

L'ERRORE NEL BILANCIO: PROBLEMATICHE E RIMEDI



Elaborato predisposto dalla
Commissione di Studio Bilancio e principi Contabili,
Collegio Sindacale e Revisione

COMPONENTI COMMISSIONE

Luciano Bachi

Alessandro

Curini

Michela Bernardini

Luca Chelossi

Rita Doccini

Guglielmo Gambini

Massimo Masoni

Francesco Morelli

Andrea Orsini

1. INTRODUZIONE.

Prima di iniziare a parlare di errore nel bilancio e/o di errore contabile e da qui disquisire in varie tematiche economiche, fiscali ecc.. occorre ben definire che cosa è e che cosa significa errore.

Guardando nel vocabolario Treccani, della lingua italiana troviamo: *erróre* s. m. [dal lat. error-oris, der. di errare «vagare; sbagliare»]. Tra le varie spiegazioni proposte: “*lo sviarsi, l’uscire dalla via retta, spec. in senso fig., l’atto e l’effetto di allontanarsi, col pensiero o con l’azione o altrimenti, dal bene, dal vero, dal conveniente*”.

Da ciò capiamo subito che commettere un errore nel nostro campo è prima di tutto un allontanarsi da quanto riportato dall’art. 2423 c.c. che stabilisce il principio della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

Nel proseguire nel nostro lavoro dobbiamo poi identificare prioritariamente due tipi di errori che hanno ripercussioni molto diverse sia dal punto di vista di una eventuale correzione, ove ciò sia possibile, che delle conseguenze anche eventualmente penali di chi li ha causati o su chi ha malamente vigilato sul lavoro altrui:

- *errore intenzionale;*
- *errore non intenzionale.*

Nel primo caso, che accenneremo solo per una visione d’insieme, ci si riferisce ad un atto intenzionalmente e dolosamente posto in essere al fine di ottenere un vantaggio ingiusto o illecito.

Trattasi pertanto, nel nostro caso, di dati “manipolati” al fine di dare false informative economico finanziarie attuate attraverso, ad esempio, una falsificazione o alterazione delle scritture contabili o una rappresentazione fuorviante oppure omissioni intenzionali nei bilanci di fatti, operazioni o altre informazioni significative o, inoltre, da applicazioni intenzionalmente errate dei principi contabili alle classificazioni delle voci, alle informative di bilancio ecc..

Per errore non intenzionale, che è ciò di cui tratteremo in questo nostro studio, intendiamo sia l’errore materiale sia l’errore interpretativo sia quello consistente nell’impropria o mancata applicazione di un principio contabile o quello consistente nella disattenzione nel raccogliere informazioni e dati per un corretto trattamento contabile.

Il mero errore materiale oggi non è più solo l’errore di calcolo ormai quasi totalmente superato grazie ai nuovi strumenti tecnologici di cui disponiamo, ma se mai è la digitalizzazione di un importo errato, oppure di “simmetrie fiscali” tra una registrazione e l’altra o ad esempio la registrazione doppia di una stessa singola fattura o al contrario una fattura che non viene registrata pensando sia già presente.

Parlando ancora di errori materiali dobbiamo anche tener conto del loro livello di

significatività intendendo con ciò che nella valutazione di un errore è importante anche fare un'analisi quantitativa oltre che qualitativa dell'errore stesso. Tale fattispecie è particolarmente rilevante per il revisore che sulla valutazione di cosa sia significativo fa agire il proprio giudizio professionale nonché i criteri stabiliti dalla miglior prassi professionale.

Altra suddivisione tra gli errori può essere fatta in base al loro effetto sul bilancio: in tal caso la distinzione si avrà tra errore *determinante* e *non determinate*, così come previsto dal Principio contabile OIC n. 29. Fra gli errori determinanti sono annoverati quegli errori talmente rilevanti da rendere il bilancio inattendibile. Non costituiscono, al contrario, errori, i cambiamenti di stime, le modifiche dei criteri di ammortamento e i cambiamenti di principi contabili.

Importante è, inoltre, l'analisi temporale dell'errore in quanto determina l'azione correttiva da adottare. Sono configurabili, in base a quanto sopra, le seguenti situazioni:

- *errori individuati entro la chiusura dell'esercizio in cui sono stati commessi*: le rilevazioni inesatte non inficiano l'attendibilità del bilancio – che deve essere ancora redatto – ma possono avere riflessi fiscali qualora riguardino per esempio liquidazioni periodiche o infrannuali;
- *errori individuati oltre la chiusura dell'esercizio in cui sono stati commessi*: nel caso in cui l'errore sia determinante (incide cioè sull'attendibilità del bilancio come già sopra detto) può comportare l'annullabilità o la nullità del bilancio con conseguente obbligo di nuova redazione, mentre qualora la criticità sia superabile si potranno apporre le necessarie misure correttive per sanare il problema.

Un ulteriore aspetto da considerare riguarda l'effetto dell'errore. In particolare si potrebbero avere i seguenti casi:

- *errori che influiscono sul risultato economico*. È il caso, ad esempio, di una mancata o inesatta contabilizzazione di un costo o di un ricavo;
- *errori che influiscono esclusivamente sulla corretta rilevazione di conti finanziari*. È il caso, ad esempio, di una rilevazione di un incasso per cassa anziché per banca

Anche tale suddivisione può essere importante per la tipologia di correzione da porre in essere.

2. IL RUOLO DEL CONSULENTE – AUDIT INTERNO.

Mentre la grande impresa presenta forme di controllo interno strutturate, mediante l'utilizzo di personale dedicato e vere e proprie strutture di controllo, la micro, piccola e media impresa, così come identificate dal D.M. del 18/4/2005 in recepimento della raccomandazione della Commissione Europea 2003/361/CE, generalmente, affida il controllo interno o all'imprenditore stesso o al personale amministrativo.

In entrambi i casi si finisce spesso per concentrare nello stesso soggetto sia la gestione dell'attività operativa sia il potere di controllo della stessa, generando, di fatto, un'anomalia nel processo di controllo già a monte di tutte le successive fasi operative che dovrebbero costituire il controllo stesso. In questo contesto il controllo interno non solo non è garantito, ma è spesso del tutto inutile anche se attuato con metodi corretti.

