



Rilevanza ai fini fiscali delle poste correttive di errori contabili ^(*)

Primo commento - Roma, 2 agosto 2022

Articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-bis del d.l. 21 giugno 2022, n. 73, convertito in legge il 2 agosto u.s. (in attesa di pubblicazione in G.U.)

Nell'ambito delle previsioni di semplificazione in materia di imposte dirette contenute nel d.l. 21 giugno 2022, n. 73, convertito in legge il 2 agosto u.s. (in attesa di pubblicazione in G.U.), assume particolare significato sistematico per le imprese **la disposizione dell'art. 8, commi 1, lettera b), e 1-bis**, che ha la finalità di attribuire rilevanza fiscale alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

In particolare:

- i) con il comma 1, lett. b), viene modificato direttamente il comma 1 dell'art. 83 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) con l'aggiunta, in fine, dei seguenti periodi: *"I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. 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, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322"*;
- ii) con il comma 1-bis (introdotto in sede di conversione in legge del decreto) viene previsto che *"Le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili effettuato ai sensi dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotto dal comma 1, lettera b), del presente articolo, rilevano anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al titolo I del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Il primo periodo del presente comma non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322"*.

(*) Documento elaborato da un gruppo di lavoro coordinato da Alberto Trabucchi, con la partecipazione di Giorgio Bonanno, Vieri Ceriani, Gabriella D'Alessio, Paolo Petrangeli, Dario Sencar, Ivan Vacca, Franco Vernassa.

La decorrenza di tali previsioni viene fissata a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 22 giugno u.s., data di entrata in vigore del citato decreto.

1. - In termini generali, la norma va salutata con favore poiché semplifica notevolmente le regole di determinazione del reddito d'impresa, avvicinandole ulteriormente, come da tanti anni viene auspicato, a quelle di determinazione del risultato contabile di bilancio.

Infatti, riconoscendo ai fini fiscali l'imputazione temporale delle poste di correzione degli errori contabili, va da sé che la norma riconosce implicitamente anche la correttezza fiscale della dichiarazione relativa all'esercizio precedente (viziata dall'errore contabile e, per derivazione, fiscale), la quale, conseguentemente, in relazione all'errore commesso, non dovrà essere più emendata dal contribuente e non risulterà più rettificabile da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo. Una chiara conferma in questi termini emerge dalla relazione illustrativa al decreto, la quale specifica espressamente che la modifica in commento *“attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa (IRES-IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento”*.

In effetti, prima di questa modifica e secondo la tradizionale impostazione seguita dall'Amministrazione finanziaria¹ (impostazione che, invero, aveva anche sollevato in dottrina qualche perplessità), le componenti di reddito generate dal processo di correzione degli errori contabili, attuato secondo i principi contabili IAS8 e OIC29, non potevano trovare riconoscimento ai fini dell'IRES e dell'IRAP se non attraverso la presentazione di apposite dichiarazioni integrative relative al periodo d'imposta interessato dagli errori contabili (ossia, per utilizzare la terminologia della citata relazione, il *“periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata”*). In pratica, quando un'impresa si accorgeva dell'errore contabile e provvedeva alla sua correzione doveva rendere irrilevante la posta correttiva (se imputata a conto economico) e rettificare la dichiarazione relativa all'esercizio nel quale era stato commesso l'errore, con versamento delle correlate sanzioni proporzionali e dei relativi interessi nel caso in cui l'errore avesse comportato una sottostima del reddito e delle imposte dovute².

¹ Vd. circolare n. 31/E del 2013.

² Naturalmente, a seconda dei casi, anche nel previgente assetto non era possibile escludere del tutto la rilevanza fiscale delle poste correttive di precedenti errori, lasciando quindi ferma la rilevanza fiscale anche delle poste contabilizzate in maniera erronca negli esercizi precedenti. Ad esempio, si può citare il caso analizzato dalla risposta ad interpello n. 407 del 2019, nella quale si dibatteva del caso di una frode subita da un'impresa in relazione a taluni investimenti finanziari, affidati a un consulente esterno e produttivi di proventi tassati, che poi si sono rilevati del tutto inesistenti, con conseguente rilevazione di una sopravvenienza passiva e denuncia alle competenti autorità per la frode subita. Questa fattispecie, piuttosto che una vera e propria correzione di errore, è stata correttamente inquadrata, dall'Agenzia delle Entrate, nell'ambito delle sopravvenienze passive di cui all'art. 101, comma 4, del TUIR, trattandosi di oneri corrispondenti ad insussistenze passive per eliminazione di attività connesse a ricavi/proventi che hanno concorso a formare il reddito negli esercizi precedenti in cui ne è avvenuta la contabilizzazione per effetto della frode subita. La correzione, avvenuta nell'esercizio in cui la frode è stata scoperta, è stata quindi riconosciuta come deducibile nell'anno della sua rilevazione, senza necessità di correggere le dichiarazioni degli anni precedenti.

Non solo.

La rideterminazione “postuma” degli imponibili di anni pregressi poteva determinare anche la necessità di operare varie correzioni “a cascata” relativamente ad altre variabili fiscali influenzate indirettamente dall’errore originario (si pensi ad es. alla necessità di ricalcolo del ROL fiscale ex art. 96 del TUIR o del credito per le imposte pagate all’estero ex art. 165 del TUIR).

Le medesime complicazioni, coi connessi rischi sanzionatori, emergevano ovviamente anche in caso di accertamento. Laddove, infatti, l’Amministrazione finanziaria, identificando l’errore contabile, avesse contestato a un’impresa la sottostima del reddito in conseguenza della deduzione o della tassazione fuori competenza, rispettivamente, di un componente negativo o di uno positivo, l’accertamento avrebbe necessariamente riguardato l’esercizio in cui era stato commesso l’errore e, eventualmente, anche quelli successivi proprio per correggere “a cascata” anche le altre grandezze fiscali influenzate indirettamente dall’errore originario.

