

## DERIVAZIONE RAFFORZATA E CORREZIONE ERRORI CONTABILI - commi da 273 a 275

### Art. 1 - Comma 273 Legge 197/2022

*In vigore dal 1 gennaio 2023*

273. All'articolo 83, comma 1, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di imputazione temporale di componenti negativi di reddito, ai fini della determinazione del reddito complessivo, a seguito della correzione di errori contabili, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti».

### Art. 1 - Comma 274.

274. All'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti».

### Art. 1 - Comma 275.

275. Le disposizioni di cui ai commi 273 e 274 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73.

### Art. 83 del Tuir

1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, 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.

**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, e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.**

## PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Ai sensi dell'art. 83, TUIR per:

- i soggetti **che adottano i Principi contabili internazionali**;
- i soggetti, **diversi dalle micro-imprese** di cui all'art. 2435-ter, C.c. che **non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**;

che **redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile (in forma ordinaria o abbreviata)**, valgono, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio** previsti dai **principi contabili** (principio di derivazione rafforzata).

La derivazione si applica

- alle **società di capitali** che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (escluse micro imprese) e
- le **micro imprese** che decidono di redigere il bilancio in forma ordinaria.

## **PRIMA DELLE MODIFICHE – CORREZIONE ERRORI CONTABILI**

**Correzione di errori contabili:** prima delle modifiche (DI 73/2022 e L 197/2022), si assisteva a una scissione tra ambito contabile e fiscale della correzione.

**Sul piano contabile (documento Oic 29)** la correzione degli errori rilevanti avviene con modifica diretta dell'entità del patrimonio netto, nel quale si utilizzano riserve di utili che vengono ridotte quando si imputano componenti negativi non rilevati in anni pregressi, oppure vengono incrementate per rilevare componenti positivi non presi in carico nel periodo corretto. Diversamente gli errori non rilevanti vengono imputati a conto economico nel periodo in cui avviene la correzione.

**Sul piano fiscale (circolare 31/E/2013)** tali poste – imputate a stato patrimoniale o conto economico – non assumono alcuna rilevanza nell'anno di correzione, ma è possibile ottenerne il riconoscimento tributario andando a ravvedere il periodo d'imposta in cui avrebbero dovuto essere inserite, utilizzando poi la procedura del quadro DI (dichiarazione integrativa) per portare a nuovo l'eventuale credito d'imposta nel caso in cui la correzione consista nell'imputazione di nuovi componenti negativi o nella riduzione di componenti positivi.

## DL 73/2022

Il **DI 73/2022** ha previsto l'estensione della derivazione rafforzata anche per la **correzione di errori contabili**.

L'articolo 8, lettera b, del DI 73/22 stabilisce che per le società che applicano la derivazione rafforzata *i criteri di imputazione temporale della correzione contabile valgono [anche ai fini fiscali] in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili*, andando ad azzerare la precedente tesi delle Entrate (circolare 31/E/13) secondo cui in tali casi la derivazione rafforzata non era applicabile. Di conseguenza la correzione contabile diviene fiscalmente rilevante nell'anno in cui è eseguita, rendendo inutile emendare le dichiarazioni dei redditi pregresse.

Il DI 73/2022 prevede:

- le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili di cui all'art. 83, comma 1, quarto periodo, TUIR, **rilevano anche ai fini IRAP** (disposto in sede di conversione).
- Sia ai fini IRES che ai fini IRAP è disposta la **non applicabilità** delle predette novità **ai componenti negativi** di reddito / del valore della produzione netta per i quali **è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa** ex art. 2, comma 8, DPR n. 322/98, corrispondente al termine di accertamento ex art. 43, DPR n. 600/73 (31.12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione / 31.12 del settimo anno successivo in caso di dichiarazione omessa).
- Le disposizioni sono applicabili dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022, ossia, in generale, **a decorrere dal 2022**.

**Ambito oggettivo.** la norma parla di «**correzione di errori contabili**». La definizione di errore contabile può essere assunta in base al documento Oic 29, paragrafo 44: «*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*». Se ne ricava che se l'informazione circa la corretta rilevazione del dato contabile non era disponibile al momento di redazione del bilancio, l'aggiornamento successivo di quel dato non può essere considerato un errore contabile, bensì una sopravvenienza fiscalmente rilevante nell'anno in cui essa insorge per tutte le imprese.

## L 197/2022

L'art. 1 co. 273 della L 197/2022 in sede di approvazione è stato previsto che la predetta disposizione (imputazione temporale dei componenti negativi di reddito a seguito della correzione di errori contabili), *sussistendo i presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.*

Tale novità è **applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022** (data di entrata in vigore del DL n. 73/2022), ossia in generale dal 2022.

La derivazione alla correzione degli errori si applica

- alle **società di capitali** che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata (escluse micro imprese) e
- le **micro imprese** che decidono di redigere il bilancio in forma ordinaria

che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.

### Due esempi pratici

Alla luce di ciò proviamo a esaminare due diversi casi. Immaginiamo che sia stato eseguito un acquisto di servizi ultimati a dicembre 2020 ma non rilevati dalla società committente, in sede di bilancio per l'esercizio 2020, per una mera dimenticanza. È chiaro che siamo di fronte a un errore contabile, posto che l'informazione circa la sussistenza del componente negativo era presente e disponibile.

1 Ipotizziamo che la società committente sia una Srl micro impresa che non redige per il 2022 il bilancio in forma ordinaria, ovvero una Srl non revisionata. In tal caso la correzione comporta la dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta 2020, con riporto a nuovo del credito d'imposta per maggiore Ires/Irap versate, senza dare alcuna rilevanza alla correzione contabile eseguita nel 2022.

2 Se invece la società redige per l'esercizio 2022 il bilancio in forma ordinaria e è revisionata, la correzione contabile avvenuta nel 2022 (interessando direttamente il patrimonio netto e generando una variazione diminutiva in sede dichiarativa) assume rilevanza fiscale in tale periodo d'imposta rendendo non necessaria la dichiarazione integrativa.