

La correzione degli errori in bilancio

(ASPETTI CONTABILI E FISCALI)

Il principio contabile OIC 29, attualmente in fase di revisione, regola il tema del cambiamento di stime e della correzione di errori contabili, fornendo delle soluzioni comprensibili e facilmente praticabili. L'Agenzia delle Entrate, per altro verso con la C.M. 24/09/2013 n. 31/E, ha espresso un differente orientamento in ordine alle modalità di effettuazione delle predette correzioni, formulando un *iter* di non praticissima applicazione, che finirà per incrementare i casi discrasia tra trattamento contabile civilistico e *modus operandi* fiscale.

La correzione degli errori in bilancio

ASPETTI GENERALI

Premessa

La C.M. 24/09/2013 n. 31/E rilasciata dall'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema della correzione degli errori contabili e delle relative ricadute sul piano fiscale, concentrandosi sul comportamento che il contribuente è tenuto ad osservare per procedere alla corretta imputazione economica dei componenti di reddito. Partendo da questa premessa occorre chiedersi che cosa il contribuente deve fare al verificarsi di un errore contabile. E' possibile definire **errore contabile** *una rappresentazione qualitativa o quantitativa non corretta di un dato di bilancio ovvero l'indicazione di un'informazione non corretta nella Nota integrativa*. In tal senso si esprime oggi il principio contabile nazionale OIC 29, attualmente in fase di revisione. Sul piano operativo, **un errore, consiste nell'applicazione impropria o mancata di un principio contabile, se, nel momento in cui esso viene commesso, sono disponibili le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione**¹.

Gli errori in bilancio possono, ad esempio, essere originati:

- da errori matematici;
- da interpretazioni non corrette dei fatti;
- dalla mancata raccolta di tutte le informazioni disponibili per osservare un corretto trattamento contabile.

Diversamente dagli errori contabili, vanno trattati i cambiamenti delle stime contabili e i cambiamenti di principi contabili. In particolare, **OIC 29 sottolinea con chiarezza che non possono essere considerati errori, le appostazioni di bilancio frutto di informazioni e di dati raccolti con la massima diligenza al momento del loro utilizzo.**

Quindi, **non possono essere considerati errori** le seguenti fattispecie:

- *le variazioni nelle valutazioni e nelle stime, effettuate originariamente sulla scorta delle informazioni e dei dati disponibili, e successivamente rivelatesi come valutazioni o stime da modificare;*
- *l'adozione di criteri contabili effettuata sulla base di informazioni e dati disponibili in quel momento, che in seguito si dimostrano diversi da quelli presi a base della scelta*

¹ P. Pisoni, F. Bava, D. Busso e A. Devalle, in "La correzione degli errori di bilancio: comportamento contabile e fiscale alla luce dei chiarimenti della circ. 31/E del 24 settembre 2013, in IL FISCO, n. 39/2013, fasc. 1, pag. 6021 e ss.

operata.

Considerando che le possibili fattispecie sono assai diverse, *i principi contabili nazionali non definiscono una soglia di significatività e di rilevanza di un errore, che possa determinare la non conformità al postulato della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.*

E ciò perché ci possono essere errori che, pur non essendo rilevanti sul piano quantitativo, lo sono sul piano qualitativo oppure diventano rilevanti per le conseguenze che si sarebbero determinate qualora non fossero stati commessi.

La correzione di un errore avverrà nell'esercizio in cui, accertata la non corretta rappresentazione del bilancio di un esercizio precedente, verificata l'esistenza di nuove e diverse informazioni sui valori da rappresentare, si procederà alla contabilizzazione della correzione.

La correzione degli errori prevede, come regola generale, che venga rettificata la voce patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, imputando la contropartita al Conto economico dell'esercizio in corso:

- **nella voce E.20 denominata "Oneri straordinari"**, nel caso di accertamento di minori attività o di maggiori passività di bilancio;
- **nella voce E.21 denominata "Proventi straordinari"**, nel caso di accertamento di maggiori attività o di minori passività di bilancio.

