



## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Regolarizzazione del magazzino: considerazioni su derivazione rafforzata e correzione di errori contabili**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

### **Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali**

Scopri di più

Il tema della derivazione rafforzata è di attualità anche in relazione alla **procedura di correzione degli errori contabili**, alla luce della recente [risposta ad interpello n. 73/2024 \(oggetto di un primo commento sulle colonne di questo quotidiano\)](#). Infatti, con questo Interpello è stato esaminato, sotto vari aspetti fiscali, il modo per **correggere errori derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi** rappresentati da canoni leasing progressi.

Peraltro, la procedura di correzione di errori contabili, è anch'essa **oggetto di interesse attuale laddove si riflette sulla regolarizzazione del magazzino**, di cui alla L. 213/2023 (o anche al di fuori delle regole introdotte dalla citata legge), posto che detta regolarizzazione **rientra nel concetto di errore contabile**.

Proprio questo è il punto di partenza, cioè capire **cos'è un errore contabile e quali siano gli "errori contabili"** che possono essere corretti con il riconoscimento fiscale disposto, a seconda dei casi, o dall'articolo 83, Tuir (per i soggetti che **applicano la derivazione rafforzata**), oppure dalla [circolare n. 31/E/2013](#) (per i soggetti che **non applicano la derivazione rafforzata**).

La definizione, per così dire “civilistica” di errore contabile, è ritraibile dal par. 44 del principio contabile OIC 29, secondo cui **l'errore contabile è la falsa rappresentazione in bilancio di una certa operazione economica**, se il redattore del bilancio deteneva le informazioni per una corretta imputazione e ciò non è avvenuto per errore matematico, erronea interpretazione, negligenza ecc. ecc.

Vero è che il testo della [risposta ad interpello n. 74/2024](#) non afferma esplicitamente quale sia il perimetro degli errori **oggetto di possibile correzione dal punto di vista fiscale** (se cioè debba trattarsi solo di errori di competenza temporale o anche altri errori), ma si ritiene che implicitamente **sia stata fornita una risposta sul tema**, laddove si afferma che **gli unici errori esclusi dall'ambito della correzione sono quelli di errata applicazione di norma fiscale** (es. compenso amministratore imputato correttamente nel conto economico e dedotto anche se non pagato). Va da sé che sono ricompresi tutti **gli altri errori**, tra cui quelli di competenza



temporale, **quali errori matematici** (cioè di fatto) o anche **derivanti da negligenza**.

Alla luce di quanto sopra detto, prendiamo in esame un caso di **errata determinazione del magazzino per mancata rilevazione dello "scarico "di un bene**. L'esempio concreto è il seguente.

Una Srl detiene **un'area edificabile iscritta in bilancio quale bene rimanenza**. Nel 2022, l'area viene ceduta a terzi per 1.100, mentre il valore di carico era 1.000. Essa, però, **non viene "scaricata" dal magazzino finale al 31.12.2022**. Quindi il reddito del 2022 è quantificato in 1.100, posto che le rimanenze iniziali e quelle finali **sono uguali**. Ora si decide di regolarizzare il magazzino che, alla data dell'1.1.2023, **risulta iscritto per 1000**, mentre **il valore corretto è zero**. Dal punto di vista contabile, l'errore (da considerarsi rilevante) **viene corretto utilizzando la procedura suggerita dal par. 48 del principio contabile OIC 29**, il quale afferma che, nell'esercizio in cui si individua l'errore (poniamo il 2023), **la correzione viene eseguita riducendo il saldo d'apertura di una riserva del patrimonio netto** (Dare) in contropartita (Avere) della **riduzione del valore delle rimanenze patrimoniali iscritte nell'attivo all'1.1.2023**. In merito alla riserva che deve essere prioritariamente utilizzata, si ritiene che debba **essere sempre applicato quel criterio immanente**, ancorché non scritto, di cui parla **la sentenza della Cassazione n. 12347/1999** e, cioè, che **le riserve che devono essere prioritariamente utilizzate sono quelle più disponibili**. In merito a questa procedura, **va messo in risalto che se l'errore fosse stato individuato** (o si fosse scelto di correggerlo) **nel 2024** (come è logico pensare per la regolarizzazione del magazzino, di cui alla L. 213/2023), **applicando alla lettera il citato par. 48** si avrebbe che **l'effetto contabile della regolarizzazione sarebbe ancorato alla data dell'1.1.2024**, il che porta ad una distorsione, poiché di fatto prima di approvare il bilancio 2023 si è conoscenza dell'errore e del fatto che **esso verrà corretto, ma verrebbe comunque approvato e depositato un bilancio consapevolmente errato**. Una applicazione più ragionevole consiste nel datare la correzione contabile all'1.1 dell'esercizio precedente se l'errore viene corretto prima di approvare il bilancio (sempre dell'esercizio precedente), e, al contrario, datare la correzione all'1.1 dell'anno in corso per gli errori corretti dopo l'approvazione del bilancio.

Sul piano fiscale **quale è l'effetto della correzione?**

Qui torna utile il contenuto della [risposta ad interpello n. 73/2024](#) nel quale emerge **la seguente radicale distinzione**:

- società che **applica la derivazione rafforzata** ed è **soggetta a revisione legale**;
- società che **applica la derivazione rafforzata**, ma **non è soggetta a revisione legale**;
- società che **non applica la derivazione rafforzata**.

Quanto alla ipotesi 1, va ricordato che **la derivazione rafforzata è applicata da tutte società di capitali**, eccezion fatta per le microimprese di cui all'[articolo 2435 ter, cod. civ.](#), per le quali il **principio in questione si applica solo se si opta per la redazione del bilancio con modalità ordinaria**. Quanto al tema della revisione legale, la stesura letterale della norma "... **soggetti**



*che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale..”* sembra includere **sia la revisione obbligatoria che quella facoltativa**. In questo contesto, l’articolo 83, Tuir, nella vigente versione, **statuisce che il criterio di imputazione temporale** (uno dei 3 criteri della derivazione rafforzata) **si applica in relazione alle poste corrette**. La conseguenza di tale previsione è che, nell’anno di correzione, **è possibile ottenere il riconoscimento fiscale del componente corretto** senza passare per la dichiarazione integrativa. La [\*\*risposta ad interpello n. 73/2024\*\*](#) conferma, quindi, che, nel caso di imputazione di componente negativo, **sarà legittimo eseguire una variazione diminutiva dell’imponibile proprio nell’anno di correzione dell’errore**. Tornando al nostro esempio **si tratta del periodo d’imposta 2023**, nel quale viene inserita una variazione diminutiva di 1000 per adeguamento magazzino.

Nelle ipotesi 2 e 3 **sarà necessario presentare dichiarazione rettificativa** per correggere l’imponibile nell’anno di esecuzione dell’errore e **riportare a nuovo il credito Ires che merge nel nostro esempio**.

È chiaro che tale modalità di correzione dell’errore contabile è **alternativa a quella prevista dalla L. 213/2023**, la quale pretende, al fine di riconoscere il nuovo valore delle rimanenze all’1.1.2023, **il versamento di una imposta sostitutiva**, che nel caso della eliminazione di magazzino, **è formata da una quota Iva** (aliquota media applicata al valore corretto più la percentuale di ricarico) e **una quota redditi/Irap** (pari al 18% da applicarsi sul ricarico presuntivo); versamento che, nella modalità di correzione sopra delineata, **non esiste**. Vero però è che, a **fronte del versamento della citata imposta sostitutiva**, si ottengono effetti premiali che **non si realizzano nella correzione “ordinaria”**. In modo particolare, non vi è la previsione di non **contestabilità del dato magazzino per le annualità precedenti il 2023**, e non si beneficia del fatto che la regolarizzazione non **genera alcun effetto sanzionatorio**.

È chiaro che l’esempio di regolarizzazione del magazzino sopra citato non è la prassi quotidiana della casistica delle rimanenze sopravalutate o sottovalutate, però è **una fattispecie interessante che dimostra come si possono coniugare con effetti positivi**, i principi della derivazione rafforzata con la procedura di correzione di errore contabile.