

BILANCIO E FISCO SENZA ERRORI

**Come gestire la derivazione rafforzata e la correzione
delle irregolarità contabili - novità 2025**

Dott. Paolo Donda





Concetto di derivazione rafforzata:

il reddito imponibile viene determinato dando rilievo alle mere **scritture contabili** per quanto attiene alla **qualificazione, classificazione e imputazione temporale** delle operazioni economiche.

Si tratta quindi di una sorta di “supremazia” del conto economico civilistico rispetto al Tuir.

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. salvo che non abbiano 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 rafforzata** ha subito una trasformazione profonda tra il 2023 e il 2025, passando da un regime d'élite per le grandi società a un pilastro generalizzato della fiscalità d'impresa. Il fulcro di questo cambiamento è il **D.Lgs. 13 dicembre 2024, n. 192**.

Il D.Lgs. 13 dicembre 2024 n. 192, in vigore dal 31 dicembre 2024 attua la riforma fiscale estendendo il principio di **derivazione rafforzata** per ridurre il "doppio binario" tra valori contabili e fiscali.

Le principali novità includono **l'estensione del criterio di bilancio a lavori in corso**, **l'eliminazione della sterilizzazione sulle differenze di cambio** e una disciplina più ampia per il **riallineamento in operazioni straordinarie**.

L'obiettivo è infatti quello di **semplificare il sistema fiscale**, allineandolo maggiormente alle regole contabili, e promuovere un approccio **sostanzialistico** nella rappresentazione economico-patrimoniale.



Dal 1° gennaio 2025, grazie al decreto correttivo IRPEF-IRES, il principio di derivazione rafforzata è **esteso alle micro imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata**, modificando l'art. 83 del TUIR.

Questa novità **allinea valori civilistici e fiscali**, permettendo una determinazione del reddito d'impresa più lineare e coerente con la sostanza economica. Ambiti applicativi:

- **Destinatari (dal 2025)**: Società di capitali IAS adopter, soggetti OIC in forma ordinaria o abbreviata, e micro imprese (ex 2435-ter c.c.) che non utilizzano le semplificazioni specifiche, inclusi enti di investimento.
- **Impatto Fiscale**: Rilevanza dei criteri di imputazione temporale, classificazione, qualificazione e valutazione civilistica ai fini del calcolo di IRES e IRAP.
- **Errori Contabili**: La rilevanza fiscale è ora ammessa solo per errori **non rilevanti**, da correggere entro il bilancio successivo, secondo i principi OIC 29/IAS 8.
- **Vantaggi**: L'estensione offre un'opportunità di allineamento, ma richiede un **maggiore controllo** sulla qualità della contabilità.
- **Riforma 2025**: Il decreto correttivo del luglio 2025 ha confermato l'estensione, ponendo fine all'incertezza per le imprese di minori dimensioni.



L'Amministrazione Finanziaria, qualora rilevi che la rappresentazione contabile non sia conforme agli stessi principi contabili, può **rideterminare il reddito imponibile** applicando i corretti criteri di qualificazione, di imputazione temporale e di classificazione.

Fanno eccezione a questo criterio le disposizioni che prevedono:

- **limiti quantitativi** alla deduzione di componenti negativi o loro esclusione o, ancora, ripartizione in più periodi di imposta;
- esenzione o esclusione parziale o totale di **componenti positivi** alla formazione del reddito o loro ripartizione in più periodi di imposta;
- rilevanza di componenti positivi o negativi nel esercizio di loro percezione o di loro pagamento in **deroga** al criterio della competenza economica.



DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Qualificazione	<ul style="list-style-type: none">• Estensione soggettiva: Dal 2025 il principio si applica anche alle Micro-imprese (art. 2435-ter c.c.) che redigono il bilancio in forma abbreviata, eliminando le ricostruzioni extra-contabili per i piccoli contribuenti.• OIC 34 (Ricavi): La qualificazione si basa sul trasferimento del controllo e dei rischi/benefici "significativi". Ad esempio, un contratto di vendita con servizi accessori viene "spacchettato" contabilmente e fiscalmente in base alla reale natura delle prestazioni• Sostanza sulla forma: Si conferma che la rappresentazione in bilancio (es. leasing finanziario o vendite con garanzie complesse) determina il trattamento fiscale senza deroghe formalistiche.



DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Classificazione	<ul style="list-style-type: none">• Piena rilevanza delle valutazioni: Dal 2025, la classificazione e la valutazione dei cambi (Art. 110 TUIR) e dei derivati in bilancio assumono immediata rilevanza fiscale. Scompare la necessità di "sterilizzare" le differenze di cambio non realizzate.• Coerenza Stato Patrimoniale/Conto Economico: La destinazione di un onere a fondo rischi o a costo d'esercizio segue rigorosamente i criteri OIC, riducendo le riprese in aumento in dichiarazione.• Oneri e Proventi straordinari: La classificazione contabile guida la tassazione anche nei casi di operazioni di ripristino, bonifica e gestione di passività potenziali.



DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Imputazione temporale	<ul style="list-style-type: none">• OIC 34 e competenza "sostanziale": Il momento fiscale del ricavo coincide con la rilevazione contabile del trasferimento del controllo, superando il vecchio criterio della mera consegna/spedizione.• Allineamento Commesse e Contributi: I lavori in corso su ordinazione e i contributi in conto capitale seguono l'imputazione di bilancio (metodo della percentuale di completamento per le commesse e tassazione per cassa/competenza per i contributi), eliminando le vecchie opzioni di rateizzazione fiscale non coordinate.• Correzione Errori (Art. 83 TUIR): Per i soggetti sottoposti a revisione legale, la correzione di errori contabili (OIC 29) ha rilievo fiscale nell'esercizio in cui l'errore viene rilevato in bilancio, evitando l'obbligo di presentare dichiarazioni integrative per gli anni passati.



Indicazioni operative: Il correttivo Irpef-Ires incide profondamente sulla disciplina della correzione degli errori contabili: la rilevanza fiscale è ora ammessa **solo per gli errori non rilevanti**, secondo i criteri degli OIC 29 e dello IAS 8, e la rettifica **deve avvenire entro il bilancio successivo**, altrimenti occorre ricorrere alle dichiarazioni integrative. Per le micro imprese che dal 2025 accederanno alla derivazione rafforzata tramite il bilancio abbreviato, ciò comporta un rafforzamento del presidio sulla qualità e tempestività delle rilevazioni contabili. Ne deriva per i **commercialisti un ruolo più strategico: valutare la convenienza dell'abbandono del bilancio "micro"**, mappare ex ante i potenziali disallineamenti e garantire coerenza nelle scelte di bilancio, che diventano determinanti ai fini della corretta determinazione del reddito.



Il perno della riforma risiede nella distinzione tra errori **rilevanti** e **non rilevanti**, mutuata dai principi contabili nazionali (**OIC 29**) e internazionali (**IAS 8**).

Errori non rilevanti: sono gli unici che mantengono il **beneficio della rilevanza fiscale automatica** nell'esercizio di correzione. Si tratta di refusi o omissioni che, per natura o dimensione, **non sono in grado di influenzare** le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

Errori rilevanti: per questi, il decreto sancisce il ritorno all'obbligo della **dichiarazione integrativa**. La correzione operata in bilancio (tramite una posta di patrimonio netto, come previsto dall'OIC 29) non avrà efficacia fiscale riflessa, costringendo il contribuente a rideterminare la base imponibile del periodo d'imposta in cui l'errore è stato commesso.



La correzione degli errori contabili in regime di derivazione rafforzata ha subito una semplificazione: prima del DL 73/2022, la correzione richiedeva dichiarazioni integrative, mentre ora i componenti negativi/positivi **rilevano fiscalmente nell'esercizio in corso di correzione, senza integrativa, purché vi sia revisione legale.**

Prima delle modifiche (Ante DL 73/2022 Regola Generale):

Approccio: La correzione di un errore contabile (OIC 29 / IAS 8) impattava il patrimonio netto (riserve) ma **non** il conto economico del periodo.

Fisco: Non vi era rilevanza fiscale immediata.

Adempimenti: Era obbligatoria la presentazione della **dichiarazione integrativa** a favore o a sfavore (ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, DPR 322/98) per l'anno in cui l'errore era stato commesso, con possibili sanzioni e interessi, rendendo la correzione onerosa.



OGGI: correzione errori contabili (Derivazione Rafforzata):

Approccio: La correzione dell'errore contabilizzata a patrimonio netto viene "ripescata" e resa rilevante fiscalmente nel conto economico dell'esercizio in cui la correzione è effettuata (o negli esercizi successivi secondo i piani di ammortamento).

Fisco: Si applica il principio della derivazione rafforzata (art. 83, comma 1, TUIR), conferendo valore fiscale alle scritture contabili di correzione, ovvero **la rilevanza degli errori contabili segue quella di bilancio.**

Adempimenti: Non è più necessaria la dichiarazione integrativa per il periodo in cui l'errore è avvenuto. È sufficiente **la rettifica a bilancio** (stato patrimoniale/conto economico) nell'anno corrente.

Condizioni (Novità 2025): Con il correttivo IRES, la possibilità di usufruire di questa modalità semplificata è legata non più esclusivamente al tipo di principio contabile, ma all'obbligo di sottoporre il **bilancio a revisione legale.**



CASISTICHE

- Una società di persone redige il bilancio in forma ordinaria. Può essere un caso di applicazione della nuova normativa in materia di derivazione rafforzata?

NO. L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in senso negativo e si tende a escludere ancora oggi che le società di persone possano applicare la derivazione rafforzata a prescindere dal tipo di bilancio.

- Una Srl micro redige il bilancio in forma ordinaria. Svaluta un credito pur in difetto dei requisiti di certezza della perdita. La svalutazione, in forza della derivazione rafforzata, potrà essere deducibile?

NO. Anche applicando la derivazione rafforzata, tutto ciò che attiene a valutazioni (anche se civilisticamente ammesse) non può ottenere alcun riconoscimento dal punto di vista fiscale.

- Nel caso di un lease back, la plusvalenza che deriva dalla cessione del bene strumentale alla società di leasing, può essere iscritta a conto economico nel momento del realizzo, e poi ripartita con la tecnica dei risconti passivi, in base alla durata del contratto di leasing, stipulato insieme alla cessione?

SI. La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 77/E/2017, proprio appellandosi al principio di derivazione rafforzata consente che la quota di plusvalenza imputata a bilancio sia anche quella fiscalmente rilevante.



Fattispecie Contabile	Trattamento in Bilancio (OIC)	Rif. RF (Variazioni)	Note Operative 2025
Differenze Cambio	Valutazione crediti/debiti a fine anno (OIC 26)	Nessuna variazione	L'Art. 110 TUIR è allineato. Il valore di bilancio è il valore fiscale.
OIC 34 (Ricavi)	Rilevazione al trasferimento del controllo	Nessuna variazione	Scompare la variazione per "competenza fiscale" basata sulla consegna.
Contributi c/impianti	Risconto passivo o riduzione costo cespite	Nessuna variazione	Abolita la facoltà di rateizzazione in 5 anni se non coincide col bilancio.
OIC 29 (Errori)	Correzione nell'anno di scoperta	Nessuna variazione	Valido solo per i soggetti revisionati (Art. 83 TUIR).
Spese Rappresentanza	Imputazione integrale a C.E.	Variazione in Aumento	La derivazione non copre i limiti quantitativi (Art. 108 TUIR).
Svalutazione Crediti	Accantonamento secondo OIC 15	Variazione in Aumento	Resta il limite dello 0,50% ex Art. 106 TUIR (Norma di valutazione).



Nota operativa: La tabella di raccordo del **quadro RF** (quello dedicato alla determinazione del reddito d'impresa) è lo strumento operativo che permette di visualizzare come il principio di **derivazione rafforzata** svuota di significato molte vecchie norme del TUIR. Nel 2025, grazie al **D.Lgs. 192/2024**, l'obiettivo è la coincidenza tra bilancio e fisco. Molte righe del quadro RF (quelle relative alle variazioni in aumento o diminuzione) rimarranno **vuote** perché il dato di bilancio è già "fiscalmente corretto".



1. I Ricavi e la Competenza (OIC 34)

In passato, potevi avere un ricavo a bilancio (perché avevi spedito il bene) ma non ancora fiscale (perché mancava il passaggio di proprietà formale), o viceversa.

- **Prima:** Dovevi fare una variazione in aumento o diminuzione per allinearti all'Art. 109 del TUIR.
- **Oggi (2025):** Se l'OIC 34 dice che il controllo è passato e il ricavo va iscritto, il Fisco accetta quel momento temporale. Risultato nel quadro RF: Nessuna variazione. Il valore del Conto Economico confluisce direttamente nel reddito.

