

# RESTATEMENT DI ESERCIZI PRECEDENTI ED IMPATTO CONTABILE E FISCALE SUI BILANCI SUCCESSIVI



Gabriella MANELLA

Dottore Commercialista in Ancona

Mauro SEBASTIANELLI

Dottore Commercialista in Ancona

*Il restatement dei bilanci di esercizi precedenti, sia esso originato dalla correzione di errori contabili, ovvero da applicazioni contabili retroattive dei principi contabili (domestici e IFRS), porta con sé implicazioni nella redazione dei bilanci degli esercizi successivi. In particolare, con il presente elaborato, senza pretesa di esaustività, verranno affrontati il trattamento contabile e fiscale, sia per i soggetti che adottano gli standard internazionali sia per quelli che adottano quelli domestici, delle rettifiche apportate a bilanci di esercizi precedenti che hanno un impatto sui bilanci successivi.*

1

## PREMESSA

Nella pratica professionale, spesso accade che ci si trovi di fronte alla correzione di errori "scoperti" in esercizi successivi rispetto a quello in cui sono stati commessi. Il professionista, pertanto, si trova a dover valutare, *in primis*, l'entità dell'errore e, in base ad essa, e ad altri fattori, applicare il metodo più appropriato per porvi rimedio.

La tematica è stata considerata di grande rilievo da parte degli *standard setter* sia nazionale che internazionale, tant'è che sia in ambito IFRS che in ambito OIC, esistono principi "dedicati" alla correzione degli errori contabili<sup>1</sup>. Le modifiche apportate sia al bilancio di com-

missione dell'errore che a quello nel quale l'errore viene rilevato e corretto, implicano delle conseguenze anche ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, con conseguente necessità di presentare modelli dichiarativi integrativi e, in caso di integrative a sfavore, la necessità di applicare sanzioni, fruendo, eventualmente di strumenti deflativi del contenzioso.

Le modifiche contabili che implicano il *re-statement* dei bilanci, possono derivare anche da applicazioni retroattive dei principi contabili, che implicano la necessità, per il redattore, di riesprimere i precedenti bilanci, con le conseguenti tematiche di rilevanza fiscale delle modifiche.

Nel presente elaborato, senza pretesa di esaustività, vengono affrontati gli aspetti contabili e fiscali, sia per i soggetti OIC *adopter* che per

1 Come nel prosieguo verrà ampiamente illustrato, trattasi dello IAS 8 e dell'OIC 29.

quelli IAS *adopter*, del *restatement* dei bilanci di esercizi precedenti.

2

## TRATTAMENTO CONTABILE IFRS DEI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI IMPUTATI A SEGUITO DI *RESTATEMENT*

Una delle caratteristiche di fondo di una corretta informativa finanziaria, sia in base ai principi contabili internazionali sia nel rispetto di quelli nazionali, è costituita dalla **comparabilità** dei bilanci presentati; ovvero, dalla chiara indicazione dell'esistenza di particolari situazioni che rendono i dati relativi all'esercizio in chiusura non pienamente confrontabili con quelli dell'esercizio precedente. Ciò che ne consegue, di norma, è che le modifiche nei principi contabili e la correzione di errori contabili pregressi richiedono la rielaborazione dei dati relativi all'esercizio precedente in modo che sia garantita la comparabilità tra i dati messi a confronto. Questa procedura di rielaborazione – nella prassi definita come "*restatement*" – presenta delle indubbe complessità in tutti quei casi in cui, non trattandosi di mere riclassifiche tra dati patrimoniali (o anche tra poste economiche) volte ad una migliore rappresentazione delle specifiche componenti nei due bilanci, si vengano a determinare anche impatti sui risultati degli esercizi precedenti e, di conseguenza, modifiche nel patrimonio netto iniziale dell'esercizio in chiusura. Procedura, questa, che può risultare articolata e laboriosa al punto che entrambi gli IFRS e gli OIC, proprio per ovviare alle difficoltà di rideterminazione dei dati dei precedenti bilanci, in determinate circostanze, consentono l'utilizzo di approcci semplificati o alternativi.

## Modifica nei principi contabili adottati – IFRS

Per quanto riguarda i bilanci redatti in base ai principi contabili internazionali, il trattamento delle modifiche nei principi contabili e delle correzioni di errori relativi agli esercizi precedenti è disciplinato dallo **IAS 8**; oltre a queste due fattispecie, sostanzialmente comparabili nelle caratteristiche e nel trattamento alle analoghe situazioni regolate dai principi nazionali, negli IFRS si fa riferimento ad un particolare *restatement* di bilancio, a seguito di una *business combination*, di cui si parlerà meglio di seguito. Nel rispetto dei principi contabili internazionali, un'entità deve mantenere uniformità nella presentazione e classificazione delle voci di bilancio tra un esercizio e l'altro, salvo in presenza di un nuovo principio – o di un emendamento al principio o di una nuova specifica interpretazione – che richieda un cambiamento nei criteri di presentazione di una o più poste di bilancio; oppure, come evidenziato dallo IAS 8<sup>2</sup>, laddove la modifica nei criteri adottati (ad esempio, l'utilizzo di un diverso metodo di valutazione delle rimanenze di magazzino) consenta di fornire informazioni più attendibili e rilevanti in termini di rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, economica o dei flussi finanziari; situazione questa che può derivare da un cambiamento nell'operatività dell'impresa, ad esempio a seguito di un'importante acquisizione, oppure da un riesame del bilancio che evidenzi come l'utilizzo di un diverso criterio di valutazione o anche una diversa modalità di classificazione risulti più appropriato.

Di norma, **le modifiche nei principi contabili devono essere applicate in modo retroattivo**, a meno che non siano dovute ad un nuovo principio o ad un'interpretazione che disciplini in modo specifico i criteri da utilizzare per la sua prima adozione.