2. - Una prima riflessione può essere svolta in relazione al perimetro degli errori coperti dalla nuova disciplina, avendo particolare riguardo alle ipotesi di scorretta applicazione delle regole di **mera competenza fiscale**.

A seguito di una prima e superficiale lettura della norma potrebbe aversi la sensazione che la nuova disciplina si occupi anche delle fattispecie di mera competenza fiscale, derogando, in buona sostanza, ai criteri fiscali di “collocazione temporale” del reddito di impresa nei singoli periodi d’imposta.

Ad una più attenta lettura, tuttavia, questa conclusione non sembra sostenibile.

La nuova disciplina, infatti, si limita a riconoscere valenza fiscale alle poste rilevate in bilancio a correzione di precedenti “errori contabili”.

Se un costo andava contabilizzato nell’anno N e viene invece imputato, in linea con il processo di correzione contabile a tale scopo applicabile, nell’anno N+1, il reddito imponibile viene considerato corretto tanto nell’anno N quanto nell’anno N+1.

Viceversa, se un costo, correttamente contabilizzato nell’anno N, andava dedotto nell’anno N+1 (si pensi a un compenso per un amministratore maturato nell’anno N e deducibile, per cassa, nell’anno N+1 ovvero a un ammortamento imputato nell’anno N per 100 ma deducibile nell’anno N per 90 e nell’anno N+1 per gli ulteriori 10), il comportamento fiscale tenuto dall’impresa è scorretto, ma non dipendendo questa situazione da un errore contabile, parrebbe logico ritenere che continui ad essere richiesta un’apposita correzione secondo le usuali regole, per “ricollocare” le basi imponibili nel corretto esercizio di competenza fiscale.

In altri termini, si ritiene che la nuova disciplina non sia idonea a riconoscere valenza fiscale alle correzioni *ex post* degli imponibili fiscali degli anni precedenti nei quali si è incorsi, semplicemente, in una scorretta applicazione delle regole di determinazione del reddito di impresa (senza che questa scorrettezza sia stata causata dalla commissione di un errore contabile).

3. - Ciò chiarito, può notarsi come la nuova normativa, con riferimento alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili, attribuisca valenza fiscale ai **“criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo” dell’art. 83, comma 1, del TUIR**. Per comprendere quali siano questi criteri di imputazione temporale conviene richiamare il citato terzo periodo che, nella versione innovata dalla lettera a) del medesimo art. 8, comma 1, del decreto in commento, così recita: *“Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all’articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.”* (enfasi aggiunte).

Si potrebbe allora concludere che il nuovo riconoscimento ai fini fiscali dei criteri di imputazione temporale delle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili valga esclusivamente i) per i soggetti IAS-adopter, ii) per i soggetti OIC-adopter ordinari e iii) per le micro-imprese che redigono il bilancio secondo le regole ordinarie, restando escluse le micro-imprese che redigono il bilancio in forma semplificata ex art. 2435-ter del Codice civile o abbreviata ex art. 2435-bis del Codice civile³, le quali continuerebbero ad essere assoggettate alle usali regole di stretta competenza fiscale dettate dall’art. 109 del TUIR.

Al riguardo, un tema di interesse attiene all’applicabilità della nuova disposizione anche alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. La risposta dovrebbe essere positiva nella misura in cui queste determinino il proprio reddito imponibile in base alla derivazione rafforzata, in virtù anche del principio di non discriminazione in presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni ed, in generale, in base all’impostazione accolta nell’art. 152 del TUIR che, come noto, richiede a tali soggetti non residenti di utilizzare, in generale, *“i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche”*.

4. - Altra questione di particolare rilievo può porsi in merito all’applicabilità della nuova disciplina a tutte le poste di **correzione contabile degli errori, a prescindere dal fatto che essi siano qualificati o meno come rilevanti**.

A tale riguardo, merita rammentare che con riferimento al discrimine tra errori “rilevanti” (anche detti “material”) e “irrilevanti” (anche detti “immaterial”), il punto 46 del principio contabile nazionale OIC29 precisa che *“Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di*

³ Come è già stato evidenziato in dottrina, peraltro, suscita non poche perplessità la conclusione - che invero deriva dalla stretta interpretazione letterale della norma - secondo la quale alle micro-imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis del Codice civile non si applicherebbe il principio di derivazione rafforzata. Seguendo questa impostazione, infatti, si creerebbe una evidente - e ingiustificata - discriminazione tra le micro-imprese e tutte le altre imprese abilitate a redigere il bilancio in forma abbreviata (per le quali non v’è dubbio che il principio di derivazione rafforzata trova invece applicazione).

un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze". Il successivo punto 48, poi, effettua un netto discrimine tra errori rilevanti e non rilevanti al fine di individuare le modalità di correzione delle due tipologie di errore, specificando che la "correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore ... La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore".

In ambito IAS-IFRS, invece, per definire la rilevanza o meno di un errore, lo IAS8 (punto 5) rimanda allo IAS1 (punto 7) a mente del quale *"Un'informazione è rilevante se è ragionevole presumere che la sua omissione, errata indicazione od occultamento potrebbe influenzare le decisioni che gli utilizzatori principali dei bilanci redatti per scopi di carattere generale prendono sulla base di questi bilanci, che forniscono informazioni finanziarie circa la specifica entità che redige il bilancio"*. Ciò posto, dopo aver affermato che *"Il bilancio non è conforme agli IFRS se questo contiene errori rilevanti ovvero irrilevanti se commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità"* (vd. punto 41), lo IAS8 si occupa soltanto della correzione degli errori rilevanti (e, probabilmente, di quelli irrilevanti commessi intenzionalmente⁴), stabilendo che la stessa - ove possibile - va attuata mediante la rideterminazione *ab origine* delle voci interessate dall'errore, in contropartita di una componente positiva o negativa di patrimonio netto (vd. punti 42-47); con ciò lasciando intendere, viceversa, che la correzione degli errori irrilevanti (e che non siano stati commessi intenzionalmente⁵) possa avvenire semplicemente attribuendo rilevanza ai relativi componenti correttivi positivi o negativi di conto economico (in questo senso, essi sono equiparati *in toto* agli altri costi e ricavi di esercizio)⁶.