Concentrare la fase operativa e la fase di controllo in un unico soggetto costituisce già di per sé un paradosso del controllo interno, che spesso è giustificato dalla necessità di ridurre ai minimi termini i costi amministrativi. È pur vero che l'imprenditore, posto di fronte al problema, avverte la necessità di dotare la propria azienda di strumenti operativi di controllo, ma le dimensioni e le conseguenti capacità d'investimento in risorse dedicate a tale attività, lo dissuadono presto, lasciando quello che è un ambito primario della gestione d'impresa ad una alea, che non è certo riconducibile al più ampio concetto di *rischio d'impresa*.

Le criticità di un sistema di controllo di un'impresa di modesta dimensione sono identificabili in:

- scarsa formalizzazione delle procedure;
- modesta attenzione al controllo interno comunque esso sia generato;
- non adeguata separazione dei compiti e delle attribuzioni delle responsabilità di controllo tra i vari soggetti incaricati.

In questo contesto appare evidente il ruolo del consulente. Laddove non vi sia già, per legge o per scelta dei soci, almeno un organo di controllo esterno (collegio sindacale, revisore ecc.) il consulente deve realizzare un progetto di controllo autonomo rispettando la specificità aziendale sempre con l'ausilio partecipativo dell'imprenditore e del personale amministrativo e non. Quindi, laddove non esiste un sistema di controllo interno, o non è sufficientemente compiuta la sua formazione, occorre fornire strumenti, possibilmente di semplice utilizzo, che siano di ausilio e non di intralcio (e questo è forse il vero ostacolo da

superare) alla normale operatività dell'impresa. Nel procedimento di realizzazione di questo processo di controllo interno – che potrebbe essere definito primario – è indispensabile la partecipazione dell'imprenditore che lo deve riconoscere, lui per primo, come un *plus* da aggiungere all'efficienza della propria azienda. Senza la sua partecipazione ed il suo supporto difficilmente si potranno raggiungere risultati soddisfacenti. Quindi gran parte del tempo da dedicare alla fase iniziale sarà assorbito dall'opera di coinvolgimento dell'imprenditore che dovrà, sua sponte, acquisire quegli elementi di necessità che dovranno essere poi trasferiti sul personale.

Pertanto, la prima attività da svolgere, a cura del consulente, attraverso una costante attività di collaborazione da parte del personale dell'impresa (dirigente e non) dovrà essere incentrata sui seguenti punti:

- conoscenza della realtà operativa dell'impresa e dei sistemi di controllo eventualmente presenti, con l'obiettivo primario di recuperare il più possibile procedure o sistemi già esistenti o utilizzati, se riconosciuti validi, dal personale o dall'imprenditore;
- verificare la correttezza gestionale ed amministrativa;
- valutazione di un sistema dei rischi;
- riscontro della coerenza delle azioni e delle decisioni proposte o assimilate;
- realizzazione di un coordinamento organizzativo articolato per livelli, contenuti, e strumenti attuativi.

La prima parte dell'indagine è facilmente riassumibile in un questionario del tipo allegato, che costituisce anche la base per successive verifiche di scostamenti o modificazioni significative nel corso degli anni.

Generalmente l'attività produttiva dell'azienda, intesa come azienda di produzione, è suddivisibile in tre fasi: la prima è riconducibile all'acquisizione delle materie, una seconda è ovviamente la fase di lavorazione e/o trasformazione, la terza è la fase di vendita o, per meglio dire, di uscita del prodotto dall'azienda. Queste tre fasi si interconnettono sistematicamente durante i processi di passaggio con un'area amministrativo-contabile che spesso non è sottoposta, come le precedenti, al controllo dell'imprenditore. Anzi, spesso non è proprio sottoposta a controllo perché considerata secondaria, o addirittura mero costo aggiuntivo, salvo poi verificarne la necessità a danno avvenuto (che sia di tipo gestionale o fiscale). Molto spesso nella media e piccola azienda l'errore si forma o si nasconde in una delle tre fasi predette. Questo perché l'imprenditore

controlla direttamente la fase produttiva, imponendo delle metodologie di lavorazione, di passaggio, o addirittura di controllo, che hanno mere finalità produttive, ma non tengono conto dei processi amministrativi a valle o a monte.

Di conseguenza, il primo passo per la creazione di un qualsiasi sistema di controllo interno, è la conoscenza dell'azienda, e non dell'imprenditore. Anzi, molto spesso, la conoscenza diretta della persona, o delle persone che operano in veste di imprenditori (cosa molto frequente nella piccola impresa), induce a fidarsi, e a indulgere fino a saltare alcuni processi di formazione decisionale che poi costituiscono invece l'embrione dell'anomalia del processo di controllo interno. In passato il consulente era un uomo di "soli numeri" e come tale era rappresentato anche nell'immaginario collettivo, ovvero come un uomo completamente scollegato dalla realtà produttiva. Oggi una visione del genere appare anacronistica. Quindi, senza spingersi in campi che non gli sono propri, occorre che il consulente verifichi sempre la formazione del processo di produzione e soprattutto analizzi le procedure di controllo ad essa connessi, per verificare già, in una fase, come detto, embrionale, se vi sono delle anomalie evidenti od occulte che possano incidere o porsi in contrasto con una corretta formazione del controllo interno. È probabile che ogni variazione o critica proposta incontri la rigidità dell'imprenditore, che considera l'area produttiva di sua esclusiva competenza. In questa fase iniziale occorre elasticità e capacità di comprensione e convincimento se malauguratamente vi si dovessero ravvisare elementi di disturbo alla formazione di un reale e funzionale controllo interno.

Elementi conoscitivi, comunque, possono essere recuperati anche da:

- precedenti esperienze in società o settori analoghi o simili;
- interviste al personale dell'azienda;
- interviste al personale che si occupa del controllo interno (se già esistente);
- rapporti con legali e/o altri consulenti esterni;
- documentazione prodotta dalla società.

