



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF155

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	ERRORI CONTABILI – GESTIONE CIVILISTICA E FISCALE
RIFERIMENTI	FNC, DOCUMENTO DELL'8 AGOSTO 2017, OIC 29,
CIRCOLARE DEL	14/09/2017

Sintesi: la disciplina civilistica e fiscale degli errori contabili è stata recentemente modificata per effetto dei seguenti provvedimenti normativi:

- D.lgs. n. 139/2015 che, a partire dall'esercizio 2016 ha apportato rilevanti modifiche ai bilanci delle società di capitali non quotate tra le quali la soppressione dell'area della gestione straordinaria del conto economico;
- OIC 29, che si è adeguato alla nuova disciplina, specificando i nuovi comportamenti delle imprese in materia di errori contabili;
- DL 193/2016, che ha modificato la disciplina delle dichiarazioni integrative.

In merito è intervenuto il documento del 7/08/2017 della FNC, di scui si riportano i tratti salienti.

La gestione degli errori contabili transita attraverso due distinti binari:

a) gestione contabile: che distingue tra:

- errori rilevanti
- ed errori non rilevanti

b) gestione fiscale.

L'argomento è stato affrontato di recente nel Documento FNC del 7 agosto 2017.

LA GESTIONE CONTABILE DELL'ERRORE

Si considera inizialmente gli aspetti civilistici

A tal fine va tenuto conto della **soppressione dell'aggregato "E" del conto economico** (area della gestione straordinaria) ad opera del D.lgs. n. 139/2015.

LA GESTIONE DELL'ERRORE CONTABILE FINO ALL'ESERCIZIO 2015

Tenendo conto della disciplina vigente anteriormente all'esercizio 2016 l'annotazione dell'errore contabile veniva effettuata considerando le seguenti regole:

- ➔ rettifica della voce dello stato patrimoniale interessata;
- ➔ imputazione della rettifica nel conto economico, aggregato "E", "Proventi e oneri straordinari";
- ➔ allegazione delle informazioni in nota integrativa, nel rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 2427, comma 1, n. 13), c.c.

LE MODIFICHE APPORTATE DAL D.LGS. N. 139/2015

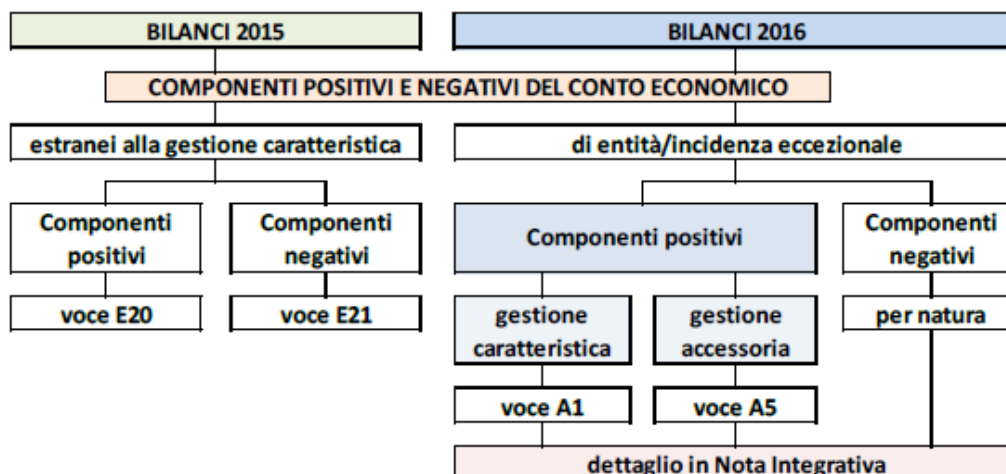
Il citato decreto n. 139 ha apportato numerose novità all'interno del bilancio, tra le quali la soppressione dell'aggregato "E" del conto economico.

Di seguito sono poste a confronto le principali differenze esistenti in merito alla rappresentazione delle operazioni "straordinarie"

- tra la disciplina ante-riforma
- e la disciplina post-riforma del 2016:

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



DEFINIZIONE DI ERRORE CONTABILE

La definizione di errore contabile è contenuta nell'**OIC n. 29/2016**:

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: "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."

Attenzione: l'errore contabile, porta ad una rappresentazione qualitativa/quantitativa diversa da quella prevista dalla disciplina sul bilancio.

