

## ERRORI CONTABILI

### ADEMPIMENTO E CHECK LIST

#### **Gli errori contabili**

Il Decreto Legislativo n.139/2015 ha inciso profondamente sulla disciplina del bilancio d'esercizio, introducendo importanti novità: prima fra tutte la scomparsa della sezione straordinaria del conto economico.

A seguito dell'approvazione del DLgs 139/2015 si rende necessario l'intervento dell'OIC al fine di riformulare i principi contabili.

*Antonio Gigliotti*

### DA SAPERE

#### **Correzioni errori contabili: non opera il raddoppio dei termini**

In presenza di reati fiscali non è possibile fruire del raddoppio dei termini e così fare ricorso alla speciale procedura di correzione degli errori contabili commessi nel bilancio.

### AGENDA E NOTIZIE DELLA SETTIMANA

**Fisco** - Cancellazione dell'ipoteca: verifica on-line

**Lavoro** - Depenalizzazione parziale omessi versamenti

**Impresa** - Start- up innovative: deposito atti costitutivi

**Scadenze dal 14 al 28 luglio 2016**

# ADEMPIMENTI

## GLI ERRORI CONTABILI

*di Antonio Gigliotti*

### Premessa

---

Il Decreto Legislativo n.139/2015 ha inciso profondamente sulla disciplina del bilancio d'esercizio, introducendo importanti novità: prima fra tutte la **scomparsa della sezione straordinaria del conto economico**.

Per tener conto di queste importanti modifiche i principi contabili devono necessariamente essere riformulati, così come prevede lo stesso art. 12 del D.Lgs. n. 139/2015, nonostante la recente pubblicazione dei principi contabili aggiornati all'agosto 2014.

L'Organismo Italiano di Contabilità ha pertanto già pubblicato in bozza per la consultazione alcuni principi contabili.

A seguito dell'approvazione del DLgs 139/2015 si rende necessario l'intervento dell'OIC al fine di **riformulare i principi contabili**.

Principi contabili già pubblicati in bozza per la consultazione:

- **OIC 15** - Crediti
- **OIC 19** - Debiti
- **OIC XX** - Strumenti finanziari derivati
- **OIC 29** - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Ci occuperemo in questo documento della correzione di errori e dei riflessi che tali correzioni hanno sia in materia contabile che in materia di dichiarazione dei redditi.

### Errori contabili

---



**IMPORTANTE: È NECESSARIO TENERE BEN DISTINTI GLI ERRORI DAI CAMBIAMENTI DI STIMA O DI PRINCIPI CONTABILI.**

**ERRORE CONTABILE:** Si parla di errore quando, pur avendo tutte le informazioni disponibili, viene data una rappresentazione contabile non corretta del fatto.

#### ESEMPIO

Se nel 2016 si vanta un credito di euro 100 verso la società Alfa, e viene stimato un valore di realizzo pari ad euro 100, ma, il prossimo anno, si è costretti per le più svariate ragioni a cedere il credito (e tutti i relativi rischi), realizzando un valore di 80, sicuramente non si può parlare un errore nel primo esercizio, quando si è proceduto ad iscrizione del credito in bilancio al valore di 100.

Si realizza invece **ERRORE CONTABILE** se nel secondo esercizio, si continua a tenere iscritto in bilancio il credito al valore di euro 100.

#### Procedura di rettifica degli errori secondo gli attuali principi contabili

- rettificare la voce patrimoniale interessata dall'errore,
- imputare la correzione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso alla voce "E) Proventi e oneri straordinari", creando la sottovoce "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti".

Occorre a questo punto distinguere fra due tipologie di errore

- gli errori rilevanti;
- gli errori non rilevanti.

#### ERRORI RILEVANTI - MODALITA' DI SISTEMAZIONE

**Sono errori in grado di rendere «inattendibile» il bilancio cui si riferiscono.**

La correzione degli errori relativi ad esercizi precedenti deve essere contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Nella generalità dei casi, quindi, in alternativa sarà necessario

- rilevare la rettifica tra gli utili portati a nuovo,
- rilevare la rettifica imputandola ad un'altra componente del patrimonio netto.

Il nuovo principio contabile chiarisce altresì che l'errore rilevante commesso in un esercizio precedente non deve essere soltanto corretto nell'esercizio in cui l'errore emerge, ma richiede anche una determinazione retroattiva dei dati comparativi di bilancio, eccezion fatta per tutti quei casi in cui non sia fattibile determinare l'effetto di competenza degli esercizi precedenti.

#### ESEMPIO

- se ci si accorge, nel 2016, di aver commesso un errore nel 2015, si dovrà rideterminare gli importi al 31.12.2015 ai soli fini comparativi.
- In fase di presentazione del bilancio al 31.12.2016 si esporranno, nella colonna relativa ai dati dell'esercizio precedente, i nuovi importi ricalcolati;
- se ci si accorge, sempre nel 2016, di un errore commesso nel 2014, si dovrà rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto al 01.01.2015.

#### ERRORI NON RILEVANTI - MODALITA' DI SISTEMAZIONE

Sono quelli che non recano pregiudizio all'attendibilità del bilancio con riferimento al quale sono stati commessi.

Per quanto riguarda, invece, la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti, sarà necessario procedere alla rilevazione nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore, ovviamente tra le poste ordinarie, non essendo più prevista la sezione straordinaria.

#### IMPORTANTE

Occorre infine ricordare sempre che vi possono essere errori talmente rilevanti da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio.

In questo caso non potrà trovare applicazione l'appena richiamato principio, in quanto si rientra nell'ambito civilistico delle disposizioni previste in tema di invalidità della delibera di approvazione del bilancio.

## Errori contabili e dichiarazione dei redditi

In dichiarazione dei redditi la faccenda si complica e occorre distinguere gli errori contabili commessi e di cui abbiamo parlato in precedenza, in funzione del fatto che rappresentino un componente negativo o positivo di reddito.

#### **GLI ERRORI DERIVANTI DALL'OMESSA RILEVAZIONE DI COSTI E ONERI (COMPONENTE NEGATIVO DI REDDITO)**

Per garantire la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva riferibile al singolo periodo d'imposta, nonché il rispetto dei principi di buona fede e leale collaborazione di cui all'art. 10 dello Statuto del contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la necessità di evitare che si verifichino fenomeni di doppia imposizione - derivante dalla mancata deduzione di un componente negativo - deve essere rispettata non solo nei casi di rettifica da parte degli organi di controllo, **ma anche nei casi in cui sia stato il contribuente ad aver autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.**

In tale ultima ipotesi, laddove i componenti negativi non siano stati imputati nell'esercizio di competenza ma, per dare evidenza dell'errore e correggerlo, siano stati contabilizzati in un esercizio successivo, sul piano fiscale devono essere sterilizzati attraverso il meccanismo delle variazioni in aumento e in diminuzione.

Occorre distinguere due situazioni:

1. l'errore contabile sia stato commesso in un esercizio per cui **sia ancora presentabile**, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, **la dichiarazione integrativa a favore**
2. l'errore contabile sia stato commesso in un esercizio per cui **non sia più presentabile**, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, **la dichiarazione integrativa a favore**

#### DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE ANCORA PRESENTABILE

Il contribuente potrà presentare una dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, per emendare l'annualità in cui c'è stata l'omessa imputazione.

#### PROCEDURA DI RIPRISTINO

Presentazione di una dichiarazione integrativa a favore al fine di far valere la maggiore deduzione dovuta all'errore e garantirsi il diritto alla deduzione medesima.

#### DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE NON PIU' PRESENTABILE

Qualora tale annualità non sia più emendabile, la possibilità di dare evidenza dell'elemento di costo non dedotto deve essere in ogni caso riconosciuta al contribuente e va coordinata con i termini di accertamento previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

#### PROCEDURA DI RIPRISTINO

Il contribuente dovrà

- a) ricostruire tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore risalendo fino all'ultima annualità dichiarata.
- b) procederà a "riliquidare" autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive, fino all'annualità emendabile ai sensi del citato art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998.
- c) Per quest'ultima dovrà presentare apposita dichiarazione integrativa a favore in cui far confluire le risultanze di tutte le precedenti "riliquidazioni", partendo da quelle più remote nel tempo, ossia quelle relative all'anno oggetto della correzione contabile.
- d) Sarà quindi in tale documento che verranno resi noti all'Amministrazione finanziaria gli esiti della suddetta attività di autoliquidazione da parte del contribuente.
- e) Il credito che ne emerge, derivante dall'eccedenza d'imposta versata a fronte dell'errore consistente nella mancata contabilizzazione del costo, potrà essere utilizzato in compensazione.

#### ATTENZIONE

Dai controlli automatizzati potranno emergere una serie di anomalie rispetto alla dichiarazione presentata per il periodo d'imposta precedente, con conseguente comunicazione di irregolarità al contribuente che dovrà a quel punto provvedere a esibire la documentazione idonea ad evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze emergenti dalla dichiarazione integrativa di sintesi.

SONO UTILI PROSPETTI IN EXCEL DI RICALCOLO DELLE RISULTANZE DICHIARATIVE CON CONFRONTI FRA GLI EFFETTIVI DATI DICHIARATI E QUELLI CONSEGUENTI LE RETTIFICHE, IN MODO TALE DA POTER AVERE SEMPRE SOTTO CONTROLLO LE MODIFICHE APPORTATE IN FASE DI RILIQUIDAZIONE.

### Gli errori contabili derivanti dall'omessa rilevazione di componenti positivi

Se invece l'errore ha riguardato la mancata indicazione di un ricavo o di un componente positivo nel bilancio e, quindi, nella dichiarazione dei redditi relativa ad annualità precedenti, il contribuente è tenuto a presentare **la cd. integrativa a sfavore**.

La presentazione di tale dichiarazione comporta l'applicazione delle **sanzioni dal 100% al 200% della maggior imposta o del minor credito**.

**Essendo stato allungato il tempo in cui effettuare il ravvedimento operoso il contribuente potrà beneficiare della riduzione delle sanzioni applicabili alla fattispecie concreta.**

**OVE, INFATTI, IL PERIODO DI COMPETENZA DELLA COMPONENTE POSITIVA RISULTI ANCORA ACCERTABILE, PER NON DOVER CONSIDERARE LA COMPONENTE POSITIVA NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE DELL'ESERCIZIO DI RILEVAZIONE DELL'ERRORE IL CONTRIBUENTE È CHIAMATO:**

1) nel caso in cui l'**esercizio di competenza** sia quello **antecedente a quello di rilevazione dell'errore**, a presentare la dichiarazione integrativa a sfavore per l'esercizio di competenza, provvedendo a ricalcolare il reddito imponibile/perdita dell'esercizio;

2) nel caso in cui l'**esercizio di competenza** non sia quello **antecedente a quello di rilevazione dell'errore**, il contribuente:

↘ ove l'imputazione del componente positivo all'esercizio di competenza comporti il **mero incremento dell'imposta dovuta**, non risulta tenuto ad ulteriori adempimenti rispetto alla presentazione della relativa dichiarazione integrativa a sfavore, con assoggettamento alle relative sanzioni;

↘ ove l'imputazione del componente positivo all'esercizio di competenza comporti il **decremento di una perdita o di un credito**, è chiamato a presentare una **dichiarazione integrativa a sfavore**, con conseguente assoggettamento alle relative **sanzioni**, per ogni esercizio in cui tale decremento comporti effetti.

Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda, invece, avvalersi della procedura di imputazione per competenza, nella redazione della dichiarazione dell'esercizio di rilevazione può sterilizzare la componente positiva solamente ove abbia già proceduto alla preventiva presentazione della dichiarazione integrativa a sfavore per l'esercizio di competenza della componente medesima.

## Correzione congiunta di errori relativi ad elementi positivi e negativi di reddito

Poiché gli errori contabili commessi in un medesimo esercizio possono interessare sia elementi negativi che positivi, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E/2013 più volte citata prevede un'**apposita procedura** che attribuisce rilevanza al risultato complessivo determinato dagli errori in oggetto sulla dichiarazione dell'esercizio di competenza.

In particolare, ove la correzione degli errori relativi al medesimo esercizio portino:

- ad un **risultato positivo** per il contribuente, ossia il componente negativo non considerato è superiore a quello positivo, trova applicazione la procedura prevista per il recupero del componente negativo con relativa dichiarazione integrativa a favore;
- ad un **risultato negativo** per il contribuente, ossia il componente positivo risulta superiore a quello negativo, trova applicazione la procedura prevista per l'imposizione del componente positivo con relative dichiarazioni integrative a sfavore.

## CHECK LIST

### GLI ERRORI CONTABILI

<ul style="list-style-type: none"> <li>• SONO STATI RILEVATI ERRORI DURANTE GLI ORDINARI CONTROLLI CONTABILI</li> </ul>	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• GLI ERRORI RISCONTRATI SONO RELATIVI AD UN ESERCIZIO SOCIALE/ANNO D'IMPOSTA PER IL QUALE IL BILANCIO E' GIA' STATO PRESENTATO</li> </ul>	<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• SE IL BILANCIO NON E' ANCORA STATO DEPOSITATO</li> </ul>	<b>PROVVEDERE ALLE OPPORTUNE CORREZIONI SENZA ALCUN PARTICOLARE ACCORGIMENTO</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• SE IL BILANCIO E' GIA' STATO DEPOSITATO</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <b>GLI ERRORI COMMESSI E RILEVATI SONO DELLA CATEGORIA "ERRORI RILEVANTI"</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ rilevare la rettifica tra gli utili portati a nuovo,</li> <li>○ rilevare la rettifica imputandola ad un'altra componente del patrimonio netto.</li> </ul> <input type="checkbox"/> <b>GLI ERRORI COMMESSI E RILEVATI SONO DELLA CATEGORIA "ERRORI RILEVANTI" - In questo caso procedere alla rilevazione nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore, tra le poste ordinarie.</b>  <b>ATTENZIONE: MANTENERE MEMORIA DI TUTTE LE RETTIFICHE AL FINE DI AVERE CHIARO ANCHE IN FUTURO COSA ACCADUTO E QUALI LE MOTIVAZIONI CHE HANNO INDOTTO ALLE RETTIFICHE CONTABILI</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• GLI ERRORI RILEVATI SONO RELATIVI A DICHIARAZIONI</li> </ul>	<input type="checkbox"/> <b>NON ANCORA PRESENTATE</b> <input type="checkbox"/> <b>GIA' PRESENTATE</b>