Conosciuta sommariamente l'attività dell'azienda e le sue fasi di produzione, ma anche di formazione e gestione dei meccanismi decisionali, la verifica deve essere estesa alla conoscenza della struttura gestionale-amministrativa, attraversando tutte le fasi di controllo dell'attività contabile iniziando dalle attività di base e suddividendola per aree o competenze.

È buona norma non dare niente per scontato, perché l'attenzione alle procedure, anche quelle più semplici o immodificate negli anni, è in genere più bassa in azienda di

quanto non lo sia all'interno di uno studio professionale. Lo scopo è quello di verificare quali fasi o aspetti del controllo interno di base sono radicate già nel personale dell'impresa e quali invece, vanno introdotte, reintrodotte o modificate. Una struttura amministrativo-contabile che risulti inadeguata, già al primo livello di indagine, per capacità, competenze o semplicemente per numero di soggetti impiegati, costituisce un ostacolo insormontabile all'introduzione di qualsiasi forma di controllo. In questo ambito è necessario sospendere l'indagine ed introdurre, quei correttivi necessari a creare le competenze indispensabili, utilizzando, se necessario, un periodo di formazione o re-informazione. Esempi tipici di verifica possono spaziare dal come vengono operati controlli delle liquidazioni IVA, all'aggiornamento dei libri, piuttosto che un controllo periodico della cassa, ecc.. I processi di monitoraggio debbono essere volti a stabilire:

- il grado di efficienza delle operazioni aziendali;
- l'affidabilità della gestione finanziaria;
- rispetto delle leggi e dei regolamenti;
- salvaguardia dei beni aziendali.

Pianificato il percorso logico di formazione dei processi decisionali dell'impresa si arriva al nucleo finale dell'indagine: la determinazione delle fasi o dei livelli nei quali è alto il rischio di errore e la pianificazione delle attività che dovrebbero abbatterli o minimizzarli. Elemento basilare per una corretta fissazione del livello di rischio è la determinazione dell'errore tollerabile (E) inteso come percentuale del cosiddetto livello di significatività. Nella prassi professionale tale percentuale è riconducibile ad un 50%. Pertanto nella fase di pianificazione, occorre stabilire prima di tutto un livello di *significatività accettabile*, al fine di rilevare errori quantitativamente significativi, sulla base del quale calcolare E . Il che non significa tralasciare i casi in cui il ripetersi di errori di piccolo importo, nel loro complesso, possano influenzare il bilancio. La valutazione dell'errore non può essere cioè meramente quantitativa, ma, sulla base delle procedure di campionamento, devono trarsi anche valutazioni di tipo qualitativo da tenere in considerazione per eventuali variazioni del programma di valutazione e controllo.

Nella realtà non esiste una modalità di calcolo del livello di significatività valida per ogni fattispecie. Pertanto la sua determinazione segue criteri legati alle caratteristiche dell'impresa e/o alla sua attività. I parametri più utilizzati sono i ricavi, l'attivo patrimoniale, il patrimonio netto, il risultato dell'esercizio ante imposte, ma non è escluso che sia possibile utilizzarne altri, o che si debba utilizzarne più di uno in forma selettiva o

sistematica. Anzi, è consigliabile non focalizzarsi su un unico parametro ma mantenere sempre una visione d'insieme di tutti i parametri più comuni.

Una volta scelto il parametro di base per il calcolo del *livello di significatività* occorre applicare le percentuali, che, nella prassi professionale, divergono da caso a caso, da professionista a professionista. Di seguito si fornisce un prospetto di massima elaborato recentemente dalla Commissione Studio sulla Revisione dell'ODCEC di Lucca al quale il professionista può fare riferimento, tenendo però sempre conto dei limiti imposti per il falso in bilancio, come ribadito, per esempio dalla recente Sentenza della Cassazione n. 3229 del 22/1/2013 in merito, ad esempio, alle percentuali del risultato economico e del patrimonio netto. In definitiva, il giudizio da applicare è sempre di tipo personale e professionale, e non può essere ricondotto ad un calcolo meramente matematico.

Parametro	Perc. Min.	Perc. max	note
Ricavi	0,5	1,0	
Attivo	0,25	0,50	
Patrimonio netto	1	5	Cass. 3229 - 1%
Risultato ante imposte	5	10	" " - 5%

Dopo aver calcolato il livello di significatività, occorre applicare allo stesso un parametro percentuale del 50% per addivenire così alla determinazione del cosiddetto errore tollerabile, ovvero, quel limite al di sopra del quale un errore contabile comporta una "significativa inesattezza" della contabilità prima, e del bilancio poi, che obbliga il consulente ad intervenire.

Esempio di un caso pratico

Riproduciamo uno stato patrimoniale ed un conto economico ipotetico:

Stato patrimoniale

Attivo		Passivo	
Attivo fisso	20.000	Patrimonio netto	
		10.000	
Attivo Circolante		Debiti a m/lungo	
12.000		12.000	
Liquidità	1.000	Debiti a breve	
		11.000	
Totale attivo	33.000	Totale passivo	

	33.000
--	--------

Conto economico

Valore della produzione	8.000
Costi per materie	-4.300
Costi per servizi	-2.200
Altri costi di gestione	-500
Risultato della gestione finanziaria	-600
Risultato della gestione straordinaria	+100
Risultato prima delle imposte	+500

Calcolo del livello di significatività

Parametro	Min.	Max
Sui Ricavi	40	80
Sull'Attivo	82,50	165
Sul patrimonio netto	100	500
Sul risultato ante imposte	25	50

Supponiamo di avere scelto come parametro per il calcolo della significatività il parametro del totale attivo:

di conseguenza avremo $82,50 \times 50\% = 41,25$ nell'ipotesi di minima o 82,50 nell'ipotesi di massima ($165 \times 50\%$) – quindi la nostra soglia di errore tollerabile sarà nel range delimitato da questi due valori.

Se alla verifica riscontro un errore pari a 100, per esempio, è ovvio che vi deve essere un intervento di verifica e correzione. Così come vi deve essere un intervento a correzione “in ogni caso” qualora le valutazioni estimative differiscano complessivamente per più del 10% da quelle corrette.

