

REDDITO IMPRESA E IRAP

Correzione errori contabili semplificata solo con revisione legale

di **Alessandro Bonuzzi**



La disciplina che regola l'**imputazione fiscale** dei componenti di reddito derivanti dalla **correzione di errori contabili** ha subito in poco tempo 2 modifiche rilevanti.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 83, comma 1, Tuir](#), così come modificato dall'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) in vigore **dal periodo d'imposta 2022**:

1. per i soggetti che adottano i **principi contabili internazionali** e
2. per i soggetti, **diversi dalle micro-imprese** di cui all'[articolo 2435-ter cod. civ.](#) che **non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del **codice civile**,

valgono, anche in deroga alle disposizioni del Tuir, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** in bilancio previsti dai rispettivi **principi contabili** (c.d. **principio di derivazione rafforzata**).

Tali criteri di **imputazione temporale** valgono ai fini fiscali anche con riferimento alle **poste contabilizzate** a seguito di **correzione degli errori contabili**.

La disposizione non è applicabile 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, D.P.R. 322/1998](#); siffatta limitazione non vale, invece, per i **componenti positivi** di reddito i quali, se rilevati in bilancio a seguito di correzione di errori contabili, sono comunque tassati, anche se sarebbero stati di competenza di **periodi di imposta non più accertabili**.

In sostanza, il D.L. 73/2022, in un'ottica di **semplificazione**, ha attribuito **rilevanza fiscale ai componenti di reddito imputati in bilancio nell'esercizio in cui viene operata la correzione dell'errore contabile**, senza che vi sia la necessità di presentare la **dichiarazione integrativa** per il periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore. Ciò, si noti, trova applicazione solo per le

imprese che applicano il **principio di derivazione rafforzata**.

Senonché, la **Legge di Bilancio 2023**, con il [comma 323](#), è nuovamente intervenuta sull'[articolo 83 Tuir](#), prevedendo che la semplificazione in questione – relativa all'imputazione temporale dei componenti di reddito emergenti dalla correzione di errori contabili – sussistendo i presupposti, **opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**.

Anche questa seconda modifica è applicabile a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del D.L. 73/2022), quindi, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **dal 2022**.

Sul punto la **Relazione tecnica** al DDL di Bilancio precisa solamente che la novella normativa interviene sull'[articolo 8 D.L. 73/2022](#) *“limitando l'ambito soggettivo a coloro che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. In particolare, ... non sarà più necessario presentare una dichiarazione integrativa per attribuire valenza fiscale alla correzione degli errori qualora il bilancio sia stato sottoposto a revisione”*.

A parere di Assonime (circolare n. 31/2022), la **ratio** della limitazione dell'ambito soggettivo della semplificazione deve individuarsi nella volontà di **limitare gli arbitraggi** da parte delle *“imprese di minori dimensioni che non hanno il controllo legale dei conti e, dunque, non sono sottoposte ad un sistema di controllo degli errori e della loro corretta e tempestiva correzione”*.

Alla luce di tutto ciò, le imprese che:

- **non** adottano il **principio della derivazione rafforzata** e/o
- **non** sottopongono il **proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**,

per **recuperare la deduzione del costo** o **assoggettare a tassazione il ricavo** derivante dalla correzione dell'errore contabile, sono tenute a presentare la **dichiarazione integrativa** del periodo d'imposta in cui è stata omessa l'imputazione, sempreché trattasi di annualità ancora **“aperta”**. Per questi soggetti, infatti, **non** trova applicazione il **riconoscimento fiscale** dei componenti di reddito rilevati a seguito della correzione dell'errore contabile nel periodo d'imposta di correzione dell'errore.

Esempio

La Beta Srl, che applica la derivazione rafforzata ed è soggetta a revisione legale, ha omesso l'imputazione di costi per servizi ultimati nell'esercizio 2019 ma fatturati nel corso del 2022. Trattandosi di un errore contabile non rilevante, la relativa correzione è stata contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio 2022. A differenza di quanto avveniva fino al periodo 2021, il componente di reddito imputato nel bilancio 2022 assume rilevanza fiscale. Pertanto:

- **Beta Srl non deve presentare la dichiarazione integrativa a favore** relativa al periodo d'imposta 2019;
- nel quadro RF del modello Redditi SC 2023, relativo all'anno 2022, Beta Srl **non dovrà sterilizzare il costo rilevato in Conto economico per effetto della correzione dell'errore.**