2 IAS 8, § 14, b).

A titolo esemplificativo, basti pensare alla possibilità di scegliere tra le diverse modalità di prima applicazione dei principi IFRS 15 sui ricavi e IFRS 9 sugli strumenti finanziari, adottati obbligatoriamente dal 1° gennaio 2018: proprio in considerazione delle complessità di adeguamento alle nuove disposizioni, entrambi i principi, oltre all'utilizzo di una metodologia retrospettiva piena, consentivano in alternativa il ricorso a specifiche regole di transizione semplificate. In sintesi, era prevista la possibilità di determinare gli effetti del cambiamento alla data di transizione – secondo modalità e logiche meglio definite nei rispettivi principi – e di correggere di conseguenza le riserve di patrimonio netto al 1° gennaio 2019, senza procedere alla rideterminazione delle varie poste dei bilanci comparativi. Si è trattato di indubbie semplificazioni dell'attività diretta all'implementazione di questi nuovi e articolati principi, e per questo ampiamente utilizzate dalle imprese IFRS *adopter*, a scapito, però, della comparabilità del bilancio 2018 con quello del precedente esercizio, solo parzialmente mitigata dall'ampia informativa da riportare nelle note esplicative. In questi casi, la risultante modifica dei valori del patrimonio netto iniziale – determinata tenendo anche conto degli impatti fiscali sottostanti, secondo quanto meglio illustrato nei successivi paragrafi dedicati agli impatti fiscali dei *restatement* dei bilanci IFRS – è stata rilevata come riduzione o incremento degli utili portati a nuovo o di un'altra riserva di patrimonio netto ritenuta più appropriata nel caso specifico.

Analogamente, l'entrata in vigore dell'IFRS 16 che a partire dal 1° gennaio 2019 ha radicalmente modificato il trattamento contabile dei contratti di locazione da parte del locatario, ha visto un frequente ricorso ai metodi alternativi di transizione consentiti dal principio: anche in questo caso, nessuna modifica retrospettiva del bilancio comparativo, con conse-

guenti significativi problemi di comparabilità tra i bilanci: l'impatto iniziale della modifica, determinato in modo semplificato, è stato rilevato a rettifica delle riserve di patrimonio netto, nel caso di utilizzo del metodo retrospettivo modificato di cui al § C.8 a) e b)i) del principio; o addirittura senza impatto sul patrimonio netto iniziale, ove prescelto il metodo previsto di cui al § C.8 a) e b)ii), in quanto era ammessa una corrispondenza in termini di valore tra passività da *leasing* e diritto d'uso dei contratti in essere alla data di transizione, salvo la mera riclassifica di ratei e risconti preesistenti. Tuttavia, anche in quest'ultimo caso, pur in assenza di una modifica nell'entità delle riserve di patrimonio, le modalità di riconoscimento dei maggiori valori attribuiti alle immobilizzazioni e ai debiti verso la società di *leasing* rispetto ai saldi in essere al 31 dicembre 2018 hanno richiesto uno specifico intervento del legislatore fiscale nazionale.

Mentre, quindi, nel caso di nuovi documenti IFRS, l'utilizzo del metodo retrospettivo è obbligatorio solo se non esistono specifiche regole di transizione, nel caso di modifiche volontarie la retroattività è di norma obbligatoria, ad eccezione del caso in cui, come si vedrà meglio di seguito, non risulti fattibile determinare gli effetti specifici sui dati del periodo comparativo. Le modifiche volontarie sono di fatto conseguenza di una diversa scelta nel metodo di valutazione di una posta in presenza di più alternative concesse dal principio di riferimento. Per esempio, in determinate circostanze, un'impresa potrebbe ritenere più appropriato presentare i propri investimenti immobiliari al "*fair value*" rispetto al metodo del costo<sup>3</sup>; oppure, magari a seguito dell'acquisizione di più società controllate in un dato esercizio, la controllante potrebbe valutare l'opportunità di iscrivere le partecipazioni con il metodo del patrimonio netto ai fini del suo bilancio separato rispetto al metodo del costo precedentemente adottato.

---

3 È opportuno segnalare che lo IAS 40 che disciplina la valutazione degli investimenti immobiliari precisa che il passaggio da *fair value* a metodo del costo può difficilmente essere interpretato come una "migliore rappresentazione" (IAS 40, § 31).

Per completezza, è opportuno precisare che **non costituisce modifica nei principi contabili il primo utilizzo di un principio contabile che si renda necessario in presenza di operazioni o situazioni che non si siano mai verificate in precedenza**; ad esempio, in tema di partecipazioni, un'impresa potrebbe avere sempre valutato con il metodo del costo le partecipazioni in altre imprese mentre a seguito dell'acquisizione della sua prima società controllata decide di valutarla a patrimonio netto nel suo bilancio separato.

### Correzione di errori relativi ad esercizi precedenti - IFRS

La presenza di **errori "rilevanti"** – concetto che sarà meglio esplicitato di seguito – oppure di errori anche **"irrilevanti" ma commessi intenzionalmente** rende il bilancio non conforme agli IFRS: ove non siano tempestivamente individuati e sanati, questi "errori" devono essere corretti nell'informativa comparativa presentata nel bilancio dell'esercizio in cui sono riscontrati.

Come indicato dallo IAS 8, è opportuno sottolineare che gli errori possono riguardare la rilevazione, la valutazione, la presentazione o anche l'informativa riferita a specifiche voci di bilancio. Peraltro, gli errori non devono essere confusi con le **differenze nelle stime**, cioè con quelle differenze che derivano dall'ottenimento di ulteriori informazioni in un successivo periodo di tempo e che modificano i presupposti su cui si era basata inizialmente una stima: la mancata considerazione del fallimento di un cliente già noto alla data di formazione del bilancio costituisce un errore potenzialmente rilevante; nel caso in cui il fallimento di quel cliente venga invece conosciuto dopo l'approvazione del bilancio, la conseguente integrazione del fondo svalutazione costituisce una modifica nella stima del rischio di perdita

derivante dalla nuova informazione acquisita. Distinzione, questa, facile da comprendere in linea di principio, ma che risulta talvolta di dubbia applicazione all'atto pratico, con impatti peraltro non trascurabili se si considera che, mentre la correzione di un errore determina il *restatement* del bilancio comparativo, la modifica in una stima è imputata nel bilancio dell'esercizio in cui la stessa si realizza. Altro aspetto importato ai fini degli obblighi di *restatement* è la **"rilevanza"** dell'errore involontario. A questi fini lo IAS 8 specifica che le omissioni e le errate misurazioni di voci sono rilevanti *"se potrebbero, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori prendono sulla base del bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o errata misurazione valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o natura della voce, o una combinazione di entrambe, potrebbe costituire il fattore determinante"*<sup>4</sup>. È evidente che le conclusioni al riguardo non sono frutto di applicazione di regole meramente matematiche ma al contrario oggetto di attenta valutazione, di volta in volta, a seconda del contesto e delle circostanze in cui l'errore è individuato. Infine, è necessario comprendere anche le cause dell'errore, laddove, come già peraltro evidenziato, assumeranno un diverso significato gli errori – anche poco rilevanti – commessi intenzionalmente e quindi frutto di frode, rispetto alle imprecisioni involontarie. A titolo esemplificativo, un'impresa potrebbe realizzare solo dopo la chiusura del bilancio 2018 di avere interpretato in modo non corretto il concetto di *revenue recognition* introdotto dall'IFRS 15, con riferimento alla rilevazione *"at a point in time"* rispetto a quella *"over time"* di due distinte obbligazioni insite nelle sue vendite. Di conseguenza, potrebbe rendersi necessario procedere alla correzione retrospettiva dell'entità dei ricavi e delle altre

4 IAS 8, § 5. La definizione di "rilevante" è stata di recente modificata a seguito di appositi emendamenti allo IAS 1 e allo IAS 8 (Regolamento UE 2019/2075 del 20.11.2019), in coerenza con quanto previsto dallo IFRS *Practice Statement 2 – Making Materiality Judgements*, a cui si rinvia.

poste correlate, ivi inclusi gli impatti fiscali sottostanti. Oppure, una capogruppo potrebbe individuare tardivamente alcune imprecisioni nel processo di adeguamento ai principi contabili di gruppo riportato nel *group reporting package* da parte di una neo-controllata, che determinano un errore "rilevante" sui bilanci consolidati già chiusi. Entrambe le fattispecie ipotizzate denotano delle carenze nel sistema di controllo interno dell'impresa e del gruppo coinvolti, pur non evidenziandone una completa inaffidabilità; si tratta di errori materiali con impatti rilevanti ma delimitati dovuti, nel primo caso, anche alla complessità del nuovo IFRS 15 e, nel secondo caso, alla recente acquisizione di una controllata, che giustifica parzialmente la carenza di controllo da parte del *management* della controllante.

Diverso è, invece, il caso di un'errata imputazione a Conto economico – diretta a migliorare i risultati di bilancio – di vendite in presenza di clausole contrattuali che prevedano l'impegno al riacquisto dei beni non venduti dalla controparte; fattispecie che viene individuata nell'esercizio successivo quando sono oggetto di riscontro anomali "resi" della controparte. È evidente che laddove un errore derivi da "frode", indipendentemente dalla rilevanza in termini quantitativi dell'errore, le conseguenze andranno al di là dei problemi connessi al doveroso *restatement* del bilancio.

Per completezza si segnala che **gli errori non intenzionali e non rilevanti** sono rettificati, in funzione della loro natura, nel Conto economico dell'esercizio di individuazione senza procedere ad alcuna rideterminazione dei dati del bilancio già chiuso.

### Impatti del *restatement* sul bilancio IFRS

Come già più volte evidenziato, salvo il caso di specifiche regole di transizione per nuovi principi o interpretazioni, le modifiche nei

principi contabili e la correzione degli errori commessi nei precedenti esercizi devono essere rilevate con modalità retrospettiva. In pratica, un nuovo principio contabile deve essere applicato anche alle transazioni avvenute negli esercizi precedenti a quello in cui si verifica il cambiamento, come se le sue regole fossero sempre state adottate.

Per quanto riguarda gli errori, invece, il *restatement* avrà l'obiettivo di eliminarne a ritroso tutti gli effetti allo scopo di presentare saldi di bilancio corretti. Pertanto, in caso di *restatement* dovranno essere rivisti i saldi di apertura delle attività e passività e del patrimonio netto del precedente esercizio, prima di rettificare, nel rispetto del principio della competenza, i saldi economici e patrimoniali dell'esercizio comparativo; le rettifiche includeranno anche gli impatti fiscali, che dovranno essere attentamente valutati tenendo conto delle disposizioni applicabili nello specifico contesto; il patrimonio netto dell'esercizio precedente così rideterminato costituirà il patrimonio netto iniziale dell'esercizio corrente.

In termini di redazione del bilancio, il *restatement* richiede una **rivisitazione di tutti i prospetti relativi al precedente esercizio**: oltre a riesporre la situazione patrimoniale ed economica dell'esercizio precedente (ivi incluse, ove applicabile, le componenti del Conto economico complessivo) sarà infatti necessario apportare le opportune rettifiche sia al prospetto dei movimenti del patrimonio netto sia ai flussi del Rendiconto finanziario influenzati dalle modifiche intervenute. Inoltre, con riferimento alla sola situazione patrimoniale e finanziaria sarà necessario presentare anche i dati relativi all'inizio dell'esercizio precedente. In pratica, la situazione patrimoniale si presenterà a tre colonne: anno corrente, anno precedente e inizio dell'anno precedente<sup>5</sup>: il terzo Stato patrimoniale è richiesto in tutti i casi in cui l'applicazione o la rideterminazione retroattiva abbia un impatto significativo sull'informativa

---

5 IAS 1, Presentazione del bilancio, § 40A.

riportata nel prospetto patrimoniale riferito all'inizio del precedente esercizio, mentre non sarà necessario inserire commenti relativi a questi saldi nell'ambito delle note esplicative. In aggiunta alla sistemazione di tutti i prospetti riferiti al bilancio comparativo – rettifica questa che viene palesata, nella prassi, con l'indicazione "riesposto" o "restated" nelle colonne relative ai dati comparativi – è richiesta un'ampia informativa nelle note esplicative<sup>6</sup>: a seconda dei casi dovranno essere opportunamente descritti la natura del nuovo principio contabile e i criteri di transizione utilizzati; la motivazione che ha portato a modificare volontariamente un principio e le considerazioni che ne determinano la maggiore appropriatezza; la natura dell'errore commesso in un esercizio precedente. In tutti i casi, le specifiche informazioni descrittive saranno corredate da un'appropriata disamina quantitativa, in modo che risulti chiaramente indicata l'entità della rettifica apportata a ciascuna voce di bilancio, patrimoniale, economica ma anche di flusso, riferita sia alla data iniziale sia alla data di chiusura del precedente esercizio, rispetto ai dati originariamente pubblicati. Nel caso esemplificato di errore di applicazione dell'IFRS 15 individuato nel corso del 2019 (e di transizione non retrospettiva al nuovo principio) sarà necessario determinare l'impatto dell'errata interpretazione sulla rettifica apportata al patrimonio netto in essere al 1° gennaio 2018 in sede di transizione e poi sul risultato dell'esercizio 2018 e sui relativi saldi patrimoniali, ivi inclusi gli impatti fiscali correlati.

È opportuno sottolineare che lo IAS 8 consente un **esimente** a quanto sopra descritto nel caso in cui non risulti fattibile determinare gli effetti specifici sugli esercizi comparativi: e questo sia in caso di modifica nei principi contabili sia in caso di correzione di errori dei precedenti esercizi. Tuttavia, proprio per gli obiettivi che intende raggiungere, il principio raccomanda di procedere comunque all'ap-

plicazione retroattiva nella misura in cui la stessa risulti possibile, e quindi anche in modo parziale, e solo quando non sia possibile effettuare alcun tipo di ricostruzione retrospettiva ammette il ricorso alla **modalità prospettica**. Facendo riferimento al caso già menzionato di valutazione a *fair value* di investimenti immobiliari, in precedenza iscritti al costo, potrebbe risultare impraticabile la determinazione retroattiva del *fair value* di quei beni nei precedenti esercizi mentre è disponibile il valore riferito alla fine del precedente esercizio; in questo contesto, il bilancio comparativo non potrà essere riesposto, per indisponibilità dell'impatto sul rispettivo saldo di apertura, e il *restatement* si limiterà alla rettifica cumulativa del patrimonio netto iniziale dell'esercizio corrente; solo ove non sia determinabile in modo ragionevole neanche il valore degli immobili (o di alcuni di essi) alla data di apertura dell'esercizio corrente sarà consentita l'applicazione prospettica del nuovo criterio di valutazione.

In questi casi, tuttavia, l'informativa di bilancio dovrà dare ampia evidenza delle motivazioni che hanno reso impossibile o realizzabile solo in modo parziale l'applicazione della metodologia retrospettiva.

### *Restatement e business combinations*

L'IFRS 3 consente di allocare in maniera provvisoria il differenziale connesso ad una "*business combination*" nell'esercizio dell'acquisizione, previa espressa indicazione dell'utilizzo di questa facoltà in Nota integrativa<sup>7</sup>. Tuttavia, entro dodici mesi – e quindi in genere entro la chiusura del successivo esercizio, a meno di pubblicazione di bilanci infrannuali – si dovrà procedere all'allocazione definitiva del prezzo della *business combination*, procedendo anche al *restatement* del bilancio comparativo. A titolo esemplificativo, nell'esercizio di acquisi-

6 IAS 8, §§ 39 e 49.

7 IFRS 3, Aggregazioni aziendali.

zione il sovrapprezzo è attribuito integralmente e provvisoriamente ad avviamento, mentre nell'esercizio successivo si individua il valore da attribuire alla "customer relationship" e alla relativa fiscalità differita, con allocazione ad avviamento del solo differenziale residuale: il bilancio comparativo dovrà essere rettificato correggendo il valore dell'avviamento ed inserendo quelli dell'*intangible* e del fondo imposte differite, mentre il risultato dello stesso periodo sarà rettificato per tenere conto della quota di ammortamento dell'attività immateriale e del *reversal* del fondo imposte differite.

3

### TRATTAMENTO CONTABILE OIC DEI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI IMPUTATI A SEGUITO DI RESTATEMENT

Per quanto riguarda i bilanci redatti in base ai principi contabili nazionali, il trattamento delle modifiche nei principi contabili e delle correzioni di errori relativi agli esercizi precedenti è disciplinato dall'**OIC 29**<sup>8</sup>. Questo principio è stato radicalmente modificato con la riforma del 2016 che, eliminando la sezione "oneri e proventi straordinari", ha aperto la strada alle modifiche dell'entità del patrimonio netto iniziale (oltre che alla rettifica a soli fini comparativi del bilancio del precedente esercizio); precedentemente, il patrimonio netto era movimentato solo a fronte della destinazione del risultato e degli apporti dei soci, salvo leggi di rivalutazione straordinaria o altre situazioni comunque particolari.

Le disposizioni dell'OIC 29 in materia di modifica dei principi contabili e di correzione degli errori dei precedenti esercizi sono sostanzialmente allineate a quanto riportato dallo IAS 8, cui si farà di seguito rinvio, mentre saranno

sottolineate le differenze esistenti tra i due set di principi contabili.

### Modifica nei principi contabili adottati - OIC

Il legislatore nazionale si limita ad indicare che i criteri di valutazione non possano essere modificati da un esercizio all'altro, salvo in casi eccezionali, adeguatamente motivati e descritti in Nota integrativa. L'OIC 29, sostanzialmente in linea con le indicazioni dello IAS 8, suddivide le modifiche nei principi contabili tra **obbligatorie** (derivanti, cioè, dall'introduzione di nuovi principi contabili da parte del legislatore e/o dello *standard setter*), e modifiche "**volontarie**", ammettendo queste ultime solo nel caso in cui rispondano a esigenze di una migliore rappresentazione in bilancio dei fatti e delle operazioni aziendali.

Per quanto riguarda l'introduzione di nuovi principi, basta fare riferimento alla riforma del 2016 che ha determinato un cambiamento generalizzato dei criteri adottati fino ad allora – e un parziale avvicinamento ai principi contabili internazionali – e che proprio per la sua ampiezza e complessità consentiva l'utilizzo facoltativo di una transizione prospettica, per alcune fattispecie delimitate, e criteri in parte semplificati per l'applicazione della metodologia retrospettiva negli altri contesti.

Per quanto riguarda i cambiamenti "volontari", anche ai fini OIC si tratta di modifiche nelle metodologie di valutazione adottate in presenza di comportamenti alternativi consentiti. Ad esempio, ai fini della redazione del bilancio consolidato, con riferimento ai contratti di *leasing*, i principi nazionali pur privilegiando l'applicazione della metodologia finanziaria accettano l'utilizzo di quella patrimoniale, in quanto richiesta dal legislatore per la redazione dei bilanci civilistici<sup>9</sup>. Un eventuale

8 OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

9 Nel mese di dicembre 2019 l'OIC ha pubblicato una specifica *Survey* sul tema del *leasing* in vista di una sua possibile successiva iniziativa volta a promuovere una modifica del piano regolamentare vigente.

passaggio alla metodologia finanziaria, che di per sé, evidentemente, risulta più appropriata, costituisce una modifica di principio da rilevare in modo retroattivo: sarà necessario rideterminare il consolidato comparativo come se la metodologia finanziaria fosse sempre stata applicata e non solo, quindi, limitarsi alla quantificazione del relativo impatto sui contratti in essere all'inizio dell'esercizio. Ricostruzione questa sicuramente complessa in caso di ampio ricorso ai *leasing* da parte delle società del gruppo e che potrebbe rendere necessario il parziale ricorso all'**esimente** prevista anche dagli OIC: in linea con gli IFRS, i principi nazionali ammettono l'utilizzo di soluzioni retrospettive parziali o, se del caso, prospettiche per i casi in cui non risulti possibile o sia eccessivamente oneroso calcolare in modo completo l'effetto pregresso della modifica nei principi contabili.

### Correzione di errori relativi ad esercizi precedenti - OIC

Secondo quanto previsto dall'OIC 29, gli **errori** consistono in improprie o mancate applicazioni di un principio contabile, ove le informazioni e i dati necessari ad una sua corretta applicazione siano già disponibili nel momento in cui sono commessi; definizione questa sostanzialmente in linea con lo IAS 8 e che ricomprende errori matematici, erronee interpretazioni e negligenze. Inoltre, anche secondo gli OIC, gli errori rilevanti rendono necessario il *restatement* del bilancio mentre quelli non rilevanti sono imputati a Conto economico nell'esercizio in cui sono individuati. Secondo l'OIC 29, con una definizione in parte sovrapponibile a quella dello IAS 8, un errore è "**rilevante**" se può "*individualmente o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimen-*

*sione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze*"<sup>10</sup>.

A ben vedere, anche con riferimento al trattamento degli errori le indicazioni degli OIC sono sostanzialmente coerenti con quanto indicato dai principi contabili internazionali e già esaminato nei precedenti paragrafi, ivi inclusa la differenza tra errori e modifiche nelle stime. L'unico disallineamento – più apparente che reale – è riconducibile al fatto che lo IAS 8 considera espressamente come errori "gravi" anche quelli irrilevanti se gli stessi sono intenzionali; aspetto questo non ripreso dagli OIC, anche se, a parere degli scriventi, l'**intenzionalità dell'errore è ricompresa nella valutazione richiesta circa la "natura" dell'errore**. Inoltre, l'OIC 29 riporta un breve riferimento – non presente nello IAS 8 – alla possibilità che alcuni errori, per la loro natura, possano rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio; il principio, tuttavia, non approfondisce la tematica, di natura strettamente giuridica<sup>11</sup>, anche se, evidentemente, in queste situazioni il bilancio di quell'esercizio dovrà essere predisposto *ex novo* ed assegnato ad una nuova approvazione da parte dell'assemblea.

### Impatti del *restatement* sul bilancio OIC

Come in parte già evidenziato, le regole previste per la correzione retrospettiva degli errori e per l'applicazione dei nuovi o modificati principi contabili sono sostanzialmente in linea con quanto previsto dagli IFRS, ivi inclusa la **preferenza per l'adozione della metodologia retrospettiva** (in assenza di regole specifiche previste dai nuovi documenti OIC), e l'utilizzo prioritario di soluzioni retrospettive parziali rispetto a soluzioni esclusivamente in chiave prospettica.

L'applicazione della metodologia retrospettiva piena, comporterà la rideterminazione e pre-

10 OIC 29, § 46.

11 OIC 29, § 53.

sentazione dei **tre prospetti comparativi** (Stato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario "riesposti"); a differenza di quanto indicato dagli IFRS non è richiesta la presentazione del terzo Stato patrimoniale, differenza che costituisce però una mera semplificazione dei documenti da pubblicare, visto che un'appropriate correzione del bilancio dell'esercizio precedente presuppone comunque una rideterminazione della situazione patrimoniale relativa alla data di apertura dello stesso.

Nel caso prima esemplificato del passaggio alla rilevazione dei *leasing* in base alla metodologia finanziaria, sarà necessario rettificare il patrimonio netto in essere alla data iniziale dell'esercizio comparativo e poi i saldi patrimoniali ed economici del bilancio comparativo, tenendo conto degli impatti fiscali in termini esclusivamente di imposte differite, visto che la modifica è relativa al bilancio consolidato. Laddove, invece, il *restatement* del bilancio comparativo nel suo complesso – o anche del solo patrimonio netto iniziale dell'esercizio corrente – sia riferito al bilancio civilistico la determinazione degli effetti fiscali, dovrà fare riferimento, evidentemente, alle disposizioni applicabili per i bilanci redatti in base ai principi contabili nazionali.

Infine, **l'informativa di bilancio** richiesta dagli OIC è allineata a quanto già esaminato nel precedente paragrafo sui bilanci IFRS; chiaramente, l'informativa di tipo quantitativo risulterà più semplice in quanto non sarà necessario presentare prospetti di riconciliazione riferiti ai saldi patrimoniali di apertura del precedente esercizio.

4

## DISCIPLINA FISCALE IRES ED IRAP DEI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI IMPUTATI A SEGUITO DI *RESTATEMENT* DI SOGGETTI IFRS

### Correzione di errori contabili

Come sopra evidenziato, lo IAS 8 prevede due modalità di correzione degli errori con-

tabili: la prima, detta **retroattiva**, risulta applicabile nella generalità dei casi, mentre la seconda, detta **prospettica**, è applicabile soltanto in via residuale.

Nel dettaglio, quale regola generale e salvo il caso in cui ciò non sia fattibile, un errore di un esercizio precedente deve essere corretto mediante la determinazione retroattiva dei valori, che *"consiste nel correggere la rilevazione, la valutazione e l'informativa concernente gli importi di elementi del bilancio come se l'errore di un esercizio precedente non fosse mai avvenuto"*. Gli errori rilevanti commessi in esercizi precedenti devono, invece, essere corretti retroattivamente nel primo bilancio autorizzato alla pubblicazione dopo la loro scoperta: la correzione trova evidenza nell'informativa comparativa presentata.

Lo IAS 8 stabilisce, quindi, espressamente che, laddove venga applicata la determinazione retroattiva, la correzione di un errore di un esercizio precedente **non incide** sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto. La contropartita contabile della rettifica dei saldi di apertura di attività e passività è rilevata a patrimonio netto, solitamente nella voce "Utili portati a nuovo", con indicazione nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto (IAS 1).

La correzione di un errore di un esercizio precedente ha effetto sul Conto economico dell'esercizio in cui viene scoperto soltanto laddove *"non sia fattibile determinare gli effetti specifici dell'esercizio interessato ovvero l'effetto cumulativo dell'errore"*, fattispecie in cui l'errore deve essere corretto *"prospetticamente a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile"*, cioè iscrivendo la contropartita a Conto economico. Come sopra evidenziato, occorre considerare che **la correzione prospettica rappresenta un'eccezione, da utilizzare in via residuale, esclusivamente nella specifica ipotesi prevista dal principio contabile.**

Una volta analizzata la metodologia prevista dai principi contabili internazionali per la correzione degli errori commessi nei bilanci relativi a precedenti esercizi, è utile approfondire come si applicano i chiarimenti forniti dalla

circ. Agenzia delle Entrate 24.9.2013 n. 31 con riferimento ai soggetti IAS *compliant*.

Come noto, sia l'art. 2423-*bis* c.c., sia il *framework* IAS/IFRS stabiliscono che nella redazione del bilancio si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Sul piano fiscale, il principio di competenza rileva *in primis* per effetto del principio di derivazione del reddito dall'utile di bilancio contenuto nell'art. 83 del TUIR.

Il principio di competenza è rilevante anche con riferimento ai soggetti IAS, ancorché, le disposizioni dei commi 1 e 2 dell'art. 109 del TUIR non siano più applicabili a seguito delle modifiche apportate dalla L. 244/2007 (Finanziaria 2008). Tali modifiche hanno, infatti, ridefinito i confini del principio di competenza in base alle norme contenute negli *standard* internazionali, con l'obiettivo di rafforzare la derivazione dal bilancio.

Ciò detto il principio di competenza risulta, in linea di principio, inderogabile, in quanto risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione degli elementi reddituali in un periodo di imposta o in un altro. In questa ipotesi, la natura reddituale della correzione, ai fini fiscali, comporta l'applicazione della disposizione di cui all'art. 109 comma 4 del TUIR, secondo cui "*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali*".

La circ. Agenzia delle Entrate 28.2.2011 n. 7 ha precisato che, sotto questo profilo, non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata, non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale.

La circ. 31/2013 ha, quindi, chiarito che i **componenti di natura reddituale** (negativi o positivi), **che emergono in bilancio a seguito**

**della correzione di errori contabili** e che – per i soggetti IAS *adopter* – sono imputati a Stato patrimoniale (o, solo in ipotesi residuale, a Conto economico), **non possono assumere immediato rilievo fiscale**, in quanto non presentano i presupposti legittimanti:

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

Pertanto, il contribuente dovrà/potrà, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione, sterilizzare sul piano fiscale il predetto componente. Naturalmente, anche in questo caso, nel periodo d'imposta di competenza (nel quale è stato commesso l'errore) potrà poi essere recuperata la deduzione del componente negativo e dovrà essere assoggettato a tassazione il componente positivo secondo le modalità previste dalla circ. 31/2013, con riferimento alle quali non si registrano differenze sostanziali rispetto ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile e ai principi contabili OIC.

Per quanto attiene, infine, le modalità pratiche di correzione degli errori, si rimanda alla seconda parte del seguente paragrafo.

## Cambiamenti di principi contabili

Quando il *restatement* deriva dal cambiamento di principi contabili, con effetto retroattivo, il DM 1.4.2009 n. 48 (c.d. Regolamento IAS) prevede che in caso di cambiamento di IAS già adottati, che comportino una diversa qualificazione e/o valutazione rispetto a quelle che avevano in precedenza assunto rilevanza fiscale, si applichi il regime della *First Time Adoption* (FTA) delineato dall'art. 13 del DLgs. 38/2005<sup>12</sup>.

12 "1. Le disposizioni degli articoli 83 e 109, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificati dall'articolo 11 del presente decreto, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili internazionali.

Pertanto, l'introduzione di nuovi principi contabili internazionali o il cambiamento di quelli in essere, che comporti una diversa valutazione, una diversa qualificazione delle operazioni in essere e/o una diversa valutazione degli elementi patrimoniali e reddituali, viene ricondotta al **regime fiscale delineato per la FTA** (art. 13 del DLgs. 38/2005) e **delle operazioni pregresse** (art. 1 comma 1 del DM 30.7.2009<sup>13</sup>).

Inoltre, l'art. 1 comma 4 del DM 30.7.2009 prevede che il regime delle operazioni pregresse si applichi anche in caso di cambiamento di principi internazionali già adottati che comporti una diversa valutazione e/o qualificazione degli elementi reddituali e patrimoniali.

Sulla scorta di quanto sopra, in ambiente IAS, l'introduzione di nuovi principi o il cambiamento di quelli esistenti che comporti una qualificazione delle operazioni in esse-

re o una diversa valutazione degli elementi economico-patrimoniali viene trattata, fiscalmente, utilizzando le norme che disciplinano la FTA e le operazioni pregresse.

Al fine di evitare una doppia imposizione e consentire una transizione *soft* in caso di cambiamenti retroattivi di principi contabili, che, come sopraddetto implicano imputazioni a patrimonio netto delle differenze, l'art 13 del DLgs. 38/2005 ha previsto una serie di ipotesi di neutralità (vedi nota 12); qualora il cambiamento non sia fra quelli contemplati dal suddetto articolo, occorre, allora, valutare, sulla base di quanto indicato dall'art. 1 del DM 30.7.2009 che prevede che le stesse rilevino fiscalmente in base al regime applicabile antecedentemente al cambiamento, sancendo, pertanto, l'irrelevanza fiscale dell'adozione di nuovi principi contabili.

Esemplificando, qualora l'applicazione del

---

2. Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione dei beni fungibili passando dai criteri indicati nell'articolo 92, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato dal decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a quelli previsti dai citati principi contabili, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione. Tale disposizione si applica ai soggetti che hanno adottato i suddetti criteri per i tre periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali o dal minore periodo che intercorre dalla costituzione.

3. Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione di cui all'articolo 93 del citato testo unico, passando dal criterio del costo a quello dei corrispettivi pattuiti, possono per tali commesse continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione.

4. Le disposizioni dei commi 2 e 3 si applicano su opzione del contribuente, da esercitare nella dichiarazione dei redditi; detta opzione non è revocabile.

5. Il ripristino e l'eliminazione nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente, di costi già imputati al conto economico di precedenti esercizi e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.

6. L'eliminazione nel passivo patrimoniale, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, di fondi di accantonamento, considerati dedotti per effetto dell'applicazione delle disposizioni degli articoli 115, comma 11, 128 e 141, del testo unico delle imposte sui redditi, non rileva ai fini della determinazione del reddito; resta ferma l'indeducibilità degli oneri a fronte dei quali detti fondi sono stati costituiti, nonché l'imponibilità della relativa sopravvenienza nel caso del mancato verificarsi degli stessi.

7. Le disposizioni del presente decreto hanno effetto anche per i periodi di imposta antecedenti alla prima applicazione dei principi contabili internazionali per quelle imprese che, in tutto o in parte, abbiano redatto conformemente ad essi le relative dichiarazioni; restano salvi gli accertamenti e le liquidazioni d'imposta divenuti definitivi".

13 "Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, a partire da un esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, le modifiche introdotte dall'art. 1, commi 58, 59, 60 e 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, al regime impositivo ai fini dell'IRRES, esplicano efficacia, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio di prima applicazione di tali principi contabili. Tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali. Le disposizioni dei periodi precedenti valgono anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, come modificata dall'art. 1, comma 50, della citata legge n. 244 del 2007".

nuovo IFRS 15 avesse prodotto riserve di patrimonio netto di importo più elevato derivanti da ricavi che dovevano essere contabilizzati negli esercizi antecedenti il 2018, per effetto dell'art. 5 comma 2 del DM 48/2009 che rimanda all'art. 13 del DLgs. 38/2005 avremo, da un punto di vista IRES ed IRAP, le seguenti conseguenze:

- neutralità delle differenti valutazioni (la riserva FTA IFRS 15 non assume rilevanza fiscale);
- necessario accantonamento delle imposte differite al fine di evitare la violazione del principio di cui all'art. 3 del DM 48/2009 (divieto di assenza di tassazione di componenti positivi);
- l'effetto *reversal* delle imposte differite nelle tempistiche in cui, secondo il vecchio principio, i ricavi avrebbero dovuto rilevare.

Esemplificando, invece, l'applicazione del nuovo IFRS 9 sui crediti commerciali che dovesse implicare maggiori accantonamenti al fondo svalutazione crediti, con rilevazione in contropartita di una riserva negativa, poiché dovevano essere accantonati in esercizi precedenti, per effetto dell'art. 5 comma 2 del DM 48/2009 che rimanda all'art. 13 del DLgs. 38/2005, avremo, da un punto di vista fiscale, le seguenti conseguenze:

- neutralità delle differenti valutazioni (la riserva negativa FTA IFRS 9 non assume rilevanza fiscale);
- necessaria imputazione delle imposte anticipate al fine di evitare la violazione del principio di cui all'art. 3 del DM 48/2009 (divieto di assenza di deduzione di componenti negativi): solo ai fini IRES perché ai fini IRAP non rileva;
- *reversal* delle suddette imposte anticipate quando viene utilizzato il fondo svalutazione crediti a fronte di perdite su crediti che presentano i requisiti di deducibilità di cui all'art. 101 del TUIR.

## DISCIPLINA FISCALE IRES ED IRAP DEI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI IMPUTATI A SEGUITO DI RESTATEMENT DI SOGGETTI OIC

### Correzione di errori contabili

Nel disciplinare le modalità di applicazione del c.d. "**principio di derivazione rafforzata**" in capo ai soggetti OIC *adopter*, il DM 3.8.2017 non si è soffermato sulla rilevanza fiscale da attribuire alle correzioni degli errori contabili. Da quanto sopra, *in primis*, deriva che, nei confronti dei soggetti OIC *adopter*, **l'applicazione del suddetto principio non può mai determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori nel periodo d'imposta in cui quest'ultimi sono emersi**, quantomeno a parere dell'Amministrazione finanziaria<sup>14</sup>, in quanto, mancando il rispetto del principio di competenza fiscale (art. 109 del TUIR), non sussisterebbero i presupposti necessari per poter classificare gli stessi, alternativamente, tra le sopravvenienze passive (ai sensi dell'art. 101 del TUIR) o le sopravvenienze attive (ai sensi dell'art. 88 del TUIR).

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 31/2013, con riguardo alle imprese IAS *adopter*, ha avuto modo di precisare che la derivazione rafforzata non può mai determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili, nemmeno quando trattasi di errore non rilevante. Ciò in quanto la correzione è di per sé fuori competenza, atteso che la stessa avviene in un bilancio successivo rispetto a quello di pertinenza.

Tale soluzione, tuttavia, non è condivisa dalla prassi professionale, la quale, in più occasioni<sup>15</sup> ha avuto modo di affermare, con particolare riguardo agli errori "non rilevanti", che data la natura del componente transitato a Conto economico e relativo alla loro correzione (che

14 Circolari Agenzia Entrate 28.2.2011 n. 7 e 24.9.2013 n. 31.

15 Documenti CNDCEC del 7.8.2017, 30.10.2017, 24.4.2018 e 9.8.2019.

non trova più collocazione nell'area straordinaria del Conto economico), sembrerebbe maggiormente conforme al principio di derivazione rafforzata riconoscerne la rilevanza fiscale nel medesimo esercizio di "correzione".

## Cambiamenti di principi contabili

Come ampiamente illustrato nella prima parte del presente elaborato, l'art. 12 comma 1 del DLgs. 139/2015 ha previsto che i soggetti obbligati alla redazione del bilancio d'esercizio secondo le regole del codice civile debbano applicare le novità di carattere contabile a partire dal 1° gennaio 2016 e che tale applicazione debba avvenire secondo un criterio retroattivo, ossia avendo riguardo anche alle operazioni iniziate prima del 2016 che non hanno ancora esaurito i loro effetti nei bilanci precedenti a quello di prima applicazione.

Considerata tale impostazione, il legislatore ha cercato di far coincidere la decorrenza delle novità fiscali con quella delle nuove disposizioni civilistiche. L'art. 13-*bis* comma 5 del DL 244/2016 ha infatti previsto che le disposizioni di coordinamento della disciplina in materia IRES con il DLgs. 139/2015 esplicano efficacia a partire dall'esercizio fiscale successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. Al fine di applicare concretamente quanto disposto, il legislatore ha previsto uno specifico regime transitorio. Innanzitutto, a differenza delle disposizioni civilistiche, per le operazioni iniziate *ante* 2016 che non hanno esaurito i loro effetti nei bilanci precedenti a quello di prima applicazione, si deve continuare a seguire la disciplina fiscale previgente. In altri termini, qualora le nuove qualificazioni contabili diano luogo a diverse impostazioni fiscali, si dovrà comunque continuare ad applicare alle stesse la previgente disciplina fiscale. Oltre a quanto detto, il legislatore ha disposto sia la sterilizzazione degli effetti fiscali derivanti dallo storno contabile delle spese di pubblicità e di ricerca che, in applicazione delle nuove disposizioni civilistiche, non possono essere più capitalizzate, sia la rilevanza fiscale delle

imputazioni a patrimonio netto effettuate in sede di prima applicazione dei principi contabili nazionali.

Concludendo, è possibile evidenziare come la clausola di salvaguardia operi esclusivamente per il periodo d'imposta 2016, tanto per i contribuenti che abbiano fatto scelte di carattere fiscale conformi, seppur anticipatamente, al dettato del DM, quanto per quelli che, nel rispetto della normativa precedentemente in vigore, si siano discostati dallo stesso.

### 6

## MODALITÀ OPERATIVE DI CORREZIONE ERRORI CONTABILI/CAMBIO DI PRINCIPI

La soluzione operativa fornita dall'Agenzia, per attribuire rilevanza fiscale alla correzione di errori contabili non può più essere quella indicata nella circ. 31/2013, atteso che la stessa è stata superata dalle nuove disposizioni riguardanti la **dichiarazione integrativa a favore**. Infatti, a seguito delle modifiche introdotte dal DL 22.10.2016 n. 193 (conv., con modificazioni, L. 1.12.2016 n. 225), le dichiarazioni integrative, anche a favore del contribuente, possono essere presentate entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, così come previsto dall'art. 43 del DPR 600/73.

La correzione dell'errore contabile, pertanto, può sempre essere fatta presentando l'integrativa entro i termini previsti per l'emissione dell'avviso di accertamento. A tal fine il contribuente deve:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è stato corretto l'errore contabile "non rilevante", con conseguente rilevazione dello stesso a Conto economico, apportare una "variazione fiscale" dal reddito imponibile (qualora l'errore corretto dovesse essere "rilevante", non vi sarà necessità di sterilizzare l'effetto, atteso che, in questo caso, la correzione viene fatta direttamente a patrimonio net-

to, e quindi senza impattare sul *profit and loss account*);

- presentare, entro i termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73, una dichiarazione integrativa relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore contabile, affinché emerga il componente positivo o negativo di reddito erroneamente imputato.

Esemplificando, qualora un provento venga rilevato in un esercizio antecedente a quello di competenza fiscale (ai sensi dell'art. 109 del TUIR), nel modello dichiarativo relativo al periodo di imposta in cui l'errore viene scoperto, il contribuente dovrà effettuare una variazione in aumento per l'importo del provento; relativamente, invece, al *fiscal year* in cui l'errore è stato commesso, il medesimo contribuente, qualora si trovi nei termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73, dovrà presentare apposita dichiarazione integrativa (a favore) eliminando attraverso apposita variazione in diminuzione il provento erroneamente imputato.

Se, come nel suindicato esempio, ci si trovi di fronte ad una dichiarazione integrativa "a favore", nel caso in cui la stessa venga presentata entro il termine di presentazione della dichiara-

zione relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. "**integrativa infrannuale**"), in alternativa al rimborso, il maggior credito che ne emerge può essere immediatamente utilizzato in compensazione di ulteriori debiti fiscali e previdenziali, a partire dal giorno successivo alla presentazione della dichiarazione integrativa<sup>16</sup>. Qualora, invece, la dichiarazione integrativa venga presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. "**integrativa ultrannuale**"), in alternativa al rimborso, il credito risultante dovrà essere indicato in corrispondenza del quadro DI del modello REDDITI e concorrerà alla liquidazione dell'imposta che risulta dalla dichiarazione.

Nei casi, invece, di **dichiarazione integrativa "a sfavore"**, come previsto dall'art. 2 comma 8 del DPR 322/98, è fatta salva l'applicazione delle sanzioni con la possibilità di beneficiare delle riduzioni derivanti dall'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso (ex art. 13 del DLgs. 472/97<sup>17</sup>).

Le considerazioni svolte con riferimento all'IRRES, per effetto delle disposizioni del DLgs. 446/97, valgono anche ai fini IRAP. Sul punto, infatti, come rappresentato dall'Agenzia delle

16 Così come previsto dall'art. 2, secondo periodo, co. 8-bis del DPR 322/98.

17 "1. La sanzione è ridotta, *sempreché* la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Entrate, "la necessità di garantire il rispetto del principio di competenza risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi. Tale principio, quindi, impone di dare rilievo ai fini fiscali esclusivamente alle corrette imputazioni temporali senza consentire l'applicazione di deroghe al principio di competenza stesso come avviene in bilancio nell'ipotesi di contabilizzazione di errori contabili"<sup>18</sup>, pertanto, la correzione degli errori contabili dovrà avvenire con le stesse modalità previste per l'IRES.

Inoltre, con riferimento alla **rilevanza ai fini della base ACE** della correzione di errori contabili, è necessario, anche in questo caso, operare una distinzione tra errori "rilevanti" e "non rilevanti". Nel caso di correzione di **errori rilevanti**, l'effetto ACE della correzione deve essere retrodato all'esercizio in cui è stato commesso l'errore contabile mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa dell'anno e, ove necessario, degli anni successivi conseguentemente interessati "a cascata". Nel caso, invece, della correzione di **errori non rilevanti**, l'effetto della correzione riguarda l'utile dell'esercizio di correzione e, quindi, la base ACE del periodo d'imposta di destinazione dell'utile stesso a riserva. In ogni caso (errore contabile rilevante o non rilevante), i componenti derivanti dalla correzione concorrono alla formazione del *plafond* ACE, ossia al patrimonio netto risultante dal bilancio.

Da ultimo, si segnalano due recenti documenti

di prassi dell'Amministrazione finanziaria nei quali trova conferma, anche per i soggetti OIC *adopter*, quanto già affermato relativamente ai soggetti IAS *adopter*.

Nella prima pronuncia<sup>19</sup>, l'errore contabile consisteva nella tardiva rilevazione di una perdita su crediti che avrebbe dovuto essere rilevata precedentemente. In questo contesto, l'Agenzia delle Entrate, confermando che l'esercizio di competenza della rilevazione della perdita su crediti era quello precedente, ai fini fiscali, ha affermato la possibilità di sanare l'errore commesso mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore" riferita al periodo d'imposta in cui la perdita avrebbe dovuto essere rilevata, sul presupposto dell'avvenuta rilevazione della correzione dell'errore contabile (mediante imputazione a patrimonio netto) nel bilancio dell'esercizio in cui l'errore era stato scoperto.

Nell'altra pronuncia<sup>20</sup>, una società che aveva scoperto la falsità dei propri investimenti finanziari, in ossequio al principio contabile OIC 29, aveva provveduto ad eliminare le attività finanziarie inesistenti con, in contropartita, imputazione alla riserva utili a nuovo (e quindi senza transitare a Conto economico), ai fini fiscali l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto il diritto della società di rilevare una "variazione in diminuzione" dal reddito imponibile nella dichiarazione dei redditi in cui è stato scoperto l'errore e l'imponibilità delle eventuali somme che potranno essere ricevute dalla società stessa a titolo di risarcimento del danno subito.

---

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione".

18 Circ. 31/2013, § 7.

19 Risposta interpello Agenzia Entrate 21.9.2018 n. 12.

20 Risposta interpello Agenzia Entrate 10.10.2019 n. 407.