Ciò posto, la nuova disciplina attribuisce valenza fiscale ai criteri di imputazione temporale di tutte le poste contabilizzate *"a seguito del processo di correzione degli errori contabili"* senza alcuna ulteriore specificazione; sembra quindi possibile concludere che essa comprenda tanto la correzione

⁴ In linea teorica e secondo un'interpretazione "coordinata" dei punti 41 (che sembra non qualificare errori quelli non rilevanti se non commessi intenzionalmente) e 46 (secondo cui la correzione di un errore di un esercizio precedente non incide mai sul risultato economico dell'esercizio), sembra infatti possibile ritenere che anche gli errori irrilevanti commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità vadano corretti interessando il patrimonio netto. Occorre rilevare, tuttavia, che nella prassi, tutti gli errori irrilevanti (inclusi quelli ipoteticamente commessi intenzionalmente) sono corretti a conto economico. In concreto, infatti, le previsioni degli IAS-IFRS sono interpretate nel senso che se è dimostrabile l'intenzionalità di un errore, questo è sempre materiale, giacché è attuato proprio per fornire una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità; dunque, il requisito della materialità "travolge" quello dell'intenzionalità. Il punto è che nella realtà dei fatti è sempre molto difficile dimostrare che un errore immateriale sia fatto con dolo: anzitutto, se è immateriale, è difficile che sia stato fatto intenzionalmente per fornire una rappresentazione del bilancio scorretta e, in secondo luogo, proprio perché immateriale, né l'entità, né i soggetti incaricati del controllo, impiegano risorse per il complesso sindacato dell'elemento soggettivo del redattore del bilancio (né l'eventuale impugnativa del bilancio supererebbe il vaglio dell'interesse ad agire).

⁵ Vd. nota precedente.

⁶ Non essendo qualificabili come errori, gli errori irrilevanti (se non commessi intenzionalmente) non sono soggetti alla regola del richiamato punto 46 dello IAS8, a mente del quale la correzione di un errore di un esercizio precedente non incide sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto.

di errori irrilevanti quanto quella relativa a errori rilevanti (aspetto, quest'ultimo, che in verità suscita qualche riflessione di opportunità).

Semmai - a stretto rigore - qualche dubbio potrebbe porsi, in ambito IAS-IFRS, per la valenza della nuova disciplina con riguardo alla correzione degli errori contabili "non rilevanti" e non commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'impresa. Come appena visto, infatti, nel mondo IAS-IFRS tali errori non sembrano essere considerati comportamenti contabilmente scorretti, tant'è che il punto 41 dello IAS8 considera il "*bilancio non ... conforme agli IFRS*" soltanto "*se ... contiene errori rilevanti ovvero irrilevanti se commessi intenzionalmente per ottenere una particolare presentazione della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico o dei flussi finanziari dell'entità.*". La correzione degli errori contabili "non rilevanti", pertanto, potrebbe non essere considerata parte di un "*processo di correzione degli errori contabili*"⁷. Sembra, tuttavia, possibile ritenere che la nuova disciplina debba applicarsi anche a tali tipi di errori non rilevanti, giacché sarebbe del tutto irrazionale ritenere che essa assuma valenza per gli errori di maggiore rilievo (oggetto di apposito processo di correzione contabile) e non invece per questi tipi di errore di minore importanza.

5. - Visto l'ampio tenore letterale della nuova disposizione in commento, sembra possibile desumere anche che il suo ambito applicativo interessi le poste di **correzione di qualsivoglia errore contabile. Con la nuova disciplina, cioè, dovrebbero **assumere valenza fiscale le poste correttive di tutte le tipologie di errore contabile, non soltanto quelle riferibili all'applicazione di una scorretta competenza contabile**⁸.**

A tale ultimo riguardo, è bene richiamare il concetto di "errore" definito dai principi contabili.

Per gli IAS-IFRS (punto 5 dello IAS8) "*Gli errori di esercizi precedenti sono omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'entità per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erroneo di informazioni attendibili che:*

a) erano disponibili quando i bilanci di quegli esercizi furono autorizzati all'emissione; e

⁷ Era proprio per questo motivo, del resto, che la dottrina ipotizzava - già prima della modifica normativa in commento - la possibilità di riconoscere valenza fiscale alla correzione di tali tipi di errori. Questa posizione, tuttavia, non è stata condivisa dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha sempre ritenuto accertabili anche questi tipi di errori, costringendo le imprese a tenere traccia degli stessi sul piano esclusivamente fiscale, al fine di procedere alle relative correzioni mediante la presentazione di dichiarazioni integrative e/o l'effettuazione di appositi ravvedimenti.

⁸ Si ricorderà, invece, che nell'ambito della precedente impostazione la questione era alquanto dubbia. Se da un lato, nella prassi amministrativa relativa alla problematica venivano disciplinate le sole modalità per regolarizzare gli errori contabili derivanti da una errata imputazione temporale e segnatamente dalla "*mancata imputazione di componenti negativi nel corretto esercizio di competenza*" e dalla "*mancata imputazione di componenti positivi nel corretto esercizio di competenza*" (vd. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E del 2013), dall'altro lato non mancavano posizioni della stessa Agenzia delle entrate che sembravano estendere la medesima disciplina anche in altri ambiti (vd. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 3/E del 2014, a proposito di un caso di disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale).

b) si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci.