In ogni caso la valutazione professionale soggiace non solo ad una indicazione di tipo quantitativo, ma anche qualitativo. Occorre stabilire se l'errore ha natura sporadica, o si ripresenta sistematicamente per svariate volte, fino a costituire elemento capace di influenzare in modo significativo il bilancio. Occorre verificare se l'errore è frutto di informazioni sbagliate, o di conoscenza incompleta o errata di una norma. E qui l'elenco è veramente infinito. Si va dalla differenza tra spese di sponsorizzazione e pubblicità, alle

spese telefoniche, per non parlare delle schede carburanti e via dicendo.

3. IL TRATTAMENTO NELL'AMBITO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI.

Il presente contributo cerca di fornire una chiave di lettura della problematica dell'Errore nel bilancio alla luce della Revisione Legale e delle procedure necessarie a consentire di rilasciare la Relazione al Bilancio.

La Revisione Legale è regolata dal Dlgs. 39/2010 ed ha come obiettivo quello di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio, nel suo complesso, non sia inficiato da errori significativi, dovuti a frodi o anche a comportamenti non intenzionali. L'assenza di errori significativi deve consentire al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio tale che esso sia redatto in conformità al quadro normativo dettato dal legislatore e dai principi contabili per la redazione dei documenti di informativa contabile.

Gli errori significativi non dovranno pertanto, per la loro entità o per la loro natura, essere tali da impattare in maniera determinante sui risultati di bilancio e quindi da ridurne la sua attendibilità a rappresentare in maniera veritiera e corretta la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'azienda.

Il revisore deve, in sostanza, raggiungere una ragionevole sicurezza che il bilancio sia attendibile.

La valutazione del revisore in ordine al tema degli errori verte sul concetto di materialità o significatività in quanto attraverso di esso si riflette la sua percezione delle aspettative degli utilizzatori del bilancio, sia in termini di qualità dell'informativa che in termini quantitativi sull'attendibilità dei valori.

La soglia di significatività si può definire come l'importo al di sotto del quale si ritiene che un errore non possa modificare il giudizio o le decisioni di un terzo lettore del bilancio che faccia affidamento sul bilancio: ad es. una banca o un fornitore.

L'errore è definito come la differenza tra l'importo di una voce iscritta in un bilancio e l'importo richiesto per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo. Per errore si intende anche la rettifica a quegli importi o classificazioni che servono perché il bilancio sia rappresentato in maniera veritiera e corretta.

L'errore tollerabile è l'importo stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un livello di sicurezza adeguato sul fatto che non sia superato dall'errore effettivo nell'universo considerato ai fini del campionamento statistico. Ed ' proprio la definizione del campione che serve per determinare l'errore accettabile e pertanto evitare il rischio

che l'insieme degli errori che singolarmente non siano significativi, possano condurre ad un bilancio errato.

Il concetto di errore tollerabile è un altro modo per esprimere il livello di materialità e determinerà il numero delle verifiche di revisione da svolgere su un conto di bilancio, in quanto sarà inversamente proporzionale all'importo della materialità. Infatti minore sarà il valore dell'errore tollerabile e maggiore sarà il numero delle verifiche.

Le procedure di revisione sono pertanto mirate ad acquisire una comprensione dell'impresa in tutti i suoi aspetti, siano essi endogeni che esogeni nonché del suo controllo interno, allo scopo di individuare i rischi di incorrere in errori significativi, siano dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali.

La corretta analisi dei rischi è il pilastro di ogni revisione e pertanto occorre determinare la definizione del rischio di revisione il quale può essere:

- *Inerente*. Esso riguarda le fonti da cui possono derivare errori materiali sul bilancio a vari livelli. Essi dipendono dal settore di appartenenza e dal livello tecnologico dell'impresa, in sostanza dal business in cui l'azienda opera. Ciò può variare nel tempo e può caratterizzare delle poste di bilancio più o meno soggette a tale rischio. Ad es. la valutazione delle rimanenze in settori che operano in commesse in corso di costruzione, oppure la valutazione dei crediti verso nuovi clienti acquisiti su nuovi mercati privi di assicurazione.
- *Di controllo*. Esso si manifesta quando la struttura non è in grado di prevenire e identificare gli errori. Ad es. quando non ci sono adeguate suddivisioni del lavoro, mancano sistemi informatici in grado di monitorare i dati amministrativi ed il controllo di gestione ed in sostanza quando manca un adeguato sistema di controllo interno su cui fondare la base della valutazione di questo rischio.
- *Di individuazione*. Esso rappresenta il rischio che le procedure di revisione non siano in grado di individuare gli errori. Dipende molto dalla significatività e dal suo livello quali-quantitativo il quale può rendere necessario aumentare le verifiche. Ad esempio non basta avere le conferme dei crediti dai debitori ma occorre anche valutare che i crediti siano esigibili. Oppure occorre che i campionamenti siano stati effettuati in modo sufficiente ed adeguato a rappresentare l'universo in considerazione.

L'art. 11 del D. Lgs. 39/2010 stabilisce che la revisione legale deve essere svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA International Standards on Auditing)

adottati dalla Commissione Europea. La procedura non è ancora attiva e la posizione del CNDCEC in proposito è di cautela sulla valenza giuridica degli stessi, rimanendo pertanto in vigore i principi italiani. I principi ISA clarified, tradotti in italiano dallo stesso CNDCEC sono comunque il più autorevole punto di riferimento disponibile.

Di seguito vengono esposti i concetti principali di alcuni dei Principi di Revisione dedicati al tema dell'errore.

n. 315 Comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi

La responsabilità del Revisore è quella di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Tale azione si esercita facendo leva sulle ASSERZIONI, cioè sulle Attestazioni della direzione, esplicite e non, inserite nel bilancio.

Il revisore dovrà esaminare i rischi connessi all'attività svolta dall'impresa, in quanto un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative potrebbe incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

Il RISCHIO sarà SIGNIFICATIVO se identificato e valutato a giudizio del revisore, con una speciale considerazione nella revisione.

Fondamentale sarà la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, cioè del settore di attività, della regolamentazione e degli altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sulla informazione finanziaria. In sostanza occorrerà esaminare le attività operative, l'assetto proprietario, la governance, gli obiettivi e le strategie dell'impresa, la misurazione della performance economico-finanziaria dell'impresa.

