato l'errore, ai soli **fini comparativi**:

1. se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, **rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente**;
2. se l'errore è stato **commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente**, **rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente**.

Con riferimento all'**informativa di bilancio**, l'[\*\*articolo 2423-ter, comma 5, cod. civ.\*\*](#) prevede che **"se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa"**.

Pertanto nel caso di **errori rilevanti commessi in esercizi precedenti** nella nota integrativa devono essere riportati:

- la **descrizione dell'errore commesso**;
- l'**ammontare della correzione** operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico interessata.

Per quanto riguarda infine il **trattamento fiscale** della correzione di errori in bilancio, nemmeno l'applicazione del principio di derivazione rafforzata per i **soggetti Oic adopter** può mai **determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili** rilevanti e non rilevanti, in quanto la loro correzione avviene in un **bilancio successivo rispetto a quello di competenza**.

Al fine di attribuire **rilevanza fiscale** alla correzione di errori contabili la procedura da seguire passa attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa a favore**, che deve avvenire entro i termini previsti per l'accertamento.

Il contribuente deve pertanto:

- nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è rilevato a conto economico l'errore non rilevante, apportare apposita **variazione fiscale in aumento**;
- **presentare, entro i termini dell'accertamento, una dichiarazione integrativa** relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore contabile, in modo da far emergere fiscalmente il relativo componente di reddito.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

**BILANCIO D'ESERCIZIO E PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI**

Scopri le sedi in programmazione >