Tali errori includono gli effetti di errori aritmetici, errori nell'applicazione di principi contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti, e frodi." (enfasi aggiunte).

Similmente, per gli OIC (punto 44 dell'OIC29) "Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile." (enfasi aggiunte).

Ciò posto, si dovrebbe poter ritenere che nel nuovo assetto normativo assumano rilievo non solo le correzioni di errori contabili riguardanti l'imputazione nel corretto esercizio di competenza di determinati ricavi o costi, ma anche le correzioni di errori commessi nell'imputazione di componenti quantificati, in tutto o in parte, in maniera erronea.

In effetti, nella relazione illustrativa al provvedimento si afferma che "La modifica all'articolo 83 ... attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa ... del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento" (enfasi aggiunta), potendo far emergere il dubbio che l'efficacia della nuova disciplina sia limitata ai soli casi in cui la componente di reddito è stata correttamente quantificata ma è stata collocata, per errore, in un diverso esercizio rispetto a quello di corretta imputazione temporale.

Sebbene sul punto sarebbe opportuno un esplicito chiarimento ufficiale, non può tuttavia non notarsi come, tenuto conto delle ampie nozioni di errore contenute nei citati principi contabili (sicuramente riguardanti tanto l'errata imputazione temporale quanto l'errata imputazione *tout court* o l'errata quantificazione di costi e ricavi), il tenore letterale della norma sembri invece deporre a favore dell'interpretazione più ampia prima citata, secondo la quale, si ripete, assumerebbero rilievo anche le correzioni di errori commessi nell'imputazione di componenti quantificati, in tutto o in parte, in maniera erronea. Ed infatti, come visto, la norma ammette la valenza fiscale dei criteri contabili "di imputazione temporale [delle] poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili", senza aggiungere alcuna altra specificazione.

Peraltro, anche nel caso di imputazione in bilancio di un componente quantificato, in tutto o in parte, in maniera erronea, non è nemmeno sicuro che non si possa comunque intravedere un errore di imputazione temporale. Ed infatti, si potrebbe riscontrare un errore di imputazione temporale guardando la fattispecie dal lato della sopravvenienza registrata per correggere il componente rilevatosi superiore o inferiore a quello corretto. Si potrebbe in altri termini ritenere che è la ritardata contabilizzazione della sopravvenienza ad aver generato l'errore del precedente bilancio, tant'è che se questa fosse stata imputata nel medesimo esercizio in cui è stato imputato il componente quantificato, in tutto o in parte, in maniera erronea, il redattore del bilancio non sarebbe incorso in alcun errore.

In questa ottica, altresì, si coglierebbe appieno la *ratio* di semplificazione che ha evidentemente mosso il legislatore nell'introdurre la modifica normativa in commento.

Soltanto questa impostazione, infatti, risolverebbe opportunamente i rilevanti problemi delle imprese di più rilevante dimensione che, dovendo rispettare tempi sempre più ristretti per chiudere il bilancio (c.d. *fast closing*), sono spesso costrette a rilevare le poste creditorie e debitorie di chiusura sulla base di informazioni e dati che nei primi mesi dell'esercizio successivo necessitano, molte volte, di apposite correzioni. Il caso tipico è quello dei debiti per "fatture da ricevere", che vengono spesso rilevati sulla base di informazioni e dati non completi (e che poi si rilevano errati) circa i beni acquisiti o i servizi ricevuti a fine anno⁹. Nell'ipotesi in cui nell'esercizio successivo (o in taluni casi limite, negli esercizi successivi) ci si renda conto che alcuni beni e servizi non siano stati ricevuti ovvero siano stati ricevuti ma con prezzi inferiori da quelli inizialmente quantificati, queste imprese procedono alla relativa correzione contabile, rilevando una sopravvenienza attiva che assume la finalità di rettificare un costo rilevato in un precedente esercizio (o in precedenti esercizi) rilevatosi poi, in tutto o in parte, quantificato in maniera erronea.

È infatti chiaro che in questa prospettiva, assumendo cioè la legittimità fiscale della correzione contabile (e, conseguentemente, come visto, anche della rilevazione originaria delle fatture da ricevere rilevatasi poi errata), nessuna obiezione potrà essere mossa anche all'impresa che sia incorsa in questo tipo di errori.

Sempre nella stessa ottica, poi, questa conseguenza potrebbe esplicare effetti, in linea di massima, anche ai fini penali-tributari.

Infatti, non potendosi più riscontrare alcuna violazione della normativa tributaria (*i.e.*, l'errore fiscale nella determinazione degli imponibili), né nell'anno della commissione dell'errore né nell'anno della sua correzione, nessuna violazione della normativa penale-tributaria dovrebbe parimenti configurarsi, quantomeno nei casi di violazioni penali-tributarie direttamente ed esclusivamente legate alla presentazione di una dichiarazione infedele ex art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74¹⁰.

⁹ Va notato che, alla luce della generale immaterialità di tali poste, questa fattispecie non viene normalmente considerata un vero e proprio errore sul piano contabile. Non c'è dubbio, tuttavia, che secondo la menzionata prassi dell'Agenzia delle Entrate, l'immaterialità di questi errori non veniva affatto considerata ai fini fiscali, con la conseguenza che anche in relazione a tali poste le imprese erano comunque costrette a rideterminare gli imponibili corretti dei vari esercizi coinvolti e a procedere con le correzioni della base imponibile mediante la presentazione di dichiarazioni integrative e/o l'effettuazione di appositi ravvedimenti.

¹⁰ Peraltro, che la fattispecie evidenziata nel testo potesse, nel previgente assetto, determinare conseguenze in ambito penale-tributario è una questione quantomeno dubbia. Ed infatti, la sopravvenienza attiva che corregge importi, superiori a quelli corretti, di fatture da ricevere registrate, e dedotte, in precedenti esercizi, potrebbe essere comunque considerata un errore di competenza e, in quanto tale, irrilevante sul piano penale della dichiarazione infedele a prescindere dal superamento o meno delle relative franchigie (vd. art. 4, comma 1-*bis*, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che esclude la rilevanza penale "*Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto ... della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza*"). Se l'impresa si fosse avveduta della sovra-stima nello stesso esercizio di rilevazione delle fatture da ricevere, infatti, avrebbe - in un'ottica sostanziale - tassato la sopravvenienza attiva in quello stesso esercizio senza incorrere in alcuna conseguenza, fiscale e penale. Ciò dimostra che il concorso alla formazione del reddito della sopravvenienza attiva nel successivo esercizio di sua rilevazione

Sembrano più incerte e probabilmente meno incisive, viceversa, le conseguenze sul piano penale-tributario che potrebbero derivare da questa norma nei differenti casi in cui la fattispecie del reato si sia concretizzata sulla base di elementi ulteriori (che, quindi, vanno al di là del mero errore di imputazione contabile), quali, ad esempio, il caso di utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) ovvero quello del compimento di operazioni simulate o avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria (art. 3). Anzi, alla luce di quanto appena osservato, si potrebbe ritenere che anche sul piano amministrativo, in questi casi, l'efficacia della norma venga meno, e ciò al fine di mantenere "unificato" e coerente il trattamento di queste particolari fattispecie tanto sul piano amministrativo quanto su quello penale-tributario. In altri termini, si potrebbe ritenere che per queste particolari fattispecie di correzione di errori non derivanti dalla mera violazione delle regole contabili, la nuova disciplina non determini alcun effetto, rimanendo applicabile *in toto* il previgente regime, tanto per l'individuazione del corretto esercizio di competenza fiscale dei componenti positivi e negativi di reddito quanto quello dell'applicazione delle relative sanzioni amministrative e penali-tributarie.

Passando ad altro aspetto, sembra opportuno svolgere alcune considerazioni sulla possibile interazione tra l'ordinaria disciplina di determinazione delle base imponibile e la nuova regola di competenza fiscale delle poste correttive di errori contabili.

Si è già detto che nel nuovo assetto, in presenza di una posta correttiva di un precedente errore contabile, la determinazione della base imponibile segue il risultato contabile, dando per buona, ai fini fiscali, tanto l'errata rilevazione (o l'erronea non rilevazione) del componente originario, quanto la contabilizzazione della relativa posta correttiva, senza che vi sia più la necessità di operare le variazioni in aumento e in diminuzione precedentemente necessarie per risistemare ai fini fiscali la corretta imputazione temporale del componente nei periodi d'imposta interessati.

Ovviamente, non può tuttavia escludersi che anche nel nuovo assetto sia necessario operare apposite variazioni della base imponibile in ottemperanza alle ordinarie norme di variazione.

Così, ad esempio, nel caso in cui l'impresa dimentichi la contabilizzazione di un componente negativo nell'anno N e lo rilevi soltanto nell'anno N+1, la piena rilevanza fiscale della posta correttiva sarà garantita soltanto nel rispetto delle altre norme ordinarie di variazione della base imponibile. Se per ipotesi, infatti, detto componente negativo risulta non deducibile in tutto (poiché non inerente) o in parte (poiché trattasi di una quota di ammortamento eccedente i limiti tabellari), anche nel nuovo assetto l'impresa dovrà operare, ovviamente nell'anno N+1, la relativa variazione in aumento della propria base imponibile.

Del pari, volendo fare un altro esempio, ove un'impresa abbia rilevato un componente negativo nell'anno N, rilevatosi poi errato, la rilevanza fiscale della posta correttiva dell'errore, contabilizzata, in ipotesi, nel successivo anno N+1, potrà essere riconosciuta soltanto se e nella misura in cui il citato componente negativo sia stato dedotto nell'anno N. Si pensi, in ipotesi, alla rilevazione nell'anno N di un ammortamento errato di 100 che ha trovato la sua deduzione, nell'ambito dei limiti tabellari,

contabile potrebbe essere considerato - nel previgente assetto normativo - un mero errore di competenza, irrilevante ai fini del reato di dichiarazione infedele ai sensi del citato art. 4, comma 1-*bis*.

soltanto per 90; il componente positivo correttivo di 100, contabilizzato nell'anno N+1, risulterà imponibile soltanto per 90, rendendosi necessaria, in detto anno N+1, l'effettuazione di una variazione in diminuzione di 10.

6. - Sul piano strettamente letterale, la nuova disciplina non sembra limitarsi a riconoscere *tout court* valenza fiscale alle correzioni degli errori contabili. Piuttosto, essa sembra **riconoscere valenza fiscale ai criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili per le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.**

Seguendo questa formalistica lettura della norma, in pratica, se una posta contabile corregge un qualsiasi errore contabile commesso in precedenti esercizi, a questa verrebbe riconosciuta valenza fiscale soltanto se e nella misura in cui la stessa sia stata imputata nel corretto esercizio individuato dai principi contabili che governano il "processo di correzione"; potrebbe cioè ritenersi che la correzione, al fine di assumere valenza fiscale, debba essere operata nel corretto esercizio di competenza contabile.

A tale fine, tanto gli IAS-IFRS quanto gli OIC, statuiscono che l'errore contabile va corretto nell'esercizio in cui viene scoperto (punto 47 dell'OIC29 e punto 41 dello IAS8). Peraltro, il punto 41 dello IAS8 - ma analoga conclusione pare possibile raggiungere anche in ambito OIC - statuisce altresì che se l'esercizio in cui ci si avvede dell'errore è lo stesso di quello nel quale è presente l'errore, quest'ultimo va sanato nel medesimo esercizio.

Da ciò potrebbero discendere relevantissime conseguenze, sulle quali è opportuno riflettere approfonditamente.

Questa lettura formalistica della norma, in effetti, potrebbe ridurre il rischio di lasciare impuniti potenziali comportamenti arbitrari e/o fraudolenti, volti a ritardare la tassazione di ricavi o anticipare la deduzione di costi o, ancora, a generare fenomeni - ancor più pericolosi - di carattere "permanente" e non "temporaneo", ad esempio, spostando costi e ricavi in esercizi diversi da quelli di competenza per ottenere maggiori deduzioni o minori tassazioni definitive (con effetto, appunto, permanente). Si pensi, ad es., al caso di un'anticipazione (o di una posticipazione) di un ricavo dall'anno N+1 (o N-1) all'anno N finalizzata ad aumentare la "franchigia" di deduzione delle spese di rappresentanza dell'anno N (nel quale, altrimenti, una parte di queste spese sarebbe risultata indeducibile).

Le conseguenze della norma in termini di semplificazioni, tuttavia, risulterebbero del tutto azzerate.

Laddove infatti, un'impresa, pur avendo tutte le informazioni necessarie per accorgersene, incorra nell'errore, l'Amministrazione finanziaria potrebbe contestare il comportamento della stessa, rilevando che l'errore non avrebbe dovuto essere commesso (o che l'impresa avrebbe dovuto accorgersene nell'anno stesso in cui l'ha commesso, dovendo pertanto correggerlo prima dell'approvazione del bilancio). Nello stesso senso, potrebbe addirittura giungersi alla conclusione di ritenere che anche nel caso in cui l'impresa abbia già operato la contabilizzazione della correzione dell'errore, essa resti comunque passibile di accertamento laddove sia dimostrabile che la

correzione è giunta in ritardo rispetto alle regole contabili di imputazione temporale della posta correttiva dell'errore.

È chiaro che l'impostazione qui delineata non semplificherebbe affatto il sistema, frustrando totalmente la finalità stessa della nuova norma che, è bene ricordare, è contenuta in un decreto "semplificazioni": la materia del contendere (*i.e.*, le contestazioni sugli errori di competenza), infatti, non sarebbe eliminata, ma risulterebbe semplicemente "spostata" dalla contestazione degli errori alla contestazione della correzione degli errori.

Peraltro, l'individuazione dell'ipotetico esercizio di competenza contabile della correzione degli errori sarebbe del tutto aleatoria, se non, semplicemente, impossibile. Si è già ricordato, infatti, che gli stessi principi contabili (OIC e IAS-IFRS) qualificano errore un qualsivoglia comportamento contabile scorretto soltanto se e nella misura in cui lo stesso sarebbe stato evitabile con una più accorta gestione. Ed infatti, l'elemento fondante dell'errore secondo detti principi è la disponibilità presso l'impresa di tutte le informazioni che sarebbero state sufficienti per evitarlo. È dunque chiaro che l'individuazione dell'ipotetico esercizio in cui l'impresa si è accorta (o avrebbe dovuto accorgersi dell'errore) è del tutto aleatoria o impossibile.

L'unica soluzione a tale problematica sembra essere quella di interpretare la norma in senso sistematico, disinteressandosi dell'ipotetica corretta imputazione temporale - secondo i principi contabili applicabili - delle poste correttive degli errori e limitandosi a suddividere le casistiche tra:

- i) quelle in cui, in sede di verifica, la correzione sia stata già contabilizzata e
- ii) quelle in cui, invece, in sede di verifica, la correzione non sia stata ancora contabilizzata.

Nel primo caso, si potrebbe riconoscere sempre la valenza fiscale della posta correttiva e ciò anche a prescindere dall'analisi (per quanto detto arbitraria se non impossibile) circa la corretta applicazione dei criteri di imputazione temporale della posta correttiva previsti dai principi contabili applicabili. Nel secondo caso, viceversa, andrebbe sempre, per cautela, negata la valenza fiscale alla posta correttiva e ciò anche nei casi in cui la sua mancata contabilizzazione risulti ipoteticamente corretta secondo i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili applicabili (anche nell'ipotesi, cioè, in cui sia dimostrabile che l'impresa non si era ancora accorta dell'errore e quindi avrebbe ancora avuto tempo per effettuare la correzione).

Questa ricostruzione appare fondatamente sostenibile anche *de iure condito*, ben potendosi far leva sul fatto che la norma riconosce valenza fiscale soltanto alle regole di imputazione temporale delle poste "contabilizzate" a seguito del processo di correzione degli errori contabili e non anche di quelle non ancora contabilizzate. È chiaro che in questa ottica si porrebbe il tema di definire il concetto di posta correttiva "contabilizzata". Andrebbe infatti chiarito se una posta correttiva di un errore possa considerarsi "contabilizzata" non appena rilevata nella contabilità, come apparirebbe più in linea con lo spirito semplificatorio del provvedimento, oppure se, al fine di garantire maggiore integrità al sistema, sia anche necessario che al momento della verifica il bilancio relativo a detta contabilizzazione sia stato già approvato, se non dai soci, quantomeno, dall'organo amministrativo della società.

Ciò detto, va sottolineato come questa impostazione potrebbe rappresentare un buon “compromesso” interpretativo, semplice da applicare e idoneo a limitare eccessivi abusi della nuova disciplina. Difatti, mentre le imprese che abbiano già provveduto alla contabilizzazione dell’errore - dimostrando, quindi, implicitamente la buona fede - goderebbero di questa “correzione purificatoria” anche sul piano fiscale, il comportamento di quelle imprese che, ad esempio, decidano arbitrariamente di “spostare in avanti” la propria base imponibile potrebbe essere sempre contestato se, al momento della verifica, la posta rettificativa di tale errore non sia stata già contabilizzata.

