

Errori contabili: Profili civilistici e implicazioni fiscali

Giuseppe Napoli

dottore commercialista e revisore contabile
professore a contratto di Ragioneria Professionale
Università degli Studi di Sannio

L'errore contabile: profili civilistici

Codice Civile

Art. 2423,
co. 2

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza
deve rappresentare in modo veritiero e corretto
la situazione patrimoniale e finanziaria della società
e il risultato economico dell'esercizio

L'errore contabile: profili civilistici

Principio della Competenza

Art. 2423, bis
co. 1, n. 3

Nella redazione del bilancio si deve tener conto:
dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio,
indipendentemente dalla data di incasso o del pagamento

L'errore contabile: profili civilistici

Principio della Prudenza

Art. 2423, bis
co. 1, n. 4

Nella redazione del bilancio si deve tener conto:
dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio,
anche se conosciuti dopo la chiusura di questo

L'errore contabile: profili civilistici

Definizione

OIC 29
Par. C.II
(bozza
aggior.to)

E' una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa
non corretta di un dato di bilancio
e/o di una informazione fornita in nota integrativa

L'errore contabile: profili civilistici

Definizione

OIC 29
Par. C.II
(bozza
aggior.to)

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

L'errore contabile: profili civilistici

Tipologie

OIC 29
Par. C.II
(bozza
aggior.to)

Errori matematici
Erronea interpretazione di fatti
Negligenza nel raccogliere le informazioni

L'errore contabile: profili civilistici

Correzione

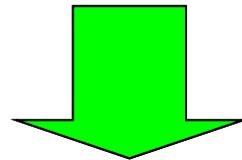
OIC 29
Par. C.II
(bozza
aggior.to)

Quali?

Quando?

L'errore contabile: profili civilistici

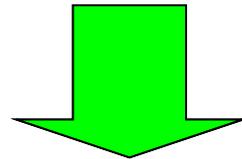
Errori marginali



Gli errori marginali o addirittura irrilevanti non possono essere assimilati a quegli errori che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio con il postulato della *rappresentazione veritiera e corretta*.

L'errore contabile: profili civilistici

Errori marginali

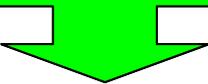


Il concetto di rilevanza/significatività andrebbe definito con chiarezza in un unico documento (OIC 11). Ritrovare nei diversi principi trattazioni di tale concetto con sfumature diverse può generare il rischio di errate interpretazioni. (Osservazioni ODCEC Milano)

L'errore contabile: profili civilistici

Significatività e rilevanza dei fatti economici
ai fini della loro presentazione in bilancio

