

BILANCIO

La correzione degli errori in bilancio e relativa rilevanza fiscale

di **Federica Furlani**

Durante la fase di **rilevazione contabile** dei fatti di gestione e in fase di **redazione del bilancio** d'esercizio, ci si trova di frequente nella necessità di dover **correggere errori commessi nei precedenti esercizi**: che siano **errori matematici**, dovuti ad **erronee interpretazioni di fatti** o dovuti a **negligenza** nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili, è necessario, da un lato, conoscere il **corretto comportamento contabile** da seguire, e, dall'altro, verificare la **rilevanza fiscale** della relativa correzione.

Dal punto di vista contabile il principio di riferimento è l'**OIC 29** dedicato a "*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*", che 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.***

Il corretto trattamento contabile degli errori parte dalla distinzione tra errori **rilevanti e non rilevanti**. Premettendo che la rilevanza di un errore dipende dalla **dimensione** e dalla **natura** dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze, un errore si definisce **rilevante** se può individualmente, o insieme ad altri errori, **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

Ad esempio, un mero 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 nessun riferimento per comprendere le circostanze in presenza delle quali un errore possa essere considerato rilevante o non: sarà necessario pertanto una **valutazione caso per caso**.

Verificata l'esistenza di un errore, **questo va rilevato nel momento in cui è individuato** e sono **disponibili le informazioni** ed i dati per un suo corretto trattamento.

Se viene rilevato **prima della chiusura dell'esercizio** non ci sono particolari problematiche da gestire: basterà annullare o correggere la scrittura contabile originaria.

Se invece l'errore è stato commesso in **esercizi precedenti** la correzione dipende dalla

rilevanza o meno dello stesso, secondo la definizione sopra precisata.

Se **l'errore non è rilevante**, la relativa correzione deve essere contabilizzata tempestivamente nel **conto economico** dell'esercizio in cui è individuato, in **corrispondenza della voce a cui afferisce**; se 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 o in altra componente del netto se più appropriata.

Definito l'inquadramento contabile, dal punto di vista **fiscale** il **D.M. 03.08.2017**, nel disegnare la disciplina fiscale applicabile ai soggetti **OIC-adopter**, non si è soffermato sulla rilevanza fiscale delle previsioni contabili in materia di **correzione di errori contabili**.

È pertanto necessario far riferimento alle disposizioni in passato previste per i soggetti IAS e quindi alle [circolari AdE 7/E/2011](#) e [31/E/2011](#), con le quali è stato chiarito che:

- per quanto riguarda la **correzione degli errori rilevanti** *“rilevata mediante l'appostazione di una voce di patrimonio netto (...) si rammenta (...) che sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale”*;
- per quelli **non rilevanti**, nonostante la modalità di imputazione a conto economico sembrerebbe consentire al redattore di bilancio la disapplicazione delle ordinarie regole di competenza, *“tale deroga non può trovare accoglimento ai fini fiscali in assenza di un'apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie e corrette imputazioni temporali di cui all'[articolo 83 del Tuir](#)”*.

La **derivazione** rafforzata non può pertanto mai **determinare il riconoscimento fiscale della correzione degli errori contabili, anche se non rilevanti**, essendo fuori competenza, in quanto la correzione avviene in un bilancio successivo rispetto a quello di pertinenza.

Al fine di attribuire rilevanza fiscale alla correzione di errori contabili la procedura da seguire passa attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa a favore**, che deve avvenire entro i termini previsti per l'accertamento.

Il **contribuente** deve pertanto:

- nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui è **rilevato** a conto economico **l'errore non rilevante**, apportare una apposita **variazione fiscale in aumento**;
- presentare, entro i termini dell'accertamento, una **dichiarazione integrativa** relativa all'**anno** in cui è stato **commesso l'errore contabile**, in modo da far emergere fiscalmente il relativo componente di reddito.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

