

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili con alcune incertezze

di Fabio Landuzzi



In un [precedente contributo](#) si è già avuto modo di trattare della semplificazione, a partire dall'esercizio in corso al **22 giugno 2022** (data di entrata in vigore del D.L. 73/2022, il c.d. "Decreto Semplificazioni"), che interessa tutte le imprese che applicano il principio di **derivazione rafforzata**, riguardante la gestione ai fini delle imposte sul reddito – Ires ed Irap – della **correzione degli errori contabili** in forza della modifica apportata all'[articolo 83 Tuir](#) nella parte in cui ora prescrive 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**".

La norma è stata poi oggetto di un intervento in sede di **Legge di Bilancio 2023** (L. 197/2022) il cui [comma 273](#) ha disposto che questa disposizione "*opera soltanto per i **soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti***"; questa specifica è certamente utile in quanto è chiaramente volta ad assicurare che la correzione degli errori contabili avvenga in **aderenza ai principi contabili** e non si presti perciò a forme di utilizzo improprio.

Nella **circolare n. 31/2022**, **Assonime** ha compiuto un interessante ed ampio approfondimento, evidenziando nell'occasione anche alcuni **aspetti applicativi** della norma su cui permangono **dubbi**, ma che in alcune circostanze potrebbero avere un potenziale impatto rilevante.

Una prima questione di rilievo riguarda la **tipologia di errore contabile** la cui correzione beneficia di questo nuovo concetto di **competenza fiscale "allargata"** (per usare lo stesso significativo aggettivo utilizzato da Assonime), ovvero: la norma parla espressamente di "**criteri di imputazione temporale**", mentre la nozione di "errore contabile" che ritroviamo nei **principi contabili** è ben **più ampia** potendo comprendere errori commessi nella **quantificazione, qualificazione e classificazione** di componenti di reddito.

La **Relazione illustrativa** che ha accompagnato il provvedimento normativo chiarisce senza ombra di dubbio che la norma vuole **evitare alle imprese** di dover presentare la **dichiarazione integrativa** nel periodo in cui il componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzato, e quindi abbraccia una **casistica assai più ampia** rispetto a quella che sarebbe riferita al solo errore di competenza temporale.

Si propende allora a favore di una **interpretazione estensiva** della norma, tale da abbracciare **ogni tipologia di correzione di errore contabile** che avrebbe altrimenti comportato la presentazione di una dichiarazione integrativa, proprio per **non depotenziare l'effetto semplificatorio** della portata dell'intervento legislativo, a maggior ragione ora che tutto deve comunque svolgersi sotto il **controllo del revisore legale**.

Resta in ogni caso un punto importante che merita un **chiarimento univoco**.

Un secondo punto molto sensibile attiene al **trattamento fiscale da riservare alla posta contabile** rilevata nell'esercizio della correzione dell'errore.

Ci si riferisce al fatto che si potrebbero adottare **due diversi approcci**: il primo, secondo cui si applicherebbe a questa posta contabile lo **stesso trattamento** che avrebbe avuto, ai fini fiscali, nel **periodo d'imposta in cui l'errore venne commesso**; il secondo, invece, secondo cui la posta rilevata per correggere l'errore assumerebbe **rilevanza fiscale nel periodo della sua rilevazione** nelle **condizioni esistenti in quel momento**.

Un esempio può rendere l'idea della differenza fra i due approcci.

Si pensi all'errore consistente nel non aver rilevato per competenza nell'anno 2021 una parte di **interessi passivi**, errore corretto poi nel 2022 semplicemente iscrivendo nel conto economico l'importo di questo componente di reddito; se nel 2021 non vi fosse stata **capienza di interessi attivi e ROL**, seguendo il **primo approccio**, il componente rilevato nel 2022 per correggere l'errore sarebbe allora **non deducibile** ai fini Ires, perché così sarebbe stato nel 2021, anno in cui avrebbe dovuto essere rilevato.

Se invece si seguisse il **secondo approccio**, e nel 2022 vi fosse capienza di interessi attivi o ROL, la posta emersa per la correzione dell'errore **sarebbe deducibile**.

Anche rispetto a questa situazione, sarebbe **auspicabile** che venisse confermata che la **modalità applicativa adeguata è la seconda** fra quelle sopra rappresentate, in quanto è quella veramente rispondente alla **ratio della norma** che intende semplificare la gestione fiscale della correzione degli errori; eventuali **utilizzi abusivi della norma** potrebbero infatti essere legittimamente perseguiti con gli strumenti già previsti dall'ordinamento.

Infine, la **questione ACE**, su cui pende la presa di posizione di cui alla **Relazione illustrativa del D.M. 03.08.2017**, in cui si diceva, appunto, che gli errori contabili **non assumevano rilevanza ai fini ACE** nel periodo della loro correzione, dovendo così **rideterminare il risultato netto**

dell'esercizio rilevante ai fini ACE neutralizzando gli effetti degli errori contabili.

È anche in questo **auspicabile che prevalga un'interpretazione sistematica** della nuova norma tale quindi da far ritenere **superata la posizione** sopra esposta, in modo da consentire che la correzione dell'errore contabile assuma **rilievo anche ai fini ACE** nell'esercizio in cui ne viene data espressione contabile, senza dover ricorrere a esercizi complicati di ricostruzione del risultato.