Il controllo interno dell'impresa sarà inoltre l'elemento fondamentale per dare un giudizio sulla comprensione da parte dell'impresa della complessità della sua gestione e della sua capacità di fronteggiare le dinamiche aziendali.

Questi esempi di eventi rappresentano una serie di situazioni che possono determinare un rischio di incorrere in errori significativi:

- operatività in aree economicamente instabili o soggette a mercati volatili;
- operatività soggette ad un alto grado di complessità nella legislazione del settore in cui opera l'impresa;
- problemi di continuità aziendale e di liquidità soprattutto se connessi a limitazioni alla disponibilità di capitali e di credito;
- cambiamenti nel settore di attività o nella catena dei fornitori;
- sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi anche correlati ad una espansione su nuove aree geografiche;
- operazioni significative con parti correlate;
- assenza di personale con competenze appropriate o cambiamenti di personale in reparti chiave;
- carenze nel sistema di controllo interno o modifiche sostanziali nell'impianto informatico;
- errori significativi avvenuti in passato.

Questi eventi vengono fronteggiati attraverso adeguate discussioni del revisore con i responsabili del governo dell'impresa e con l'adozione delle idonee procedure di revisione.

n. 300 Pianificazione della revisione contabile del bilancio

Questo principio declina la pianificazione del lavoro e lo imposta in funzione degli obiettivi che si vogliono raggiungere e dei tempi necessari. Viene stabilita la strategia e le responsabilità del revisore in questo lavoro di pianificazione, assegnando i ruoli a coloro che vi partecipano, nel caso esista un team o collaboratori del revisore.

Potrebbero essere necessari esperti con conoscenze specialistiche a seconda del settore di appartenenza dell'impresa, necessità di coordinamento con il personale dell'impresa, riunioni con responsabili di governance.

Per le imprese di dimensioni minori potrebbe essere sufficiente una strategia impostata come promemoria ed una serie di check-lists che coprano le varie aree di intervento.

n. 330 Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati

Il principio contabile ISA 330 ha per oggetto la responsabilità del revisore nel definire e porre in essere le risposte idonee a fronteggiare i rischi significativi di errori identificati e valutati, che emergano nel corso della revisione contabile del bilancio, in conformità al principio di revisione ISA 315.

Consiste nell'acquisire, in merito ai predetti rischi, *elementi probativi sufficienti ad appropriati alle circostanze*, definendo e ponendo in atto risposte commisurate a tali rischi. Quanto più è elevato il rischio di errori significativi quanto più dovrebbe essere estesa la procedura di revisione.

Ciò può comportare, ad esempio, che in caso di rischi di errori dovuti a frodi, sia necessario un aumento delle dimensioni dei campioni da esaminare, oppure che sia necessario lo svolgimento di procedure di analisi comparativa come ad es. effettuare delle procedure di validità ad un livello più dettagliato, avvalendosi anche di analisi su archivi contabili elettronici o di operazioni effettuate elettronicamente.

Per le imprese di dimensioni minori, può essere preferibile svolgere procedure di revisione che siano principalmente procedure di validità. Ciò in quanto potrebbero non essere presenti, ad esempio, molte delle attività di controllo individuabili da parte del revisore o può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ne ha documentato l'esistenza o il funzionamento.

Esistono dei "DEVE", cioè degli obblighi del revisore nella definizione delle procedure di revisione.

Ad esempio valutare i rischi di errori a livello di asserzioni per *ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa*; ciò significa *considerare il rischio intrinseco* (cioè la probabilità di errori significativi derivanti dalle particolari caratteristiche delle singole classi di operazioni, saldi contabili e informativa); *considerare il rischio di controllo* (stabilire cioè se i controlli operino efficacemente); *acquisire elementi probativi tanto più persuasivi*, quanto più elevata sia la percezione del rischio da parte del revisore medesimo (attribuendo, ad esempio, maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi di terzi, ovvero da terze fonti indipendenti).

In particolare, il revisore può decidere di svolgere:

- le sole verifiche di dettaglio;
- le sole procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
- una combinazione di entrambe tali procedure.

Le procedure di conferma esterna sono rilevanti *quando si riferiscono ad asserzioni*

concernenti i saldi contabili ed i loro elementi costitutivi e cioè quando sono riferiti alle seguenti tipologie di operazioni:

- saldi bancari e altre informazioni concernenti i rapporti con le banche;
- giacenze di magazzino detenute presso terzi in conto lavorazione o in deposito;
- atti relativi a titoli di proprietà detenuti presso legali o finanziatori in custodia, deposito o garanzia;
- titoli e partecipazioni custoditi presso terzi o acquistati da intermediari, ma non ancora consegnati alla data del bilancio;
- debiti finanziari, incluse le relative condizioni di rimborso e le clausole limitative (*covenants*);
- crediti verso i clienti e debiti verso fornitori e relative condizioni.

Allo scopo di approfondire i principi, si allegano delle slides elaborate dal CNDCEC¹ per eventi formativi organizzati dalla Commissione Principi di Revisione sui principi 315, 300, 330 e 200.

Volendo fare una conclusione, seppur nel limitato spazio dedicato a questo tema, il revisore deve cumulare gli errori identificati durante l'incarico di revisione, facendo una importante differenziazione:

- errori oggettivi che saranno quelli sui quali non esistono dubbi;
- errori soggettivi costituiti dalle differenze derivanti da valutazioni effettuate dagli amministratori che il revisore non considera ragionevoli o non ispirate a corretti principi contabili.

Gli errori verranno riepilogati rispetto ai livelli di materialità che sono stati impostati all'inizio e sarà fatta la valutazione sulla significatività complessiva in vista del giudizio sul bilancio.

¹ Vedi "allegato A".

4. PRINCIPI CONTABILI.

Il Principio Contabile OIC n° 29, al paragrafo E, si occupa della *Correzione degli errori*. In particolare affronta il caso in cui, nel corso dell'esercizio, ovvero durante la successiva preparazione del bilancio, emergano errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti..