OIC 11
Finalità e postulati



Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

L'errore contabile: profili civilistici

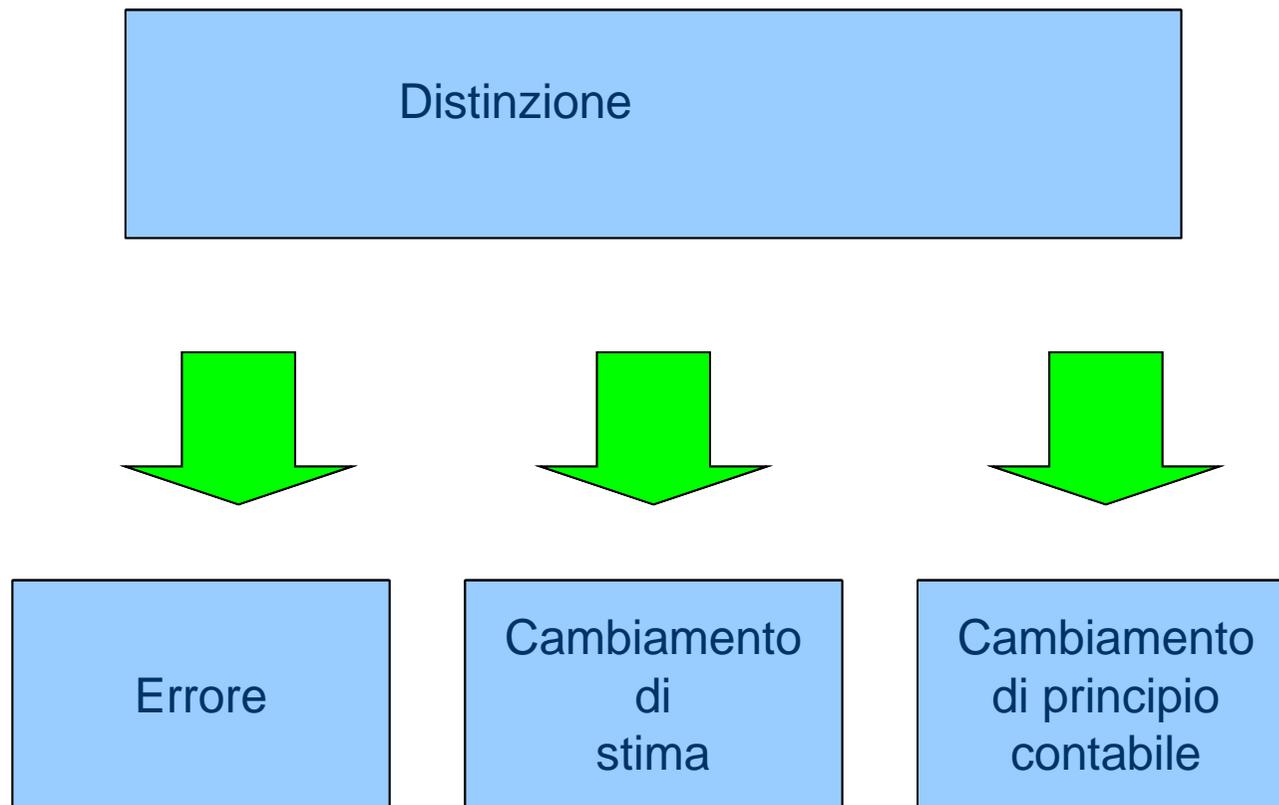
Non è possibile stabilire una soglia di rilevanza e significatività di un errore

OIC 29



Un errore è rilevante, non tanto per il suo ammontare, quanto per le conseguenze che si sarebbero avute qualora non fosse stato commesso

L'errore contabile: profili civilistici



L'errore contabile: profili civilistici

Cambiamenti di stima
Cambiamenti di principi contabili

No errore

Le informazioni e i dati sono stati raccolti al momento del loro uso con la dovuta diligenza

Si errore

Le informazioni e i dati sono stati raccolti al momento del loro uso senza la dovuta diligenza

