

La gestione degli errori contabili alla luce del D.L. 73/2022

Umberto Terzuolo
(Dottore Commercialista in Torino)

Novità fiscali del D.L. 73/2022 c.d. "Semplificazioni fiscali"

- Rilevanti **novità** di natura **fiscale** introdotte, *in primis*, dal **D.L. 73/2022** e, successivamente, dalla **L. 29.12.2022 n. 197** (Legge di Bilancio 2023).
- Il D.L. 73/2022 ha **semplificato**, per i **soggetti** che applicano il principio di **derivazione rafforzata**, la **disciplina fiscale** relativa alla **procedura di correzione** degli **errori contabili** a decorrere **dal periodo** d'imposta **in corso al 22.6.2022**, introducendo il 4° e 5° periodo nell'art. 83 c.1 del TUIR.
- Le **novità non si applicano** per la **correzione di componenti negativi** per cui è **scaduto il termine di presentazione della dichiarazione integrativa** e **valgono** per i soggetti che sottopongono il **bilancio** alla **revisione legale** (L.197/2022).

La nuova formulazione dell'art. 83 del TUIR

- Il principio della **"derivazione rafforzata"** comporta la **rilevanza fiscale** dei criteri di **qualificazione**, di **imputazione temporale** e di **classificazione** adottati in bilancio previsti dai rispettivi **principi contabili** anche **in deroga ad alcune disposizioni tributarie**.
- Per i **soggetti** che **redigono il bilancio** in base ai principi contabili internazionali ed alle **disposizioni del Codice Civile**, **diversi dalle micro imprese** che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, vi è il **riconoscimento fiscale** della **rappresentazione contabile** in ottemperanza al **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**.

Il principio di “derivazione rafforzata”

- Per i **soggetti** che applicano il **principio** di “**derivazione rafforzata**” ai fini della determinazione del reddito assumono **rilevanza** gli **elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio** in perfetto allineamento con il Conto Economico, **salvo specifiche deroghe espressamente previste dal TUIR**.
- Secondo la **Circ. Agenzia Entrate 7/E del 2011**:
 - per “**qualificazione**” si intende l'esatta individuazione dell'operazione aziendale e dei suoi effetti economici, patrimoniali e giuridici;
 - per “**classificazione**” si intende l'individuazione della specifica tipologia di provento onere;
 - per “**imputazione temporale**” si intende la corretta individuazione del periodo di imposta in cui i componenti reddituali devono concorrere alla formazione del reddito.

Il principio di “derivazione rafforzata”

- L'applicazione di questo principio presuppone che siano stati **correttamente applicati i principi contabili** di riferimento.
- **L'Amministrazione Finanziaria**, qualora rilevi che la rappresentazione contabile non sia conforme agli stessi principi contabili, **può rideterminare il reddito imponibile** applicando lei stessa i corretti criteri di qualificazione, di imputazione temporale e di classificazione.
- **Fanno eccezione** a questo criterio le disposizioni che prevedono:
 - **Limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o loro esclusione** o, ancora, **ripartizione in più periodi di imposta**;

Il principio di “derivazione rafforzata”

- Fanno eccezione a questo criterio le disposizioni che prevedono:
 - **Esenzione o esclusione parziale o totale di componenti positivi** alla formazione del reddito o **loro ripartizione in più periodi di imposta**;
 - **Rilevanza di componenti positivi o negativi nel esercizio di loro percezione** o di loro **pagamento** in deroga al criterio della competenza economica.
- Si fa riferimento, ad esempio, alle disposizioni che limitano il **riconoscimento fiscale di ammortamenti, valutazioni e accantonamenti**, alle norme che prevedono l'**imputazione per cassa** di componenti positivi o negativi o, ancora, alle previsioni che **limitano o escludono la deduzione di costi non inerenti**.

Il trattamento contabile della correzione degli errori

- **Non vi sono norme** previste nel Codice civile che **trattino in modo specifico** il tema della **correzione degli errori contabili**.
- L'OIC emanato a tal proposito il **principio contabile OIC 29**, revisionato a fine 2017, che **disciplina il trattamento contabile** di quattro differenti problematiche:
 - I cambiamenti di principi contabili;
 - I cambiamenti di stime contabili;
 - La **correzione di errori**;
 - I fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.
- Vi è **stretta correlazione** tra **cambiamenti di stime contabili e correzione di errori**.