<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>GLI ERRORI RILEVATI SONO RELATIVI A DICHIARAZIONI NON ANCORA PRESENTATE</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> <b>VERIFICARE SE I VERSAMENTI SONO GIA' STATI EFFETTUATI</b> - in questo caso procedere con la rettifica della dichiarazione non ancora presentata e seguire i passi indicati:             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Riliquidare la dichiarazione</li> <li>○ Determinare il debito/credito d'imposta definitivo</li> <li>○ In caso di credito d'imposta procedere con la compensazione in fase di successivi versamenti</li> <li>○ In caso di debito d'imposta procedere con la regolarizzazione mediante ravvedimento operoso</li> </ul> </li> <li><input type="checkbox"/> <b>SE I VERSAMENTI NON SONO ANCORA STI EFFETTUATI - PROCEDERE CON IL RICALCOLO E CON GLI OPPORTUNI VERSAMENTI</b></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>GLI ERRORI RILEVATI SONO RELATIVI A DICHIARAZIONI GIA' PRESENTATE</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> <b>GLI ERRORI SCATURISCONO DA ANNI D'IMPOSTA PER I QUALI LA DICHIARAZIONE E' ANCORA RETTIFICABILE TRAMITE PRESENTAZIONE DI "INTEGRATIVA A FAVORE/SFAVORE</b></li> <li><input type="checkbox"/> <b>GLI ERRORI SCATURISCONO DA ANNI D'IMPOSTA PER I QUALI LA DICHIARAZIONE NON E' PIU' RETTIFICABILE TRAMITE PRESENTAZIONE DI "INTEGRATIVA A FAVORE/SFAVORE</b></li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>SE GLI ERRORI SCATURISCONO DA ANNI D'IMPOSTA PER I QUALI LA DICHIARAZIONE E' ANCORA RETTIFICABILE TRAMITE PRESENTAZIONE DI "INTEGRATIVA A FAVORE/SFAVORE</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> <b>PRESENTAZIONE DI UNA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE AL FINE DI FAR VALERE LA MAGGIORE DEDUZIONE DOVUTA ALL'ERRORE E GARANTIRSI IL DIRITTO ALLA DEDUZIONE MEDESIMA.</b></li> <li><input type="checkbox"/> <b>PRESENTAZIONE DI UNA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A SFAVORE AL FINE DI FAR VALERE IL MAGGIORE REDDITO DOVUTO ALL'ERRORE.</b></li> </ul> <p><b>ATTENZIONE:</b>          PROCEDERE CON VERSAMENTI INTEGRATIVI DI IMPOSTA A MEZZO RAVVEDIMENTO OPEROSO OVE NECESSARIO          OPPURE          UTILIZZARE IL MAGGIORE CREDITO IN COMPENSAZIONE OVE PERMESSO</p>

<ul style="list-style-type: none"><li>• SE GLI ERRORI SCATURISCONO DA ANNI D'IMPOSTA PER I QUALI LA DICHIARAZIONE NON E' PIU' RETTIFICABILE TRAMITE PRESENTAZIONE DI "INTEGRATIVA A FAVORE/SFAVORE</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li><input type="checkbox"/> RICOSTRUIRE TUTTE LE ANNUALITÀ D'IMPOSTA INTERESSATE DALL'ERRORE RISALENDO FINO ALL'ULTIMA ANNUALITÀ DICHIARATA.</li><li><input type="checkbox"/> PROCEDERE A "RILIQUIDARE" AUTONOMAMENTE LA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNUALITÀ DELL'OMESSA IMPUTAZIONE E, NELL'ORDINE, LE ANNUALITÀ SUCCESSIVE, FINO ALL'ANNUALITÀ EMENDABILE.</li><li><input type="checkbox"/> PRESENTARE APPOSITA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE, OVE POSSIBILE, IN CUI FAR CONFLUIRE LE RISULTANZE DI TUTTE LE PRECEDENTI "RILIQUIDAZIONI", PARTENDO DA QUELLE PIÙ REMOTE NEL TEMPO, OSSIA QUELLE RELATIVE ALL'ANNO OGGETTO DELLA CORREZIONE CONTABILE.</li><li><input type="checkbox"/> IL CREDITO CHE NE EMERGE, DERIVANTE DALL'ECCEDEZZA D'IMPOSTA VERSATA A FRONTE DELL'ERRORE CONSISTENTE NELLA MANCATA CONTABILIZZAZIONE DEL COSTO, POTRÀ ESSERE UTILIZZATO IN COMPENSAZIONE.</li></ul> <p><b>ATTENZIONE:</b> <b>MANTENERE MEMORIA DI TUTTE LE PROCEDURE DI RETTIFICA APPLICATE, POICHE' L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA AVRA' A DISPOSIZIONE SOLO L'ULTIMA DICHIARAZIONE EMENDABILE DALLA QUALE POTREBBERO EMERGERE ANOMALIE LE QUALI VANNO OPPORTUNAMENTE DOCUMENTATE IN CASO DI CONTROLLI.</b></p>
--	--

## DA SAPERE

### CORREZIONI ERRORI CONTABILI: NON OPERA IL RADDOPPIO DEI TERMINI

*di Saverio Cinieri - tratto da "il Quotidiano IPSOA"*

*In presenza di reati fiscali non è possibile fruire del raddoppio dei termini e così fare ricorso alla speciale procedura di correzione degli errori contabili commessi nel bilancio.*

In presenza della segnalazione di uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000, non è possibile utilizzare la procedura di correzione degli errori in bilancio di cui alla circolare n. 31/E del 2013 con riferimento ad un periodo d'imposta non più accertabile, in quanto gli effetti del raddoppio dei termini operano esclusivamente a favore dell'Amministrazione finanziaria. È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 8 giugno 2015, n. 57/E. Il documento di prassi offre un valido spunto per approfondire la procedura da seguire in caso di correzioni degli errori contabili, così come spiegata nella circolare del 2013, e valutarne le conseguenze nei casi particolari e, nello specifico, quello di cui alla risoluzione n. 57.

