

Rettifiche

IL PRINCIPIO OIC 29

L'errore è «rilevante» quando influenza le decisioni economiche

Vanno tutelati i destinatari primari, cioè coloro che forniscono risorse all'azienda

PAGINA A CURA DI
Marco Rescigno

Secondo l'Oic 29 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. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile». La correzione di un errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento.

ERRORI RILEVANTI E NON RILEVANTI

L'Oic 29 suddivide gli errori tra rilevanti e non rilevanti. La qualificazione dell'errore quale rilevante o non rilevante determina la modalità di imputazione dell'errore in bilancio:

■ 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 e va valutata a seconda delle circostanze. 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. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo, tuttavia, la rettifica può essere apportata ad un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriata.

■ Un errore non è rilevante in tutti gli altri casi; la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico nell'esercizio in cui si individua l'errore.

I CONFINI DELLA DISCREZIONALITÀ

È evidente che dalla definizione di «rilevante» fornita dall'Oic 29 scaturisce la modalità di contabilizzazione dell'errore contabile e che la decisione in merito al fatto che un errore sia rilevante o meno passi prioritariamente dall'individuazione degli utilizzatori del bilancio (destinatari dell'informativa finanziaria). Questione questa che non sempre può risultare di semplice soluzione. A questo riguardo l'Oic 11, «Finalità e postulati del bilancio d'esercizio», nel definire il postulato della «rilevanza», ha fornito un orientamento interpretativo finalizzato a ridurre la discrezionalità nel definire ciò che è rilevante o ciò che non lo è. L'Oic 11 introduce la categoria dei

«destinatari primari», intesi come coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa: investitori, finanziatori ed altri creditori, consentendo al redattore di definire con più precisione le esigenze informative che il bilancio deve soddisfare e consente di stabilire con maggiore oggettività la rilevanza delle informazioni. Nella maggior parte dei casi, però, le informazioni utili ai destinatari primari soddisfano anche le esigenze informative degli altri utilizzatori non prioritari.

LA CORREZIONE

La correzione di errori rilevanti nel bilancio comporta la ridefinizione dei dati comparativi che devono essere corretti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione, come segue:

- se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando dati comparativi per l'esercizio precedente;
- se l'errore è stato commesso prima dell'esercizio precedente, ridetermi-

nando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Da considerare, inoltre, che:

- un errore rilevante commesso in un esercizio precedente deve essere corretto con una determinazione retroattiva dei dati comparativi, fatta eccezione per il caso in cui non sia fattibile determinare o l'effetto di competenza dell'esercizio precedente o l'effetto cumulativo dell'errore;
- quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente. Anche in questo caso, la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore;
- quando non è fattibile 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, un'adeguata informativa deve essere indicata nelle note al bilancio relativamente alla descrizione dell'errore commesso e l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico.

In sintesi

TIPOLOGIA DI ERRORE	DEFINIZIONE	MODALITÀ DI IMPUTAZIONE
Errore rilevante	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 e valutata a seconda delle circostanze	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. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo, tuttavia, la rettifica può essere apportata ad un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriata.
Errore non rilevante	Tutti gli altri casi	La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico nell'esercizio in cui si individua l'errore.

Il fronte fiscale. Grazie ai più ampi termini di decadenza viene meno la necessità di presentare dichiarazioni correttive a catena

La rettifica può essere dichiarata con l'integrativa

La risposta all'interpello n. 12 del 21 settembre 2018 delle Entrate chiarisce la corretta imputazione temporale di una perdita su crediti maturata nei confronti di un debitore assoggettato a procedura concorsuale e la possibile deducibilità fiscale della perdita stessa, considerando che la rilevazione di quest'ultima è avvenuta secondo le regole dell'Oic 29 e, cioè, per effetto di una correzione di errore imputata direttamente a patrimonio netto.

L'Agenzia si era già espressa in merito al fatto che il principio di «derivazione rafforzata» non può mai essere invocato per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori pregressi, derogando alle ordinarie regole di competenza fiscale; infatti, a prescindere dalla rilevanza o meno di un errore, la sua correzione nei bilanci successivi sarebbe indice essa stessa di un erro-

re di competenza senza rappresentare una diversa qualificazione, imputazione temporale o classificazione di bilancio idonea ad assumere riconoscimento fiscale.

Il mancato riconoscimento del principio di «derivazione rafforzata» per i soggetti Oic adopter deriva da quanto contenuto nella circolare 31/E/2013 che nel caso di soggetti las/lfrs adopter si era espressa sul punto sottolineando che:

- per quanto riguarda la correzione di errori «rilevanti» contabilizzata mediante «l'apposizione di una voce di patrimonio netto [...], sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di contabilizzazione, classificazione e imputazione temporale»;
- anche per gli errori «non rilevanti»,

nonostante la relativa modalità di rappresentazione contabile sembri consentire al redattore del bilancio di disapplicare le 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».

Considerate le analogie contabili ora esistenti tra Oic e las/lfrs per il trattamento degli errori contabili è ragionevole presumere che l'Agenzia

DERIVAZIONE RAFFORZATA

Secondo l'amministrazione il principio non si applica perché la «correzione» va attribuita all'anno di competenza dell'operazione sbagliata

manterrà tale impostazione interpretativa anche alla più recente derivazione rafforzata, ora contenuta nell'articolo 83, comma 2 del Tuir per i soggetti Oic adopter.

Pur non valendo il principio di derivazione rafforzata, ad oggi la modalità per attribuire rilievo fiscale alla correzione di errori contabili è rappresentata dalla possibilità di presentare la dichiarazione integrativa «a favore» del contribuente entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice e non più entro un anno dal termine di presentazione della dichiarazione originaria. In tale prospettiva il contribuente che recepisce un errore contabile in bilancio:

- nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato corretto l'errore contabile, dovrà effettuare un'apposita variazione fiscale volta a depurare l'utile di bilancio del com-

ponente relativo alla correzione dell'errore «non rilevante» imputato a conto economico (ove si tratti di errore «rilevante» non c'è bisogno di operare la variazione, in quanto la componente rettificativa riguarda il patrimonio netto e non interessa il conto economico);

■ emendare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore contabile al fine di far concorrere il relativo componente (anche se positivo) al reddito imponibile di tale esercizio.

Oggi la procedura di correzione degli errori contabili è più agevole grazie alla possibilità di presentare nei più ampi termini di decadenza le correzioni a favore del contribuente, le «vecchie» procedure in alcuni casi prevedevano delle vere e proprie «integrative a catena».