

## BILANCIO 2017: la correzione degli errori contabili sotto il profilo civile e fiscale

di Celeste Vivenzi

### Premessa generale

La redazione del bilancio che si chiude al **31 dicembre 2016** comporta una modifica rilevante che riguarda la rilevazione degli errori come indicato dal nuovo principio contabile **OIC 29**.

Il nuovo principio impone infatti una valutazione in termini di **rilevanza** degli errori stessi che influisce anche sulla metodologia di **contabilizzazione** ovvero:

**a) errori rilevanti:** vanno imputati ad una voce di Patrimonio Netto;

**b) errori non rilevanti:** devono essere iscritti nel Conto Economico dell'esercizio nel corso del quale sono individuati.

### IL NUOVO PRINCIPIO CONTABILE OIC 29

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 (l'OIC 29, nella nuova versione, ripropone la distinzione tra errori rilevanti e non rilevanti).

Il **Principio contabile OIC n. 29** sottolinea che non costituiscono errori le seguenti fattispecie di comportamenti:

a) le variazioni successivamente dimostratesi 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.

**Nota:** non sono errori le variazioni di stime e valutazioni dimostrate necessarie successivamente o l'adozione di criteri contabili diversi da quelli impiegati inizialmente, in base a nuovi dati e informazioni a disposizione.

Nel nuovo OIC 29 viene declinato il concetto di rilevanza introdotto al comma 4 dell'artICOLO 2423 del Codice Civile che permette di derogare agli "**obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa, quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti ai fini di dare una rappresentazione veritiera e corretta**".

### La definizione di errore

**Il nuovo principio contabile 29 “Cambiamenti di principi, di stime contabili, correzione di errori”** definisce che un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.

Il principio contabile **OIC 29**, nella sua nuova versione, si allinea quindi alle indicazioni contenute nei principi contabili internazionali (**IAS 8**), richiamando la medesima distinzione ivi prevista, la quale vede gli errori rilevanti contrapposti a quelli irrilevanti prevedendo, nella sostanza, tre tipologie di errori ovvero:

- a) errori rilevanti:** un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio - **la rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze;**
- b) errori non rilevanti:** gli errori non rilevanti, che, al contrario, non incidono sulle decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio;
- c) errori gravi:** sono errori talmente gravi da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio (**il presente errore esula dalle norme di correzione di cui al principio OIC 29 in quanto prettamente giuridico**).

**Nota:** non sono ovviamente previsti dei valori numerici o delle specifiche soglie per poter collocare l'errore in una delle tre citate categorie, in quanto ad incidere sulla rilevanza dell'errore sono la dimensione e la natura dell'errore stesso, nonché le specifiche circostanze in cui si verifica l'errore.

In buona sostanza nessun riferimento viene fornito al fine di comprendere le circostanze in presenza delle quali un errore possa considerarsi "**rilevante**".

## LA CORREZIONE DEGLI ERRORI

La correzione di un errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua lo stesso e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.

La metodologia della correzione è la seguente :

**1) correzione di errori rilevanti:** è contabilizzata mediante rettifica del saldo d'apertura del Patrimonio Netto dell'esercizio nel corso del quale è identificato (**solitamente la rettifica è imputata alla voce Utili/perdite portati a nuovo, ma il paragrafo 48 prescrive che questa sia allocata ad un'altra componente ove ciò risulti più appropriato**);

**2) correzione di errori non rilevanti:** è imputata a Conto Economico dell'esercizio nel quale l'errore è individuato in corrispondenza della voce alla quale afferisce.

Fatto salvo il caso in cui non sia possibile è necessario rideterminare retroattivamente le poste di bilancio interessate dall'errata applicazione dei principi contabili con le seguenti modalità:

**a) in caso di errore commesso nell'esercizio precedente:** occorre intervenire solo sugli importi dell'esercizio precedente ai fini comparativi;

**b) in caso di errore commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente:** occorre intervenire sui saldi di apertura delle voci di Stato Patrimoniale (**attività, passività e patrimonio netto**) dell'esercizio precedente.

**Nota:** il **nuovo OIC 29** specifica che, ai fini comparativi, gli errori rilevanti devono essere corretti anche nel bilancio dell'esercizio precedente ovvero:

- a) se l'errore rilevante è stato commesso nell'esercizio precedente, è necessario rideterminare gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
- b) se, invece, l'errore rilevante è stato commesso prima dell'esercizio precedente, è necessario rideterminare i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente;
- c) se l'effetto dell'errore nell'esercizio precedente non può essere determinato, la società deve limitarsi a rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente.

Con riferimento, invece, alla nota integrativa (**art. 2423 c.c.**), è richiesta l'indicazione di specifiche informazioni volte a segnalare la non comparabilità e l'adattamento delle voci relative all'esercizio precedente nel caso in cui siano commessi errori rilevanti (**deve essere descritto l'errore, indicando l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico e , nel caso in cui non sia stato fattibile determinare l'effetto di competenza dei dati comparativi dell'esercizio precedente dovranno esserne indicate le motivazioni**).

In nota integrativa la descrizione degli errori non scatta in caso di errore non rilevante e 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 2016 la sezione straordinaria del bilancio.

## **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”**.

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**,
- 2) ricavo non contabilizzato nel corretto esercizio:** il contribuente deve recuperare la mancata tassazione fiscale presentando una **dichiarazione integrativa** al fine di correggere l'anno in cui si è verificato l'errore;
- 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 inviando apposita **dichiarazione integrativa**.

### **ESEMPIO PRATICO 1**

Come detto per la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti, è 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.

Una ditta ha imputato nel conto economico anno 2016 un ricavo pari ad euro 15.000 riferito al periodo d'imposta 2015.

### CORREZIONE CIVILISTICA ERRORE

Dare - Avere  
Attività S.P. - C.e. ( Ricavo per natura A 1 ) euro 15.000

### CORREZIONE FISCALE ERRORE

Presenta una dichiarazione integrativa relativa al modello Unico 2016 relativa al periodo 2015 e provvede alla liquidazione delle imposte dovute con l'ausilio del ravvedimento operoso ; nel modello Unico 2017 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 2015 per euro 8.000

CORREZIONE CIVILISTICA ERRORE

Dare	-	Avere	
Costo per natura (voce B)	-	a Debiti verso fornitori (D 7 SP)	8.000

CORREZIONE FISCALE ERRORE

Presenta una dichiarazione integrativa relativa al modello Unico 2016 relativa al periodo 2015; nel modello Unico 2017 effettua invece una variazione in aumento del reddito fiscale pari ad euro 8.000 (**la dichiarazione integrativa darà origine ad un credito che potrà essere riportato a nuovo**).

**Nota:** nel riquadro "**Tipo di dichiarazione**" del **modello REDDITI** è stata eliminata la casella "**Dichiarazione integrativa a favore**", a seguito delle modifiche apportate all'articolo 2 del Dpr 322/1998 dall'articolo 5 del Dl 193/2016, che ha equiparato il termine per la presentazione dell'integrativa **a favore** a quello previsto per l'integrativa **a sfavore** (31 dicembre del quinto anno successivo) e ha previsto che il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dall'integrativa a favore, nel caso in cui questa sia presentata oltre il termine per la dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, possa essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata l'integrativa stessa e debba essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata l'integrativa.

Per tale motivo nel modello Redditi SC 2017 è stato introdotto un **nuovo quadro denominato DI**, riservato a chi ha presentato nel 2016 dichiarazioni integrative a favore **ultra annuali**, per segnalare il relativo maggior credito (**se nel corso del 2016 sono state presentate più integrative relative a differenti periodi d'imposta, va compilato un distinto rigo per ciascun codice tributo e relativo periodo d'imposta**).

In particolare, nella colonna "**Periodo d'imposta**" deve essere indicato l'anno cui si riferisce l'integrativa (ad esempio, per Unico 2013 va indicato l'anno 2012), mentre nella colonna 2 va riportato il codice tributo relativo al credito derivante dall'integrativa (ad esempio, 2003 per il saldo Ires).

La procedura prevista dalla **CM 31/2013** in presenza di errori di competenza risulta pertanto superata ed è stato soppresso l'apposito prospetto del quadro RS.

### CASO PRATICO ULTRA-ANNUALE

I POTIZZANDO UN ERRORE DI COMPETENZA TRIBUTO IRES PER EURO 1.000 ANNO 2014 (il contribuente ha inviato dichiarazione integrativa nel 2016 ) OCCORRE COMPILARE I CAMPI DEL “**MODELLO DI**” CODICE TRIBUTO 2003 ANNO 2014 E RELATIVO IMPORTO

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	di cui ( 4 ,00 )	5 ,00

Il credito è utilizzabile ad abbattimento del debito Ires ovvero del debito Irap del periodo 2016 (**il quadro RX1 riporterà l'importo del debito al netto dell'utilizzo di euro 1.000**).

5 giugno 2017  
CELESTE VIVENZI