

Reddito d'impresa. Gestire le irregolarità dopo i Dm su Oic e Ace

## Spazio all'integrativa per correggere gli errori in bilancio

Non basta l'intervento nel patrimonio netto  
Giorgio Gavelli Fabio Giommoni

Dopo la pubblicazione in Gazzetta ufficiale dei Dm del 3 agosto 2017 su Oic e Ace, imprese e consulenti sono alle prese con gli effetti fiscali delle novità dettate per i bilanci dal decreto legislativo 139/2015. Tra i temi più caldi c'è senz'altro l'imputazione contabile degli errori. Le novità del principio contabile Oic 29, infatti, vanno lette alla luce delle recenti aperture sulle dichiarazioni integrative (decreto legge 193/2016), del principio di derivazione rafforzata per i soggetti Oic diversi dalle microimprese (articolo 83, comma 1bis, Tuir) e delle modifiche Ace. Il principio Oic 29 ha avvicinato la disciplina interna della rilevazione degli errori in bilancio a quella dello Ias 8, differenziando il comportamento da tenere a seconda della rilevanza o meno dell'errore. Un errore «consiste nell'impropria mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili». Detto ciò, secondo il nuovo principio (paragrafo 46), l'errore è rilevante se può - individualmente o insieme ad altri - influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze. La correzione varia a seconda della tipologia dell'errore commesso in esercizi precedenti: 1 se l'errore è rilevante, la correzione è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo, ma vi sono casi in cui sono più appropriate altre componenti del patrimonio netto; 1 se l'errore non è rilevante, la correzione è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. Inoltre, il principio regola l'intervento da apportare ai dati comparativi degli esercizi precedenti, prevedendo alcune semplificazioni quando sia troppo complicato determinare gli effetti di competenza. Sotto l'aspetto fiscale, bisogna ricordare innanzitutto l'estensione ai soggetti Oic della regola in base alla quale «si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente al patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa» (articolo 13-bis del decreto legge 244/2016). Tuttavia, la sistemazione degli errori in campo fiscale transita sempre attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, sia se l'intervento è "a sfavore" del contribuente, sia se è "a favore" (dopo che il decreto legge 193/2016 ha sdoganato la presentazione oltre l'anno successivo). Confermato con la circolare 8/E/2017 il superamento della complessa procedura di recupero descritta dalla circolare 31/E/2013, i temi più dibattuti (e solo in parte risolti dai Dm del 3 agosto) riguardano: 1 la perdurante esigenza di presentare una dichiarazione integrativa in presenza di errori rilevanti, nonostante l'evidenza contabile a patrimonio netto; 1 la possibilità di accogliere anche fiscalmente la correzione a conto economico "fuori competenza" per gli errori non rilevanti, tanto ai fini Ires quanto ai fini Irap; 1 gli effetti, nell'uno e nell'altro caso, ai fini del calcolo dell'agevolazione Ace. Senza dimenticare che, come rilevato da Assonime (circolare 14/2017), sono mutate anche le conseguenze sanzionatorie degli errori di competenza fiscale, per effetto del decreto legislativo 158/2015, che prevede specifiche attenuazioni su cui si attende ancora un inquadramento sistematico da parte dell'agenzia delle Entrate. In ambito Ires/Irap, il Dm del 3 agosto (e la relativa relazione) ha deluso le attese, non trattando esplicitamente l'argomento. Occorre, quindi, rifarsi ai chiarimenti precedentemente dettati per i soggetti Ias - per quanto compatibili - procedendo con l'integrativa. Più puntuale è stato, sotto questo aspetto, il Dm Ace emanato nella stessa data, la cui relazione accompagnatoria tratta, seppur in maniera molto sintetica, degli effetti degli errori rilevanti. Gli esempi L'ERRORE CONTABILE RILEVANTE 01 LA FATTURA «SOPRAVVENUTA» Alfa Spa nel 2017 riceve una fattura di 100.000 euro a conguaglio di una prestazione effettuata da un fornitore nel 2013. Il componente negativo di reddito relativo al maggior costo della fornitura non era stato stanziato nel bilancio al 31 dicembre 2013, per cui in tale bilancio c'è un

errore di competenza 02 | LE SCRITTURE CONTABILI L'organo amministrativo della società ritiene che l'errore sia "rilevante", perciò la correzione viene effettuata, nel corso del 2017, mediante riduzione del patrimonio netto iniziale, con la seguente scrittura: Utili a nuovo a Dato che la società intende ottenere il riconoscimento fiscale della correzione ai fini dell'Ires, verrà iscritto in bilancio anche il credito fiscale (verosimilmente sempre con impatto sul patrimonio netto), con la seguente scrittura (per semplicità non si considera l'Irap): Crediti v/Erario per Ires a Debiti v/fornitori Utili a nuovo 03 L'INTEGRATIVA Per dedurre il maggior costo imputabile all'errore contabile viene inviata nel 2017 una integrativa a favore del modello Unico 2014, con un minor imponibile Ires di 100.000 euro e un maggior credito Ires di 27.500 euro. Il maggior credito Ires viene poi indicato nel quadro DI di Redditi SC 2018 per l'esercizio 2017 04 I RIFLESSI SULL'ACE Seguendo la relazione al Dm 3 agosto, se la società ha beneficiato dell'Ace sull'utile 2013 (rilevante nel 2014, una volta accantonato a riserva), dovrà rettificare anche il quadro Ace di Unico SC 2015, facendo emergere il minor incremento di capitale proprio conseguente al minor utile 2013. Stessa rettifica occorrerà sulle dichiarazioni di tutti gli esercizi successivi in cui la società ha beneficiato dell'Ace. L'ERRORE NON RILEVANTE 2003 2013 100.000,00 27.500,00 27.500 27.500 100.000,00 27.500 Assumendo che nell'esercizio 2017 non vi siano altri crediti Ires, il maggior credito relativo alla correzione dell'errore 2013 viene riportato nel corrispondente rigo nella sezione del quadro RX del modello Redditi SC 2018 27.500 27.500,00 01 LA CONTABILIZZAZIONE Se l'errore viene ritenuto "non rilevante", l'iter fiscale per dedurre il maggior costo nel 2013 è identico. Ma, secondo l'Oic 29, la correzione va contabilizzata nel 2017 iscrivendo un componente negativo a conto economico di 100.000 euro (nonché un componente positivo per il maggior credito Ires di 27.500 euro) 02 IL MODELLO REDDITI In Redditi SC 2018 si dovrà effettuare una variazione in aumento di 100.000 euro per il costo non deducibile per competenza e una variazione in diminuzione di 27.500 euro per la sopravvenienza da imposte anni precedenti, non imponibile. In caso di errore "non rilevante", stando a quanto pare desumersi dalla relazione al Dm 3 agosto, non si dovrebbe ricalcolare l'Ace dal 2014