



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 07 dicembre 2022

Commissione Bilancio e Principi contabili

**Correzione di errori commessi nella fase di
redazione del Bilancio - aspetti fiscali -**

Francesco Panni



**Principio
Derivazione Rafforzata
ex art. 13 D.L. 244/16**



**Rilevanza Fiscale degli errori
contabili
ax art. 83 c.1 e 1-bis TUIR**

**Con le modifiche al comma 1 dell'art. 83 del Tuir da parte dell'art. 8, comma 1, lett. b), DL n. 73/2022,
la rilevanza fiscale degli errori contabili viene affermata in via normativa**

In deroga alle disposizioni del Tuir in materia di reddito di impresa,

Valgono i criteri di

- **qualificazione,**
- **imputazione temporale**
- **classificazione**

previsti dai principi contabili adottati dall'impresa (OIC o IAS/IFRS).

Secondo l'Agenzia delle Entrate,
la correzione di errori contabili nei bilanci successivi
(effettuata ai sensi dello IAS 8 o dell'OIC 29)

evidenzerebbe un *mero errore di competenza,*

senza rappresentare una diversa *qualificazione,*
imputazione temporale o classificazione di bilancio
idonea ad assumere riconoscimento fiscale.

Prima della riforma

Dall'AdE fu specificato che i componenti di reddito (positivi ovvero negativi) conseguenti alla correzione di errori contabili non potevano assumere rilievo nell'esercizio in cui avviene la correzione.

A termini pendenti per l'accertamento si sarebbe dovuto procedere

Errore Rilevante

Rettificato il Patrimonio netto iniziale

1. con una «Dichiarazione integrativa» relativa al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore;
2. senza alcuna variazione nella dichiarazione dell'esercizio in cui è stato individuato l'errore in quanto, avendo effettuato una rettifica del Patrimonio netto iniziale, non vi è stato alcun impatto a di Conto economico.

Errore non rilevante

La rettifica viene rilevata in Conto economico

1. sterilizzando il componente di reddito nella dichiarazione del periodo d'imposta in cui è stato rilevato e corretto a Conto economico mediante una variazione (in aumento ovvero in diminuzione);
2. presentando una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore.

Post riforma

Con le modifiche al comma 1 dell'art. 83 del Tuir da parte dell'art. 8, comma 1, lett. b), DL n. 73/2022, la rilevanza fiscale degli errori contabili viene affermata in via normativa

A seguito delle modifiche apportate al Tuir (2) dal decreto Semplificazioni fiscali (3), applicabili al periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del decreto), i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili, trovano naturale riconoscimento fiscale anche in relazione a poste contabilizzate nel processo di correzione degli errori contabili.

La rilevanza fiscale ora riconosciuta alle poste economiche legate alla correzione di errori contabili, effettuate in conformità ai principi contabili, evita al contribuente l'onere di dover presentare apposita/e dichiarazione/i integrativa/e.

La nuova rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili

La norma non distingue tra «errori rilevanti» ed «errori non rilevanti», per cui deve ritenersi applicabile in entrambi i casi.

In particolare, per l'*errore rilevante* - la cui correzione, impatta direttamente nel patrimonio netto - il relativo effetto concorrerebbe alla formazione del reddito (con una variazione in aumento ovvero in diminuzione) in virtù del corollario del principio di derivazione rafforzata, sancito dall'art. 1, co. 1, lett. a), del D.M. 3.8.2017, in base al quale per i componenti imputati direttamente a patrimonio, la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.

Il riconoscimento fiscale della posta contabilizzata nel periodo d'imposta in cui si è proceduto alla correzione dell'errore contabile, avviene in base alle ordinarie regole di concorrenza alla formazione del reddito della posta originariamente non dedotta o non tassata.

Dovrebbe essere scongiurata anche l'applicazione di sanzioni ed interessi per aver «violato» il principio di competenza: in virtù del principio di derivazione rafforzata, la correzione dell'errore contabile assume ora nuova e definitiva competenza temporale proprio nell'esercizio in cui è stata eseguita, per cui non si verifica la fattispecie dell'infedele dichiarazione e conseguentemente non più imputabili al contribuente sanzioni ed interessi.

La nuova rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili

Componenti negativi

La norma esclude espressamente la deducibilità dei componenti negativi se la correzione si riferisce a un errore contabile commesso in un esercizio per il quale sono scaduti i termini per l'accertamento (articolo 43, Dpr 600/1973).

Componenti positivi

Asimmetricamente, la novellata norma attrae a tassazione i componenti positivi, ove la correzione si riferisce a un errore contabile commesso in un esercizio per il quale sono scaduti i termini per l'accertamento.

Probabilmente è presente nel legislatore fiscale la volontà di tassare la correzione dell'errore nel bilancio in cui viene iscritta la sopravvenienza attiva, ossia nell'«esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza» (Corte di Cassazione 23 gennaio 2020, n. 1508; cfr. anche Corte di Cassazione 22 settembre 2006, n. 20543 e 8 giugno 2011, n. 12436).

Ambito di esclusione

- correzioni di bilancio che non derivano dall'applicazione dei predetti principi contabili (variazioni di stime, adozione di diversi criteri contabili ovvero correzioni di erronee precedenti allocazioni che se mantenute non avrebbero consentito particolari regimi di tassazione come nel caso della Pex (articolo 87 del Tuir), e ciò in quanto non trattandosi di errori impattanti sul risultato d'esercizio;
- correzioni di errori derivanti dalla mera applicazione delle norme fiscali, che non discendono da un errore contabile.