



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI E IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Publicato il 13 Marzo 2025 di Sabatino Pizzano



La Legge di Bilancio 2023 ha introdotto importanti novità in materia di correzione degli errori contabili, modificando parzialmente quanto già stabilito dal Decreto Semplificazioni. La nuova normativa interviene sul riconoscimento fiscale delle correzioni apportate in bilancio, consentendo, a determinate condizioni, di evitare la presentazione di dichiarazioni integrative per gli errori corretti. Questo intervento legislativo si inserisce in un'ottica di semplificazione degli adempimenti fiscali, ma presenta un'applicazione articolata che richiede particolare attenzione da parte dei professionisti. Il principio di derivazione rafforzata diventa così uno strumento fondamentale nella gestione delle rettifiche contabili, con importanti risvolti sia civilistici che fiscali.

La normativa di riferimento e il suo ambito applicativo

L'art. 83, comma 1 del TUIR e l'art. 8, comma 1-bis del DL 73/2022, come aggiornato dal DL 122/2022 (Decreto Semplificazioni), hanno introdotto la possibilità di **riconoscere fiscalmente i componenti di reddito imputati in bilancio nell'esercizio in cui viene operata la correzione degli errori contabili**, senza necessità di presentare dichiarazioni integrative. Questa importante semplificazione procedurale, tuttavia, opera esclusivamente per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio a revisione legale dei conti.

Come emerge dalla Nota tecnica allegata alla Legge di Bilancio 2023, tale beneficio è riservato ai bilanci sottoposti a revisione, configurando quindi un regime differenziato in base alla tipologia di controllo contabile cui è soggetta l'impresa. La norma si applica agli errori contabili corretti a partire dall'esercizio in corso al 22 giugno 2022 (quindi, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, dal bilancio 2022), anche se gli errori sono stati commessi in esercizi precedenti.

È fondamentale sottolineare che l'obiettivo della modifica normativa è quello di **evitare potenziali abusi o arbitraggi fiscali**, garantendo al contempo una semplificazione degli adempimenti per le imprese che già dispongono di un sistema di controllo qualificato.

Definizione di errore contabile: aspetti oggettivi

Per delineare con precisione l'ambito di applicazione della norma, occorre chiarire cosa si intenda per "errore contabile". Per le imprese OIC Adopter, il riferimento è il Principio contabile OIC 29, paragrafi 44-46, secondo cui un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile quando, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili.

In particolare, si possono individuare tre tipologie principali di errori:

- errori matematici;
- erronee interpretazioni di fatti;
- errori commessi nella raccolta delle informazioni e dei dati disponibili.

È importante precisare che **non costituiscono errori i cambiamenti di stime né le modifiche nei principi contabili applicati**.

Nella pratica professionale, un esempio tipico di errore contabile è rappresentato dall'inesatta rilevazione delle fatture da ricevere a fine esercizio, circostanza che si verifica frequentemente nelle imprese che devono chiudere il bilancio in tempi ristretti, specialmente quelle appartenenti a grandi gruppi multinazionali.

Chi non adotta il principio di derivazione rafforzata

Per i soggetti che non adottano il principio di derivazione rafforzata o che non sottopongono il proprio bilancio a revisione legale, permangono le prassi ordinarie di correzione degli errori finora adottate, in linea con le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate (ad esempio la circolare n. 31/2013) e con la normativa sulle dichiarazioni integrative (come nel DL 193/2016 convertito nella L. 225/2016).

In questi casi, **vige il mancato riconoscimento fiscale automatico dei componenti di reddito** rilevati a seguito della correzione di errori contabili nel periodo d'imposta in cui questa avviene. Rimane quindi necessario presentare, quale unica possibilità per la deduzione del costo o per la tassazione del ricavo omesso, una dichiarazione integrativa riferita al periodo d'imposta in cui è stata omessa l'imputazione, a condizione che i relativi termini non siano scaduti.

Correzione degli errori contabili: meccanismi operativi

Secondo il Principio contabile OIC 29, la correzione degli errori contabili avviene con modalità diverse in base alla rilevanza dell'errore:

- per gli errori **irrilevanti** (o immateriali), la correzione avviene mediante iscrizione della corrispondente posta contabile a conto economico;
- per gli errori **rilevanti**, invece, la rettifica viene effettuata a patrimonio netto e deve essere segnalata nella nota integrativa.

I Principi contabili internazionali IAS/IFRS, invece, si occupano esclusivamente degli errori materiali, prevedendo che questi debbano essere corretti rideterminando i corrispondenti saldi di patrimonio netto, con apposita segnalazione.

Un aspetto da chiarire riguarda se la materialità dell'errore costituisca un requisito per il riconoscimento fiscale della correzione. Facendo riferimento al criterio di imputazione di cui all'art. 109, comma 4 del TUIR, si può considerare soddisfatto tale requisito sia che i principi contabili prevedano l'imputazione di un componente reddituale a conto economico, sia a patrimonio netto.

La dottrina prevalente ritiene quindi che, **anche quando i principi contabili non qualificano l'errore come rilevante** e ne prevedono l'imputazione a conto economico, possa comunque operare il riconoscimento fiscale in applicazione del principio di derivazione.

Salvi gli errori commessi prima della nomina del revisore

Con la recente risposta n. 63/2025 del 4 marzo 2025, l'Agenzia delle Entrate ha significativamente ampliato l'interpretazione delle disposizioni sulla correzione degli errori contabili, proseguendo il percorso interpretativo già avviato con la precedente risposta n. 73/2024. I

Il documento chiarisce che le misure introdotte dall'articolo 8 del DL 73/2022 si applicano anche agli errori di classificazione che hanno comportato un'errata imputazione temporale di componenti negativi, confermando così la volontà del legislatore di semplificare gli adempimenti per i contribuenti. Un aspetto particolarmente rilevante della nuova interpretazione riguarda il requisito della revisione legale: l'Amministrazione finanziaria ha precisato che non è ostativo all'applicazione della norma il fatto che l'errore sia stato commesso in un esercizio non soggetto a revisione legale, essendo sufficiente che sia sottoposto a controllo l'esercizio in cui avviene la correzione.

La risposta ribadisce inoltre la preclusione della presentazione di dichiarazioni integrative per emendare l'errore originario, sia ai fini

IRES che IRAP, ma pone anche un importante limite: non è consentita la deduzione di componenti negativi per importi superiori a quelli che sarebbero stati deducibili in assenza dell'errore originario. Nel caso specifico esaminato, relativo all'errata contabilizzazione di automezzi spesi interamente nell'anno di acquisto anziché ammortizzati, l'Agenzia ha confermato la possibilità di dare rilevanza fiscale alla correzione, segnando così un'importante apertura interpretativa per la gestione delle rettifiche contabili.

Trattamento dei componenti negativi e positivi di reddito

L'art. 8 del DL 73/2022 ha specificato che la disposizione sulla derivazione rafforzata "non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa" di cui all'art. 2 del DPR 322/1998.

Questo termine coincide con quello di decadenza dell'accertamento previsto dall'art. 43 DPR 600/1973, ovvero il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da rettificare.

È stato osservato che tale esclusione riguarda solo la correzione di errori relativi a **componenti negativi di reddito** (costi e oneri), ma non quella di componenti positivi (ricavi, sopravvenienze e plusvalenze), i quali, rispettando le condizioni dell'art. 83 del TUIR, possono rientrare nella disposizione anche se relativi a periodi d'imposta per i quali è decorso il termine per l'accertamento.

Questa interpretazione si fonda sul principio secondo cui **sono attinti a tassazione i componenti positivi che emergono dal bilancio** (come le riserve occulte), anche se relativi a periodi d'imposta per i quali è decaduta la potestà accertativa.

La finalità di semplificazione

Un elemento che emerge con chiarezza dalla risposta dell'Agenzia è la **valorizzazione della finalità di semplificazione** che ha ispirato le modifiche normative.

Come ricordato nel documento, lo scopo delle modifiche introdotte dall'articolo 8, commi 1, lettera b) e 1-bis, del D.L. n. 73/2022, risiede nella volontà del legislatore fiscale di semplificare gli adempimenti degli operatori quando pongono in essere una procedura di correzione di errori contabili in conformità ai principi contabili.

La semplificazione consiste nell'**evitare alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa** (IRES-IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata, eliminando i connessi oneri di adempimento.

Esempio pratico di applicazione

Correzione di fatture da ricevere - Un'azienda che chiude il bilancio al 31/12/2024 si accorge nel 2023 di aver stimato erroneamente costi per servizi di competenza del 2023 per un importo inferiore rispetto a quanto poi effettivamente fatturato. In questo caso, nel bilancio 2024 emergerà un errore contabile pari alla differenza tra costo accantonato e costo effettivo. Se tale errore si qualifica come non rilevante secondo i criteri dell'OIC 29, la correzione avverrà rilevando nel 2024 una sopravvenienza passiva con contropartita il debito verso il fornitore. In forza della nuova normativa, tale sopravvenienza passiva sarà deducibile nel 2024, senza necessità di presentare dichiarazioni integrative.

IN SINTESI

Quali sono le principali novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 in materia di correzione degli errori contabili?

La normativa consente il riconoscimento fiscale delle correzioni contabili senza necessità di presentare dichiarazioni integrative, ma solo per le imprese con bilanci sottoposti a revisione legale. Questo intervento mira a semplificare gli adempimenti fiscali, garantendo però un'applicazione rigorosa per evitare abusi.

Qual è la normativa di riferimento e chi può beneficiare della semplificazione?

La norma si basa sull'art. 83, comma 1 del TUIR e sull'art. 8, comma 1-bis del DL 73/2022, aggiornato dal DL 122/2022. Il beneficio è riservato alle imprese con bilancio soggetto a revisione legale, con applicazione a partire dall'esercizio in corso al 22 giugno 2022.

Come viene definito un errore contabile secondo la normativa?

Secondo il principio contabile OIC 29, un errore contabile è l'errata o mancata applicazione di un principio contabile nonostante la disponibilità delle informazioni necessarie. Gli errori possono essere di tipo matematico, di interpretazione o di raccolta dati, ma non includono modifiche di stime o cambiamenti di principi contabili.

Cosa accade per le imprese che non adottano il principio di derivazione rafforzata?

Per queste imprese rimangono valide le prassi ordinarie di correzione degli errori, che prevedono il mancato riconoscimento fiscale automatico e l'obbligo di presentare dichiarazioni integrative per recuperare la deduzione di costi o l'imputazione di ricavi omessi.

Quali sono le modalità operative di correzione degli errori contabili?

Secondo l'OIC 29, gli errori irrilevanti vengono corretti a conto economico, mentre quelli rilevanti vengono rettificati a patrimonio netto e segnalati nella nota integrativa. I principi IAS/IFRS prevedono invece la rideterminazione dei saldi patrimoniali per errori materiali.

Quali criticità emergono nella correzione degli errori di competenza temporale?

Se un errore di imputazione temporale viene scoperto in un esercizio successivo, la sua correzione potrebbe non generare nuove poste contabili da iscrivere, rendendo incerta l'applicabilità della derivazione rafforzata. In alcuni casi, il bilancio potrebbe risultare corretto senza necessità di ulteriori rettifiche.

Quali errori sono esclusi dalla semplificazione introdotta dalla Legge di Bilancio?

Sono esclusi gli errori di valutazione e qualificazione degli elementi reddituali. Inoltre, l'omessa imputazione di quote di ammortamento potrebbe determinare problematiche di deducibilità se porta a superare i limiti fiscali previsti.

Come vengono trattati i componenti negativi e positivi di reddito?

La norma esclude dal regime semplificato i componenti negativi per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa, mentre i componenti positivi possono essere tassati anche se relativi a esercizi per i quali il termine di accertamento è decorso.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA