

REDDITO IMPRESA E IRAP

Errori contabili e derivazione rafforzata: una nuova via per la rilevanza fiscale della correzione

di **Paolo Meneghetti**



Il tema dell'**errore contabile** rappresenta certamente elemento di interesse generalizzato tra gli operatori tributari, non fosse altro per la **frequenza** quotidiana con cui si riscontrano omissioni, errate interpretazioni di fatti economici, negligenze nella gestione della contabilità.

E così la problematica della correzione di tali errori, specie per i suoi **risvolti fiscali**, ha sempre rappresentato un argomento di estrema delicatezza e allo stesso tempo di importanza centrale per chi opera nel mondo della gestione di contabilità.

Su questo tema recentemente è intervenuto l'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) (Decreto Semplificazioni) che **innova profondamente rispetto al passato**, specie sotto il profilo del **risvolto tributario della correzione**.

Ma il primo concetto da mettere a fuoco, per inquadrare correttamente il problema, è quello di "errore contabile". Che cosa è precisamente l'**errore contabile** e in che cosa esso si distingue dall'**aggiornamento della stima**, che invece non è errore contabile?

La definizione di errore contabile è rinvenibile nel **documento Oic 29 par. 44**, laddove si afferma:

Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Quindi si può dire che elemento imprescindibile per definire "errore contabile" è il **possesso di**

una corretta informazione circa una operazione economica, mentre non è corretta, per vari motivi, la sua **rappresentazione contabile**.

Diverso è il caso in cui, a **posteriori**, ci si accorga che l'importo di una certa operazione è errato, ma **l'informazione a suo tempo ottenuta comportava proprio quella rappresentazione contabile** poi rivelatasi non corretta: in tale secondo caso siamo di fronte ad un **aggiornamento di stima** che va collocato nella voce A5 (se attivo) o B 14 (se passivo), così come stabilito nel documento Oic 12.

Il citato documento, a proposito della voce B 14 di Conto economico, afferma: *“Possono essere incluse le **rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi...**”*

Ora, come veniva trattato fino al 2021 il tema della correzione di errori contabili?

Per rispondere a tale domanda bisogna **scindere il versante contabile da quello tributario** nel senso che sotto il primo versante la correzione è disciplinata dai paragrafi 47/53 del documento Oic 29, mentre per il profilo fiscale è fondamentale la [circolare 31/E/2013](#) della Agenzia delle Entrate.

Nel **documento Oic 29** emerge che la correzione si esegue andando ad incrementare o decrementare direttamente il **patrimonio netto**, senza passaggio quindi per il conto economico (il passaggio per il conto economico avviene solo se l'errore non è rilevante).

Per fare un esempio, l'omissione nella rilevazione di un costo avverrà apponendo in dare una **riserva di utili** e in avere il **debito verso il creditore**.

Questa imputazione diretta nel patrimonio netto assume rilevanza reddituale in forza dell'[articolo 109, comma 4, Tuir](#), secondo il quale si considerano **imputati a conto economico i componenti imputati a direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa**.

Questo passaggio è fondamentale per ottemperare al principio di derivazione semplice, poiché **senza passaggio a conto economico non si avrebbe rilevanza fiscale di una operazione economica**.

Ma se il componente imputato a patrimonio netto va inteso figurativamente imputato a conto economico, **si può pensare che esso sia deducibile (tramite una variazione diminutiva, nel caso di costi corretti e riferiti ad anni precedenti)?**

È qui che interviene la [circolare 31/E/2013](#) (par. 1) che, invocando non tanto il concetto di assenza del componente a conto economico (problema risolto dall'[articolo 109, comma 4, Tuir](#)), bensì il mancato rispetto del principio di competenza, **nega che il componente corretto possa essere rilevante fiscalmente nell'anno di correzione**.

Ciò anche per i soggetti che applicano la **derivazione rafforzata**, affermando, sempre la citata circolare, che la **correzione dell'errore contabile non rientra tra le ipotesi di qualificazione, classificazione e imputazione temporale** che sono i tre aspetti per i quali il comportamento contabile assume anche rilevanza fiscale.

Francamente che la correzione contabile non rientrasse nel tema della imputazione temporale è passaggio che da sempre ha generato perplessità, però è indubbio che **nella maggioranza dei casi gli operatori fino al 2022 hanno scelto di adottare la linea della Agenzia**, andando a redigere la dichiarazione rettificativa con riferimento all'anno in cui l'errore è stato commesso, senza toccare l'imponibile dell'anno di correzione.

La **modalità di correzione contabile sopra descritta viene sostituita dal 2022**, da una procedura certamente più semplice ma limitata ai soggetti che per loro scelta o per obbligo di legge applicano la **derivazione rafforzata** (quindi comprese le **micro imprese che per opzione redigeranno il bilancio in forma ordinaria**).

L'[articolo 8 D.L. 73/2022](#), infatti, risolve il dualismo fiscale/contabile affermando che **la correzione contabile assume anche rilevanza fiscale e ciò in base al principio di imputazione temporale**: di fatto viene smentita per legge la opinabile tesi della [circolare 31/E/2013](#).

Tuttavia la procedura di correzione contabile "*old style*" non potrà essere messa per sempre nel cassetto dei ricordi poiché **per tutte le imprese che non applicano le derivazione rafforzata (e sono certamente un numero ancora molto elevato nonostante l'allargamento dell'ambito soggettivo prodotto dal citato [articolo 8 del D.L. 73/2022](#)) sarà necessario applicare ancora il procedimento che separa l'effetto fiscale della correzione (dichiarazione rettificativa) con quello contabile (intervento sul patrimonio netto)**.