2. Differenze di Cambio (La fine del prospetto extra-contabile)

Questa è la semplificazione più attesa. Fino a poco tempo fa, le valutazioni dei crediti in valuta a fine anno erano "irrilevanti" per il fisco fino all'effettivo incasso.

- **Prima:** Dovevi riprendere a tassazione gli utili non realizzati e dedurre le perdite non realizzate solo l'anno successivo.
- **Oggi (2025):** L'Art. 110 del TUIR è stato modificato. Se a bilancio scrivi una perdita su cambi perché il dollaro è sceso, quella perdita è **subito deducibile**.
- **Tabella RF:** Non devi più compilare i righi delle variazioni per i cambi da valutazione.



3. I Contributi in Conto Impianti

Qui il risparmio di tempo è enorme. Il TUIR permetteva di tassare i contributi in 5 quote costanti, mentre il bilancio spesso li ripartiva in base all'ammortamento del bene (risconti passivi).

- **Oggi (2025):** La derivazione rafforzata impone di seguire il bilancio. Se il contributo è spalmato su 10 anni tramite risconti, il fisco lo tassa in 10 anni.

- **Tabella RF:** Sparisce la variazione per la "quota costante di contributi" degli anni precedenti.

4. Correzione di Errori (Il "paracadute" nel quadro RF)

Questa è una riga della tabella RF che si attiva solo in casi specifici (soggetti revisionati).

- **Se trovi un costo del 2023 nel 2025:** Invece di fare un'integrativa, lo carichi a bilancio nel 2025 (OIC 29).

- **Raccordo RF:** Il costo passa direttamente come componente del reddito 2025. Non devi fare una variazione in diminuzione "extra-contabile" perché la derivazione lo rende un componente di competenza dell'anno di scoperta.



Cosa rimane "Fuori" dalla Derivazione?

Non tutto è allineato. Esistono ancora delle "isole" dove la tabella RF presenterà sempre delle variazioni:

1.Limiti Quantitativi: Le spese per le auto (deducibili al 20% o 40%) o le spese di rappresentanza. Qui il TUIR comanda ancora sul bilancio.

2.Criterio di Cassa: I compensi agli amministratori o l'IMU (che si deduce quando si paga, non quando matura).

3.Svalutazioni Crediti: Il fisco accetta lo 0,50%, il bilancio (OIC 15) potrebbe richiedere il 2%. La differenza va ripresa in aumento nel quadro RF.



Il Sistema Sanzionatorio (Novità D.Lgs. 87/2024)

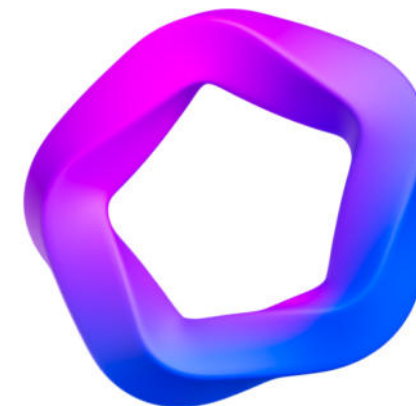
Le sanzioni sono state sensibilmente ridotte e collegate alla "certezza" delle rilevazioni.

Sanzioni per Infedele Dichiarazione

- Riduzione Generale: La sanzione base per dichiarazione infedele è scesa al 70% (precedentemente era il 90-180%).
- Derivazione e Incertezza: Non si applicano sanzioni se l'infedeltà deriva da **incertezze** nell'applicazione dei principi contabili (OIC/IAS), a condizione che la rappresentazione in bilancio sia **trasparente e corretta** secondo le norme civilistiche (art. 2423).

La Correzione degli Errori e la "Non Punibilità"

- Errore di Competenza: Se l'errore riguarda l'imputazione temporale (es. ricavo imputato nel 2025 invece che nel 2024), la sanzione è ora fissa (250€) **se non c'è danno per l'Erario** (ovvero se l'imposta è stata comunque pagata, anche se in un anno diverso).
- Soggetti Revisionati: Per chi applica correttamente l'Art. 83 (correzione errore nell'anno di scoperta), il rischio sanzionatorio è azzerato poiché la norma stessa legittima **l'imputazione "tardiva" ai fini fiscali.**



Grazie per l'attenzione

Dott. Paolo Donda

