La correzione degli errori in bilancio supera la necessità dell'integrativa

Decreto Semplificazioni

Correzioni in bilancio con sopravvenienze fiscalmente rilevanti

Deducibilità dei costi limitata a quelli relativi a periodi ancora aperti

Alessandro Germani
Franco Roscini Vitali

Una semplificazione che potrebbe essere epocale quella contenuta nell'articolo 8 della bozza di decreto Semplificazioni.

La lettera b) aggiunge un periodo all'articolo 83 del Tuir con riferimento ai criteri di imputazione temporale, ovvero al principio di competenza. L'integrazione precisa che i criteri di imputazione temporale valgono anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito della correzione degli errori contabili. La disposizione non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex articolo 2, comma 8, del Dpr 322/1998.

In attesa della relazione illustrativa, la lettura della nuova disposizione sembrerebbe eliminare la necessità di presentare le dichiarazioni integrative, dando così rilevanza al trattamento contabile adottato dall'impresa per la correzione degli errori contabili. Tale correzione è contenuta nel principio contabile OIC 29, distinguendo fra quelli rilevanti quelli non rilevanti. La correzione dei primi è effettuata con contropartita il patrimonio netto; fiscalmente, per effetto dell'articolo 109, comma 4, del Tuir i componenti ivi imputati si considerano imputati nel conto economico. Invece gli errori non rilevanti sono imputati nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Il caso più frequente per le imprese riguarda la contabilizzazione delle sopravvenienze attive e passive per difetto di competenza, tassate le prime e indeducibili le seconde.

Vediamo quali sono stati fino a oggi i rimedi per dedurre le sopravvenienze passive e in cosa sta la semplificazione che si intende introdurre.

In passato, prima che i termini delle dichiarazioni integrative (a favore e contro) fossero unificati, si agiva con la procedura degli errori contabili in base alla circolare 31/E/13. Ciò consentiva quindi:

- di rendere indeducibile nel bilancio in cui era rilevata la sopravvenienza passiva relativa a un costo fuori competenza;
- di recuperarla attraverso un laborioso meccanismo di riliquidazione interna delle dichiarazioni fino all'ultima emendabile, da cui scaturiva il costo deducibile.

La procedura prevedeva espressamente che emergesse una comunicazione di irregolarità che doveva essere gestita fra contribuente e Ufficio. Non sono mancati tuttavia casi in cui, nonostante la correttezza dell'operato, si è finiti in contenzioso.

A seguito del Dl 193/2016, che ha introdotto la possibilità di dichiarazioni integrative «a favore del contribuente» fino al termine di decadenza del potere di accertamento, l'iter è divenuto meno laborioso. Infatti, a fronte di una sopravvenienza passiva indeducibile in bilancio, il recupero del costo di competenza lo si effettua mediante un'integrativa a favore nel periodo di imposta in cui il costo avrebbe dovuto essere dedotto.

Ora la norma semplifica il processo. Perché di fatto, seguendo la rilevanza contabile dell'errore, in base al principio di derivazione rafforzata ciò vale anche fiscalmente. Con un solo limite, dato dal fatto che non si possono dedurre costi la cui competenza non è consentita in quanto i termini per l'integrativa sono scaduti. Ciò significa che nell'ambito delle sopravvenienze passive andrà fatta un'analisi volta a dedurre quelle relative a periodi fiscali ancora aperti (quindi emendabili), considerando invece indeducibili quelle relative a periodi chiusi. Ad esempio, non si può dedurre un costo afferente al 2015.

La regola per cui vale fiscalmente la contabilizzazione dell'errore riguarda anche le sopravvenienze attive. Queste dunque saranno fiscalmente imponibili, evitando il fatto di andare a tassare il provento nell'esercizio di competenza mediante una integrativa a favore dell'erario, sterilizzando poi il provento positivo nell'anno di rilevazione contabile mediante una variazione in diminuzione. Tuttavia la norma, che fa specifico riferimento ai (soli) componenti negativi per consentirne la deducibilità in bilancio purché riferiti a periodi fiscalmente aperti, lascerebbe intendere che le sopravvenienze attive siano da tassare sempre e comunque. In altre parole, il mero fatto che il componente positivo si riferisca a periodi chiusi non ne evita la tassazione.

Pur essendo la norma relativa all'Ires posto che agisce sull'articolo 83 del Tuir, dovrebbe potersi applicare anche all'Irap. Ciò in quanto sia la procedura degli errori contabili sia il meccanismo delle integrative per le sopravvenienze hanno sempre riguardato ambedue i tributi. In più si consideri che la rilevanza anche fiscale dell'errore contabile appare un corollario del principio di presa diretta dal bilancio che è tipico dell'Irap.

In assenza di una specifica decorrenza, quindi legata all'entrata in vigore del decreto, la norma parrebbe incidere anche sul periodo d'imposta 2021 le cui dichiarazioni scadono il prossimo novembre.

IN SINTESI

La nuova norma
Il Dl Semplificazioni modifica l'articolo 83 Tuir specificando che «I criteri di imputazione temporale valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili». La disposizione non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione dell'integrativa. Ciò comporta la necessità di analizzare la genesi delle sopravvenienze passive per verificare quelle effettivamente deducibili

© RIPRODUZIONE RISERVATA