BILANCIO: LA CORREZIONE DEGLI ERRORI INDIVIDUATI

Premessa

Tra le molteplici novità e modificazioni introdotte dalla L. 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023), è di particolare rilievo la disciplina contabile e fiscale prevista in materia di correzione di un errore, sia esso rilevante o non rilevante.

Infatti detta disciplina ha subito rilevanti modifiche normative anche ad opera del D.L. 73/2022 (convertito in con L. 122/2022) che ha semplificato le modalità attraverso le quali occorre procedere alla correzione degli errori contabili, prevedendo la rilevanza fiscale dei relativi componenti di reddito nel periodo di imputazione in bilancio (modalità applicabile ai soli soggetti adottanti il principio di derivazione rafforzata e con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022).

La differenza tra di errore non rilevante e rilevante

L'OIC 29 ci fornisce la seguente definizione di errore descrivendolo come "*[…] una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in nota integrativa*".

Quindi un errore consiste nella mancata o errata applicazione di un principio contabile.

Vi possono essere differenti tipologie di errori (la correzione di un errore deve essere effettuata nonché rilevata

nel momento in cui lo stesso viene individuato ed altresì siano disponibili i dati e le informazioni necessarie per il suo trattamento) come:

- matematici,
- di interpretazioni di fatti,
- di negligenza nella raccolta delle informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Il principio contabile stabilisce che le modalità di rilevazione contabile differiscono in funzione della rilevanza dell'errore, che dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso e deve essere valutata nelle specifiche circostanze.

Viceversa, l'OIC 29 informa che un errore è da considerarsi rilevante se, da solo o insieme ad altri, è in grado di influenzare le decisioni del lettore del bilancio.

Non esiste, quindi, una soglia "quantitativa" ma si rende necessario valutare le circostanze.

Infatti, alcuni casi l'errore può essere tale da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio.

La correzione dell'errore

Per correggere un errore commesso nell'esercizio precedente di qualche impresa o impresa, ad esempio un cassino online novo, è innanzitutto necessario capire se è rilevante o meno:n precedente periodo esercizio, è necessario in primis comprendere se lo stesso sia rilevante oppure no:

- se l'errore non è rilevante: è contabilizzato nel Conto economico dell'esercizio in cui è individuato;
- se l'errore è rilevante: è contabilizzato sul saldo di apertura del Patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore e, in particolare, tra gli utili portati a nuovo oppure in un'altra componente del

Patrimonio netto, se più appropriato.

Ai fini del bilancio comparato, la società deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione, come segue:

- se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente: rideterminazione gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
- se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente: rideterminazione dei saldi di apertura di attività, passività e Patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Tuttavia, alle regole sopra citate sono state previste due eccezioni quando:

- non è percorribile la determinazione dell'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante: in detta situazione la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e Patrimonio netto per l'esercizio corrente. Anche in questo caso, la correzione è contabilizzata sul saldo di apertura del Patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore;
- non è possibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente: per tutti gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.

Infine, si ritiene che, in caso di errori tali che rendano nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, la correzione debba essere operata mediante il rifacimento del bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore produce i suoi effetti. Ciascuno dei bilanci interessati dalla

correzione deve essere nuovamente approvato dall'assemblea e deve essere depositato secondo le norme di legge.

L'OIC 29 inoltre prevede che circa all'informativa di bilancio è da riportare in Nota integrativa, per i soli errori rilevanti:

- la descrizione dell'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.

Le novità per la correzione di un errore non rilevante

Come anticipato in premessa il "Decreto semplificazioni" nonché la Legge di Bilancio 2023 hanno apportato significativi cambiamenti come di seguito riportato:

Il Decreto Semplificazioni fiscali	Dal periodo in corso al 22.06.2022, ai soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata è riconosciuta la rilevanza anche fiscale dei criteri di imputazione temporale in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. Questa disposizione non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa.

La Legge di bilancio 2023	L’ambito di applicazione della nuova disposizione è stato limitato ai soggetti che sottopongono il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti.

Un esempio pratico

Concludiamo il presente approfondimento con un breve esempio pratico:

Ipotizziamo che la società Alfa non abbia rilevato nel 2019 un costo e quindi il debito verso il relativo fornitore, iscritto in bilanci, risulta di importo inferiore rispetto a quello effettivo.

La società si accorge dell’errore nel dicembre 2022. Alla stessa data dovrà quindi effettuare la seguente rilevazione contabile:

Sopravvenienza passiva (CE)	a	Debiti vs fornitori (SP

Tuttavia fiscalmente si potrebbero avere due distinte situazioni:

- se la società non applica il principio di derivazione rafforzata, oppure, pur applicandolo, non sottopone il bilancio a revisione legale dei conti, deve considerare la sopravvenienza attiva indeducibile nel 2022 (con una variazione fiscale in aumento in dichiarazione) e presentare una dichiarazione integrativa a favore per l’anno 2019 al fine di poter dedurre il costo;
- se la società applica il principio di derivazione rafforzata e sottopone il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti, può considerare la sopravvenienza passiva fiscalmente rilevante nel 2022.

Stefano Cartabbia (Senior Consultant CA Consulting)