La definizione di “errore”

- **L'OIC 29** definisce (§44) l'errore come una **impropria o mancata applicazione** di un **Principio Contabile** se, al momento in cui viene commesso, sono **già disponibili** le **informazioni** e i **dati** necessari per la sua **corretta applicazione**. È **rilevante** la **piena disponibilità di dati e informazioni in sede di redazione** del bilancio.
- In sintesi, l'errore è una **non corretta rappresentazione qualitativa o quantitativa** di un dato numerico o una **non corretta informazione** fornita in Nota Integrativa.
- Gli errori possono verificarsi a causa di **errori matematici**, di **erronee interpretazioni di fatti**, di **negligenza nel raccogliere informazioni e dati** disponibili per un corretto trattamento contabile.

Le differenze con i “cambiamenti di stime contabili”

- L'OIC 29 analizza anche le **differenze** rispetto ai **cambiamenti di stima** o di **principi contabili**, riservando **differenti trattamenti contabili con effetti fiscali specifici** in virtù del principio di “derivazione rafforzata”.
- Le **stime** sono i **procedimenti** e i **metodi** in base ai quali si perviene alla determinazione di un **valore ragionevolmente attendibile di un'attività, di una passività o di costi e ricavi**. I **cambiamenti di stime** rientrano nel **normale procedimento di formazione del bilancio** conseguentemente ha **ulteriori informazioni acquisite** in riferimento a presupposti o fatti su cui era fondata la stima originaria.

Le differenze con i “cambiamenti di stime contabili”

- Le **stime** possono riguardare **caratteristiche** di **elementi presenti** alla **data di bilancio** (ad es. l'incidenza delle spese che concorrono a formare il costo di acquisto di un bene) o l'**evoluzione** di **eventi futuri** che potrebbero **influenzare** il **valore** di una **determinata voce** (ad es. il valore di realizzo di un credito).
- I **cambiamenti di stima** sono **rilevati nel bilancio dell'esercizio** in cui si verifica il cambiamento e gli **effetti** sono **classificati in Conto Economico** secondo le **previsioni dell'OIC 12** o di altri principi contabili. In alcuni **casi particolari** è **necessaria** anche un'adeguata **informativa** in **Nota Integrativa**.
- In genere **non assumono rilevanza fiscale**, salvo espressa deroga.

Il concetto di “rilevanza” degli errori contabili

- **Non rientrano tra gli errori le variazioni di valutazioni e stime** fatte a suo tempo in base alle informazioni disponibili o l'adozione di criteri contabili in base a informazioni successivamente differenti.
- Ad esempio rientrano **nei cambiamenti di stima**, il **processo di determinazione della svalutazione crediti** o del **fondo rischi ed oneri** (salvo errori di calcolo).
- L'**OIC 29** preserva un **differente trattamento contabile** a seconda che l'errore sia considerato o meno **rilevante**.
- Per **rilevante** si intende l'**errore** che **individualmente** o **insieme ad altri** può **influenzare le decisioni del lettore del bilancio**.

Il concetto di “rilevanza” degli errori contabili

- La **rilevanza** di un errore **dipende** dalle sue **dimensioni** e dalla sua **natura**. È **valutato** a seconda delle **circostanze**, in ragione del **contesto economico, patrimoniale e finanziario dell'impresa**.
- Assume quindi **importanza** sia la **natura qualitativa** che **quantitativa** dell'errore stesso (**OIC 11 §37**) nonché dei **possibili conseguenze che può determinare**.
- L'**OIC 29** non dà un'**indicazione quantitativa** per individuare gli errori rilevanti.
- Rifacendosi sempre al **OIC 11**, un'**informazione** è considerata **rilevante** quando la sua **omissione** o la sua **errata indicazione può** ragionevolmente **influenzare le decisioni** prese dal lettore del bilancio.

Il momento di rilevazione e correzione dell'errore

- La **rilevazione e correzione** dell'errore deve avvenire **nel momento in cui questo viene individuato e contemporaneamente sono disponibili le informazioni e i dati per il corretto trattamento contabile** del fatto amministrativo.
- Nel caso di **errori commessi nel corso dell'esercizio di riferimento**, questi possono essere **corretti direttamente senza particolari complicazioni, salvo problematiche di natura fiscale** in tema di omessi o tardivi versamenti di IVA o ritenute.
- Nel caso di **errori commessi nel corso di esercizi precedenti**, come anticipato, vi è un **differente trattamento contabile** in funzione della **rilevanza** dello stesso errore.

Il trattamento contabile della correzione degli errori

- In caso di **errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti**, la loro **correzione** è **contabilizzata in Conto Economico** a titolo di **sopravvenienza** nell'**esercizio** in cui tale **errore** viene **individuato**.
- L'**OIC 29** non fornisce indicazioni precise in merito a **dove** questa **sopravvenienza** debba essere **classificata**. **Prima** della **revisione** del **OIC 12** del 2017, la **dottrina** era unanime nel ritenere che la classificazione a conto economico dovesse avvenire **“per natura”**. **Successivamente**, in seguito agli emendamenti apportati all'OIC 12 recepiti al § 50, la **dottrina** ritiene che queste sopravvenienze debbano essere **classificate** nella **voce A5 o B14**.

