



## Fisco

Correzione degli errori contabili, rilevanza a perimetro ridotto —p.23

# 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 rinvergono chiarimenti ufficiali del Fisco. Solo la circolare Assonime 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 Ias/Ifrs *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 attengono 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 apporto anziché come ricavo o come servizio anziché come interesse) e alla loro quantificazione (un componente negativo rilevatosi poi di ammontare inferiore e perciò corretto attraverso una corrispondente sopravvenienza attiva). Mentre – ricordiamo – non c'è dubbio che vadano sempre escluse dal concetto di errore contabile le differenze rilevate su fenomeni di natura valutativa.

Ad avviso di Assonime 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

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 con-

to 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 attengono 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.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**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**