



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI E RILEVANZA FISCALE: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Posted on 23 Marzo 2024 by Sabatino Pizzano



La correzione di errori contabili è un'operazione delicata che può avere impatti significativi anche sul piano fiscale. Con l'art. 8 del DL 73/2022 (conv. L. 122/2022) il legislatore ha introdotto una importante semplificazione, consentendo di attribuire immediata rilevanza tributaria, ai fini IRES e IRAP, alle correzioni effettuate in bilancio da parte dei soggetti OIC adopter, senza necessità di presentare dichiarazioni integrative. Questa facoltà è però subordinata al rispetto di precise condizioni e non comporta il venir meno di tutti i limiti di deducibilità previsti dal TUIR. L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 73/2024, ha fornito importanti chiarimenti interpretativi e applicativi della nuova disciplina. Vediamo dunque nel dettaglio come funziona questo nuovo regime e quali attenzioni richiede nella pratica.

Il quadro normativo

La possibilità di dare rilevanza fiscale "extra-dichiarazione" alle correzioni di errori contabili è stata introdotta dall'art. 8, commi 1 e 1-bis, del DL 73/2022. La norma interviene sul principio di derivazione rafforzata ex art. 83 comma 1 del TUIR, stabilendo che per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali "le poste contabili risultanti dal bilancio relativi ad errori contabili commessi in esercizi precedenti assumono rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di impresa, nell'esercizio in cui si verifica la correzione degli stessi in conformità alle regole contabili applicabili". In sostanza, le rettifiche effettuate a correzione di errori diventano deducibili o tassabili nell'anno in cui vengono rilevate, e non (più) in quello di commissione dell'errore. Lo stesso principio si applica anche ai fini IRAP (art. 8 co. 1-bis), ovviamente con riferimento alle voci di bilancio rilevanti per la determinazione della base imponibile del tributo regionale.

Le condizioni per semplificare

Attenzione però: l'accesso al regime semplificato di "auto-correzione" dei componenti reddituali è subordinato al rispetto di alcune condizioni:

- il contribuente deve redigere il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice Civile (art. 2423 e ss.) e adottare i principi contabili nazionali emanati dall'OIC
- la correzione deve essere operata in un bilancio che viene sottoposto a revisione legale dei conti
- le rettifiche devono essere apportate "in conformità alle regole contabili", ossia nel rispetto del principio contabile OIC 29 in materia di cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

Solo al verificarsi di tutti questi presupposti il contribuente può evitare di presentare dichiarazioni integrative per gli esercizi in cui sono stati commessi gli errori ed attribuire corretta rilevanza fiscale alle correzioni direttamente nell'anno in cui le effettua.

Il caso dell'interpello

Sulla portata di queste disposizioni si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la risposta 73/2024. L'istanza riguardava il caso di una società Alfa che nel bilancio 2022 aveva rilevato, con contropartita una rettifica negativa delle riserve di utili, la correzione di errori commessi nel periodo 2019-2021 e riguardanti la competenza di canoni di leasing, di prefinanziamento e del maxi-canone relativi a un contratto di locazione finanziaria. In pratica, alcuni costi non erano stati imputati agli esercizi "corretti" in base al principio di competenza economica. L'istante chiedeva conferma di poter dare rilevanza fiscale, in sede di dichiarazione dei redditi 2022, alla correzione operata, attribuendo piena deducibilità ai maggiori componenti negativi emersi in relazione al 2019-2021.

La risposta dell'Agenzia

L'Agenzia ha confermato che, ricorrendo tutte le condizioni richieste dall'art. 8 DL 73/2022 (adozione dei principi contabili nazionali, assoggettamento del bilancio 2022 a revisione legale, correzione secondo l'OIC 29) la società:

- può attribuire rilevanza fiscale alla correzione dei canoni di leasing imputati in violazione del principio di competenza, operando una corrispondente variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2022
- non deve presentare dichiarazioni integrative per il 2019, 2020 e 2021.