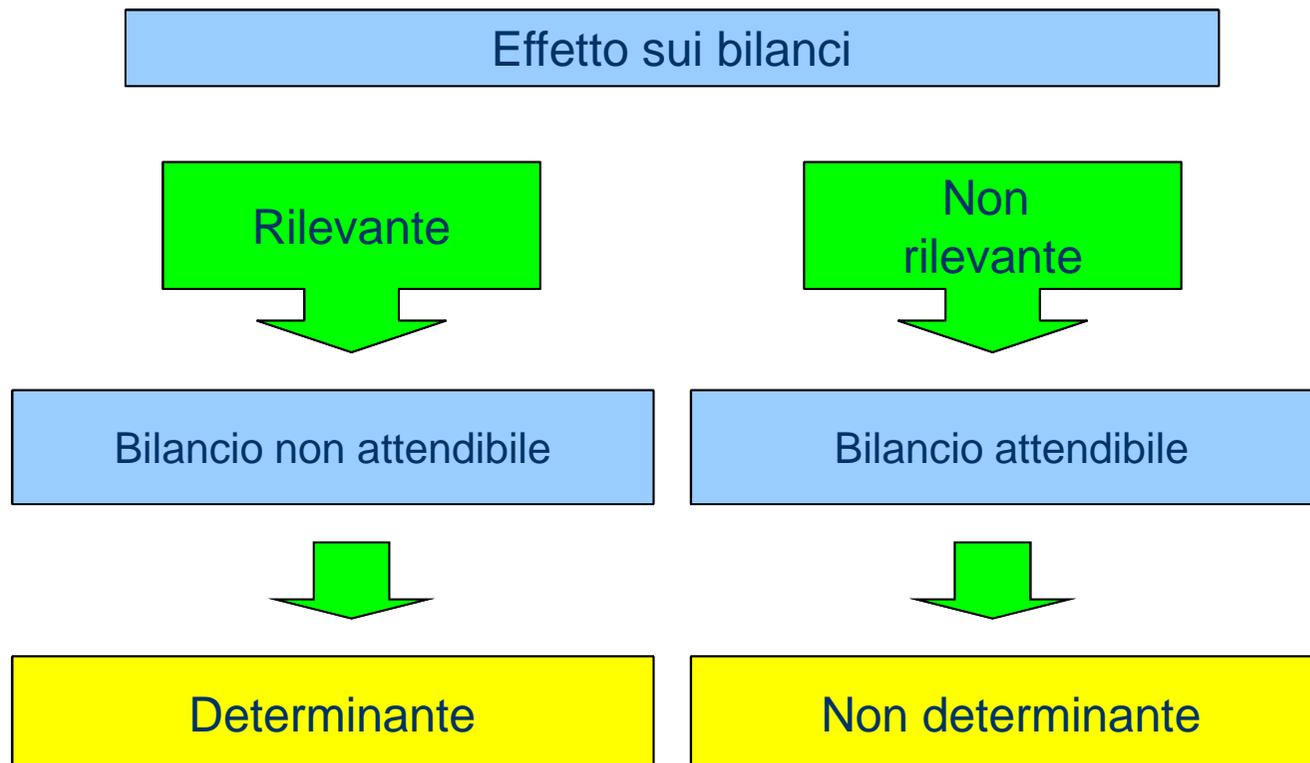
L'errore contabile: profili civilistici

Il cambiamento di stima non è un errore

OIC 29
Par. C.II
(bozza
aggior.to)

La stima di un credito può subire variazioni nel momento in cui si viene a conoscenza di nuove ulteriori informazioni sullo stato di solvibilità del debitore

L'errore contabile: profili civilistici



L'errore contabile: correzione

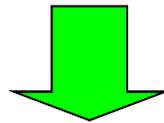
Correzione dell'errore

Regola generale

Un errore commesso in esercizi precedenti deve trovare tempestiva correzione nell'esercizio in cui esso viene individuato. Ciò vale sia per errori non determinanti, sia per errori determinanti.

L'errore contabile: correzione

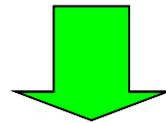
Principio di continuità dei
valori di bilancio



Valori del bilancio di chiusura di un esercizio
=
Valori del bilancio di apertura dell'esercizio successivo

L'errore contabile: aspetti civilistici e fiscali

Principio di continuità dei
valori di bilancio

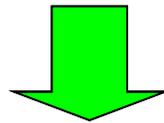


No - rettifica saldi iniziali di apertura

Si - addebito/accredito a CE

L'errore contabile: correzione

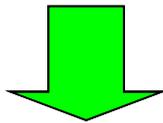
Errore determinante



1. Rettificare l'importo delle riserve esistenti
2. Imputare la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso
3. Correggere i bilanci degli esercizi precedenti

L'errore contabile: correzione

Rettifica riserve esistenti

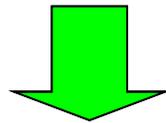


Soluzione non percorribile per diverse ragioni:

- contrasta con il principio per cui tutti i costi/ricavi devono essere rilevati nel C.E.;
- le riserve (utili) si costituiscono con delibera assembleare.

L'errore contabile: correzione

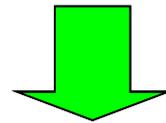
Imputazione a CE
di esercizi precedenti



Errori determinanti,
ma anche tali da rendere nulla o annullabile
la delibera che ha approvato il bilancio

L'errore contabile: correzione

Imputazione a CE
di esercizi precedenti

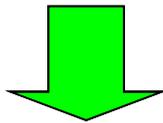


Ai fini dell'esclusione della punibilità per le fattispecie di false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) si prevede che le falsità o le omissioni debbano in via alternativa:

- o non alterare in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società;
- o determinare una variazione del risultato economico di esercizio non superiore al 5%; o determinare una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%;
- "in ogni caso", le valutazioni estimative singolarmente considerate devono differire in misura non superiore al 10% rispetto a quelle corrette.

L'errore contabile: correzione

Correggere i bilanci
di esercizi precedenti



Rifacimento, riapprovazione e deposito del bilancio dell'esercizio
in cui è stato commesso l'errore.

Per il principio dei continuità dei valori,
di quelli successivi sui quali l'errore iniziale produca i suoi effetti.

L'errore contabile: correzione

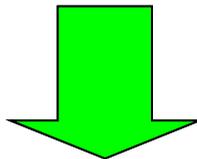
Informativa in
Nota Integrativa

Art. 2427, co. 1, n. 13

La composizione delle voci Proventi e Oneri straordinari
quando il loro ammontare sia apprezzabile

L'errore contabile: implicazioni fiscali

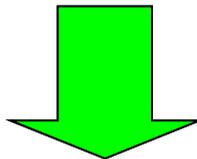
Riferimenti normativi e prassi



1. OIC 29/12/codice civile
2. d.p.r. 917/86, artt. 83, 84, 88, 101 e 109
3. d.p.r. 322/98, art. 2, co. 8 bis;
4. Circolare Agenzia Entrate n. 31/E del 24/09/2013

L'errore contabile: implicazioni fiscali

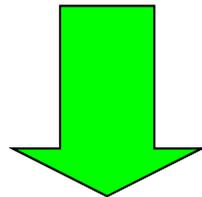
Soggetti interessati



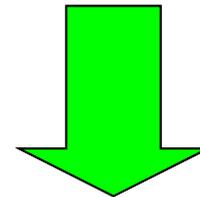
Soggetti che esercitano attività di
impresa in contabilità ordinaria

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Le due ipotesi contemplate



Componente negativo in
E21
per correzione
errore contabile
di anni precedenti



Componente positivo in E20
per correzione
errore contabile
di anni precedenti

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Componente negativo in E21

Non ha immediato rilievo fiscale

Non presenta i presupposti legittimanti per la deduzione delle sopravvenienze passive ex art. 101 Tuir

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Componente positivo in E20

Non ha immediato rilievo fiscale

Non presenta i presupposti legittimanti per la tassazione delle sopravvenienze attive ex art. 88 Tuir