Esso può derivare da:

- mancata applicazione di un principio contabile;
- errori matematici;
- erronee interpretazioni dei fatti;
- negligente raccolta delle informazioni e dati necessari per il trattamento contabile di una operazione.

CLASSIFICAZIONE E CONTABILIZZAZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI

Occorre innanzitutto considerare che i cambiamenti di stime non costituiscono errori contabili.

Gli errori contabili sono classificabili come segue:



In merito si evidenzia che (IASB, "Framework for presentation of Financial Statement"; OIC n. 11/2015):

- ➔ la distinzione deve essere valutata da caso a caso e opera in base alla
 - dimensione
 - natura
- ➔ un errore è rilevante se è in grado di influenzare le decisioni economiche prese in base al medesimo.

In merito alla rilevanza può essere opportuno richiamare le seguenti regole di carattere pratico:

La irrilevanza "in pratica"

Allo scopo di rendere oggettivo il concetto di "rilevanza" sono stati individuati appositi parametri di riferimento, relativi alle operazioni con parti correlate, mediante:

- CONSOB, Delibera n. 17221 del 12 marzo 2010;
- CNDCEC, Documento 17 marzo 2010 e 22 dicembre 2015.

Si riportano di seguito i parametri (v. RF 064/2017 in relazione all'informativa dovuta in presenza di "Parti correlate"), ritenendoli applicabili nel caso di specie:

INDICATORI DI RILEVANZA		RAPPORTO %	Soc. non quotate
a)	del controvalore	controvalore dell'operazione/patrimonio netto del Bilancio precedente	10%
b)	dell'attivo	totale attivo dell'operazione/totale attivo della società	
c)	delle passività	totale passività dell'operazione/totale attivo della società	
d)	degli utili	utili ante imposte attribuibili all'operazione/utili ante imposte della società	
e)	di acquisti e vendite (beni e servizi)	corrispettivo dell'operazione/ricavi della società	

Il Doc. 17/03/2010 del CNDCEC chiarisce che il parametro del 10%:

- è solo "indicativo" e potrebbe non essere sufficiente in tutte le situazioni.
- va applicato ai valori del bilancio in chiusura (non a quelli del bilancio precedente, tranne l'indice a)).

Una fondamentale distinzione tra l'**errore** rilevante e l'errore irrilevante, nel **caso della sua individuazione in un esercizio successivo a quello in cui viene commesso**, viene indicata nel box che segue (OIC n. 29, par. 48):



Attenzione: più precisamente l'errore contabile qualificato come rilevante deve essere riportato nel saldo d'apertura del patrimonio netto, nella voce "Utili a nuovo" ovvero in un'altra componente del medesimo raggruppamento, se ritenuta più appropriata.

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	Sistemazione errore contabile rilevante		90,00
01/01	Utili a nuovo	Sistemazione errore contabile rilevante	90,00	

Esempio2

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 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	

ATTENZIONE: la rilevanza dell'errore contabile si può riflettere sul giudizio di nullità/annullabilità del bilancio (che esula dalle competenze degli OIC – v. Princ. n. 29, par. 53).

Si ricorda che secondo la **Cassazione** (sent. n. 23976/2004) il socio ha diritto di agire per l'**impugnativa della delibera di approvazione del bilancio** solo quando egli possa essere, in concreto, indotto in errore dall'inesatta informazione fornita sulla consistenza patrimoniale e sull'efficienza economica della società, ovvero quando, per l'alterazione od incompletezza dell'esposizione dei dati, derivi o possa derivare un pregiudizio economico circa il valore della sua partecipazione.

ANALISI DELLA GESTIONE CONTABILE DELL'ERRORE RILEVANTE

La gestione dell'errore contabile, disciplinata dall'OIC 29/2016, sul solco dei principi contabili stabiliti dallo IAS 8, si caratterizza per le seguenti regole:

Momento della correzione	Momento della individuazione dell'errore, avendo a disposizione le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento.
Errori commessi in esercizi precedenti	Imputazione contabile: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Errori rilevanti: correzione sul saldo di apertura di una voce del patrimonio netto (Utili a nuovo o altra voce più appropriata); ▪ Errori non rilevanti: correzione imputata a conto economico
	Correzioni retroattive degli errori rilevanti, ai fini comparativi: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Errore compiuto nell'esercizio precedente: rideterminazione degli importi comparativi per l'esercizio precedente; ▪ Errore anteriore all'esercizio precedente: rideterminazione dei saldi patrimoniali di apertura dell'esercizio precedente;
	Correzioni retroattive di errori rilevanti: eccezione <ul style="list-style-type: none"> ▪ La determinazione retroattiva dei dati comparativi non è dovuta se non è possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente o l'effetto cumulativo dell'errore; ▪ Se non è possibile determinare l'effetto di competenza occorre rideterminare i saldi patrimoniali di riapertura dell'esercizio in cui si individua l'errore; ▪ Se non è possibile determinare l'effetto cumulativo per tutti gli esercizi precedenti, all'inizio dell'esercizio corrente, la società ridetermina obbligatoriamente i valori comparativi per correggere l'errore a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.

