

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** **

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 221

RILEVANZA FISCALE DELLE POSTE CORRETTIVE DEGLI ERRORI CONTABILI

MASSIMA

Le scritture portanti la correzione degli errori contabili in ossequio alla corretta applicazione dei principi adottati da parte dei soggetti ai quali sia accordato il regime di derivazione rafforzata e che sottopongono il bilancio di esercizio a revisione legale hanno rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui sono effettuate; costituisce eccezione a tale regola di portata generale il caso in cui la correzione comporti una riduzione dell'imponibile generata da componenti negativi di reddito la cui competenza originaria risalga a un periodo per il quale sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa.

La traslazione della rilevanza fiscale dei componenti di reddito dall'esercizio in cui l'errore è stato commesso all'esercizio in cui viene posto rimedio allo stesso, non opera, tuttavia, nel caso in cui il rimedio all'errore sia successivo all'avvenuta notifica di un atto di contestazione impugnabile.

MOTIVAZIONE

In capo ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata e che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti¹, le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili² assumono rilevanza fiscale³.

Ciò significa che se nell'esercizio x viene commesso un errore per difetto nella determinazione dell'utile dell'esercizio e , indirettamente, dell'imponibile (in conseguenza, per esempio, della contabilizzazione di un componente negativo in tutto o in parte non di competenza, oppure della mancata o parziale contabilizzazione di un componente positivo di competenza) e detto errore emerge nell'esercizio $x+n$, il contribuente, non ha facoltà, ma è obbligato a determinare l'imponibile nell'esercizio $x+n$ imputando le poste contabili che rettificano l'errore⁴.

¹ Vi sono casi in cui è rilevante stabilire se il bilancio oggetto di revisione debba essere solo quello in cui viene corretto l'errore, solo quello in cui viene commesso, o entrambi. La lettera della norma porta a ritenere che la prima interpretazione sia quella da preferire, mentre, per lo stesso motivo, è da escludere la seconda. La terza interpretazione, secondo la quale si richiede che buona fede e professionalità siano rafforzate sia nel momento in cui l'errore è emendato, sia in quello in cui l'errore è commesso, è suggestiva, in quanto coerente con la *ratio* della disposizione, ma, comunque, estensiva rispetto al dato letterale.

² Così come definiti dall'OIC 29 e IAS 8.

³ La norma introdotta dal D.L. n. 73/2022 non modifica la precedente disciplina relativa alle dichiarazioni integrative.

⁴ Caso ricorrente è l'imputazione di costi correlati a fatture da ricevere che poi vengano ricevute in misura difforme dallo stanziamento effettuato.

Al verificarsi delle condizioni descritte, l'emersione dell'errore commesso nell'esercizio x non comporterà variazioni dell'imponibile di quell'esercizio, ma la rilevanza fiscale della posta correttiva risulterà traslata⁵ a norma di legge⁶.

Infatti, l'articolo 83, comma 1, TUIR⁷, rende applicabili i criteri di imputazione temporale anche quando riferiti alle poste contabilizzate "a seguito del processo di correzione degli errori contabili".

Pertanto, anche quando il contribuente si convinca della presenza di un errore valutando quanto emerso nell'ambito di una verifica fiscale, e decida di porvi rimedio, sotto la vigilanza dell'Organo di revisione legale, conseguirà l'effetto "traslativo" di legge.

Da ciò deriva che limitatamente ai contribuenti come sopra individuati, in presenza delle condizioni in precedenza descritte, la norma "sostanziale" determina il superamento dello strumento della dichiarazione integrativa⁸.

Il principio esposto sopra incontra due limiti. Il primo, ravvisabile in via espressa nel testo normativo, riconduce al caso dei componenti correttivi negativi di reddito per i quali sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322⁹. Il secondo, implicito, è quello in cui l'Agenzia delle Entrate abbia già notificato al contribuente un atto di contestazione impugnabile¹⁰, ovvero un atto impositivo in cui l'Amministrazione Finanziaria, valutato quanto appurato in esito alla verifica e all'eventuale, successivo, contraddittorio, contesti l'errore contabile commesso dal contribuente rettificando l'imponibile fiscale in via potenzialmente definitiva.

Infatti, seppure è vero che sino a che l'accertamento non sia divenuto definitivo la rettifica è in qualche misura "sospressa", è altrettanto vero che nel momento in cui il contribuente si conforma alla contestazione avanzata correggendo l'errore contabile, dà conto, implicitamente, della correttezza di quanto forma oggetto dell'avviso di accertamento e, di conseguenza, della fondatezza della pretesa impositiva.

Perciò, se il contribuente manifesta acquiescenza rispetto a quanto è eccepito nell'avviso di accertamento notificato, egli potrà (*rectius*, dovrà) emendare l'errore contabile, senza tuttavia che il rimedio (ossia, la posta rilevata in aderenza ai principi contabili applicabili) possa assumere rilevanza fiscale nell'esercizio di sua contabilizzazione.

⁵ La presa d'atto dell'errore, accompagnata dall'iniziativa volta al rimedio, come richiesto dai principi contabili, determinando la traslazione della competenza fiscale, esclude l'applicazione delle ordinarie sanzioni.

⁶ Con riferimento alla posta considerata, sarà l'esercizio x+n, a essere suscettibile di eventuale sindacato di merito.

⁷ Così come modificato dall'articolo 8, comma 1-bis, D.L. 21.6.2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4.8.2022, n. 122.

⁸ Strumento, al quale continueranno a ricorrere i soggetti diversi.

⁹ L'asimmetria indotta dalla norma ne esclude il carattere agevolativo. L'istituto, infatti, penalizza i contribuenti nella misura in cui dovranno tenere conto di tutte le maggiori imputazioni di componenti negativi di reddito, effettuate nel passato, mentre potranno considerare fiscalmente rilevanti le minori imputazioni di componenti negativi di reddito, a patto che si riferiscano a un periodo d'imposta per il quale sia ancora possibile presentare la dichiarazione integrativa.

¹⁰ Sul punto, Assonime, con circolare 19.12.2022, n. 31, interrogandosi sull'individuazione "del momento in cui l'intervento dell'Amministrazione finanziaria interrompe la possibilità di correggere con efficacia fiscale l'errore contabile" così come sull'"individuazione del momento in cui la correzione dell'errore contabile può considerarsi effettuata impedendo, se del caso, all'Amministrazione finanziaria che non sia ancora intervenuta di rilevare e sanzionare l'errore" ha ritenuto "anche per motivi di prudenza" che "l'avvio delle attività di verifica fiscale sia il momento maggiormente significativo al quale ricondurre l'effetto interruttivo" di cui sopra.