#### Come correggere gli errori contabili

---

Per prima cosa, occorre chiarire cosa si intende per "errori contabili".

Nella circolare n. 31/E/2013, viene fatta questa distinzione:

a) per quanto concerne i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, gli errori contabili (che non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili):

- ✓ consistono nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile (se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili);
- ✓ possono verificarsi a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

b) con riferimento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, lo IAS 8:

- ✓ definisce come errori contabili (par. 5) le omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'impresa per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che erano disponibili nel momento di

redazione dei precedenti bilanci. Tali errori includono gli effetti di errori matematici, gli errori nell'applicazione di principi contabili, le sviste o le interpretazioni distorte di fatti, e le frodi.

- ✓ prevede che la correzione degli errori di esercizi precedenti deve essere effettuata, come regola generale, retroattivamente nel primo bilancio pubblicato dopo la loro scoperta, determinando nuovamente gli importi comparativi per gli esercizi precedenti in cui è stato commesso l'errore. In questa ipotesi, è previsto che la correzione di un errore di un esercizio precedente non deve incidere sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto. Conseguentemente la rettifica per la correzione dell'errore contabile deve essere imputata nello stato patrimoniale.

## Correzioni di errori “a credito”

---

Nel caso in cui il contribuente non abbia imputato un componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato - al conto economico o nello stato patrimoniale - un componente negativo per dare evidenza all'errore potrà procedere come di seguito indicato, distinguendo a seconda che l'annualità oggetto di errore sia o meno ancora emendabile.

## Errore emendabile

---

Se l'annualità è ancora emendabile ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, il contribuente deve presentare dichiarazione integrativa per correggere l'annualità in cui v'è stata l'omessa imputazione.

Si ricorda che il comma 8-bis prevede che: *“Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare [...], non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo”.*

## Errore non più emendabile

---

Se l'annualità oggetto di errore non è più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore, al contribuente deve essere comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza all'elemento di costo non dedotto, poiché lo stesso, nell'anno di competenza ed eventualmente in quelli

successivi, ha determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

Tale possibilità deve, però essere coordinata con i termini di decadenza dell'azione di accertamento che scattano entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 43, D.P.R. n. 600/1973).

In tal caso, il contribuente - per rappresentare all'Amministrazione Finanziaria l'esistenza di elementi di costo non dedotti in precedenti annualità - deve transitare attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa caratterizzata dalle modalità che saranno d'appresso esaminate. Tale possibilità deve intendersi limitata ai soli periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della richiamata dichiarazione.

Per avvalersi di tale facoltà, il contribuente deve "ricostruire" tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore risalendo fino all'ultima annualità d'imposta dichiarata.

In pratica, è necessario riliquidare la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, via via, le annualità successive, fino all'annualità emendabile ai sensi dell'art. 2, c. 8-bis.

Per tale ultima annualità, il contribuente deve presentare la dichiarazione integrativa, in cui devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni dallo stesso autonomamente effettuate.

Pertanto, la dichiarazione integrativa rappresenta il momento in cui gli esiti di tale attività di autoliquidazione da parte del contribuente vengono resi noti all'Amministrazione Finanziaria.

Tale riliquidazione produrrà, in via naturale, effetti oltre che con riferimento alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito anche con riferimento a tutte le componenti sintetizzate in dichiarazione che dalla stessa derivano o sulla stessa si commisurano (si pensi, ad esempio, alla determinazione del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'art. 165 TUIR).

Va da sé che anche la dichiarazione dei redditi relativa all'anno della correzione contabile deve tenere conto di tale rideterminazione.

## Correzioni di errori "a debito"

---

Se il contribuente si accorge di errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi è tenuto - prima di procedere alla sterilizzazione del componente positivo

rilevato in bilancio - a presentare dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998 (“dichiarazione integrativa a sfavore”) entro i termini per l'accertamento.

Qualora lo stesso provveda a presentare tale dichiarazione utilizzando il ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997) potrà avvalersi della riduzione delle sanzioni applicabili alla fattispecie concreta, secondo le misure e le modalità previste per il ravvedimento operoso e 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.

## I nuovi chiarimenti

---

In questo contesto si inserisce la nuova posizione espressa nella risoluzione n. 57/E/2015 che affronta il caso di una società che ha operato, nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2013, una correzione di errori contabili commessi in precedenti esercizi, per l'esattezza nel 2008.

Il periodo d'imposta 2008 è, per la società, ancora suscettibile di accertamento ai sensi dell'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, in quanto in precedenza sono stati rilevati fatti che hanno comportato obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p..

Pertanto è stato chiesto di conoscere se sia possibile applicare al caso di specie la circolare n. 31/E del 2013, considerato che il periodo d'imposta 2008 è ancora suscettibile di accertamento, per effetto di tale estensione dei termini.

In questa occasione l'Agenzia, riprendendo quanto detto sopra a proposito della circolare n. 31/E, ricorda che la possibilità per il contribuente di rappresentare all'Amministrazione Finanziaria l'esistenza di elementi di costo non dedotti in precedenti annualità mediante presentazione di dichiarazione a favore deve, tuttavia, intendersi limitata ai soli periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione.

Va anche detto che la finalità della disciplina del raddoppio dei termini di cui all'art. 43, comma 3 (introdotto dal D.L. n. 223/2006) è di garantire all'Amministrazione finanziaria l'utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l'accertamento.

In pratica, secondo l’Agenzia la disciplina del raddoppio dei termini non è applicabile al caso concreto, in quanto non trasportabile, per analogia, alla possibilità, attribuita al contribuente, di emendare la dichiarazione oltre i termini ordinari, qualora prorogati per effetto dell’astratta configurabilità di un reato.

In questo caso, pertanto, non può il contribuente godere di “un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari”, esigenza, questa, propriamente funzionale solo all’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria.

## In sintesi

<p><b>Errori a credito</b></p>	<p><b>Errore emendabile:</b>                  presentazione di dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo</p> <p><b>Errore non emendabile:</b>                  se non sono scaduti i termini di accertamento, presentazione di dichiarazione integrativa riliquidata e riliquidazione delle dichiarazioni successive</p>
<p><b>Errori a debito</b></p>	<p>Presentazione di dichiarazione integrativa a sfavore entro i termini per l'accertamento</p>
<p><b>Termine per l'accertamento raddoppiato in presenza di reati tributari</b></p>	<p>Presentazione di dichiarazione integrativa entro gli ordinari termini di accertamento e non quelli più estesi</p>

## NOTIZIE DELLA SETTIMANA

FISCO

---

### Cancellazione dell'ipoteca: verifica on-line

---

E' possibile verificare direttamente su internet la cancellazione dell'ipoteca sul proprio immobile.

A partire dall'8 luglio 2016, tramite i canali Fisconline ed Entratel dell'Agenzia delle Entrate, chi ha estinto un proprio debito può controllare lo stato della comunicazione di estinzione dell'obbligazione inviata dal creditore, come per esempio la banca, consultando gratuitamente l'apposito registro.

Il servizio è attivo su tutto il territorio nazionale ad eccezione delle Provincie Autonome di Trento e Bolzano e delle altre zone in cui vige il sistema tavolare.  
*Agenzia delle Entrate, comunicato 8 luglio 2016*

---

### Approvata la Legge Europea 2015-2016

---

La legge Europea 2015-2016, approvata definitivamente il 30 giugno 2016 dalla Camera dei deputati e pubblicata in Gazzetta, introduce diverse novità, destinate ad avere sensibili impatti sull'attività delle imprese:

- in materia fiscale è stato ritoccato il T.U.I.R. relativamente alla tassazione delle vincite da gioco, al regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi e alla tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi
- la legge interviene sulla disciplina delle SOA-Società organismo di attestazione, sul trasferimento dei lavoratori in caso di subentro di nuovi appaltatori, sulle procedure di richiesta ed emissione del titolo esecutivo europeo, sugli imballaggi pericolosi nonché su importanti aspetti legati alla tracciabilità e all'etichettatura di particolari alimenti.

*Legge 7 luglio 2016, n. 122 (G.U. 8 luglio 2016, n. 158)*

---

### Dichiarazioni fiscali: irregolarità 2013/2014

---

Le irregolarità nella trasmissione delle dichiarazioni fiscali, risultanti dall'incrocio dei dati presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe con riferimento agli anni 2013/2014, sono segnalate agli intermediari (a partire dal 21 luglio) mediante il canale Entratel.

Gli intermediari potranno utilizzare la nuova versione dell'applicativo "In.Te.S.A.", per fornire elementi in relazione ai casi segnalati.

Attraverso lo stesso canale, le Direzioni Regionali comunicheranno agli interessati l'esito dell'istruttoria. Qualora non vengano forniti elementi utili alla verifica della regolarità dell'attività di trasmissione telematica, si procederà alla contestazione delle irregolarità e all'irrogazione della sanzione prevista (art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997).

*Agenzia delle Entrate, comunicato 7 luglio 2016*



---

### Canne RAI: i codici tributo per l’F24

---

L’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento - tramite mod. F24 - del canone RAI nei casi in cui non è possibile l’addebito sulle fatture emesse dalle imprese elettriche. Si tratta, per esempio:

- degli abitanti delle isole servite da reti elettriche non interconnesse con la rete di trasmissione nazionale (Ustica, Levanzo, Favignana, Lipari, Lampedusa, Linosa, Marettimo, Ponza, Giglio, Capri, Pantelleria, Stromboli, Panarea, Vulcano, Salina, Alicudi, Filicudi, Capraia, Ventotene)
- dei contribuenti che detengono un televisore e che risiedono in una casa in affitto, ma senza aver intestata la bolletta elettrica;
- del portinaio che risiede nella casa data a disposizione dal condominio titolare dell’utenza elettrica dove detiene un televisore.

Si tratta dei nuovi codici tributo:

- TVRI - Canone per rinnovo abbonamento TV uso privato - art. 3, comma 7, decreto 13 maggio 2016, n. 94
- TVNA - Canone per nuovo abbonamento TV uso privato - art. 3, comma 7, decreto 13 maggio 2016, n. 94.

Operativi a decorrere dal 1° settembre 2016.

*Agenzia delle Entrate, provv. 7 luglio 2016, n. 53/E*

---

### Proprietà industriale: diritti e tasse con F24

---

Con i decreti del 22 marzo 2013 e del 3 ottobre 2014, il Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell’Economia e delle finanze, ha previsto che i versamenti dei diritti e delle tasse sulle concessioni governative relativi ai titoli di proprietà industriale siano effettuati tramite modello F24, in luogo dell’utilizzo del bollettino di conto corrente postale.

Pertanto, l’Agenzia delle Entrate ha ora disposto la soppressione dei modelli di bollettino per il versamento, sui conti correnti postali intestati all’Agenzia, dei diritti e delle tasse sulle concessioni governative sui titoli di proprietà industriale.

*Agenzia delle Entrate, provv. 5 luglio 2016, n. 105607*

---

### Autotrasportatori: agevolazioni fiscali 2016

---

L’Agenzia delle Entrate ha reso note le agevolazioni riconosciute per il 2016 a favore degli autotrasportatori. Novità per le deduzioni forfetarie delle spese non documentate: la legge di Stabilità per il 2016, infatti, ha previsto una misura unica per i trasporti effettuati personalmente dall’imprenditore oltre il territorio del Comune in cui ha sede l’impresa, al posto delle due misure precedentemente vigenti.

Resta invariata, invece, l’agevolazione relativa alla facoltà di recuperare, tramite compensazione in F24, i contributi versati al Servizio Sanitario Nazionale sui premi di assicurazione per la responsabilità civile.

*Agenzia delle Entrate, comunicato 5 luglio 2016*

---

### Equiclick, la nuova App di Equitalia

---

Equitalia ha inaugurato il 4 luglio scorso la nuova app Equiclick, disponibile sugli store di Android, Apple e Microsoft che consente di avere i servizi del classico sportello di Equitalia in tasca. Equiclick permette di avere sempre sotto controllo la propria situazione, pagare cartelle e avvisi, sospendere la riscossione e individuare lo sportello più vicino.  
*Equitalia, comunicato 4 luglio 2016*

---

### Ente CSE ANAI: causale contributo

---

L'Agenzia delle Entrate ha istituito la nuova causale contributo EBCA, per consentire il versamento - mediante mod. F24 - dei contributi a favore dell'Ente Bilaterale CSE ANAI degli Studi Professionali Legali "EBICA Studi Legali".  
*Agenzia delle Entrate, ris. 4 luglio 2016, n. 52/E*

---

### Investimenti nel Mezzogiorno: codice tributo

---

La Legge di Stabilità 2016 riconosce un credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi da destinare a strutture produttive ubicate in talune zone delle regioni del Mezzogiorno (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo), a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019. Per consentire l'utilizzo in compensazione del credito, tramite il mod. F24 presentato esclusivamente attraverso i canali Entratel e Fisconline, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo: - 6869 - Credito d'imposta per gli investimenti nel mezzogiorno - art. 1, commi 98-108, Legge 28 dicembre 2015, n. 208.  
*Agenzia delle Entrate, ris. 4 luglio 2016, n. 51/E*

## LAVORO

---

### Depenalizzazione parziale omessi versamenti

---

L'INPS, in merito alla parziale depenalizzazione del reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali, illustra il nuovo quadro normativo e fornisce alcune indicazioni operative. In particolare, ai fini della determinazione dell'importo di euro 10.000 annui individuati come discriminare per l'identificazione della fattispecie di illecito penale o amministrativo, si precisa che l'arco temporale da considerare per il controllo sul corretto adempimento degli obblighi contributivi è quello che intercorre tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre di ciascun anno (anno civile).  
*INPS, circ. 5 luglio 2016, 121*

---

### CIGO: prime istruzioni operative

---

L'INPS fornisce alle aziende le prime indicazioni concernenti le modalità di presentazione delle domande e di avvio dell'istruttoria per la cassa integrazione salariale ordinaria - CIGO. Le domande di concessione di CIGO presentate dal 29 giugno 2016 dovranno essere istruite e decise in applicazione della nuova disciplina.  
*INPS, messaggio 1° luglio 2016, n. 2908*

---

### Nuovi OIC in consultazione

---

Sono stati pubblicati sul sito internet dell'OIC nuovi principi contabili in consultazione, di cui si elencano in estrema sintesi le principali novità:

- OIC 12 - Presentazione dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa - Eliminazione dallo schema di conto economico della sezione straordinaria.
- OIC 13 - Rimanenze di magazzino: se non vi è coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la prima tra le due.
- OIC 14: la principale novità riguarda la classificazione dei crediti verso la società tesoriera di gruppo.
- OIC 28 - Azioni proprie: si tiene conto della nuova versione dell'art. 2357-ter del codice civile, secondo cui le azioni proprie non sono più iscritte nell'attivo patrimoniale della società ma direttamente a riduzione del patrimonio netto attraverso una riserva negativa.

*OIC, sito internet*

---

### Start- up innovative: deposito atti costitutivi

---

Approvate le specifiche tecniche (valide a partire dal 20 luglio) per la redazione del modello standard di atto costitutivo e statuto delle s.r.l. start-up innovative in formato elaborabile XML. Gli atti costitutivi e gli statuti devono essere redatti e sottoscritti con firma digitale, avvalendosi della piattaforma [startup.registroimprese.it](http://startup.registroimprese.it).

*Min. Sviluppo economico, decreto 1° luglio 2016; circ. 1° luglio 2016, n. 3691/C*

---

### Modello CNDCEC di organizzazione e gestione

---

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti Contabili e la Fondazione Nazionale dei commercialisti hanno pubblicato un documento sui "Principi di redazione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D. Lgs. 231/2001" al fine di offrire un utile strumento operativo per lo sviluppo di un "Modello organizzativo e di gestione" che, in sede giudiziaria, possa essere considerato adeguato alla prevenzione della commissione di illeciti.

*CNDCEC, Modello di organizzazione e gestione*

## AGENDA

### Scadenze dal 14 al 28 luglio 2016

**Avvertenza** - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D.Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo.

Per eventuali modifiche, proroghe o informazioni, le scadenze sono sempre aggiornate on line, sul Sito Ipsoa, clicca su **Scadenze**.

DATA	OGGETTO	VERIFICA
	<b>LUGLIO</b>	
<b>venerdì 15</b>	Annotazione separata nel registro corrispettivi	
	Fatturazione differita	
<b>lunedì 18</b>	Liquidazione periodica IVA per soggetti con obbligo mensile	
	Rateizzazione versamento imposte da Unico 2016 per soggetti titolari di partita IVA	
	Rateizzazione versamento IVA annuale	
	Ravvedimento entro 90 giorni delle ritenute e dell'IVA mensile	
	Ravvedimento relativo al versamento delle ritenute e dell'IVA mensile	
	Ravvedimento tardivo versamento acconto IMU/TASI/TARI 2016	
	Ritenute sui redditi di lavoro autonomo, di dipendente e su provvigioni	
	Versamento del contributo alla gestione separata INPS	
	Versamento del contributo alla gestione separata INPS da parte dei soggetti che esercitano attività economiche per le quali non sono stati elaborati gli studi di settore con la maggiorazione dello 0,40%	
	Versamento della ritenuta su proventi derivanti da O.I.C.R. effettuate nel mese precedente	
	Versamento delle ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente	
	Versamento dell'imposta sostitutiva su plusvalenze per cessioni a titolo oneroso di partecipazioni (risparmio amministrato)	

	Versamento dell'IRPEF, dell'IRAP, IVA, addizionali regionale e comunale, cedolare secca ed imposte sostitutive risultanti dalla dichiarazione per l'anno 2015 Unico 2016 PF e SP che esercitano attività economiche per le quali non sono stati elaborati gli studi di settore con maggiorazione dello 0,40%	
	Versamento diritti camerali con maggiorazione dello 0,40 a titolo di interesse corrispettivo per i contribuenti che esercitano attività economiche per le quali non sono stati elaborati gli studi di settore	
	Versamento imposta di produzione e consumo	
	Versamento imposta ed IVA in seguito ad adeguamento agli studi di settore per i ricavi o compensi conseguiti nel corso del 2015 con la maggiorazione dello 0,40 a titolo di interesse corrispettivo	
	Versamento imposta sostitutiva e IRAP risultanti dalla dichiarazione dei redditi Unico 2015 da parte di società di persone che hanno avuto operazioni straordinarie	
	Versamento imposta sostitutiva sui risultati della gestione patrimoniale	
	Versamento imposta sulle transazioni finanziarie	
	Versamento imposta unica	
	Versamento in acconto e a saldo dei contributi a percentuale INPS artigiani e commercianti che esercitano attività economiche per le quali non sono stati elaborati gli studi di settore con la maggiorazione dello 0,40%	
	Versamento IRES, imposta sostitutiva e IRAP risultanti dalla dichiarazione dei redditi Unico 2016 società di capitali, enti commerciali ed enti non commerciali ed IRAP con esercizio a cavallo	
	Versamento IRES, imposta sostitutiva, IVA e IRAP risultanti dalla dichiarazione dei redditi per l'anno 2015 (Unico 2016 società di capitali, enti commerciali ed enti non commerciali)	
	Versamento IRES, imposta sostitutiva, IVA e IRAP risultanti dalla dichiarazione dei redditi per l'anno 2015 (Unico 2016 società di capitali, enti commerciali ed enti non commerciali che esercitano attività economiche per le quali non sono stati elaborati gli studi di settore) con maggiorazione dello 0,40%	
	Versamento ritenuta sui capitali corrisposti da imprese di assicurazione	
<b>Mercoledì 20</b>	Presentazione dichiarazione IVA e versamento trimestrale IVA per i soggetti che hanno aderito al MOSS	

	Trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali	
<b>venerdì 22</b>	730 precompilato	
	Assistenza fiscale dei CAF o professionisti abilitati: consegna Mod. 730	
	Assistenza fiscale indiretta: consegna Mod. 730 - 730/1	
	Invio telematico del Mod. 730 da parte dei CAF e professionisti abilitati	
<b>lunedì 25</b>	Presentazione degli elenchi riepilogativi acquisti e cessioni intracomunitarie per operatori con obbligo mensile/trimestrale	