

Correzione degli errori contabili, rilevanza fiscale a perimetro ridotto

Bilancio e imposte

La nuova norma introdotta Dl 73/2022 cita le sviste di imputazione temporale

La dottrina non condivide la tesi restrittiva ma non ci sono chiarimenti del Fisco

A cura di
Daniela Delfrate

A più di un anno dall'introduzione della disciplina della rilevanza fiscale delle poste contabili generate dal processo di correzione contabile (articolo 83 del Tuir, come modificato dall'articolo 8, comma 1, lettera b, del Dl 73/2022) non si rinvengono chiarimenti ufficiali del Fisco. Solo la circolare Assorime 31/2022 ha commentato la portata della novità.

Eppure è un tema importante, che coinvolge un'ampia platea. La norma, infatti, non riguarda solo le imprese di medie o grandi dimensioni, ma - in linea di principio - tutte le imprese con bilancio revisionato, che determinano la base imponibile Ires in applicazione del principio di derivazione rafforzata (applicazione della deroga generale). Si tratta delle imprese *las/lirs adopter*, dei soggetti *Oic compliant* - comprese le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ex articolo 2435-bis del Codice civile - e delle microimprese che hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria.

La normativa disciplina il trattamento fiscale delle poste correttive iscritte nel bilancio per rettificare errori contabili compiuti nei bilanci di esercizi precedenti. Tuttavia, non è ben chiaro a quale tipologia di errori contabili si possa applicare.

L'articolo 83 del Tuir, al quarto periodo, afferma che «i criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili». Nella relazione illustrativa si legge che la modifica dell'articolo 83 «attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di una dichiarazione integrativa (Ires Irap) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata».

Mentre l'articolo 83 - più restrittivo - sembra far riferimento alle sole correzioni contabili di componenti reddituali esistenti, ma imputati in un periodo d'imposta diverso da quello in cui avrebbero dovuto essere imputati, la relazione sembra invece rivolgersi alla generalità degli errori contabili (errori di imputazione temporale, di qualificazione e di quantificazione).

La lettera dell'articolo 83 potrebbe quindi essere interpretata come la semplice estensione dei criteri di imputazione temporale, già contemplati dalla deroga generale della derivazione rafforzata, alle poste contabili correttive.

Questa interpretazione restrittiva è stata criticata in dottrina. In effetti, i principi contabili internazionali e nazionali (Ias 8 e Oic 29) affermano che gli errori contabili suscettibili di correzione attingono non solo agli errori di competenza nella collocazione temporale dei componenti attivi e/o passivi, ma anche a quelli relativi alla qualificazione di tali componenti (ad esempio, una componente rilevata come onerosa anziché come ricavo o

Ad avviso di Assorime la soluzione teorica più corretta sarebbe dare rilevanza agli errori nella loro completa accezione contabile e, dunque, non solo agli errori di competenza, ma anche a quelli di qualificazione e quantificazione dei componenti reddituali. L'associazione evidenzia però che una tale ampiezza di fattispecie rimediabili inciderebbe profondamente sul sistema fiscale modificandone alcuni principi di fondo (si pensi ad esempio all'articolo 109, comma 3, del Tuir, la cui portata applicativa verrebbe innovata) e, quindi, il punto è meritevole di chiarimenti ufficiali, se del caso, anche in via normativa.

A livello pratico, è utile ripercorrere gli esempi di sviste "sanabili" descritte nella circolare 31/E/2013 per avere indicazioni sul tipo di errori contabili certamente coperti dalla norma come modificata nel 2022. Nella circolare si fa riferimento tra

Per i principi Oic e las tra le scorrettezze sanabili ci sono anche quelle su qualificazione e quantificazione di poste

Per avere un'indicazione pratica ci si può rifare alla circolare 31/E/2013 che però si applicava solo a situazioni limitate

l'altro al caso in cui un contribuente non ha imputato un componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato, al conto economico o nello stato patrimoniale, un componente negativo per dare evidenza all'errore.

Si può poi osservare che nella stessa tipologia di errori si possono annoverare anche quelli che attingono all'individuazione del momento in cui avviene l'utilizzo dei fondi e cioè quando l'evento con rilevanza fiscale, che il fondo intende fronteggiare, è allocato in un periodo d'imposta errato.

Così delineato il perimetro degli errori contabili a cui la norma si può applicare, si può ragionevolmente affermare che tali correzioni assumono rilevanza fiscale a prescindere dal fatto che si correlino o meno ad errori materiali.

© FISCALITÀ, DEDICATA

L'EFFETTO DELLA MODIFICA

Senza integrativa si evitano anche le sanzioni

Definire gli errori contabili che possono essere sanati a livello fiscale è importante per i riflessi su integrativa e sanzioni.

Infatti, rispetto al passato, grazie al testo dell'articolo 83 del Tuir modificato nel 2022, in caso di errore contabile cambia il periodo d'imposta da prendere in considerazione per risolvere i problemi di competenza fiscale: prima di tale modifica era il periodo d'imposta in cui

avrebbe dovuto essere correttamente contabilizzata la posta contabile erroneamente iscritta in un altro periodo; ora è il periodo di correzione contabile dell'errore commesso nei passati esercizi. A livello pratico, prima il contribuente doveva sterilizzare fiscalmente la posta nel periodo in cui veniva corretta e quindi provvedere a inserire la posta erronea - per darne rilevanza fiscale - nel

corretto periodo d'imposta tramite la presentazione di una dichiarazione integrativa, con le sanzioni del caso.

Ora il periodo nel quale è stato effettuato l'errore viene "sanato" automaticamente, sotto il profilo fiscale, dalla correzione dell'errore effettuata nei successivi periodi d'imposta senza più necessità di integrativa.

© FISCALITÀ, DEDICATA

Le scritture ante-bilancio provano la rettifica

Gli altri profili

Valgono gli atti anteriori alla formale approvazione del rendiconto

Una questione molto discussa fra gli operatori è quella relativa a quale sia il documento contabile che dà certezza all'avvenuta correzione dell'errore e quale sia quello in grado di rendere opponibile all'Amministrazione finanziaria tale correzione.

L' tesi prevalente è quella di far riferimento all'approvazione del bilancio di esercizio che reca tale correzione, considerando che l'approvazione rende inmodificabile e irreversibile il processo di correzione. È stato osservato, tuttavia, che in questo modo la società sarebbe esposta a un rischio di accertamento dell'errore anche se lo stesso è già stato corretto.

Ad avviso di Assorime, non c'è comunque motivo per non attribuire rilevanza anche alle altre scritture contabili che precedono l'approvazione del bilancio nella misura in cui tali scritture sono in grado di dare certezza all'avvenuta correzione dell'errore medesimo.

Le variabili Irap

È opportuno sottolineare che l'articolo 8, comma 1-bis, del Dl 73/2022, stabilisce che la disposizione di cui al quarto periodo del comma 1 dell'articolo 83 del Tuir vale anche ai fini Irap.

È doveroso sottolineare però che per l'Irap, che ha una struttura differente dall'Ires, opera la "presa diretta dal bilancio" o "derivazione piena" che ha una portata ben più ampia rispetto alla derivazione rafforzata ai fini Ires. Con la "presa diretta", infatti, si attribuisce totale rilevanza fiscale alle poste di bilancio iscritte secondo corretti principi contabili.

Con la nuova disposizione, in sintesi, la correzione dell'errore ai fini contabili legittima tanto il bilancio viziato dall'errore che la conseguente determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap assunta per derivazione dal bilancio medesimo, oltre che all'imponibile derivante dal bilancio in cui l'errore viene corretto eliminando altresì l'infedeltà delle dichiarazioni.

Errori solo fiscali

Resta un tema delicato la correzione dell'errore che potrebbe non trovare uno specifico riscontro nelle scritture contabili, in quanto nel momento in cui ce ne si accorge è già stato naturalmente assorbito nei risultati degli esercizi. In questi casi, in base ai principi contabili, nulla è più da correggere.

Per espressa previsione dell'articolo 83 del Tuir, non assumono rilevanza fiscale le correzioni che portano a far emergere in bilancio «componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa». Assumono, invece, sempre rilevanza fiscale le correzioni che portano a far emergere in bilancio componenti positivi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa. Autorevole dottrina sottolinea come tale previsione sia non equilibrata.

Non rientra nell'ambito della norma la correzione di errori di rilevanza solo fiscale, in quanto que-

Il Sole 24 ORE

NUOVO

Osservatorio ESG Premium

UNO SGUARDO PRIVILEGIATO SULL'IMPEGNO DELLE AZIENDE VERSO LA SOSTENIBILITÀ

L'Osservatorio ESG Premium è un'approfondita panoramica del percorso di **Sostenibilità** delle piccole e medie società italiane quotate a Piazza Affari e sul mercato EGM, che ne fotografa l'impegno sul versante **Ambiente, Sociale e Governance**.

Oltre al database interattivo che consente di analizzare ciascun'azienda e operare confronti, l'abbonamento all'**Osservatorio ESG Premium** comprende valide risorse metodologiche e di approfondimento, arricchendo così

Scopri di più
s24ore.it/osservatorioESGpremium


