

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazione rafforzata e competenza da trattare con le pinze

di **Giovanni Valcarenghi**

L'anno 2016 resterà nella memoria dei professionisti come primo banco di prova delle **nuove regole sui bilanci e del legame**, non sempre intuibile, tra utile di bilancio ed imponibile fiscale.

Tra i molti aspetti degni di nota, va qui segnalato che il documento OIC 29 indica una nuova modalità di gestione della **correzione degli errori: il transito a conto economico** (peraltro non più nell'area straordinaria, ormai abolita, ma nella voce più appropriata tra quelle indicate dal [2425 del cod. civ.](#)) è divenuta una **soluzione residuale**, attuabile solo qualora l'errore che si intende correggere non assuma **il carattere della rilevanza**.

Diversamente, **l'errore rilevante** deve essere assorbito mediante imputazione ad una **riserva del patrimonio netto**; in tal modo, si evita di inquinare il conto economico di due esercizi, quello in cui si è compiuto l'errore e quello nel quale si corregge il medesimo.

Peraltro, il documento contabile lascia alla sensibilità dell'operatore **la valutazione**:

- in merito alla **rilevanza dell'errore**, precisando che è certamente rilevante quello che **fa cambiare segno al bilancio** (ed evocando, sia pure indirettamente, la possibile utilizzazione del parametro della materialità utilizzato dal revisore);
- sulla **necessità di riapprovare il bilancio errato**.

Vediamo cosa accade a livello fiscale.

La prima ipotesi è quella di un costo di competenza del 2015, contabilizzato nel 2016; si tratta di un evidente **errore di competenza**.

Nell'ipotesi in cui l'errore sia giudicato irrilevante, l'imputazione a conto economico dovrà essere sterilizzata fiscalmente con una **variazione in aumento nel modello Redditi**; eventualmente, il contribuente potrà presentare una **dichiarazione integrativa** sul periodo 2015, al fine di evidenziare un maggior credito che dovrà essere poi inserito nella dichiarazione dei redditi dell'anno in cui la stessa integrativa a favore è presentata, **compilando il quadro DI** ed osservando le limitazioni temporali per l'utilizzo in compensazione di tale crediti.

Nell'ipotesi in cui **l'errore sia giudicato rilevante**, invece, la correzione avverrà con **assorbimento di una riserva del patrimonio netto** e, per conseguenza, non vi saranno variazioni da gestire nel modello Redditi.

Ciò (si crede) nonostante l'articolo 13-bis, comma 7, lettera a) del Decreto Milleproroghe preveda che, per il **primo periodo di applicazione delle nuove regole contabili ... le disposizioni di cui all'articolo 109, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio.**

Proviamo ora ad ipotizzare, invece, che **il costo che è stato intercettato nel 2016** sia derivante da una casistica che non poteva essere correttamente valutata al termine del periodo 2015 (caso che risulta frequente nelle ipotesi dei contratti di fornitura di energia elettrica).

Non si tratterebbe, dunque, di un errore vero e proprio **sulla competenza**, ma:

- della **impossibilità di effettuare una stima fondata**, sul versante civilistico;
- della **carenza dei requisiti di certezza nella esistenza ed oggettiva determinabilità**, previsti dall'[**articolo 109 del Tuir**](#).

Il documento OIC 29 prevede (paragrafi 33 e 34) che i **cambiamenti di stima** sono una conseguenza delle ulteriori informazioni che il trascorrere del tempo consente di acquisire; pertanto, i cambiamenti di stima rientrano nel normale procedimento di formazione del bilancio e **non costituiscono correzione di errori o cambiamenti di principi contabili**.

Nel conto economico del 2016, quindi, avremo il transito di un componente che **non può essere qualificato come un errore** (sempre che, ovviamente, non si disponesse – anche in astratto – degli elementi per effettuare la stima in modo più corretto e puntuale).

Sul **versante fiscale**, allora, si tratta di comprendere se tale costo possa mantenere **rilevanza nel 2016** e, per svolgere tale *test*, ci si dovrebbe affidare alla **vecchia impostazione** dell'articolo 109 (norma che, invece, deve essere disapplicata ove si stessero applicando **le nuove regole contabili** che impongono differenti qualificazioni, contabilizzazioni e imputazioni temporali).

Quindi, se nel 2015 difettavano tali requisiti (in allora certamente richiesti dalla normativa), si dovrebbe concludere che bene ha fatto il contribuente a **non dedurre il costo** e, per conseguenza, il transito a conto economico **non richiederebbe alcun aggiustamento**.

Forse può essere possibile **anche una via intermedia** tra le due; se, civilisticamente, si qualificasse la modifica come **correzione di un errore rilevante**, si dovrebbe seguire l'imputazione a patrimonio netto ed, in tal caso, la **norma transitoria** che soddisfa in via derogatoria l'esigenza di transito a conto economico, potrebbe consentire l'effettuazione di una **variazione in diminuzione** nella determinazione del reddito imponibile.

Master di specializzazione

**L'APPROVAZIONE DEI NUOVI OIC E L'IMPATTO
SULLA REDAZIONE DEL BILANCIO 2016**

