

## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***Le conseguenze delle correzioni contabili sul fronte Irap e Ace***

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



Ormai siamo nel pieno della **campagna dichiarativa**, e la **correzione di errori contabili** rappresenta un tema certamente attuale, alla luce delle **modifiche introdotte dall'[articolo 8, lett. b\), D.L. 73/2022](#)**, che ha ricadute sul piano **compilativo**.

Si tratta di una problematica che qui valutiamo per i riflessi che potrebbero esservi sulla **determinazione della base imponibile Irap**, e dell'**Ace**.

In base al **documento contabile Oic 29**, par. 48, l'errore contabile va corretto nell'esercizio in cui ci si accorge del medesimo, tramite una **riduzione/incremento della voce di patrimonio netto** "Utili portati a nuovo" o altra voce, purché sempre di patrimonio netto.

La variazione di patrimonio netto avviene **all'inizio dello stesso esercizio in cui ci si accorge dell'errore**. Solo nel caso in cui l'errore sia considerato irrilevante è possibile imputare il componente nel conto economico.

**Il tema della base imponibile Irap per presa diretta dal conto economico, [articolo 5 D.Lgs 446/1997](#)**

Pensiamo alla ipotesi in cui sia stata **omessa la rilevazione di un costo per servizi di euro 5.000** maturato nell'esercizio 2020.

La correzione dell'errore "rilevante" avverrà **decrementando il patrimonio netto** all'1.1.2022 con la seguente scrittura contabile: in dare gli utili portati a nuovo e in avere il debito.

È evidente che nel 2020 è stata corrisposta Irap non considerando un costo che sarebbe stato deducibile e che ora, non transitando la correzione a conto economico, non emerge nemmeno

nel 2022.

Ma qui interviene la **novità normativa** di cui all'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) che, in estrema sintesi, **riconosce il diritto, per le società che applicano la derivazione rafforzata** e sono sottoposte a revisione legale, di veder **riconosciuto anche fiscalmente il componente corretto nel medesimo anno in cui la correzione è eseguita**.

Per tornare al nostro esempio, quindi, il 2022; va poi aggiunto che, secondo una tesi di dottrina autorevole (si veda la circolare Assonime 31/2022, par. 2.5.3) il **riconoscimento fiscale della correzione** nell'anno in cui è eseguita significa inserire tout court nel medesimo anno il componente corretto come se fosse, esattamente, un componente di quel medesimo anno.

Il **riconoscimento fiscale ai fini Irap**, assicurato dal citato articolo 8, non può che tradursi, nel nostro esempio, in una **variazione diminutiva** da collocare tra quelle generiche (codice 99) atteso che le Istruzioni al modello Irap 2023, da una parte, evidenziano in modo specifico la **novità normativa**, ma dall'altra **non segnalano una procedura concreta** per eseguire la variazione diminutiva.

Al riguardo il paragrafo 2.1.3 delle Istruzioni afferma: “*Si ricorda che in base all'articolo 8, comma 1-bis, del decreto legge n. 73 del 2022 le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili effettuato ai sensi dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del Tuir, introdotto dal comma 1, lettera b), del citato articolo 8, rilevano anche ai fini dell'Irap*”

Diversamente, per i soggetti che **non applicano la derivazione rafforzata**, oppure non sono sottoposti a revisione legale non resta che la strada della **dichiarazione rettificativa**.

Nel nostro esempio sarà stata redatta ed inviata nel corso del 2022 una **dichiarazione rettificativa** nella quale è stato incrementato **il costo per servizi di euro 5.000** con conseguente rilevazione di un **credito Irap pari a euro 195**.

L'aspetto compilativo per il modello Irap 2023 attiene alla apposita sezione XVII, colonna 4, in cui inserire il **credito Irap con possibile ed immediato utilizzo in compensazione** di debiti fiscali già dal momento successivo all'invio della dichiarazione rettificativa.

Si ritiene che la collocazione contabile del credito Irap possa avvenire nel **Conto economico del 2022**, voce E 20 con segno negativo (provento), componente da **non considerare nella base imponibile Irap**, data la collocazione alla voce E 20, e nemmeno rilevante ai fini Ires.