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Oneri straordinari	CE – E20	X,XX	
Crediti verso clienti	A – C II 1)		X,XX
Per rilevazione di una sopravvenuta diminuzione di crediti verso clienti			

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Impianti e macchinari	A – B II 2	X,XX	
Proventi straordinari	CE – E21		X,XX
Per rilevazione di un sopravvenuto aumento per correzione del valore degli impianti			

La soluzione contabile, sopra riportata, permette di rispettare il **principio di continuità dei bilanci**, in ossequio al quale **lo Stato patrimoniale di apertura di un esercizio deve corrispondere allo Stato patrimoniale di chiusura dell'esercizio precedente**. Nel contempo, l'indicata soluzione, appare coerente con la classificazione degli oneri e dei

L'eccezione al principio di rilevazione delle correzioni con transito dal Conto Economico

proventi straordinari imputabili a un altro esercizio.

Nel nuovo principio contabile nazionale 29, viene esplicitata un'eccezione al criterio di rilevazione dell'effetto della correzione dell'errore nel Conto economico.

In particolare, l'eccezione è rappresentata dalle correzioni di errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai influenzato il Conto economico, quali ad es.:

- le svalutazioni iniziali di una immobilizzazione;
- la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di societarie straordinarie (fusione, scissione, conferimento, ecc.).

In queste ipotesi, la correzione di un errore effettuato in esercizi precedenti viene operata sempre rettificando la voce patrimoniale a suo tempo interessata dall'errore, ma imputando la contropartita a una posta di patrimonio netto (gli IAS/IRFS suggeriscono di utilizzare la posta denominata "Utili portati a nuovo").

Per cui, come nel caso precedente si porrà il problema di rilevare :

1. una minore attività o di una maggiore passività di bilancio;
2. una maggiore attività o una minore passività di bilancio.

Nel caso di cui al sub 1) rileveremo:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Utili portati a nuovo	P – A VIII	X,XX	
Crediti verso clienti	A – C II 1)		X,XX
Per rilevazione di una sopravvenuta diminuzione di crediti verso clienti			

Nel caso di cui al sub 2) rileveremo, invece:

SOTTOCONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Impianti e macchinari	A – B II 2	X,XX	
Utili portati a nuovo	P – A V III		X,XX
Per rilevazione di un sopravvenuto aumento per correzione del valore degli impianti			

Limiti della versione corrente di OIC 29

E' bene precisare che la versione vigente di OIC 29, non consente la rilevazione degli errori utilizzando come contropartita dell'incremento o del decremento della posta patrimoniale un conto del Patrimonio netto.

Indicazioni della versione revisionata di OIC 29

Nel caso di correzione di un errore contabile, il principio contabile nazionale OIC 29 revisionato considera indispensabile che nella Nota integrativa vengano fornite le seguenti indicazioni:

- la natura dell'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata nell'esercizio corrente e l'ammontare della stessa con riferimento agli esercizi precedenti influenzati dagli errori rilevati, qualora determinabile;
- per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico, l'indicazione dell'importo "corretto" della voce corrispondente del precedente esercizio, oppure, se la correzione dell'errore è significativa ai fini delle informazioni comparative con i precedenti esercizi, l'indicazione che i dati e le informazioni comparative non sono stati oggetto di correzione e le ragioni di omissione.

LE CORREZIONI DI ERRORI SECONDO GLI IAS/IRFS

La correzione retroattiva e quella prospettica

La correzione di errori è una tematica già affrontata e discussa dalla dottrina aziendalistica, nonché dalla prassi contabile e professionale. La problematica è stata, peraltro, oggetto di specifici principi contabili nazionali e internazionali emanati nel corso dell'ultimo decennio.

In particolare, **la correzione degli errori - come anche il cambiamento dei principi contabili - è un tema che si intreccia con il principio generale della competenza economica**. In sintesi, la domanda che ci si è posti **e se la contabilizzazione di un evento riguardante un esercizio passato dovesse coinvolgere i dati dei bilanci precedenti ovvero incidere esclusivamente sul bilancio in cui l'errore è scoperto**.

Le soluzioni contabili adottabili sono sostanzialmente due²:

- **metodo retroattivo**, il quale prevede la riscrittura dei bilanci precedenti interessati, con riferimento alle poste coinvolte. In tal modo, la riscrittura è finalizzata a rivedere i bilanci "sbagliati", arrivando alla determinazione dei dati dei bilanci come se l'errore non fosse mai stato effettuato. In bilancio, perciò, la

² M. Pozzoli in "Correzione di errori in bilancio ed effetti fiscali: la circolare delle entrate 31/E/2013", Guida al Contabilità & Bilancio, n. 10/ 2013, Ed. Il Sole 24 Ore, pag. 22 e ss.

rideterminazione dei valori comporta una modifica del patrimonio netto. L'importo modificativo del patrimonio netto coincide con l'effetto economico netto riconducibile alla correzione dell'errore. Occorrerà, inoltre, distinguere la parte di errore che riguarda valori degli esercizi precedenti, da quella che riguarda l'esercizio corrente;

- **metodo prospettico**, il quale dispone che le poste interessate debbano essere modificate dal momento di predisposizione del bilancio.

Più in particolare, la **correzione retroattiva** comporta, nella sua applicazione integrale, i seguenti comportamenti contabili:

- **per la parte di errore che influenza i valori degli esercizi precedenti non più inclusi nell'informativa comparativa** (ad esempio, nel bilancio 2013 la parte di errore di esercizi precedenti al 2012): **correzione dei saldi di apertura dell'attività o della passività interessata, con contropartita una posta di patrimonio netto**, di norma la voce denominata **"Utili portati a nuovo"**;
- **per la parte di errore che influenza i valori degli esercizi inclusi nell'informativa comparativa** (ad esempio, il 2012): **correzione analitica dei valori presentati nell'informativa comparativa, come se l'errore non fosse mai stato compiuto**;
- **per gli eventuali valori dell'esercizio corrente: correzione diretta delle operazioni contabili interessate.**

Solo nel caso in cui non sia possibile una correzione retroattiva, per l'impossibilità di determinare la quota di errore che incide sugli esercizi precedenti, IAS 8 permette in via eccezionale, che la correzione venga operata utilizzando la voce **"Oneri o proventi straordinari"** del **Conto Economico**.

LA RILEVANZA FISCALE DELLA CORREZIONE DEGLI ERRORI

La posizione dell'Agenzia delle Entrate

La posizione dell'Agenzia delle Entrate, esposta nella C.M. 31/E/2013, evidenzia che, indipendentemente dalla tecnica utilizzata, le disposizioni nazionali e quelli internazionali consentono l'emersione dell'errore in bilancio, indipendentemente dal fatto che tale errore sia stato rilevato dall'accertatore o dal contribuente. Inoltre, la circolare evidenzia che il plusvalore originato dalla correzione degli errori è ugualmente tassato sia per le imprese che adottano le norme nazionali sia per quelle che applicano gli IAS/IFRS. In questa prospettiva, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria si chiede se - alla luce delle norme in

vigore- sia consentito il recupero del componente negativo ovvero la tassazione del componente positivo, stante che tale componente non può assumere, tuttavia, immediato rilievo fiscale in quanto non presenta i presupposti legittimanti:

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

In base agli orientamenti espressi dalla giurisprudenza e dalla prassi consolidata volti a tutelare il rispetto del principio di competenza e a non consentire la doppia imposizione, l'Amministrazione finanziaria giunge a concludere che debba essere ritenuto possibile per il contribuente versare l'imposta conseguente all'indebita deduzione del componente negativo erroneamente imputato, riconoscendo al contribuente stesso la maggiore imposta versata nel periodo di corretta imputazione (C.M. 23/E/2010) anche in sede di adesione (C.M. 31/E/2012). Analoghe considerazioni portano a ritenere dovuta la ripresa a tassazione di componenti positivi non correttamente imputati nel periodo di competenza.

