

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correzione di errori contabili: fiscalmente neutrale o penalizzante?

di **Fabio Landuzzi**

Seminario di specializzazione

LA RIMOZIONE DELL'ERRORE FISCALE: LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La recente **circolare di Assonime n. 20/2021** affronta alcuni temi che impattano sulla **dichiarazione dei redditi** e sulla dichiarazione Irap delle **società di capitali** relative all'esercizio 2020, e sui versamenti dovuti ai fini Ires ed Irap.

Il **Capitolo 2** della circolare è interamente dedicato ad affrontare il contenuto di alcuni **documenti di prassi** pubblicati nel corso di questi mesi dall'Amministrazione Finanziaria.

Fra essi, vi è un focus sulla [risposta ad istanza di interpello n. 279/2021](#) che è stata fornita ad un quesito concernente gli **effetti fiscali** di un **errore contabile** riferito alla **quota di ammortamento di un avviamento** stanziata nei bilanci anteriori a quello in cui è intervenuta la **correzione**, alcuni dei quali riferiti a periodi d'imposta per i quali si è **prescritta** tanto **l'azione di accertamento** dell'Amministrazione, quanto la possibilità di **emendare la dichiarazione** dei redditi originaria presentando una dichiarazione **integrativa a favore** del contribuente.

Il particolare caso, da quanto si evince dall'interpello, concerne una **società Oic Adopter** che ha in origine assunto una **vita utile dell'avviamento** pari a 40 anni, per poi in seguito accorgersi di essere incorsa in un "**errore contabile**" per il fatto di non aver ottemperato al **limite massimo** della durata dell'ammortamento dell'avviamento che il vigente principio contabile di riferimento fissava in 20 anni.

Preso coscienza dell'**errore contabile "rilevante"** occorso, la correzione è avvenuta secondo le indicazioni fornite dall'**Oic 29** e perciò imputando il **minor valore dell'avviamento** – corrispondente all'ammontare delle **maggiori quote non rilevate a conto economico** nei precedenti esercizi - a **riduzione di una riserva del patrimonio netto**.

Dal **punto di vista fiscale**, astenendosi la società dall'effettuare una **variazione in diminuzione**

dell'imponibile nell'esercizio di correzione dell'errore – conformemente alle indicazioni che l'Amministrazione Finanziaria ha fornito con la [circolare AdE 31/E/2013](#) – essa avrà certamente titolo per **recuperare le minori quote di ammortamento dedotte** nei precedenti esercizi attraverso la presentazione di altrettante **dichiarazioni integrative a favore** nelle quali potrà inserire una variazione in diminuzione dell'imponibile in misura pari, appunto, alla **maggiore quota di ammortamento** all'epoca erroneamente non imputata in bilancio e quindi non dedotta.

Si pone però il problema di **cosa fare delle quote di ammortamento non imputate e non dedotte** in esercizi anteriori, ossia per quelli per i quali **non è più possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore** in quanto è spirato il relativo termine.

La **soluzione più plausibile**, ed anche in linea con la precedente prassi dell'Amministrazione Finanziaria (vedi la [risoluzione AdE 78/E/2005](#) pubblicata in vigore della precedente normativa che prevedeva per i beni strumentali una misura minima dell'ammortamento deducibile per ciascun periodo d'imposta) era quella di **riconoscere tale valore** non più deducibile in forma di ammortamento, come **parte integrante del maggiore valore fiscale dell'avviamento**, rispetto al suo valore contabile, un maggiore valore che sarebbe potuto diventare **deducibile al momento del realizzo** dell'avviamento stesso (ad esempio, in caso di **cessione** o di **cessazione del ramo di azienda** a cui afferisce).

Diversamente, la **risposta ad istanza di interpello fornita dall'Amministrazione** afferma che il **residuo valore fiscale dell'avviamento** sarà pari, dopo la correzione dell'errore contabile, al **valore originario**, meno le **quote di ammortamento dedotte**, e meno *“quelle non più deducibili in quanto riferite a periodi d'imposta non più emendabili”*.

Ed è proprio quest'ultima locuzione a destare **fondate perplessità** che non sono sfuggite all'attenzione di Assonime, poiché seguendo questo ragionamento si arriverebbe alla conclusione per cui **queste quote non sarebbero mai più fiscalmente riconosciute** per l'impresa, né come ammortamenti e **neppure in sede di realizzo**.

La soluzione fornita dall'Amministrazione in questa **risposta** non convince affatto sotto il **profilo tecnico**, non solo perché, come premesso, si allontana da una **prassi consolidata** a cui le imprese in circostanze simili avevano sino ad ora sempre fatto un **lecito affidamento**, ma soprattutto perché crea una **iniqua differenza** degli effetti che si determinano quando si correggono **errori contabili**, come nel caso di specie, oppure **errori fiscali** (cosa che accadrebbe non solo nell'ipotesi che è trattata nella prassi nella [risoluzione 98/E/2013](#), ma anche se venisse accertato di aver **dedotto in eccesso** rispetto al limite massimo fiscale, con la conseguenza che gli importi così ripresi in aumento a correzione dell'errore senza dubbio **si aggiungerebbero al costo fiscale** della voce corretta).

La questione non è di poco conto poiché, come sottolinea Assonime, vi sarebbe da capire se questa **risposta** sarà destinata a **rimanere un caso isolato** e non determinerà modifiche nella prassi in concreto pubblicata dall'Amministrazione in circostanze simili, oppure se tale

posizione sarà intesa **riferita esclusivamente al caso dell'avviamento** senza impatti circa gli effetti delle correzioni di errori contabili relativi a immobilizzazioni materiali, o se infine – anche se ci auguriamo che ciò non sia – si tratti di **un vero e proprio *revirement* interpretativo**, destinato però ad **alimentare un inutile contenzioso**, ancor più annoso se si pensa che in sostanza si verte in un'area di **mera competenza temporale** di un componente economico.