L'errore contabile: implicazioni fiscali

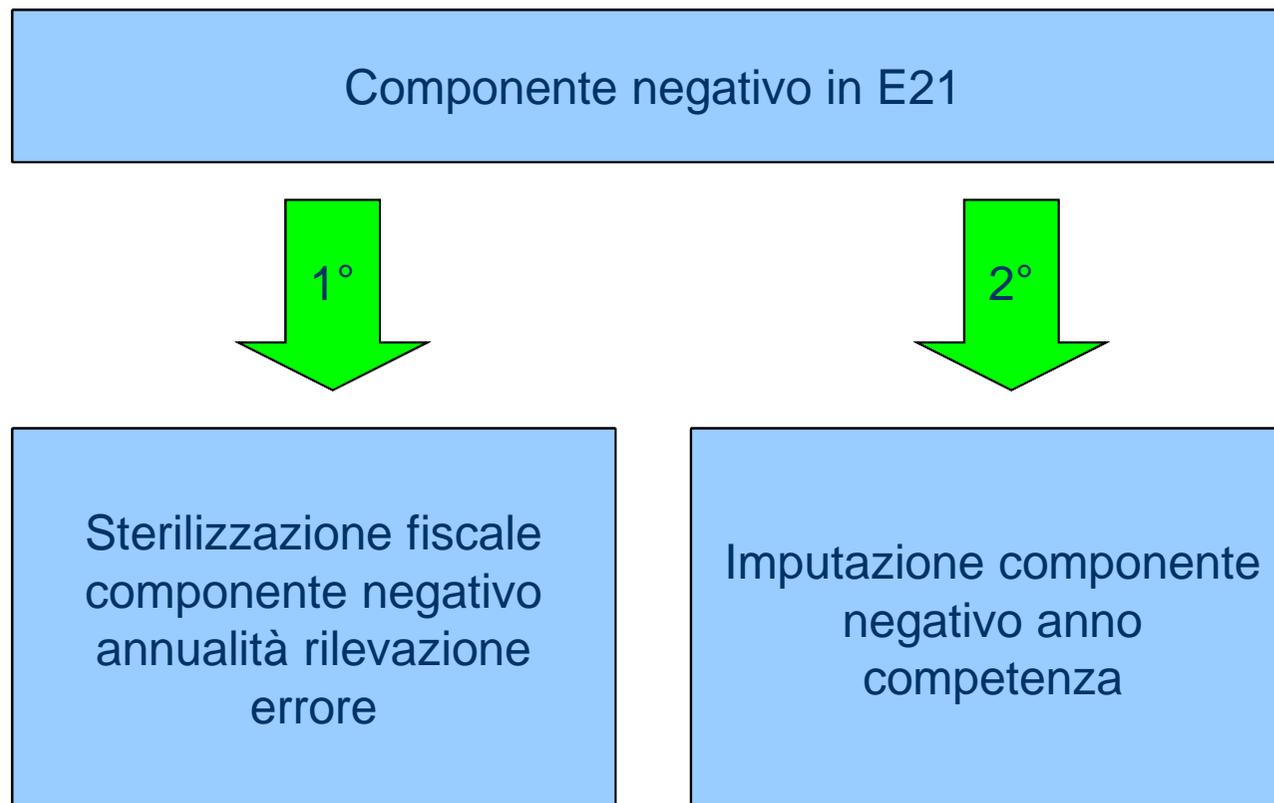
Componente negativo/positivo in E21/E20

Rilevanza fiscale
periodo di competenza

Inderogabilità del

1. principio di competenza
2. principio del divieto della doppia imposizione

L'errore contabile: implicazioni fiscali



L'errore contabile: implicazioni fiscali

Sterilizzazione fiscale componente negativo in E21

Unico 2014



**Variazione in aumento
(Cod. 37)**

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Sterilizzazione fiscale componente negativo in E21

Unico 2014



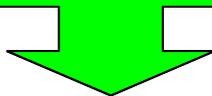
Codice 37

ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione

L'errore contabile: implicazioni fiscali

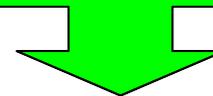
Imputazione componente negativo anno di competenza
(dichiarazione integrativa a favore)

Annualità
emendabile



Entro termine
presentazione dichiarazione
anno successivo

Annualità
non emendabile



Oltre termine
presentazione dichiarazione
anno successivo

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità emendabile)

Unico 2013
Integrativa a favore

Variazione in diminuzione
(Cod. 36)

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità emendabile)

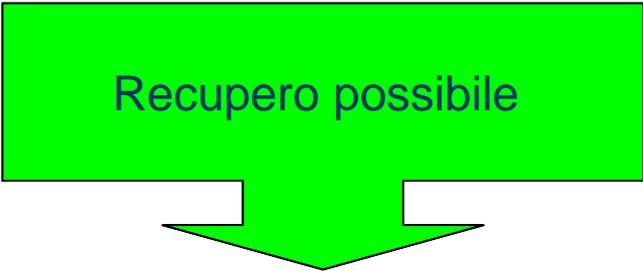
Unico 2013 Integrativa a favore

Codice 36
ammontare dei componenti negativi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati, per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità non emendabile)

Recupero possibile



**Solo per i periodi di imposta ancora
accertabili (art. 43, D.P.R. 600/73)**

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità non emendabile)

Unico 2010
Riliquidazione autonoma
Integrativa a favore

Variazione in diminuzione

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità non emendabile)

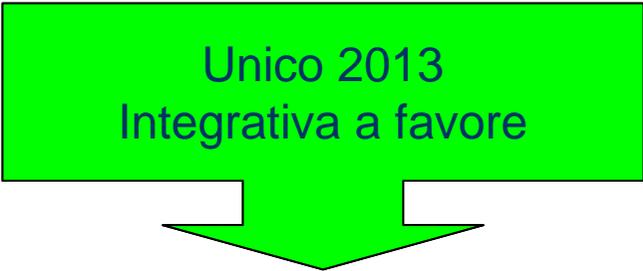
Unico 2011, 2012
Riliquidazione autonoma
Integrativa a favore

**Recepimento risultanze
precedenti variazioni**

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità non emendabile)

Unico 2013
Integrativa a favore

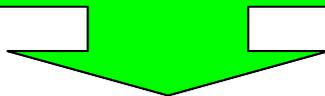


Recepimento risultanze precedenti riliquidazioni
Prospetto errori contabili
(RS 201 – RS 230)

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità non emendabile)

Prospetto
Errori contabili

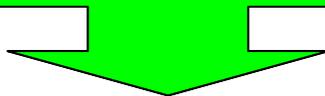


Questo prospetto è utilizzato dai soggetti che, nel rispetto dei principi contabili, hanno proceduto alla correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi nell'esercizio di competenza la cui dichiarazione non è più emendabile ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998

L'errore contabile: implicazioni fiscali

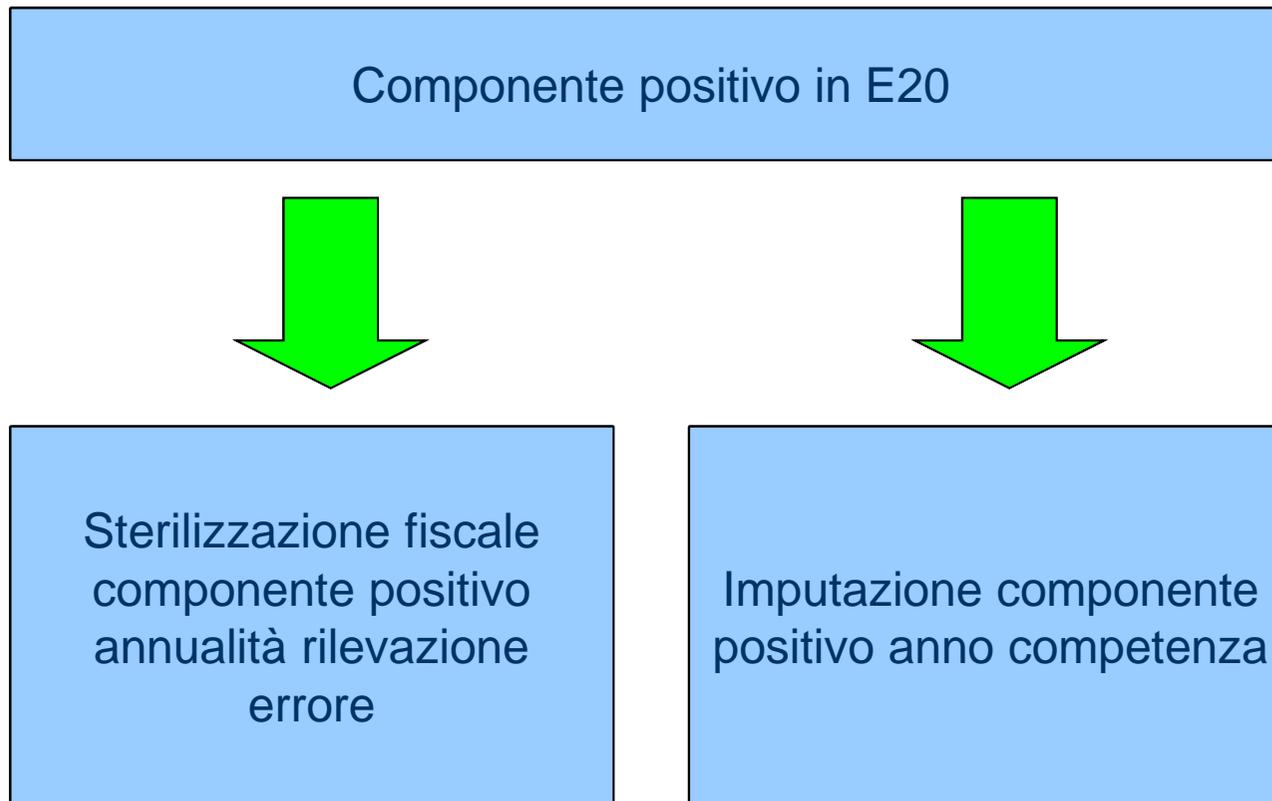
Imputazione componente negativo anno di competenza
(annualità non emendabile)