	Cod. Civ.	Bilancio	EFFETTI IN NOTA INTEGRATIVA
▪	Art. 2423 c. 4 c.c.	in forma ordinaria	“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”.
▪	Art. 2423-ter c. 5 c.c.		“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”.
▪	Art. 2435-bis, 2423 c. 4 e 2423-ter c. 5 c.c.	in forma abbreviata	Sono applicabili le norme previste per il bilancio in forma ordinaria (vedi sopra)
▪	Art. 2435-ter c.c.	Micro-imprese	Sono esonerate dall’obbligo di presentazione della nota integrativa. In caso di presentazione della nota integrativa applicano le regole previste per il bilancio in forma abbreviata.

ASPETTI FISCALI

La disciplina previgente offriva le seguenti soluzioni:

- ➔ compensazione del maggior credito/minor debito in seguito alla presentazione di dichiarazione integrativa da eseguire entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (art. 2, comma 8-bis, D.p.r. 322/1998);
- ➔ presentazione di istanza di rimborso da eseguire entro 48 mesi dal versamento del saldo della dichiarazione (art. 38, D.p.r. 602/1973).

Di seguito le disposizioni dell'**art. 2 comma 8-bis del DPR 322/1998**:



*“L’eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l’applicabilità della disposizione di cui al primo periodo **per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione**, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, **per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa**; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. **Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull’obbligazione tributaria, determinando l’indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d’imposta o, comunque, di un minore credito.**”*

ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

Relativamente alle **dichiarazioni integrative a favore**, riassumendo, si distinguono:

- ➔ **Dichiarazioni integrative nel breve termine**, da presentare entro il termine per la trasmissione della dichiarazione dell’anno successivo (art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998);

→ **Dichiarazioni integrative nel lungo termine**, da presentare oltre il termine per la trasmissione della dichiarazione dell'anno successivo (art. 2, comma 8-bis, cit.).



Attenzione: il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa è stato equiparato al termine di decadenza previsto per l'accertamento, ovvero entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 43, comma 1, D.P.R. 600/1973). Si ricorda che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (comma 2).

ADEMPIMENTI DICHIARATIVI			
Dichiarazioni integrative di "breve termine"	Si tratta delle dichiarazioni integrative presentate entro il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo	Non si deve compilare il quadro DI Si compila: → il rigo RN19	
Dichiarazioni integrative di "lungo termine"	Si tratta delle dichiarazioni integrative presentate oltre il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo	Si deve compilare il quadro DI	

Va ricordato che nelle dichiarazioni 2017 (redditi 2016) è previsto il **Quadro DI**, da utilizzarsi nel caso di presentazione di una o più dichiarazioni integrative oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa.

Occorre considerare che:

- ✓ a col. 2 occorre indicare il codice tributo relativo al credito emergente nella dichiarazione integrativa;
- ✓ a col. 3 occorre indicare il periodo d'imposta interessato dalla dichiarazione integrativa;
- ✓ a col. 4 il credito risultante dalla dichiarazione integrativa per i casi di correzione di errori contabili di competenza, tenendo conto che l'importo è compreso nel credito indicato nella colonna 5;
- ✓ a col. 5 il credito risultante dalla dichiarazione integrativa non chiesto a rimborso nel corpo della dichiarazione stessa.

Si ricorda che a tutt'oggi occorre distinguere:

- il **principio della derivazione rafforzata**, applicabile **per i soggetti IAS adopter**;
- il **principio della derivazione rafforzata** applicabile **per i soggetti OIC adopter** (applicabile per le società che presentano i parametri quantitativi fissati dal D.lgs. n. 139/2015, relativamente ai bilanci ordinari e abbreviati);
- il **principio della derivazione semplice**, applicabile **per le micro-imprese**.

Tutto quanto sopra premesso **il soggetto OIC adopter**:

- **Nella dichiarazione relativa all'anno in cui effettua la correzione dell'errore:**
 - **Esegue una variazione** (in aumento o in diminuzione) **nel caso in cui la rettifica transita nel conto economico** (errore irrilevante);
 - **Non esegue alcuna variazione nel caso in cui la rettifica interessa il patrimonio netto** (errore rilevante);
- **Imputa nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore il diverso peso fiscale.**

CRITICITA'

Pare possibile richiamare nell'ambito dei soggetti *OIC adopter*, che applicano il principio della derivazione rafforzata, alcune precisazioni contenute nella **CM 31/2013, par. 1**, riguardanti il sistema *IAS adopter* di seguito riportate:



*"Pertanto, **entrambi i sistemi contabili, consentono la correzione di errori** derivanti dalla mancata imputazione sia di componenti negativi che di componenti positivi. Ciò avviene **mediante l'emersione nel bilancio dell'anno di rilevazione dell'errore di un componente di natura reddituale**, negativo o positivo, che risulta **imputato al conto economico** per i soggetti che adottano i principi contabili domestici **ovvero nello stato patrimoniale** per i soggetti IAS/IFRS adopter (o, solo per questi ultimi, in ipotesi residuale, al conto economico).*

Tale componente non può assumere, tuttavia, immediato rilievo fiscale in quanto non presenta i presupposti legittimanti:

- *né per la deduzione delle sopravvenienze passive ai sensi dell'articolo 101 del TUIR;*
- *né per l'assoggettamento a tassazione delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR.."*



ATTENZIONE: va precisato che la **CM 8/2017, n. 15.4**, ha chiarito che la procedura delineata nel corpo della **CM 31/2013** (applicabile per la correzione degli errori contabili) è da ritenersi superata per effetto delle modifiche normative apportate nell'ambito della disciplina della dichiarazione integrativa di favore.

In ogni caso **si ritiene in dottrina che le regole generali contenute nella citata circolare possano considerarsi ancora valide.**

Il **documento FNC del 7 agosto 2017** ha comunque considerato non condivisibili le conclusioni contenute nella circolare, sia in ambito *IAS adopter* che in ambito *OIC adopter*, per la parte che segue:

- **l'errore non rilevante, transitato a conto economico** al di fuori dell'area straordinaria (ora soppressa), **dovrebbe essere dedotto nell'esercizio di correzione**, in quanto questa costituirebbe una pratica più conforme al principio della derivazione rafforzata, stabilita dall'art. 83 del tuir.

In altre parole la FNC evidenzia una nuova criticità, in capo ai soggetti *OIC adopter*, relativamente al corretto concetto di competenza relativamente alla correzione degli errori contabili.



Come precisa il citato documento FNC del 7/08/2017, l'eliminazione dell'area straordinaria avvicina le rilevazioni contabili connesse con la correzione degli errori, imputate a conto economico, al principio di competenza, alla stessa stregua dei bilanci IAS/IFRS.

EFFETTI AI FINI DELL'ACE

Ai fini dell'ACE occorre tener conto che la **relazione illustrativa del D.M. 3 agosto 2017**, stabilisce quanto segue:



"Per quanto concerne, invece, gli effetti sull'utile agevolabile derivanti dalla rilevazione degli errori contabili cd. rilevanti (secondo quanto previsto dai principi contabili) la determinazione della base ACE è da operare mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione originariamente presentata, con la conseguente irrilevanza delle poste di correzione nello stato patrimoniale o nel conto economico."

In altre parole le componenti correttive di errori contabili rilevanti retroagiscono, ai fini dell'ACE, fin dall'esercizio in cui è stato commesso l'errore, nell'ottica della sua corretta imputazione temporale.



Attenzione: la scelta operata dal legislatore non muove certamente nel senso della semplificazione.

Al contrario, gli errori non rilevanti, ai fini dell'ACE, assumono valenza dall'esercizio in cui si effettua la correzione. Nel caso di specie non opera alcuna retrodatazione.

Infine occorre sottolineare che tutti gli errori (rilevanti e non rilevanti) assumono valenza ai fini del computo del limite del patrimonio netto fissato dall'**art. 11 del Decreto ACE** di seguito riportato:



- "1. In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie.*
- 2. Ai fini della determinazione del patrimonio netto di cui al comma 1, assumono rilevanza le rettifiche operate in sede di prima adozione di nuovi principi contabili già adottati."*