Gli effetti del divieto di doppia imposizione e la tassazione secondo il principio di capacità contributiva

Ciò nonostante, l'Agenzia sottolinea che, in presenza di un corretto trattamento contabile degli errori di qualsiasi tipologia che hanno un riflesso su componenti negativi e positivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile, s'impone che il linea di principio, sia consentito al contribuente, il recupero del componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale è stato commesso l'errore ovvero la possibilità di assoggettare a tassazione il componente positivo, anch'esso non rilevato, nel periodo d'imposta corretto". L'obiettivo è di evitare lo spostamento del momento impositivo e di garantire:

- il rispetto del divieto di doppia imposizione derivante dalla mancata deduzione di un componente negativo;
- la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva riferibile al singolo periodo d'imposta.

Orientamenti giurisprudenziali

Secondo la recente sentenza della Suprema Corte n. 1648 del 24/01/2013, reiterando un orientamento già espresso con le sentenze nn. 10981 del 13/05/2009, 16819 del 30/07/2007, 24474 del 2006, il contribuente non è legittimato a scegliersi il periodo di imputazione economica del componente di reddito, dovendo rispettare sempre le prescrizioni di cui all'art. 109 del TUIR.

Allo stesso tempo, però, la stessa Corte di Cassazione ha affermato che, sulla base del divieto di doppia imposizione, al contribuente deve essere riconosciuto il diritto a recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta mediante gli strumenti e nei termini che il sistema fiscale gli mette a disposizione (si vengano le sentenze n. 6331 del 10

marzo 2008 e n. 16023 dell'8 luglio 20093).

L'Agenzia, nella circ. n. 31/E, afferma che, in applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art 53 della Costituzione e del principio di buona fede e leale collaborazione di cui all'art 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), si deve ritenere che **il divieto di doppia imposizione trovi applicazione non solo nell'ipotesi di rettifica da parte degli organi di controllo, ma anche nel caso in cui il contribuente abbia autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.**

Potrebbe darsi il caso che il contribuente:

- a) **non abbia imputato il 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;**
- b) **non abbia imputato il componente positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato, al Conto economico o nello Stato patrimoniale, un componente positivo per dare evidenza all'errore.**

Nell'ipotesi indicata alla lettera a), il contribuente dovrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui rileva la correzione dell'errore, una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al Conto economico oppure non operare una variazione in diminuzione per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio tale componente in caso di imputazione a patrimonio netto.

Nell'ipotesi indicata alla lettera b), il contribuente, previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta, potrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al Conto economico oppure non operare variazioni in aumento per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio tale componente in caso di imputazione al patrimonio netto.

Non essendo possibile ottenere la rilevanza fiscale dei componenti negativi contabilizzati a seguito della correzione degli errori contabili nell'anno in cui sono stati rilevati, la circolare illustra le modalità con cui può essere recuperata la deduzione nel periodo d'imposta di competenza.

Ai fini del recupero della deduzione, è necessario che ricorrano tutti i presupposti di carattere sostanziale richiesti dalle disposizioni del Tuir ai fini della concorrenza di tali componenti negativi alla determinazione della base imponibile.

Correzione di errori emendabili

Se la correzione è emendabile (ossia la correzione può essere effettuata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta seguente ex art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), **la società può presentare una dichiarazione integrativa per correggere l'annualità non corretta.**

Vediamo riprendendo i dati del primo esempio della circolare come approntare la soluzione. La società ha riscontrato nel 2012 la mancata imputazione di un costo di competenza del 2011 nel bilancio di riferimento (anno di imposta 2011) come riportato nell'esempio della circolare sotto indicato. La società, quindi, imputa il componente negativo al periodo d'imposta 2011 tramite la dichiarazione integrativa, presentando dichiarazione integrativa a favore Unico 2012 entro, quindi, il 30 settembre 2013.

Correzione di errori non emendabili

Se l'errore non risulta più emendabile, la società può correggere l'errore per mezzo di una riliquidazione autonomamente effettuata per i periodi antecedenti a quelli coperti dalla dichiarazione integrativa. In sostanza, il contribuente procederà alla riliquidazione dell'annualità dell'omessa imputazione nonché quelle successive fino all'annualità emendabile con una dichiarazione integrativa che ricostruisca tutte le annualità d'imposta interessate; chiaramente le annualità successive dovranno tenere in considerazione tale modifica. In tale caso, la tempistica per la presentazione deve essere coordinata, in ragione dell'attività accertativa svolta, con quanto previsto in materia dall'art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per il quale 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.

Lo sviluppo del caso ministeriale di recupero di costo omesso

	Anno d'imposta	
	2011	2012
Reddito / (Perdita)	300	150
Perdite pregresse scomputabili	0	0
Imponibile IRES	300	150
Componente negativo omesso	-50	
Reddito IRES rideterminato	250	

(esempio di fonte ministeriale)

Il contribuente procederà alla presentazione di una dichiarazione integrativa su modello Unico Società di capitali 2012 per i redditi 2011 entro il 30/09/2013.

Lo sviluppo del caso ministeriale di recupero di ricavo omesso

Nel caso di omissione di ricavi di competenza di un periodo d'imposta precedente, si possono fare considerazioni specularmente analoghe. A tale proposito, la Circolare ricorda, in base a quanto disposto dall'art. 2, co. 8, D.P.R. 322/1998, che *"salva l'applicazione delle*

sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni", potendo eventualmente fruire delle riduzioni delle sanzioni previste per il ravvedimento operoso.

La dichiarazione a sfavore può essere presentata indipendentemente dalla storia dei risultati economici prodotti dalla società, ossia senza tener conto del fatto che siano stati realizzati, dal momento dell'errore all'ultima dichiarazione presentata, redditi imponibili o perdite fiscali.

Di seguito si riporta l'esempio dell'Agenzia in cui l'annualità oggetto di errore presenta in tutti i periodi risultati complessivi netti positivi. Nell'esempio, la società presenta dichiarazione integrativa con versamento della maggiore imposta per il periodo 2009. In seguito, nel periodo d'imposta 2012 sterilizza il provento, il quale compare nel conto economico del bilancio 2011 come provento straordinario di reddito.

	Periodo d'imposta			
	2009	2010	2011	2012 (anno di rilevazione contabile dell'errore)
Reddito / (Perdita)	180	230	200	150
Perdite pregresse scomputabili	0	0	0	0
Imponibile IRES	180	230	200	150
Componente positivo omesso	50			
Reddito IRES rideterminato	230			

(esempio di fonte ministeriale)

In questo caso, il contribuente dovrà presentare dichiarazione integrativa a sfavore su modello Unico Società di Capitali 2010 per i redditi 2009.

Conclusioni

In definitiva, la soluzione adottata dall'Agenzia dell'Entrate, con la C.M. 31/E/2013, pur presentandosi corretta sotto il profilo formale e rispettosa del principio di imputazione economica dei componenti negativi e positivi di reddito, così come delineato dall'art. 109 del TUIR, si presenta alquanto complessa nell'applicazione pratica, nei casi in cui ci sono elementi reddituali (si pensi alle rimanenze di magazzino) che rappresentano poste di correlazione tra un periodo d'imposta e quelli successivi, che determinano effetti fiscali "a cascata" che secondo le indicazioni ministeriali dovrebbero essere corrette attraverso dichiarazioni integrative che tengano conto della riliquidazione effettuata anno per anno, sulla scorta dell'effetto fiscale provocato dal costo e/o ricavo omesso. Questa eccessiva rigidità nell'applicazione del principio di competenza economica, pur nel rispetto del principio di autonomia dei singoli periodi d'imposta, non sembra completamente compromesso da sporadiche correzioni postume, che operate riconducono la tassazione complessiva sul contribuente interessato ai medesimi valori. In Italia, dobbiamo sommessamente dire, si ha bisogno di maggiore sostanza e minore forma, anche se questo sottrarrà alla dottrina qualche caso sul quale dibattere e ai giudici qualche caso sul quale decidere.

Matera, 18/11/2013

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 – 2013 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.