

# Scritture, conta il tipo di errore

Pagina a cura

DI GIOVANNI VALCARENGLI  
E RAFFAELE PELLINO

**L**a sanatoria del magazzino rappresenta una correzione di un errore compiuto nel passato e, come tale, va gestita a livello contabile. Al riguardo, le regole per una corretta gestione della contabilità debbono essere ritrovate nel principio contabile numero 29, ove si definisce errore come l'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 distorsioni 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. Così, l'erronea quantificazione del valore dei beni in rimanenza rappresenta proprio una impropria applicazione delle corrette regole. Un errore, prosegue il documento Oic, 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 ed è valutata a seconda delle circostanze. In ogni caso, la correzione deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento.

La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patri-

monio 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 a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.

La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore. La società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione come segue: a) se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente; b) se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

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 ovvero 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.

In alcuni casi un errore commesso nell'esercizio precedente può essere tale da rendere nulla o annullabile la delibera che ha approvato tale bilancio; la tematica, tuttavia, esula dall'ambito applicativo dei principi contabili, in quanto di natura strettamente giuridica.

Chiarite le indicazioni generali del documento Oic, appare chiaro che la sanatoria determina la correzione di un errore che, in tutta evidenza, potrebbe non essere specificamente individuato, pur potendosi certamente dire che lo stesso si è quantomeno "replicato" nella stima del magazzino al 31 dicembre 2022, vale a dire l'ultima quantificazione prima dell'esercizio 2023. Ancora, possiamo dire che la casistica più ricorrente di adeguamento dovrebbe coincidere con una qualificazione rilevante dell'errore, potendosi trascurare la circostanza di utilizzo della sanatoria per la sistemazione di "lievi" difformità. Quindi, la contropartita che verrà più spesso utilizzata sarà il patrimonio netto; certamente, nulla vieta di intravedere sistemazioni che possono invece assumere la veste di errori non rilevanti, se rapportati alla singola realtà dell'azienda, in quanto la loro commissione non ha minato, come previsto dall'Oic, il giudizio dei terzi sul bilancio.

© Riproduzione riservata



## Le correzioni secondo l'Oic

06901

06901

### Definizione di errore

Si definisce errore l'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

### 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 valutazione dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze. La correzione avviene con movimentazione del patrimonio netto, movimentando prioritariamente gli utili pregressi, salvo non sussistano voci più appropriate

### Errore non rilevante

Un errore è non rilevante quando non assume le caratteristiche della precedente definizione. La correzione interessa il conto economico dell'anno in cui si assume il rimedio, con la conseguenza che i dati dell'anno risulteranno inquinati con quelli (non rilevanti) della correzione

## Movimentazione delle riserve con ricadute fiscali

Nel caso di sanatoria per rimediare ad un errore rilevante, la contropartita è costituita dal patrimonio netto come prescritto dal documento Oic 29. La correzione, dunque, potrebbe determinare un incremento o in decremento della posta, con la conseguente necessità di stabilire, in caso di iscrizione, la natura delle nuove riserve e, in caso di assorbimento o utilizzo, la necessità di seguire una determinata priorità nella scelta delle poste da utilizzare.

Iniziando dal caso della iscrizione, per recepire i maggiori valori del magazzino alla data del 1° gennaio 2023, si ritiene che le nuove riserve iscritte in contropartita rappresentino, sul versante fiscale, delle riserve di utili. Ciò per il semplice fatto che la minore quantificazione del magazzino a suo tempo compiuta, ha determinato una sottostima dei risultati di esercizio che avrebbero, al momento del loro accantonamento, alimentato proprio tale tipo

di riserve. Una volta che tali poste venissero distribuite o attribuite ai soci negli esercizi successivi alla loro iscrizione, si produrrebbero le tipiche conseguenze differenziate in ragione del tipo di società. Si tratterà di distribuzione di utili per le società di capitali, tassate in capo ai soci persone fisiche al 26%, ovvero di semplici prelievi nel caso di società di persone.

Si potrebbe porre un dubbio nel caso delle società di capitali che tassano per trasparenza, ove la distribuzione di utili viene ad essere fiscalmente indifferente per i soci a condizione che gli accantonamenti corrispondano a risultati tassati per trasparenza in capo agli stessi soggetti, circostanza che non si verificherebbe nel caso specifico, giusta la considerazione che la tassazione (sia pure sostitutiva) è avvenuta in capo alla società, soggetto tenuto al versamento della imposta sostitutiva.

Si potrebbe, allora, ipotizza-

re una assimilazione di tale meccanismo di tassazione sostitutiva ad un assolvimento del tributo in capo ai soci (sia pure per il tramite dell'intervento della società), giungendo alla affermazione di un risultato di perfetta neutralità, ma tale circostanza dovrebbe essere avvalorata a livello di interpretazione ufficiale, visto che nell'ultima tornata della sanatoria non era ancora attivo il meccanismo di cui all'articolo 116 del Tuir. Nel caso di necessità di assorbimento delle riserve, per recepire il decremento del magazzino di beni, si dovrebbe prediligere, sempre sul versante fiscale, un prioritario utilizzo delle riserve di utili, passando poi alle altre tipologie. Ci si potrebbe anche interrogare in merito alla sorte dell'utilizzo di riserve in sospensione di imposta; dato per assodato che non vi sarebbe alcuna attribuzione di tali somme ai soci, si ritiene che la loro riduzione non determini alcuna necessità di tassazione in

capo alla società, ovviamente con l'ulteriore considerazione che l'intero ammontare originario dovrà essere poi ricostituito al momento del successivo conseguimento di nuovi utili negli esercizi futuri. Nel caso di cancellazione del magazzino, poi, la sanatoria richiede anche il versamento dell'Iva presumendo che i valori mancanti siano stati venduti senza fiscalizzazione; tale imposta non potrà essere addebitata a terzi in rivalsa, in quanto determinata in modo forfettario e sostitutivo, con la conseguenza che la medesima, diversamente dal normale funzionamento, viene a creare un vero e proprio costo aggiuntivo. Si potrebbe poi anche domandarsi quale sia il corretto trattamento dell'imposta sostitutiva dovuta dalla società; al riguardo, si ritiene preferibile l'imputazione a conto economico, per rappresentare il fatto che il tributo sostituisce le imposte a suo tempo dovute.

—© Riproduzione riservata—■