

Analisi e commenti

## Correzione di errori contabili - 4: quelli sanabili per derivazione

6 Febbraio 2023

Conclude l'analisi sul riconoscimento fiscale delle poste correttive, una disamina sugli errori: quelli esclusi per legge, materiali, immateriali e sulla competenza interna

La portata effettuale della novella qui brevemente commentata è a tutt'oggi alquanto indefinita, in assenza, per il momento, di chiarimenti ufficiali. Ciò che può essere affermato con ragionevole attendibilità è che il perimetro oggettivo degli errori sanabili per derivazione dal bilancio è circoscritto dalla deroga generale di cui al terzo periodo del comma 1 dell'articolo 83 del Tuir. Qui di seguito si tireranno

le somme del breve excursus che precede.

### Errori esclusi per legge

L'articolo 8 del Dl n. 73/2002 ha introdotto all'articolo 83, comma 1 del Tuir, oltre al quarto periodo, qui brevemente commentato, anche il seguente quinto periodo, che recita: *“La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322.”*. Tale termine coincide con quello di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento, di cui all'articolo 43 del Dpr n. 600/1973 e cioè il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da rettificare. Si osserva che l'esclusione riguarda, soltanto, la correzione di errori aventi ad oggetto componenti negativi di reddito ma non quelli che hanno avuto ad oggetto

componenti positivi, i quali, nel rispetto delle condizioni di cui al quarto periodo del comma 1 dell'articolo 83 del Tuir, possono rientrare nella disciplina qui brevemente commentata, ancorché relativi a periodi di imposta "chiusi". Ciò in ossequio al principio per il quale sono attratti a tassazione i componenti positivi che emergono dal bilancio (riserve occulte) anche se hanno origine in fenomeni verificatisi in periodi d'imposta per i quali è precluso l'accertamento tributario.

### **Errori "materiali" e "immateriali"**

Come accennato in premessa, la novella in commento ha ad oggetto il riconoscimento fiscale di poste iscritte in esito alla procedura di correzione di errori contabili. Inoltre, nella prima puntata dell'*excursus* si è evidenziato che la finalità di semplificazione della disposizione in argomento va coniugata con l'inderogabilità dei criteri di competenza fiscale e con il divieto di arbitraggi fiscali. Per cui si ritiene che il riconoscimento fiscale sia strettamente connesso all'attivazione di una procedura di correzione secondo corretti principi contabili e che resti fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare l'abuso del diritto, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge n. 212/2000 (Statuto dei contribuenti).

A tal proposito, come accennato nella prima puntata, in base all'Oic 29 la correzione degli errori contabili avviene iscrivendo la corrispondente posta contabile o al conto economico se l'errore commesso è irrilevante ("errore immateriale" o "sotto soglia"), oppure, nel patrimonio netto se l'errore è invece rilevante. Inoltre, la correzione dell'errore rilevante deve essere segnalata nella nota integrativa. I principi Ias/lfrs, dal canto loro, disciplinano, esclusivamente, gli errori "materiali", stabilendo che detti errori devono essere corretti rideterminando i corrispondenti saldi di patrimonio netto ed essere appositamente segnalati. Mentre, gli errori immateriali, proprio perché non raggiungono la soglia di materialità, non sono considerati errori contabili, tanto che le corrispondenti poste correttive confluiscono a formare il risultato del periodo insieme a tutti gli altri componenti di reddito senza alcuna specificazione. Per cui è di importanza dirimente stabilire se la "materialità" dell'errore sia un requisito indispensabile per il riconoscimento fiscale della posta di correzione. Orbene, nella seconda puntata della trattazione si è accennato al radicamento della novella in commento nella deroga generale e al fatto che il criterio di imputazione di cui all'articolo 109, comma 4 del Tuir si considera soddisfatto sia che i principi contabili di riferimento prevedano l'imputazione di un componente reddituale a C.E. che a P.N.

Pertanto, si può ragionevolmente ritenere che anche quando i principi contabili non qualificano l'errore come rilevante e ne prevedono l'imputazione a CE operi ugualmente il riconoscimento fiscale per derivazione. In questo caso, però, si pone qualche problematica in sede di controllo fiscale per l'assenza di una specifica evidenza delle componenti imputate a CE che le identifichino

come posta correttiva.

Una problematica ulteriore si pone riguardo agli errori sull'imputazione temporale, quando, ad esempio all'omessa imputazione di un costo nell'esercizio di corretta rilevazione contabile (n) abbia corrisposto l'imputazione nell'esercizio n1.

In tal caso, se ci si accorge dell'errore nell'esercizio n3, si dovrebbero iscrivere due poste di segno contrario, che determinerebbero una informazione contabilmente irrilevante e quindi non richiesta dai principi contabili. In siffatta ipotesi la derivazione non potrebbe operare mancando l'iscrizione di poste correttive, in quanto l'errore è stato già naturalmente riassorbito nei risultati degli esercizi precedenti e ha quindi avuto riconoscimento fiscale per derivazione. Per cui, poiché la lettera della norma in commento fa espresso riferimento all'iscrizione di poste contabili, emergono dubbi sull'operatività della novella in commento. Tuttavia, si potrebbe ritenere, che salvo il sindacato sull'abuso del diritto, il redattore del bilancio possa attivare "facoltativamente" la procedura di correzione per usufruire della semplificazione in commento, oppure, che la derivazione per operare non richieda la formale iscrizione di una posta ma, in nome della prevalenza della sostanza sulla forma, possa operare dal bilancio "di fatto corretto" (sul punto, Assonime, circolare n. 31/2022, paragrafo 2.4).

### **Errori sulla competenza interna**

Come già accennato poiché la disposizione in commento si innesta nel contesto della derivazione rafforzata, ne resterebbero esclusi tutti gli errori di valutazione/quantificazione. Inoltre, dalle succinte considerazioni contenute ai paragrafi 4 e 5, si ritiene di potere escludere dall'ambito oggettivo della novella in commento gli errori sulla qualificazione e sulla qualificazione/valutazione di un elemento reddituale. Ad ogni buon conto, nelle precedenti puntate si è evidenziato che ad esempio, un errore contabile che abbia implicato l'omesso stanziamento a CE di una quota di ammortamento preclude "a monte" l'applicabilità delle norme fiscali di quantificazione degli stessi. Ciò posto, si pone il problema se l'errore circa l'omessa imputazione di una quota di ammortamento nell'esercizio di competenza contabile potrebbe essere sanato avvalendosi della disciplina in commento. Orbene, se, ad es., nell'esercizio n è stata erroneamente omessa l'imputazione di una quota di ammortamento e nell'esercizio n1 ci si accorge dell'errore, imputando la relativa posta correttiva, quest'ultima si sommerebbe alla quota di ammortamento di competenza dell'esercizio n1, determinando il superamento degli inderogabili limiti di deducibilità derivanti dalle percentuali di cui al Dm 31/12/1988.

*fine*

La **prima puntata** è stata pubblicata lunedì 16 gennaio

La **seconda puntata** è stata pubblicata lunedì 23 gennaio

La **terza puntata** è stata pubblicata lunedì 30 gennaio

di

**Pasquale Fabbrocini**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/correzione-errori-contabili-4-quelli-sanabili-derivazione>