In ogni caso, c’è da osservare che:

- i) eventuali comportamenti particolarmente “pericolosi” da cui possono ad esempio scaturire effetti potenzialmente “permanentemente” (si pensi, a titolo esemplificativo, a ipotetici casi di “spostamento” da un esercizio all’altro di ricavi al fine di rendere deducibili talune spese che, dovendo essere parametrize all’ammontare dei ricavi contabilizzati nell’anno, sarebbero risultate altrimenti indeducibili), rimarrebbero in ogni caso passibili di contestazione mediante il divieto di abuso del diritto tributario, nell’assunto che, ovviamente, ne sussistano tutti i relativi presupposti;
- ii) nei casi in cui l’errore contabile sia associato a fattispecie di reato più ampie rispetto al mero errore contabile (concretizzate cioè sulla base di elementi ulteriori rispetto al mero errore di imputazione contabile), come già accennato, la “valenza purificatoria” sul piano fiscale e penale-tributario della nuova norma resterebbe del tutto inapplicabile.

7. - Un ulteriore aspetto della nuova disciplina che meriterebbe degli approfondimenti riguarda la previsione contenuta nel secondo periodo della citata lett. b), a mente della quale ***“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, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322”*** (enfasi aggiunta).

Sembra che la norma (riproposta dal nuovo comma 1-bis anche con riguardo all’IRAP) voglia impedire il riconoscimento fiscale della rilevazione “postuma” di componenti negativi oltre i termini per la dichiarazione integrativa, lasciando invece impregiudicato il riconoscimento fiscale della rilevazione “postuma” di componenti positivi (senza alcun limite temporale).

Laddove si volesse confermare questo trattamento “asimmetrico” (che invero, per quanto si rileverà in seguito, appare suscettibile di qualche rilievo critico), andrebbe quantomeno chiarito che la limitazione temporale in discorso si applica in tutti i casi in cui la posta correttiva rappresenterebbe un componente negativo di reddito e ciò a prescindere dal “segno” del componente rilevato erroneamente: in questa ottica, la limitazione dovrebbe riguardare le sopravvenienze passive che potrebbero correggere sia costi non rilevati o rilevati in misura insufficiente sia ricavi rilevati in eccesso. Andrebbe altresì chiarito se il componente negativo soggetto alla limitazione temporale *de qua* vada considerato, come si crede, anche per semplicità, singolarmente oppure vada viceversa

fatta un'analisi dell'effetto cumulativo netto di tutti gli errori commessi in un dato esercizio, rendendo applicabile la limitazione temporale soltanto all'eventuale saldo netto negativo.

Ciò chiarito, tuttavia, come accennato, la limitazione temporale in discussione suscita qualche rilievo critico.

La relazione illustrativa giustifica la previsione, precisando che *“la rettifica delle dichiarazioni non può comportare, in ogni caso, la riapertura di periodi d'imposta per i quali siano già spirati i termini di decadenza dell'attività di accertamento”* e che, pertanto, *“la rilevanza fiscale delle poste derivanti dalla correzione di errori contabili è, in ogni caso, esclusa per le componenti negative di reddito in relazione alle quali, con riferimento al periodo d'imposta di corretta imputazione contabile, è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa”* (enfasi aggiunta).

Tanto il testo della norma quanto il chiarimento reso nella relazione illustrativa, tuttavia, sembrano il frutto di un “retaggio” della precedente impostazione in cui la rilevanza fiscale degli errori contabili veniva “ancorata” al componente di reddito originario (i.e., al ricavo o al costo) e non al componente di reddito sopravvenuto (i.e., le sopravvenienze attive o passive da correzione dell'errore), sicché era richiesta la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta in cui il componente di reddito avrebbe dovuto essere, teoricamente, correttamente rilevato¹¹.

Senonché - nella rinnovata prospettiva recata dall'art. 8, in cui la rilevanza fiscale è attribuita *ex lege* alle componenti di reddito sopravvenute - non appare affatto conferente escludere l'applicazione della disposizione nei confronti dei componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa (che nel nuovo sistema, infatti, non è più considerata lo strumento per correggere l'errore).

L'azione di verifica dell'Amministrazione finanziaria, del resto, dovrà espletarsi con riguardo al periodo in cui viene rilevato il componente (correttivo) sopravvenuto e ciò, tanto con riferimento alle “sopravvenienze” attive, quanto con riferimento alle “sopravvenienze” passive, indipendentemente dal fatto che queste ultime siano riconducibili (o meno) a componenti negativi la cui corretta rilevazione sarebbe dovuta avvenire in un periodo d'imposta il cui termine per l'accertamento sia “scaduto”.

In altri termini, non appare chiaro il motivo per cui una società dovrebbe trattare diversamente la sopravvenienza passiva da errore “A” relativa a un costo che avrebbe dovuto essere

¹¹ In effetti, nella già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E del 2013 - al paragrafo “4 - *Le modalità di riconoscimento dei componenti negativi emersi a seguito della correzione di errori*” - era stato anzitutto precisato che, con riguardo alle correzioni di errori afferenti ai componenti negativi, occorre distinguere a seconda che l'annualità oggetto di errore fosse o meno ancora emendabile. E, più in particolare, era stato ritenuto che la possibilità di dare riconoscimento a un componente negativo fosse da *“intendersi limitata ai soli periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della richiamata dichiarazione”*. Con riguardo ai componenti positivi di reddito - al paragrafo “5 *Le modalità di assoggettamento a tassazione del componente positivo*” - veniva invece precisato esclusivamente che *“Il contribuente che rilevi errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi è tenuto - prima di procedere alla sterilizzazione del componente positivo rilevato in bilancio - a presentare dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del D.P.R. n. 322 del 1998 (di seguito, “dichiarazione integrativa a sfavore”) entro i termini per l'accertamento ai sensi del citato articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998”*.

correttamente rilevato nel periodo N-6, rispetto alla sopravvenienza passiva "B" relativa a un costo che avrebbe dovuto essere correttamente rilevato nel periodo N-1, laddove entrambe le citate sopravvenienze "A" e "B" venissero correttamente rilevate nel periodo N, il quale - data la novità recata dal decreto semplificazioni fiscali - sarà ora quello passibile di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, salvo casi particolari, un qualche rischio di tenuta del sistema nel nuovo assetto può ipotizzarsi in relazione alla "posticipazione" di basi imponibili e non in relazione ai casi di "anticipazione" di basi imponibili, quindi questo trattamento "asimmetrico" di sfavore delle componenti negative - rispetto a quelle positive - pare di dubbia giustificazione sistematica (a meno che non si fosse voluto semplicemente mirare a salvaguardare il gettito fiscale nel passaggio dalla vecchia alla nuova impostazione, giacché in quest'ultima si garantiva in sostanza il medesimo effetto, per via del divieto di integrare a favore dichiarazioni i cui termini per la presentazione delle relative dichiarazioni integrative fossero scaduti).

Su tale aspetto, dunque, appare auspicabile un intervento correttivo della norma.

8. - Qualche ulteriore considerazione può svolgersi sugli ulteriori e importanti effetti che dovrebbero discendere dall'applicazione della nuova disciplina.

Abbiamo fatto già cenno al fatto che "spostando" il riconoscimento della competenza fiscale dall'anno in cui è stato commesso l'errore all'anno in cui questo è stato rettificato, l'accertamento della correttezza del componente correttivo contabilizzato riguarderà l'anno della rettifica dell'errore e non l'anno in cui quest'ultimo è stato commesso. Da una parte non sarà più necessario presentare dichiarazioni integrative, prorogando, in relazione all'errore corretto, i termini di accertamento della dichiarazione originaria, ma dall'altra parte l'Amministrazione finanziaria avrà comunque a disposizione l'intero periodo ordinario per svolgere le proprie attività di controllo in relazione all'anno in cui è avvenuta la correzione.

Altresì, non essendo più necessaria la rideterminazione "postuma" degli imponibili di anni pregressi, non sarà nemmeno più richiesta la correzione "a cascata" di tutte le altre variabili fiscali influenzate indirettamente dall'errore originario.

9. - Sott'altro profilo, deve evidenziarsi come in origine, per una evidente mera dimenticanza, il decreto-legge non aveva testualmente previsto l'estensione dell'ambito applicativo della disposizione all'imposta regionale sulle attività produttive, essendosi limitato ad intervenire soltanto a modifica dell'art. 83 del TUIR.

Che l'intento del legislatore fosse quello di applicare la semplificazione tanto al comparto dell'IRES quanto a quello dell'IRAP emergeva però in maniera espressa nella relazione illustrativa al provvedimento laddove si afferma in via preliminare che *"Attualmente le componenti di reddito generate dal processo di correzione degli errori contabili, attuato secondo i principi IAS (8) e OIC (29), non possono trovare riconoscimento «naturale» ai fini dell'IRES e dell'IRAP, se non attraverso la*

presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta interessato dall'errore contabile", e ancor più quando viene sottolineato come "La modifica all'articolo 83 del testo unico delle imposte sui redditi attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa (IRES IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento" (enfasi aggiunte).

Comunque sia, il problema è stato opportunamente risolto in via normativa, con un'estensione al comparto dell'IRAP delle nuove previsioni previste nell'ambito dell'IRES. Infatti, come già anticipato, in sede di conversione in legge del decreto è stato aggiunto - all'articolo 8 in commento - il comma 1-bis, a mente del quale "Le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili effettuato ai sensi dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotto dal comma 1, lettera b), del presente articolo, rilevano anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al titolo I del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Il primo periodo del presente comma non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322" (enfasi aggiunta).

10. - Da ultimo, è stato già ricordato che la **decorrenza** della modifica normativa in commento viene prevista a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 22 giugno u.s., data di entrata in vigore del citato decreto. In buona sostanza, per i soggetti aventi la durata dell'esercizio coincidente con l'anno solare, la nuova disciplina si applica a partire dal 2022.

Al riguardo andrebbe anzitutto chiarito che potranno rientrare nell'ambito applicativo della norma anche le correzioni attuate "a cavallo" tra la vecchia e la nuova disciplina, cioè anche le correzioni attuate nell'anno 2022 e seguenti relativamente ad errori commessi in esercizi antecedenti.

In secondo luogo, visto che le dichiarazioni relative al periodo 2021 debbono ancora essere presentate e considerato che alla norma non vengono ascritti effetti sul gettito (vd. relazione tecnica), al fine di massimizzare l'effetto semplificatorio della norma, potrebbe specificarsi normativamente che la nuova disciplina trova applicazione per tutti i periodi di imposta per i quali i termini per la presentazione della dichiarazione non sono ancora scaduti. In tal senso, tuttavia, andrebbe prevista una clausola di salvaguardia per quelle imprese che, avendo già provveduto al versamento del saldo delle imposte relativamente al periodo 2021 (termine scaduto il 30 giugno, per la generalità delle imprese) abbiano già adottato il precedente regime (ad esempio, detassando una sopravvenienza attiva rilevata nel 2021 relativamente a un costo rilevato 2020 in eccesso rispetto al dovuto nel 2020 e già corretto tramite apposita dichiarazione integrativa).