Prospetto
Errori contabili



Il prospetto ha lo scopo di evidenziare le risultanze delle riliquidazioni dei precedenti periodi di imposta autonomamente effettuate dal contribuente. Si compilano tanti riquadri del prospetto, quanti sono gli anni interessati alle riliquidazioni

L'errore contabile: implicazioni fiscali



L'errore contabile: implicazioni fiscali

Sterilizzazione fiscale componente positivo in E20

Unico 2014

**Variazione in diminuzione
(Cod. 35)**

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Sterilizzazione fiscale componente positivo in E20

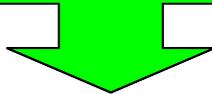
Unico 2014

Codice 35
ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza e contabilizzati, per dare evidenza all'errore, nel conto economico relativo al periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione

L'errore contabile: implicazioni fiscali

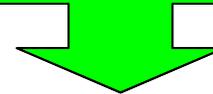
Imputazione componente positivo anno di competenza
(dichiarazione integrativa a sfavore)

Annualità
emendabile



Entro 31/12 del 4° anno
successivo a presentazione
dichiarazione

Annualità
Non emendabile



Oltre 31/12 del 4° anno
successivo a presentazione
dichiarazione

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente positivo anno di competenza
(annualità emendabile)

Unico 2010
Integrativa a sfavore

Variazione in aumento
(cod. 38)

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente positivo anno di competenza
(annualità emendabile)

Unico 2010 Integrativa a sfavore

Codice 38
ammontare dei componenti positivi non imputati nel corretto esercizio di competenza, corrispondente al periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione integrativa, e contabilizzati per dare evidenza dell'errore, nel conto economico relativo a periodi d'imposta successivi

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Imputazione componente positivo anno di competenza
(annualità emendabile)

Unico 2011, 2012, 2013
Integrativa a sfavore

Recepimento risultanze
precedenti integrative

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Componente negativo e positivo in E21/E20
- riferibili alla stessa annualità -

Costi > Ricavi

Integrativa a favore

L'errore contabile: implicazioni fiscali

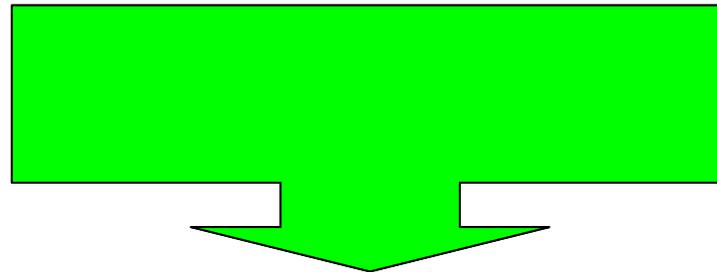
Componente negativo e positivo in E21/E20
- riferibili alla stessa annualità -

Costi < Ricavi

Integrativa a sfavore

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Componente negativo e positivo in E21/E20
- riferibili ad annualità diverse -



**Integrative a favore e a sfavore
a seconda della componente omessa**

L'errore contabile: implicazioni fiscali

Conclusioni

Interrogativi

Titolari di reddito di impresa in semplificata
Titolari di altre categorie di reddito
Unico 2013 integrativo - prospetto errori contabili
Componenti rilevanti per cassa
Termini integrative a favore e a sfavore