Caso diverso è la **correzione dell'errore contabile** considerato “non rilevante” e come tale imputato nel Conto economico dell'esercizio in cui si corregge l'errore stesso.

Pensiamo alla **omessa rilevazione** di un onere vario di gestione per euro 300 maturato nel 2020.

La correzione viene eseguita rilevando una **sopravvenienza passiva** da collocare in Voce B 14 dell'esercizio 2022; una voce teoricamente rilevante nella determinazione della base imponibile Irap.

L'avverbio "teoricamente" è d'obbligo poiché nel passato l'Agenzia delle Entrate ([circolare 31/E/2013](#)), con riferimento ai soggetti Ias, aveva affermato che non si poteva invocare il principio di derivazione rafforzata per pretendere la rilevanza del componente imputato a conto economico per correzione di errore contabile, poiché ciò avrebbe sancito una **violazione del concetto di competenza fiscale**.

La posizione è stata **criticata in dottrina** (Documento CNDCEC, *"La fiscalità delle Imprese OIC adopter"*, 24 aprile 2018) ma se si decide di attuarla occorre **sterilizzare l'impatto sulla base imponibile 2022 del componente iscritto a conto economico**, e procedere con la dichiarazione integrativa così come nel caso dell'errore rilevante.

Tutto ciò va distinto, ovviamente, dall'insorgenza di una **sopravvenienza attiva o passiva** per modifica di una posta relativa ad esercizi precedenti, allocata a conto economico nell'area A o B e sicuramente rilevante nella base Irap 2022, sia in ragione della collocazione a Conto economico, sia per il principio di correlazione che caratterizza l'imposta regionale.

## Il tema della base imponibile Ace

Se viene rilevato nel 2022 un **errore contabile** commesso, ad esempio, nel 2019 per omessa rilevazione di un costo per euro 50.000, e la correzione avviene nel 2022 con la scrittura contabile sopra descritta, cioè dare Riserva, Avere debito, si avrebbe la seguente situazione: utile nel 2019 (non corretto) pari ad euro 100.000, collocato a riserva nel 2020 con conseguente effetto Ace per l'1,3% di euro 100.000.

L'utile corretto sarebbe stato di euro 50.000 con conseguente (corretto) effetto Ace pari a  $50.000 \times 1,3\%$ .

Ora, nel 2022 il patrimonio netto viene ridotto di euro 50.000, con una **riduzione rilevante ai fini Ace**, ma con quali conseguenze?

Sul punto va ricordato che la **Relazione Governativa al D.M. 03.08.2017** aveva stabilito che la **correzione degli errori contabili non poteva avere alcuna rilevanza ai fini Ace**, dovendosi dare luogo a dichiarazioni integrativa.

Nel caso specifico una **dichiarazione integrativa che manifesti una riduzione del beneficio Ace**.

Ma ora, riprendendo il tema della **novità normativa di cui all'[articolo 8 D.L. 73/2022](#)**, emergono leciti dubbi sulla vigenza della tesi espressa nella Relazione Governativa, con riferimento ai

**soggetti che applicano la derivazione rafforzata e sono soggetti a revisione legale.**

Se, infatti, si nota che l'obiettivo del citato D.L. 73/2022 è proprio quello di **semplificare le procedure** e quindi, verificati alcuni requisiti, di legittimare l'omissione della dichiarazione integrativa dando valenza fiscale ad ogni effetto alla correzione nell'anno in cui è eseguita, appare **contraddittorio** sostenere che la dichiarazione integrativa **vada eseguita ai soli fini di correggere l'Ace**.

La lineare condotta in ossequio al D.L. 73/2022 dovrebbe essere quella di **calcolare correttamente l'Ace nell'anno di correzione contabile** senza modificare il dato del passato.

In questo senso si veda la condivisibile conclusione cui perviene la citata circolare Assonime 31/2022 che afferma quanto segue: "*In questo contesto anche in tema di ACE le conclusioni espresse dalla relazione governativa al D.M. 3 agosto 2017 di cui abbiamo sopra riferito, dovrebbero ritenersi superate per ius superveniens. Anche la base Ace, in altri termini, andrebbe determinata dando coerentemente rilevanza alle poste contabili iscritte all'esito dal processo di correzione contabile*".