Il trattamento contabile della correzione degli errori

- In caso di **errori rilevanti commessi in esercizi precedenti**, la loro **correzione** è contabilizzata **rettificando il saldo di apertura del Patrimonio Netto dell'esercizio in cui si individua l'errore**.
- La **rettifica** solitamente viene **rilevata** modificando il valore degli “**utili portati a nuovo**”, fatta **salva la possibilità di utilizzare un'altra voce di Patrimonio Netto**.
- Sarà inoltre **necessario correggere retroattivamente nel primo bilancio dopo l'individuazione dell'errore a soli fini comparativi** i dati come segue:
 - **Se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente;**

Il trattamento contabile della correzione degli errori

- Sarà inoltre **necessario correggere retroattivamente nel primo bilancio dopo l'individuazione dell'errore a soli fini comparativi** i dati come segue:
 - 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.**
- Vi sono **due eccezioni**:
 - **Se non è possibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e Patrimonio Netto per l'esercizio corrente;**

Il trattamento contabile della correzione degli errori

- Vi sono **due eccezioni**:
 - **Se non è possibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente per tutti quelli precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.**
- Nel caso di **errori rilevanti che rendono nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, l'OIC 29, a differenza della versione del 2005, non prevede che si debba procedere al rifacimento e riapprovazione e deposito del bilancio contenente l'errore e dei successivi, sebbene la dottrina lo consiglia.**

L'informativa in Nota Integrativa

- L'**informativa** da fornire in **Nota Integrativa** non trova indicazioni specifiche nell'art. 2427 del c.c.. L'**OIC 29**, però, rifacendosi agli art. 2423 c.4 e 2423-ter c. 5 del C.c., **prevede** che si debba **indicare**:
 - l'**errore commesso** e l'**ammontare della correzione operata per ogni voce di Stato Patrimoniale e Conto Economico**;
 - le **motivazioni** alla base dell'**utilizzo** delle **facilitazioni** concesse in relazione hanno la **determinazione retroattiva dei dati comparativi** (le due eccezioni viste in precedenza).
- In caso di **errori non rilevanti** l'**OIC 29** **non prevede indicazioni specifiche**.

Effetti fiscali per chi applica la “derivazione rafforzata”

- Le **modifiche apportate dal DL 73/2022** all'articolo 83 c.1 del TUIR hanno lo scopo di **evitare la presentazione di dichiarazioni integrative IRES e IRAP** per il **periodo** in cui la **componente reddituale avrebbe dovuto essere contabilizzata**, facendo **valere ai fini IRES e IRAP gli errori contabili** nell'anno di contabilizzazione.
- L'unica **eccezione** risiede nei **solli componenti negativi di reddito** (la **dottrina è contraria**) per cui è **scaduto il termine** per la **presentazione della dichiarazione integrativa**.
- La **Legge di Bilancio 2023** ha poi **ristretto** questa **possibilità** solo ai **soggetti** che **sottopongono il proprio bilancio d'esercizio alla revisione legale dei conti**.

Effetti fiscali per chi applica la “derivazione rafforzata”

- Queste **disposizioni dovrebbero applicarsi per le correzioni effettuate nell'esercizio 2022**, al verificarsi degli altri presupposti, ed in quelli successivi.
- Vi sono **dubbi** in sede dottrinale se il **requisito della revisione legale** debba essere **verificato anche nell'esercizio in cui è stato commesso l'errore**.
- Inoltre, nel silenzio del legislatore, sembrerebbe che **la nuova disciplina fiscale possa applicarsi** sia per gli **errori contabili rilevanti** sia per quelli **non rilevanti**, a prescindere dalla loro origine o volontarietà nella commissione.
- **Non dovrebbe valere** invece per gli **errori contabili** che **portano a rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione** del bilancio.

Effetti fiscali per chi applica la “derivazione rafforzata”

- **Assonime** ritiene che le **poste contabili correttive** dovrebbero assumere **rilevanza fiscale secondo le regole IRES e IRAP** relative all'**esercizio di imputazione**.
- **Ai fini sanzionatori**, la nuova previsione dell'art. 83 c.1 del TUIR dovrebbe far ritenere che **non si verifichino conseguenze sanzionatorie** per il contribuente, salvo che la correzione sia avvenuta **successivamente all'avvio di un controllo fiscale di qualsiasi natura**.
- **Ai fini penali**, la **rilevanza fiscale** delle poste correttive degli errori contabili dovrebbe **escludere** le eventuali **conseguenze** connesse al **reato di dichiarazione infedele**.