Il trattamento che viene indicato per rimediare all'alterazione subita dal patrimonio o dal reddito, o da ambedue i valori, è l'intervento sulla contabilità dell'esercizio in cui gli errori sono scoperti, utilizzando come componente del reddito la voce *proventi ed oneri straordinari*.

Tale soluzione è infatti l'unica ammessa per gli errori *non determinanti* e, in caso di *errori determinanti*, viene indicata come la più ricorrente.

Fondamentale, nella scelta di tale modalità di correzione, è il principio della *continuità dei bilanci dell'impresa*, in base al quale la riapertura dei conti di un esercizio deve essere fatta recependo sistematicamente i valori di chiusura dell'esercizio precedente. Per cui non è possibile il rimedio di modificare il valore di una posta errata nel bilancio precedente, riaprendo il relativo conto con un valore diverso. Neppure è possibile imputare la correzione alle riserve esistenti.

L'altra possibilità ammessa è quindi soltanto quella di correggere i bilanci degli esercizi precedenti e ciò deve avvenire *quando gli errori determinanti sono tali da rendere nulla o annullabile la delibera assembleare di approvazione del bilancio*.

Merita ricordare che, per le finalità del Principio contabile OIC n° 29, viene considerato *errore* la impropria o mancata applicazione di un principio contabile ove, nel momento della sua commissione, siano disponibili le informazioni e i dati necessari per il suo corretto trattamento. Possono essere errori matematici, erronee interpretazioni di fatti, negligenza nella raccolta delle informazioni e dei dati disponibili. Non vengono, in vece, considerati errori le valutazioni e stime successivamente modificate oppure l'utilizzo di criteri contabili non corretti, quando, in ambedue i casi, siano stati basati su informazioni e dati correttamente assunti nel momento in cui erano avvenuti.

Quali siano i casi di nullità o annullabilità della delibera assembleare di approvazione del bilancio che rendono obbligato il percorso di rifacimento e riapprovazione del bilancio viziato da errori determinanti deve essere ricercato ricorrendo alla giurisprudenza e alla migliore dottrina in materia. Quel che è certo è che si tratta di un rimedio da riservarsi, secondo il nostro principio contabile, a casistiche eccezionali.

Annulabilità o nullità della delibera assembleare di approvazione di un bilancio viziato da errore contabile

Come recita l'art. 2423, comma 2, c.c. *"il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio"*.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale anche della Suprema Corte (Cass. 16 aprile 1968, n. 1117), il bilancio d'esercizio è un documento a formazioni successive, che si conclude solo nel momento in cui l'assemblea lo approva. Pertanto, laddove un bilancio d'esercizio, documento giuridicamente rilevante solo dopo la sua approvazione da parte dell'assemblea, sia, in realtà, viziato da errore, si raffigura la necessità di correggere tale errore.

In dottrina si è soliti ripartire i vizi di bilancio in: 1. sostanziali: il bilancio è falso in senso proprio in quanto le determinazioni esposte non sono vere; 2. formali: il bilancio è vero in quanto veri sono i dati rappresentati, ma pecca di esposizione chiara ed intelligibile.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale, in caso di approvazione di un bilancio falso, l'invalidità della delibera stessa sarebbe ricaduta nel campo di applicazione dell'art. 2377 c.c., e non in quello di cui all'art. 2379 c.c.: l'atto sarebbe stato annullabile e non nullo. A ben guardare, in tempi più recenti la giurisprudenza si è espressa, con maggior fermezza, in favore della nullità della delibera assembleare, piuttosto che dell'annulabilità (tra le tante si veda: Cass., sez. I, 24 novembre 2000, n. 15189; Cass., sez. I, 21 febbraio 2000, n. 27; App. Milano, 26 gennaio 1999; Trib. Napoli, 16 luglio 1996; Trib. Napoli, 30 marzo 1995; Trib. Napoli, 25 luglio 1992; Trib. Milano, 3 luglio 1989; App. Catania, 27 febbraio 1986; Trib. Bologna, 13 settembre 1984; Cass. 27 febbraio 1985, n. 1699; Cass. 3 dicembre 1984, n. 6300; App. Torino, 28 maggio 1980).

Al riguardo, in ambito penale, di particolare importanza risulta essere la sentenza n. 27 della Suprema Corte a Sezioni Unite emessa nel 2000, la quale, da un lato, equipara sotto il profilo della conseguenza i due vizi – formale e sostanziale – sopra richiamati, determinando l'illiceità, e di conseguenza la nullità, della delibera. Dall'altro lato, la pronuncia attribuisce un ruolo di primaria rilevanza al principio della chiarezza del bilancio per fornire ai soci e al mercato tutte le informazioni che il legislatore ha ritenuto di prescrivere. In conclusione, tale sentenza ritiene ammissibile la nullità della delibera assembleare che approva il bilancio non chiaro.

Sullo stesso tema, la Corte di Cassazione, con sentenza del 24 dicembre 2004, n. 23976, ha stabilito che l'interesse del socio ad impugnare per nullità la delibera di approvazione del bilancio redatto in violazione delle prescrizioni legali non dipende solo dalla frustrazione della sua aspettativa alla percezione di un dividendo o, comunque, di un immediato vantaggio patrimoniale, ma è strettamente collegato anche – e soprattutto – alla necessità che il socio consegua il complesso delle informazioni destinate ad avere ripercussioni sul valore della singola quota di partecipazione. Al proposito, si perviene attraverso la declaratoria di nullità e la conseguente necessaria elaborazione di un nuovo bilancio emendato dai vizi del precedente.

Di recente, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 16388 del 2007 ha riaffermato che l'art. 2423, comma 2, c.c. impone, con fermezza, di tener conto nella redazione del bilancio sia del principio di chiarezza che di veridicità e correttezza. Tali principi sono sostanzialmente corrispondenti ai principi di chiarezza e precisione già enunciati nel testo originario della medesima disposizione (prima delle modifiche introdotte con il D.Lgs. 127/1991). Più precisamente, la Corte ha chiarito che *"si tratta di principi distinti, ancorché spesso nella realtà intrecciati, in quanto i principi di veridicità e correttezza si riflettono di regola sul risultato del bilancio, laddove quello di chiarezza impone di fornire spiegazioni necessarie alla comprensione della realtà patrimoniale, economica e finanziaria della società, anche indipendentemente dall'espressione numerica della singole poste e dal risultato finale che ne deriva"*.

