

Correzione degli errori contabili secondo OIC 29 e Agenzia delle Entrate

di Viviana Grippo

Accade spesso, sia nel corso dell'esercizio che in concomitanza alla redazione del bilancio di esercizio, che siano **riscontrati errori nelle registrazioni contabili** relativi a uno o più esercizi.



Se pensiamo che la presenza di errori contabili potrebbe generare la inattendibilità del bilancio stesso (chiaramente in estremo) ci rendiamo conto non solo di quanto sia importante riscontrare, se esistenti, tali errori e poi anche, correggerli.

Il **codice civile** nulla dice su come trattare gli errori contabili, supplisce in tal senso il principio contabile **OIC 29**.

Tale principio stabilisce che: *“un errore consiste nella impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per il suo corretto trattamento. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile. Non costituiscono, invece, errori:*

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni ed ai dati disponibili in quel momento;
- l'adozione di criteri contabili effettuata in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento che, successivamente, si dimostrino diversi da quelli a suo tempo assunti a base della scelta operata; se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati raccolti al momento del loro uso con la dovuta diligenza”.

Quindi **si definisce errore contabile** la mancata o impropria applicazione dei principi contabili ma **si potrà parlare di errore** solo se al momento della errata registrazione contabile si disponeva delle informazioni necessarie alla corretta rilevazione. L'Oic sottolinea poi che gli errori contabili sono cosa diversa dai cambiamenti delle stime contabili e dai cambiamenti di principi contabili[1].

Al fine della correzione dell'errore diventa poi importante distinguere il momento in cui lo stesso viene rilevato, ovvero se prima o dopo la chiusura del bilancio e l'influenza che esso ha sul risultato di bilancio[2].

Qualora l'**errore** venga **rilevato prima della chiusura dell'esercizio** non ci sono particolari problematiche da gestire, basterà fare una scrittura contabile di segno opposto rispetto a quella iniziale o anche annullare quella redatta facendo comunque maggior attenzione ai casi in cui l'errore possa avere riguardato versamenti di iva o ritenute.

Se l'**errore** è **individuato dopo la chiusura dell'esercizio** si dovrà per prima cosa capire se trattasi di un errore determinante, che incide cioè sulla attendibilità del bilancio o non determinabile, ovvero che non incide sulla attendibilità del bilancio.

Nel secondo caso l'OIC 29 suggerisce, quale **regola generale**, che venga rettificata la voce patrimoniale interessata dall'errore imputando la contropartita al conto economico dell'esercizio in corso, nella voce E.20 oppure E.21, cioè tra i **proventi e oneri straordinari**, utilizzando la sottovoce denominata "componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti".

Facciamo un esempio.

Supponendo che si provveda a incrementare la misura del fondo ammortamento macchinari che è stato erroneamente rilevato per euro 8.800,00 anziché 9.800,00 la rilevazione contabile sarà la seguente:

Componenti negativi di reddito relativi ad esercizi precedenti a F.do Amm.to Macchinari 1.000,00

Se al contrario si provvede ad incrementare la misura di un credito verso terzi per un importo superiore, ad esempio per euro 3.000,00 la scrittura contabile sarà la seguente:

Crediti vs terzi a Componenti positivi di reddito relativi ad esercizi precedenti 3.000,00

Lo stesso può farsi anche in caso di **errore determinate** ma solo qualora esso non comporti la nullità o annullabilità dell'approvazione del bilancio, in tal caso si dovrà provvedere alla correzione nell'anno in cui l'errore è sorto e provvedere alla riapprovazione del bilancio[3].

Sull'argomento è intervenuta di recente l'Agenzia delle Entrate con la [circolare 31/E/2013](#) chiarendo che fiscalmente l'errore corretto non ha né i presupposti per la deduzione ex art. 101 del Tuir, né quelli per la tassazione ex art. 88 del Tuir.

Tuttavia l'Agenzia asserito che è opportuno "*valutare se, in 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*".

In particolare l'Agenzia ha affermato che per evitare fenomeni di doppia imposizione il contribuente che non abbia imputato un componente negativo nel corretto esercizio di competenza provvedendo a contabilizzarlo, in un periodo successivo, debba operare, nella dichiarazione dei redditi del periodo ove avviene la correzione una **variazione in aumento** che neutralizzi il componente transitato in conto economico.

Allo stesso modo, in caso di contabilizzazione, quale correzione di un errore, di un componente positivo in periodo di imposta successivo a quello di competenza l'Agenzia prevede che il contribuente in dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione rilevi una **variazione in diminuzione**.

Quanto alla modalità di riconoscimento dei **componenti negativi di reddito**, l'Agenzia nell'importante contributo di prassi in commento, ha voluto dare rilievo allo strumento della dichiarazione dei redditi integrativa prevedendo che in caso di **annualità emendabili**, come era ovvio, il contribuente presenti dichiarazione integrativa per correggere l'errore.

In caso di **annualità non emendabili** la circolare afferma che tramite una dichiarazione integrativa deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di far valere il costo non dedotto, ma limitatamente ai periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento della presentazione della integrativa.

La metodologia è quella della ricostruzione autonoma della dichiarazione relativa all'annualità della omissione e delle dichiarazioni delle annualità successive fino alla ultima dichiarazione emendabile (per la quale si presenta quindi integrativa).

Circa i **componenti positivi** l'Amministrazione ha invece disposto che, prima di procedere alla neutralizzazione del componente positivo di reddito, il contribuente deve presentare una **dichiarazione integrativa a sfavore** entro i termini per l'accertamento.

[1] Vedasi a tal riguardo il medesimo OIC 29.

[2] i principi contabili nazionali non definiscono una soglia di significatività e rilevanza dell'errore tale da determinare la non conformità al postulato della rappresentazione veritiera e corretta delle poste in bilancio.

[3] Si rimanda all'OIC 29 circa la corretta indicazione in nota integrativa della correzione effettuata.