

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 integrative.

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**".*