In definitiva, la Corte ha avuto modo di precisare che, anche la sola violazione del principio di chiarezza, funzionale all'essenziale finalità informativa del bilancio, vale ad inficiare il bilancio medesimo e può perciò determinare la nullità della delibera assembleare.

Qualora la rettifica della posta patrimoniale errata venga *imputata al conto economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto*, facendola transitare in contropartita della voce *"proventi e oneri straordinari – componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti"*, il Principio Contabile n. 29 segnala, in via generale, la facoltà di darne adeguata informazione nel bilancio. Se gli errori sono determinanti l'informazione è, invece, obbligatoria. Nel caso in cui questi ultimi siano particolarmente significativi, vengono raccomandati ulteriori adempimenti al fine di renderne pienamente comprensibili al lettore del bilancio sia la rilevanza che gli effetti distorsivi provocati sui bilanci interessati. Per cui, oltre a suggerirne l'evidenziazione in un'apposita sottovoce in ossequio al secondo comma dell'art. 2423-ter c.c., impone di darne specifiche informazioni aggiuntive nella nota integrativa: a) la natura dell'errore commesso; b) l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della correzione che si sarebbe dovuto fare negli esercizi precedenti ai quali si riferiscono gli errori; c) la mancanza dei dati e delle informazioni comparative che l'omessa correzione degli errori negli esercizi

precedenti ha comportato nei bilanci interessati.

Infine, nei casi di particolare complessità degli effetti distorsivi sui bilanci degli esercizi precedenti, come nel caso in cui gli errori si siano ripercossi su varie voci di bilancio, il Principio Contabile n. 29 raccomanda di allegare alla nota integrativa anche l'intero bilancio dell'esercizio precedente interamente corretto.

Nel caso in cui l'errore determinante sia tale, per i motivi già ricordati, da rendere necessaria la correzione dei bilanci degli esercizi precedenti, occorre che questi vengano di nuovo sottoposti all'assemblea dei soci e nuovamente approvati nella massima trasparenza.

In merito alla procedura di deposito presso il Registro delle Imprese del bilancio d'esercizio ri-approvato, l'Unione delle CCIAA ha fornito delle specifiche istruzioni distinguendo il caso in cui la procedura di redazione e di approvazione del bilancio siano avvenute correttamente ma vi siano stati errori in sede di invio, dal caso in cui, invece, si sia resa necessaria una nuova approvazione da parte dell'assemblea dei soci di un bilancio errato. Solo quest'ultima fattispecie è oggetto di approfondimento nel presente elaborato.

La procedura in questione prevede che qualora l'errore sia tale da comportare una modifica sostanziale del bilancio approvato e del risultato di esercizio, occorrerà una nuova delibera assembleare, alla quale deve seguire un nuovo deposito di bilancio².

² In particolare, il modello da utilizzare è il Modello B per il deposito dei bilanci, nel cui campo Note XX andrà necessariamente indicato il n. di protocollo cui fa riferimento il bilancio da rettificare.

5. CONSIDERAZIONI FISCALI.

La presa coscienza della sussistenza di un errore all'interno di un bilancio relativo ad un esercizio passato comporta il dover rimediare a tale inesattezza informativa e troverà la sua giusta collocazione, come già esposto nei paragrafi precedenti³, nella registrazione di sopravvenienze attive e/o passive.

Ciò appare corretto alla luce del fatto che l'errore non può non essere considerato quale fattispecie consueta ed analogamente le sopravvenienze sono da considerarsi componenti straordinarie del reddito.

Da un punto di vista tributario la rilevanza fiscale delle sopravvenienze è disciplinata dal T.U.I.R. ovvero dal D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917: nell'art 88 c.1 per quanto riguarda le sopravvenienze attive e nell'art. 101 per quanto attiene le sopravvenienze passive.

L'impostazione scelta dal legislatore appare pienamente simmetrica per entrambe le fattispecie.

Art. 88

Sopravvenienze attive

1. Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

A norma dell'art. 88 primo comma sono da considerarsi sopravvenienze attive i ricavi od altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Art. 101

Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite

[...]

4. Si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di

³ Tale proposizione andrà verificata (o integrata inserendoci il numero di paragrafo) alla luce dell'impaginatura dell'intera relazione.

attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'articolo 87.

Analogamente al contenuto del primo comma dell'art. 88 sono da considerarsi sopravvenienze passive i minori ricavi o altri proventi che hanno concorso a determinare l'imponibile in esercizi passati e i costi sostenuti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché il sopravvenuto ridimensionamento di valori iscritti nell'attivo.

Sebbene in bilancio la correzione dell'errore contabile assuma la veste di componente straordinaria⁴ (voce E20 e E21 *“proventi ed oneri straordinari – componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti”*) fiscalmente essa non sembra assumere i connotati di una sopravvenienza ex artt. 88 e 101 D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917⁵.

Sul tema della rettifica a favore del contribuente per costi non dedotti l'Agenzia delle Entrate si era già espressa con la Circolare N. 23/E del 04.05.2010 ricordando in primis che a norma del D.p.r. 22 luglio 1998, n.322 art.2 c. 8bis *“[...] 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 [...] mediante dichiarazioni da presentare [...] utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione [...]”*.

In sostanza quindi la strada percorribile dal contribuente veniva già individuata: il riconoscimento di un credito da portare in compensazione, se entro i termini, a mezzo di una dichiarazione integrativa o altrimenti il diritto a presentare un'istanza di rimborso della maggior imposta versata nel periodo di imposta nel quale non ha operato la deduzione entro il termine di quarantotto mesi dalla data del pagamento eseguito in assenza dei presupposti o dal termine per il pagamento del saldo di imposta.

A titolo di giurisprudenza possiamo annoverare la sentenza della Corte di Cassazione n. 10981 del 13 maggio 2009, la quale ha sostenuto che *“[...] in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. 22*

dicembre 1986, n. 917, art. 75, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato

dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione [...]”.

⁴ Ad eccezione di quegli interventi correttivi su fattispecie che non hanno mai comportato rilevanza economica.

⁵ Si veda a tal proposito il ragionamento espresso nella circolare dell'Agenzia delle Entrate N. 31/E del 25.09.2013, paragrafo 1.

Con la sentenza 16023 dell'8 luglio 2009, la Suprema Corte ha poi proposto come corollario che *“[...] Sulla base del divieto di doppia imposizione e della consolidata giurisprudenza di questa Corte in materia, la società potrà, dal momento del passaggio in giudicato della presente sentenza, presentare istanza di rimborso per recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta e non potuta recuperare per non avere eseguito la corretta procedura di rimborso. [...]”*.

L'Amministrazione finanziaria si preoccupa di precisare nello stesso documento che *“[...] L'istanza di rimborso della maggiore imposta versata può essere presentata, ai sensi dell'articolo 21, c. 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, entro due anni dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica. [...]”*.

Il tema opposto dei ricavi non imputati per competenza viene affrontato espressamente solo con la Circolare 35/E del 20.09.12 laddove viene sancito che anche per essi non vi può essere una traslazione temporale del momento impositivo, infatti *“[...] i principi contenuti nella citata circolare 23/E del 2010 devono essere estesi anche alla ipotesi di non corretta imputazione temporale di componenti positivi, ripresi a tassazione dall'ufficio accertatore in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui gli stessi componenti hanno già concorso alla determinazione del reddito. Ciò in quanto anche in tale ipotesi si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato. [...]”*.

Tale orientamento, è bene precisarlo, è stato recentemente confermato nella sentenza della Corte di cassazione 1548 del 24 gennaio 2013.

In conclusione appare solida l'impostazione ribadita dalla circolare 31/E del 24 settembre 2013 ovvero che, tanto per le componenti reddituali negative quanto per quelle positive, non è possibile rettificare l'errore nel periodo nel quale esso emerge e parallelamente deve essere sempre evitata la doppia imposizione fiscale.

La prassi e la normativa sin qui espressa nasce dall'esigenza di affrontare fattispecie derivanti specificatamente da attività di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. La circolare 31/E del 24 settembre 2013 completa il quadro a disposizione trattando la situazione nella quale sia il contribuente autonomamente ad individuare l'errore relativo ad un esercizio precedente e voglia regolarizzare la propria posizione.

Viene analizzata in modo distinto la situazione nella quale si riscontrino errori

relativi a componenti negative e quella nella quale si abbia a che fare con componenti positive; ai fini di una trattazione esaustiva dell'argomento si ritiene corretto rispettare tale esposizione. Esigenza comune per entrambe le fattispecie è che da un lato la mancata imputazione di una voce reddituale (positiva o negativa) passata troverà la sua rappresentazione in bilancio, dall'altro si dovrà prestare attenzione a sterilizzare (tramite variazioni in aumento o in diminuzione ex art. 83 TUIR) il suo impatto sulla determinazione dell'imponibile.

Ricordando il tenore dell'art. 2 c. 8bis del D.p.r. 22 luglio 1998, n.322 nei casi in cui un errore abbia comportato l'emergere di un maggior imponibile, un maggior debito d'imposta o un minor credito, il contribuente potrà ricorrere ad una dichiarazione integrativa se ancora nei termini ed utilizzare il credito fiscale per l'esercizio più recente.

E' bene precisare che anche l'emersione di una perdita o di una maggior perdita devono essere trattate in maniera identica.

Fintanto che la situazione in esame permettesse la presentazione di una dichiarazione integrativa non si presenterebbero particolari problemi procedurali purchè ci si rammenti sempre di sterilizzare la componente negativa nel periodo in cui essa emerge per evitare una doppia e quindi indebita deduzione.

Maggiormente interessante è il caso nel quale ci si debba riferire ad esercizi ancora più arretrati.

Il limite cronologico è sancito dall'art. 43 D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 *"[...] gli avvisi di accertamento devono essere notificati a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione [...]"*. La medesima decadenza deve valere anche dal punto di vista del contribuente, infatti solo presentando la dichiarazione integrativa relativa al *modello Unico 2013 – Redditi 2012* entro la scadenza potremmo rivendicare un elemento di costo inerente l'anno 2008.

Per permettere di rideterminare il debito o credito fiscale alla data attuale il contribuente dovrà scrupolosamente predisporre un prospetto di raccordo che permetta di ricostruire le consecutive variazioni sui valori imponibili fiscali dall'anno più vecchio, quello di imputazione dell'errore, a quello più recente ancora correggibile a mezzo di dichiarazione integrativa.

In seguito alla comunicazione di irregolarità emessa dall'Agenzia delle Entrate a fronte delle verifiche da controlli automatizzati il contribuente sarà tenuto a presentare il prospetto di raccordo, la documentazione attinente il costo antecedente oggetto d'errore

ed esporre i calcoli seguito per la riliquidazione dell'imposta.

Nel caso in questione l'errore ha comportato la rappresentazione di un minor imponibile, un minor debito d'imposta o un maggior credito ed il contribuente dovrà ricorrere ad una dichiarazione integrativa a sfavore secondo l'art. 2 c.8 del D.p.r. 22 luglio 1998, n.322.

Contestualmente dovrà provvedere alla liquidazione della maggior imposta considerando anche interessi e sanzioni⁶.

Anche dovendo trattare componenti positive imponibili relative a periodi precedenti dovremo prestare attenzione alla loro sterilizzazione fiscale nell'esercizio nel quale esso viene rilevato.

Anche per quanto riguarda l'IRAP⁷ la circolare 31/E del 24 settembre 2013 mantiene la medesima visione della questione.

Non possono essere ammesse deroghe al principio di competenza per evitare l'aleatorietà della determinazione dell'imponibile ed il percorso da seguire in caso di errori relativi tanto a componenti negative quanto a componenti positive è il medesimo esposto nei paragrafi precedenti.

⁶ Se entro i termini dell'art. 13 D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 potrà avvalersi del ravvedimento operoso. Tale strada è caldamente consigliabile in quanto in caso di accertamento potrà essere comminata la sanzione prevista dall'art. 1 D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

⁷ D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.