



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

# STRUMENTI

## LA CORREZIONE DEGLI ERRORI DI BILANCIO

Data ultimo aggiornamento:  
**09 marzo 2020**

## INDICE

# LA CORREZIONE DEGLI ERRORI DI BILANCIO

1. PREMESSA.....	3
2. LA DEFINIZIONE DI ERRORE .....	3
3. ASPETTI CONTABILI .....	4
4. ASPETTI FISCALI.....	6

# LA CORREZIONE DEGLI ERRORI DI BILANCIO

a cura di CLA Consulting S.r.l.

## 1. PREMESSA

Durante la fase di **rilevazione contabile** dei fatti di gestione e in fase di **redazione del bilancio** d'esercizio, può verificarsi la necessità di dover **correggere errori commessi nei precedenti esercizi**.

In questi casi, che siano **errori matematici**, dovuti ad **erronee interpretazioni di fatti** oppure errori dovuti a **negligenza** nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili, è necessario, da un lato, determinare il **corretto comportamento contabile** da seguire e, dall'altro, verificare la **rilevanza fiscale** della relativa correzione<sup>1</sup>.

## 2. LA DEFINIZIONE DI ERRORE

il principio **OIC 29** (dedicato a "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio") definisce **l'errore contabile** come "**l'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili**".

In linea generale, è possibile individuare errori dovuti a:

- imprecisioni matematiche di calcolo;
- erronee interpretazioni di fatti;
- negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Di fatto, l'identificazione di un errore si basa sul presupposto della piena disponibilità delle informazioni e dei dati da parte del redattore del bilancio (che, di conseguenza, applicando correttamente i principi contabili in vigore, avrebbe dovuto mettere in atto un diverso comportamento contabile).

Viceversa, non sono considerati errori:

- le variazioni delle valutazioni e delle stime che sono state fatte in base alle informazioni ed ai dati disponibili in un determinato momento<sup>2</sup>;
- l'adozione di criteri contabili fatta in base a informazioni e a dati disponibili in quel momento, ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata.

In entrambi i casi, al momento del loro uso, le informazioni e dati devono essere stati raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

<sup>1</sup> Le indicazioni in merito all'informativa relativa alla correzione degli errori sono applicabili anche nei confronti delle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (ciò in quanto, ai sensi dell'articolo 2435-bis, comma 4, del codice civile, la Nota integrativa dei bilanci abbreviati, deve fornire le informazioni richieste dagli articoli 2423, comma 4, e 2423-ter, comma 5, del codice civile (in tal senso: principio contabile OIC 29, paragrafo 56). Analogamente, anche le micro imprese che redigono (volontariamente) la Nota integrativa, devono fornire le informazioni sulla correzione degli errori previste in riferimento alle società che redigono il bilancio abbreviato (principio contabile OIC 28, par. 58).

<sup>2</sup> Il trattamento contabile da adottare in caso di cambiamenti di stime è analizzato nei paragrafi 29 - 43 del principio contabile OIC 29. Si ricorda che le stime sono i procedimenti ed i metodi in base ai quali si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi. I cambiamenti di stima rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e sono una conseguenza delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria. Nel caso in cui il cambiamento di stima non sia originato dai normali aggiornamenti (ad esempio, quando il verificarsi di un evento inaspettato richieda una modifica rilevante nella determinazione della stima, ovvero nel caso di operazioni che implicino rischi ed incertezze nella stima stessa), nella Nota integrativa occorrerà illustrare:

- le ragioni del cambiamento;
- il criterio di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in tale determinazione;
- l'effetto del cambiamento e la relativa incidenza fiscale.

### 3. ASPETTI CONTABILI

Il corretto trattamento contabile degli errori parte dalla distinzione tra:

- **errori rilevanti;**
- **errori non rilevanti.**

Premesso che la rilevanza di un errore dipende dalla **dimensione** e dalla **natura** dello stesso e deve essere valutata a seconda delle circostanze, in linea generale un errore può essere definito **rilevante** se, individualmente, ovvero insieme ad altri errori, è tale da poter **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori (gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori) assumono in base al bilancio<sup>3</sup>.

#### **Esempio**

Un errore di calcolo relativamente modesto commesso nell'iscrivere in bilancio **valori liquidi superiori al reale** (di per sé non rilevante) potrebbe divenire tale se il mantenimento di un ammontare minimo di liquidità fosse una **condizione essenziale** di un contratto, il cui mancato avverarsi comporterebbe rilevanti conseguenze economiche per l'impresa.

L'OIC 29 non fornisce alcun riferimento per comprendere le circostanze in presenza delle quali un errore possa essere considerato rilevante o non. A tal fine, quindi, è necessario effettuare una **valutazione caso per caso**.

Una volta verificata l'esistenza, **l'errore deve rilevato nel momento della relativa individuazione** e, nel contempo, quando sono **disponibili le informazioni** ed i **dati** necessari per il suo corretto trattamento.

In tal senso:

- **a) se l'errore viene rilevato prima della chiusura dell'esercizio:** sarà sufficiente annullare o correggere la scrittura contabile originaria mediante una scrittura di rettifica rispetto a quella errata, oppure mediante la rilevazione della scrittura omessa o l'eliminazione di quella duplicata<sup>4</sup>;
- **b) se, viceversa, l'errore è stato commesso in esercizi precedenti:** la correzione dipende dalla rilevanza o meno dello stesso.

Se l'errore non è rilevante: la correzione deve essere contabilizzata tempestivamente:

- nel **conto economico** dell'esercizio in cui lo stesso è stato individuato e in corrispondenza della voce a cui afferisce<sup>5</sup>;
- senza alcuna rideterminazione **dell'esercizio precedente** ai fini comparativi.

Le possibili scritture contabili saranno le seguenti:

Sopravvenienze passive	a	Attività/Passività	...
------------------------	---	--------------------	-----

<sup>3</sup> Il principio di "rilevanza" trae origine dall'articolo 2423, comma 4, del codice civile, secondo cui "non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella Nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione" Peraltro, la rilevanza di un errore deve essere considerata in riferimento al bilancio dell'esercizio in cui l'errore è stato commesso e non, viceversa, in riferimento al bilancio dell'esercizio in cui lo stesso è stato identificato e corretto.

<sup>4</sup> Nel caso in cui l'errore dovesse avere determinato l'omissione oppure il ritardo nel versamento dell'IVA periodica o delle ritenute d'acconto, la correzione dello stesso comporterà la necessità di rilevare, unitamente alla scrittura omessa o errata, anche il debito nei confronti dell'Erario per le sanzioni e gli interessi dovuti.

<sup>5</sup> Il documento OIC 29 non fornisce indicazioni precise in merito alla classificazione delle sopravvenienze derivanti dalla correzione di errori non rilevanti. Pertanto, deve ritenersi corretta la classificazione di queste componenti di reddito, in base alla relativa natura, nella voce di Conto economico che è stata interessata dall'errore.

Attività/Passività	a	Sopravvenienze attive	...
--------------------	---	-----------------------	-----

**Se l'errore è rilevante:** l'OIC 29 ne impone la correzione:

- sul **saldo di apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui se ne viene a conoscenza, generalmente negli utili portati a nuovo (voce "A.VIII" del patrimonio netto) ovvero in un'altra componente del patrimonio netto se ritenuta più appropriata (ad esempio: la riserva facoltativa liberamente utilizzabile della società);
- con una determinazione **retroattiva** dei dati comparativi dell'esercizio precedente<sup>6</sup>;
- con indicazione nella **nota integrativa**.<sup>7</sup>

In questo caso le possibili scritture contabili saranno le seguenti:

Utili portati a nuovo	a	Attività/Passività	...
Attività/Passività	a	Utili portati a nuovo	...

Qualora gli errori dovessero essere tali da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, la loro correzione deve essere operata mediante il rifacimento del bilancio dell'esercizio in cui lo stesso è stato commesso e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore ha prodotto i suoi effetti. In questi casi, ciascuno dei bilanci interessati dalla correzione dovrà essere nuovamente approvato dall'assemblea e depositato secondo le norme di legge.

Nella seguente tabella riepiloghiamo le diverse tipologie di errori (così come sopra definiti) e le relative modalità di rilevazione nel bilancio d'esercizio.

Tipologia di errore	Definizione	Modalità di imputazione
<i>Errore rilevante</i>	<p>Se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.</p> <p>La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso e valutata a seconda delle circostanze</p>	<p>La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.</p> <p>La rettifica, che solitamente viene rilevata negli utili portati a nuovo, può essere apportata ad un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriata</p>
<i>Errore non rilevante</i>	In tutti gli altri casi	La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel

<sup>6</sup> Tuttavia, se non è possibile o se risulta complicato determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, non vi sarà obbligo di rettificare i dati comparativi.

<sup>7</sup> Secondo il documento OIC 29 (paragrafo 55), nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, la Nota integrativa deve illustrare:

- l'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico interessata;
- le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse in relazione alla determinazione retroattiva dei dati comparativi.

		conto economico nell'esercizio in cui si individua l'errore
<i>Errori tali da rendere nulla o annullabile la delibera di bilancio</i>		Riapprovazione del bilancio

## 4. ASPETTI FISCALI

Nel disciplinare le modalità di applicazione del c.d. “principio di derivazione rafforzata” in capo ai soggetti **OIC-adopter**, il **D.M. 03.08.2017** non si è soffermato sulla rilevanza fiscale da attribuire alle **correzioni degli di errori contabili**.

Da quanto sopra, in primis, deriva che, nei confronti dei soggetti *OIC adopter*, l'applicazione del principio di “derivazione rafforzata” non può mai **determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori nel periodo d'imposta in cui quest'ultimi sono emersi**,<sup>8</sup> in quanto, mancando il rispetto del principio di competenza fiscale (articolo 109 del TUIR), non sussistono i presupposti necessari per poter classificare gli stessi, alternativamente, tra:

- le sopravvenienze passive (ai sensi dell'articolo 101 del TUIR);
- le sopravvenienze attive (ai sensi dell'articolo 88 del TUIR).

A livello operativo, è quindi necessario:

- nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è rilevato a conto economico l'errore non rilevante: apportare una “**variazione fiscale**” dal reddito imponibile (qualora dovesse trattarsi di un errore “rilevante”, non vi sarà necessità di operare questa variazione, in quanto in questo caso, la componente rettificativa viene rilevata direttamente a patrimonio netto, e quindi senza impattare sul conto economico);
- presentare, entro i termini dell'accertamento, una dichiarazione integrativa relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore contabile<sup>9</sup> (così da far emergere fiscalmente il relativo componente di reddito).

E' fatta salva l'applicazione delle sanzioni e vale la possibilità di beneficiare delle riduzioni derivanti dall'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso (ex articolo 13 D.Lgs. 472/97).

Si ricorda che, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa “a favore”:

- se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. “integrativa infrannuale”): in alternativa al rimborso, il maggior credito che ne emerge può essere immediatamente utilizzato in compensazione di ulteriori debiti d'imposta nella delega di versamento (F24) a partire dal giorno successivo alla presentazione della dichiarazione integrativa (articolo 2, secondo periodo, comma 8-bis del Dpr 322/98);

<sup>8</sup> In tal senso si vedano le circolari dell'Agenzia delle Entrate 28.2.2011 n. 7 e 24.09.2013 n. 31. In senso opposto, secondo il CNDCEC (documenti 7.8.2017, 30.10.2017, 24.4.2018 e 9.8.2019), soprattutto per gli errori non rilevanti, il principio di derivazione rafforzata dovrebbe permettere il recepimento fiscale dell'impostazione contabile e riconoscere la competenza fiscale e, quindi, la rilevanza del componente di reddito transitato a conto economico nell'esercizio in cui viene operata la correzione.

<sup>9</sup> Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/1998, le dichiarazioni possono essere integrate, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o un minore imponibile o, comunque, un maggiore o un minore debito d'imposta, ovvero un maggiore o un minore credito (ivi compresi gli errori contabili), mediante una dichiarazione integrativa “a favore”, da presentare entro i termini per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'articolo 43 del DPR 600/73. Viceversa, l'eventuale omessa imputazione di componenti positivi di reddito o l'indeducibilità di ulteriori componenti negativi di reddito può essere sanata attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore (ex articolo 2, comma 8, DPR n. 322/1998).

- se la dichiarazione integrativa viene presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (c.d. "integrativa ultrannuale"): in alternativa al rimborso, il credito risultante dovrà essere indicato in corrispondenza del quadro DI del modello REDDITI e concorrerà alla liquidazione dell'imposta che risulta dalla dichiarazione.

### Esempio

A novembre dell'anno x, viene rilevata l'omessa l'imputazione di un costo di competenza dell'anno x-1, per un ammontare pari a 1.000 euro.

Al fine di correggere l'errore, nell'anno x viene rilevato in conto economico un componente negativo di reddito.

Nella relativa dichiarazione dei redditi (REDDITI x+1) occorrerà operare una variazione in aumento pari a 1.000 euro.

Successivamente sarà possibile presentare una dichiarazione integrativa a favore (REDDITI x), imputando il costo al periodo d'imposta x-1 attraverso la rilevazione di una "variazione in diminuzione".

A livello interpretativo segnaliamo che nella **risposta all'interpello 21 settembre 2018 n. 12**, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito ad un quesito posto sul comportamento da adottare ai fini della deducibilità di perdite su crediti che avevano imposto la correzione di errori contabili in esercizi pregressi secondo le regole dell'OIC 29.

Nel caso esaminato, nell'esercizio 2017, una società di persone esercente attività d'impresa (in regime ordinario) aveva rilevato la correzione di un errore contabile riferito ad una perdita maturata nei confronti di un cliente in procedura concorsuale mediante la diretta imputazione della stessa al patrimonio netto. Secondo la società, questo comportamento costituiva un errore in quanto l'emersione della perdita su crediti avrebbe dovuto essere rilevata nel 2013, ovvero nell'esercizio in cui la procedura di concordato preventivo era divenuta esecutiva.

In questo contesto, l'Agenzia delle entrate:

- a) sul piano civilistico, ha confermato che l'esercizio di competenza della rilevazione della perdita su crediti era costituito dall'esercizio 2013;
- b) ai fini fiscali, nel richiamare l'articolo 109, comma 4, del TUIR,<sup>10</sup> ha riconosciuto la possibilità di sanare l'errore commesso mediante la presentazione di una "dichiarazione integrativa" a favore riferita al periodo d'imposta 2013 sul presupposto dell'avvenuta rilevazione della correzione dell'errore contabile (mediante imputazione a patrimonio netto) nel bilancio dell'esercizio 2017.

Nella successiva **risposta all'interpello 10 ottobre 2019 n. 407**, è stato analizzato il diverso caso di una società che aveva contabilizzato attività finanziarie e proventi imponibili a fronte di investimenti gestiti da un consulente finanziario. Successivamente la società aveva scoperto la falsità della documentazione fornita dal consulente e, di conseguenza, aveva sporto la relativa querela.

Dopo avere preso atto che, a livello contabile, in ossequio al principio contabile OIC 29, la società aveva provveduto ad eliminare le attività finanziarie inesistenti con, in contropartita, imputazione alla riserva di

---

<sup>10</sup> Secondo cui "le spese e gli oneri specificatamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi". Questa disposizione, introdotta con decorrenza dal periodo d'imposta 2016, ha permesso di dar rilevanza alle nuove modalità di contabilizzazione degli errori contabili ad oggi contenute nell'Oic 29 con passaggio a patrimonio netto delle poste corrette.

utili a nuovo (e quindi senza transitare a conto economico),<sup>11</sup> ai fini fiscali l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto:

- il diritto della società<sup>12</sup> di rilevare una “variazione in diminuzione” dal reddito imponibile nella **dichiarazione dei redditi in cui è stato scoperto l’errore** (ovvero, nel caso specifico, nel periodo d’imposta 2018 in cui era divenuta certa l’inesistenza dei proventi e si era proceduto a recepire contabilmente la contabilizzazione dell’errore) fino a concorrenza dei proventi inesistenti che avevano già concorso a formare il reddito nei precedenti esercizi;
- l’imponibilità (in qualità di “sopravvenienze attive”) delle somme che potranno essere ricevute dalla società stessa a titolo di risarcimento del danno subito.

---

<sup>11</sup> Si osserva che il trattamento contabile indicato (correzione dell’errore mediante contabilizzazione sul saldo di apertura del patrimonio netto dell’esercizio in cui viene individuato l’errore) è coerente con quanto indicato dal principio contabile OIC (paragrafo 48) in relazione agli errori che sono definiti rilevanti in quanto in grado di influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono sulla base del bilancio. In particolare, il paragrafo 5 dello IAS 8, ricompre le ipotesi di frode tra gli errori contabili.

<sup>12</sup> In conformità a quanto previsto dall’articolo 109, comma 4, del Tuir.