

REDDITO IMPRESA E IRAP

La correzione degli errori contabili in bilancio assume piena rilevanza fiscale

di Fabio Giommoni

Seminario di specializzazione

REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO - INQUADRAMENTO TEORICO E SUGGERIMENTI OPERATIVI PER LA SUA REDAZIONE

[Scopri di più >](#)

Il principio contabile OIC 29, emanato a seguito della riforma del bilancio d'esercizio di cui al D.Lgs. 139/2015, detta le regole di correzione in bilancio degli **“errori contabili”** commessi in esercizi precedenti.

La **correzione dell'errore contabile** deve avvenire **nel bilancio dell'esercizio nel corso del quale l'errore stesso viene individuato** e, nel contempo, **sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento** (OIC 29, par. 47).

Le modalità di correzione variano a seconda della tipologia dell'errore commesso in esercizi precedenti:

- se l'errore è **“rilevante”**, gli effetti della correzione sono imputati sul **saldo d'apertura del patrimonio netto** dell'esercizio in cui si individua l'errore;
- se l'errore è **“non rilevante”**, gli effetti sono contabilizzati **nel conto economico dell'esercizio** in cui si individua l'errore. Tale contabilizzazione non avviene più nell’area straordinaria” in quanto, come è noto, questa è stata eliminata dagli schemi del conto economico civilistico dallo stesso D.Lgs. 139/2015.

Pertanto, l'errore incide, nel bilancio dell'esercizio in cui è individuato, **a livello di conto economico** (errore “non rilevante”) oppure **a livello di patrimonio netto iniziale** (errore “rilevante”).

Secondo l'OIC 29 (par. 46), 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 rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.**

All'indomani dell'introduzione di tale modalità di correzione degli errori contabili taluni commentatori avevano immaginato che il relativo trattamento fiscale potesse essere gestito alla luce del principio di **derivazione rafforzata**.

Detta conclusione non era tuttavia condivisa dall'Agenzia delle Entrate che, con la [circolare 31/E/2013](#), sebbene per i soggetti IAS adopter (che applicano la derivazione rafforzata dal 2008), aveva già chiarito che i **componenti di reddito rilevati a seguito di errori di competenza non avrebbero potuto assumere rilievo nell'esercizio in cui fosse avvenuta la correzione**.

Ciò vale sia se dalla correzione emerge una **sopravvenienza passiva** ([articolo 101 Tuir](#)), sia se emerge una **sopravvenienza attiva** ([articolo 88 Tuir](#)).

La sopravvenienza passiva da errore contabile **non era quindi considerata deducibile nell'esercizio in cui era contabilizzata**, così come **non era imponibile l'eventuale sopravvenienza attiva**.

Ne consegue che, **se l'errore contabile non era rilevante**, quindi con correzione imputata a conto economico, si doveva effettuare una **ripresa in aumento nel caso in cui fosse stata rilevata una sopravvenienza passiva**, oppure una **variazione in diminuzione se l'errore aveva fatto emergere una sopravvenienza attiva**.

Per dedurre il costo derivante da un errore contabile si doveva, quindi, **presentare una dichiarazione integrativa "a favore"**, rettificando il reddito imponibile dell'esercizio in cui l'errore era stato commesso.

Con [l'articolo 8, comma 1, lett. b\), D.L. 73/2022](#) tale impostazione viene superata in via normativa, in quanto è introdotto un nuovo periodo nel comma 1 dell'[articolo 83 del Tuir](#) in base al quale **la correzione degli errori contabili assume piena rilevanza fiscale, in virtù del principio di derivazione rafforzata, nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili applicati** (OIC oppure IAS/IFRS), **non essendo più necessario presentare la dichiarazione integrativa** per rettificare il periodo di imposta precedente in cui il costo avrebbe dovuto essere contabilizzato.

Ai sensi dell'[articolo 8, comma 2, D.L. 73/2022](#), la modifica in esame **si applica a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022** (data di entrata in vigore del decreto legge) e dunque **dall'anno 2022 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**.

Per i componenti positivi derivanti da errori contabili la nuova rilevanza fiscale (che implica la tassazione nell'esercizio in cui è iscritta la sopravvenienza attiva) dovrebbe comportare **l'inapplicabilità delle sanzioni per la tardiva dichiarazione di tali componenti positivi** (purché prima non intervengano accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria).

La nuova norma pone tuttavia delle limitazioni in quanto si prevede che non possono rilevare fiscalmente le **sopravvenienze passive relative a periodi di imposta per i quali non è più**

possibile presentare la dichiarazione integrativa, per cui, in sostanza, si stabilisce che attraverso la procedura di correzione degli errori contabili non è comunque possibile dedurre componenti negativi di reddito che sarebbero stati di competenza di periodi d'imposta per i quali sono già spirati i termini di decadenza dell'attività di accertamento.

Tale limitazione non vale, invece, per i **componenti positivi di reddito** i quali, se rilevati in bilancio a seguito di correzione di errori contabili, **sono comunque tassati**, anche se sarebbero stati di competenza di periodi di imposta non più accertabili.

Stante il riferimento ai “criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo” del [comma 1, articolo 83 Tuir](#), sembrerebbe che la **rilevanza fiscale della correzione degli errori trovi applicazione unicamente nei confronti dei soggetti che applicano la derivazione rafforzata**, ovvero le società IAS/IFRS e OIC *adopting* diverse dalle micro imprese (che non hanno optato per la redazione del bilancio ordinario).

Invece, **le novità non dovrebbero valere per i soggetti in regime di derivazione giuridica**, ovvero le **micro imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio ordinario**, le quali dovrebbero continuare ad applicare i principi affermati dalla [circolare 31/E/2013](#) che prevedono la rilevanza delle componenti oggetto di correzione nell'esercizio di competenza fiscale e non in quello in cui interviene la correzione.

In sede di conversione in legge (L. 122/2022) **la rilevanza fiscale dell'errore contabile è stata prevista pure ai fini Irap**, ma anche in questo caso non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#).