I limiti alla deduzione dei componenti "rettificati"

La rilevanza reddituale della correzione non comporta però la possibilità di dedurre integralmente e senza limiti i maggiori costi rilevati. Infatti, i canoni di leasing rettificati, pur essendo "recuperati" ai fini fiscali nell'anno della correzione contabile, non perdono la loro natura originaria e restano quindi soggetti alle ordinarie regole di deducibilità. In particolare, la deduzione di tali componenti negativi può avvenire nel 2022, ma solo nei limiti dell'importo che sarebbe stato fiscalmente ammesso in ciascuno degli esercizi 2019, 2020 e 2021 ai sensi dell'art. 102 comma 7 del TUIR. Insomma, la procedura di "auto-correzione" attribuisce rilevanza fiscale ai componenti rettificati ma non ne altera i criteri di deducibilità, che rimangono ancorati alle regole ordinarie del TUIR.

Esempi pratici

Di seguito si forniscono alcuni esempi pratici

Esempio #1: Canoni di leasing

La società Alfa rileva nel 2022 di aver imputato per competenza in modo errato 10.000 euro di canoni di leasing relativi agli anni 2019 (4.000), 2020 (3.000) e 2021 (3.000). Ipotizzando un coefficiente di deducibilità ex art. 102 co. 7 TUIR pari al 80%, nel 2022 Alfa potrà effettuare una variazione in diminuzione pari a 8.000 euro (80% di 10.000), senza presentare dichiarazioni integrative per il triennio precedente.

Esempio #2: Ricavi di competenza

La società Beta nel 2022 rileva di non aver imputato per competenza ricavi per prestazioni di servizi pari a 50.000 euro, di cui 30.000 relativi al 2020 e 20.000 al 2021. Beta, ricorrendo le condizioni ex art. 8 DL 73/2022, può assoggettare a tassazione l'intero importo di 50.000 euro nel periodo d'imposta 2022, senza necessità di presentare dichiarazioni integrative a sfavore per il 2020 e 2021.

Conclusioni

In definitiva, le nuove regole consentono ai soggetti OIC adopter di correggere errori contabili pregressi senza dover necessariamente presentare dichiarazioni integrative per gli anni in cui sono stati commessi. La rilevanza fiscale delle rettifiche opera "in automatico" nell'esercizio in cui la correzione viene effettuata in bilancio, a condizione che:

- il contribuente adotti i principi contabili nazionali
- sottoponga a revisione legale il bilancio dell'esercizio di correzione
- effettui le rettifiche nel rispetto dell'OIC 29

La correzione "libera" dalla presentazione di dichiarazioni integrative e "sposta" in avanti la tassazione/deduzione dei

componenti rettificati, ma non deroga alle ordinarie regole del TUIR che ne disciplinano la rilevanza reddituale. Ciò significa che i costi e i ricavi "recuperati" assumono piena rilevanza fiscale nell'anno di correzione ma scontano gli ordinari limiti di deducibilità/imponibilità previsti per la specifica tipologia di posta contabile (es. canoni di leasing, ammortamenti, svalutazioni ecc.).

Domande e risposte

D: La nuova disciplina si applica solo agli errori contabili rilevanti ai sensi dell'OIC 29?

R: No, il regime opera per qualunque tipologia di errore, rilevante o non rilevante, a condizione che la correzione avvenga in conformità alle regole del principio contabile

D: Se correggo l'errore senza presentare integrativa posso dedurre integralmente i componenti negativi rettificati?

R: No, la rilevanza fiscale della correzione non determina il venir meno dei limiti di deducibilità previsti dal TUIR. Ad esempio, i canoni di leasing rettificati restano soggetti alle regole dell'art. 102 comma 7 e sono deducibili nell'anno di correzione solo per l'importo che sarebbe stato deducibile in ciascun esercizio precedente.

D: Cosa succede se non sottopongo a revisione legale il bilancio in cui effettuo la correzione?

R: In questo caso non si può applicare il regime semplificato e occorrerà presentare dichiarazioni integrative per ciascun periodo d'imposta in cui sono stati commessi gli errori contabili, rettificando sia il reddito che l'eventuale maggiore imposta dovuta.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA