
La correzione degli errori in bilancio

di [Celeste Vivenzi](#)

Publicato il 17 Maggio 2016

in caso di errori nei bilanci precedenti, qual è la corretta procedura da seguire? Proviamo a dare qualche suggerimento pratico per affrontare questo problema

La visione civilistica: il principio contabile OIC n. 29

Il principio contabile 29 “**Cambiamenti di principi, di stime contabili, correzione di errori**” precisa che un errore consiste nella impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile, qualora, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni e i dati necessari per il suo corretto trattamento.

Nota: gli errori contabili possono aver origine da imprecisioni matematiche, da erranee interpretazioni di fatti o da negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Il principio contabile Oic 29 raccomanda di non confondere gli errori contabili con i cambiamenti di stima o con i cambiamenti di principi contabili, che hanno caratteristiche e trattamenti contabili differenziati.

L’OIC 29, nella nuova versione, non contiene più la distinzione tra errori determinanti e non determinanti ma evidenzia la differenza tra errori marginali o addirittura irrilevanti e quelli che invece arrecano pregiudizio alla conformità del bilancio (l'errore deve essere inoltre valutato ai fini della sua significatività - rilevanza nella redazione del bilancio ai fini del postulato della rappresentazione contabile veritiera e corretta).

Il Principio sottolinea che non costituiscono errori le seguenti fattispecie di comportamenti:

- a) le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime;
- b) l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili al momento della redazione di quel bilancio e che poi si sono dimostrati diversi da quelli assunti a base della scelta operata.

QUANDO SI DEVE CORREGGERE UN ERRORE CONTABILE

L'errore va corretto non appena si individui la non corretta rappresentazione di un dato in bilancio oppure di un'informazione resa in nota integrativa e al contempo siano disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento.

Dal punto di vista contabile il trattamento degli errori prevede la rettifica patrimoniale della voce che a suo tempo è stata interessata dall'errore con la contropartita el **conto economico**, poste straordinarie, vale a dire alla voce "*E) Proventi ed oneri straordinari*", rispettivamente le voci E20) ed E21) creando altresì la sottovoce "*componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti*".

Nota: si rammenta che il **D.L. n. 139/2015** ha modificato gli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, intervenendo sugli artt. 2424 e 2425 c.c. ed eliminando dal prossimo anno la sezione straordinaria.

Le novità del decreto impatteranno anche sul principio contabile OIC 29, dedicato alle correzioni di errori e ai cambiamenti di principi e sulla informativa, da inserire in **nota integrativa** sulla composizione delle voci straordinarie del **conto economico**.

Nel caso di correzione di errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai influenzato il conto economico (ad esempio la rivalutazione di un'immobilizzazione o le scritture effettuate a seguito di operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni, conferimenti) la correzione va effettuata rettificando la **voce patrimoniale** a suo tempo interessata imputando in contropartita la posta di patrimonio netto.

La **procedura civilistica** da seguire per la rilevazione degli errori è la seguente:

-
- a) nessun errore può essere risolto cambiando i dati di apertura del bilancio (questo perché i dati finali dell'esercizio precedente devono coincidere con i saldi di apertura);
- b) imputare al conto economico dell'esercizio l'errore: ai sensi del principio contabile OIC 29 per correggere l'errore occorre rettificare la voce patrimoniale a suo tempo interessata dall'errore, imputando in contropartita la voce E 20 Proventi straordinari o E 21 Oneri straordinari;
- c) correggere i bilanci degli esercizi precedenti;
- d) indicazione e descrizione in Nota integrativa dell'errore rilevato.

Nota: si rammenta che l'errore commesso potrebbe determinare la nullità o l'annullabilità della delibera assembleare che a suo tempo aveva approvato il bilancio (il principio Oic 29 precisa che il redattore del bilancio è tenuto ad effettuare un'attenta valutazione dell'incidenza dell'errore contabile sulla veridicità e correttezza dell'intero bilancio ovvero sulla possibilità di poter rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio).

L'art. 2427, c. 1, n. 13, C.c., prevede che nella nota integrativa deve essere data un'adeguata informativa in ordine alla composizione della voce proventi straordinari e oneri straordinari del conto economico, laddove il loro ammontare sia apprezzabile.

GLI ASPETTI FISCALI DEGLI ERRORI CONTABILI IN BILANCIO

Il principio di competenza, di cui **all'articolo 109 del TUIR** e la circolare dell'**Agenzia delle Entrate n. 31/2013** precisano che in presenza di un errore nella contabilizzazione di un costo o ricavo, il componente reddituale non può assumere rilevanza fiscale nell'anno in cui l'errore è inserito in bilancio e che pertanto il costo non dedotto o il ricavo non tassato devono rilevare nel *“periodo di corretta competenza fiscale e non quando sono contabilizzati in bilancio per porre rimedio all'errore commesso”*.

Nota: anche la norma fiscale ammette la contabilizzazione dell'errore al conto economico dell'esercizio in corso nella voce “*proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti (E20 e E21)*”.

In buona sostanza l'Amministrazione Finanziaria (C.M. 24 settembre 2013, n. 31) ha previsto la rettifica delle dichiarazioni a decorrere da quella in cui il bilancio è stato influenzato dall'errore attraverso il meccanismo delle **dichiarazioni integrative** (fatto salvo che la dichiarazione originaria sia stata a suo tempo validamente presentata).

I concetti che stanno alla base del ragionamento sono pertanto i seguenti.

1) Costo non contabilizzato nel corretto esercizio: il contribuente può recuperare la mancata deduzione fiscale attraverso la presentazione di apposita **dichiarazione integrativa a favore**. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 31/E il recupero del costo può avvenire anche quando l'annualità oggetto di errore non sia più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore e, nel caso di specie, è necessario ricostruire il risultato delle precedenti annualità provvedendo alla riliquidazione della dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e delle dichiarazioni successive.

2) Ricavo non contabilizzato nel corretto esercizio: il contribuente deve recuperare la mancata tassazione fiscale presentando una **dichiarazione integrativa a sfavore** al fine di correggere l'anno in cui si è verificato l'errore (valgono gli stessi concetti espressi in precedenza).

3) Presenza di più errori riguardanti sia costi che ricavi: occorre verificare se il risultato sia o meno nel complesso a favore/sfavore del contribuente e procedere successivamente alla deduzione o alla tassazione (se i costi sono maggiori dei ricavi, occorre presentare una dichiarazione integrativa a favore o se l'annualità non è più emendabile liquidare la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e le dichiarazioni presentate per le annualità successive fino a quella precedente alla prima emendabile; se invece i ricavi sono maggiori dei costi, la correzione fiscale dell'errore avviene presentando delle dichiarazioni integrative a sfavore).

A seguito della presentazione di tali **dichiarazioni integrative** emergeranno importi non coerenti con la dichiarazione del periodo d'imposta precedente e, conseguentemente, sarà emessa dagli uffici finanziari una comunicazione di irregolarità in capo al contribuente il quale sarà chiamato a fornire prova dell'emersione di elementi di competenza di un bilancio precedentemente presentato e della riliquidazione delle dichiarazioni degli anni precedenti (il Contribuente potrà utilizzare la procedura del ravvedimento operoso al fine di applicare la riduzione delle sanzioni previste dalla normativa fatti salvi eventuali accessi da parte degli Organi Ispettivi).

Nota: la componente di reddito rilevata a seguito della **correzione degli errori contabili** non assume rilievo fiscale e la relativa **sopravvenienza passiva o attiva** imputata a bilancio non presenta i requisiti della deducibilità in base al principio della **competenza fiscale di cui all'articolo 109 del TUIR**.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito il diritto del contribuente di recuperare la maggiore imposta corrisposta nel periodo in cui è stato commesso l'errore sia nel caso di rettifica da parte degli organi di controllo e sia nel caso in cui lo stesso abbia già provveduto alla rettifica dei precedenti errori contabili.

ESEMPIO PRATICO 1

Una ditta ha imputato nel conto economico anno 2015 un ricavo pari ad euro 15.000 riferito al periodo d'imposta 2014.

CORREZIONE CIVILISTICA ERRORE

Dare - Avere

Attività S.P. - C.e. E21 15.000

Presenta una dichiarazione integrativa relativa al modello Unico 2015 relativa al periodo 2014 e provvede alla liquidazione delle imposte dovute con l'ausilio del ravvedimento operoso; nel modello Unico 2016 effettua invece una variazione in diminuzione del reddito fiscale pari ad euro 15.000 .

ESEMPIO PRATICO 2

Mancata registrazione di fattura da ricevere nell'esercizio di competenza 2014 per euro 8.000

CORREZIONE CIVILISTICA ERRORE

Dare - Avere

Sopravvenienze passive (E 21 CE) - a Debiti verso fornitori (D 7 SP) 8.000

Presenta una dichiarazione integrativa relativa al modello Unico 2015 relativa al periodo 2014; nel modello Unico 2016 effettua invece una variazione in aumento del reddito fiscale pari ad euro 8.000 .

17 maggio 2016

CELESTE VIVENZI