

Risposta n. 63/2025

OGGETTO: Errori contabili – errata classificazione – correzione – rilevanza IRES e IRAP – art. 83, co. 1, del Tuir – art. 8, co. 1-bis, del decreto-legge n. 73 del 2022

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Con istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000 ALFA S.r.l. (di seguito, "Società") chiede chiarimenti in ordine all'interpretazione e applicazione:

- dell'articolo 83, comma 1 [come modificato dall'articolo 8, comma 1, lettera b), del decreto-legge 21 luglio 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 12 e dall'articolo 1, comma 273, della legge 29 dicembre 2022, n. 197] del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir"), ai fini delle imposte sui redditi delle società (di seguito, "IRES"); e

- dell'articolo 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 73 del 2022, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (di seguito, "IRAP");

in relazione alla correzione nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2023 di un errore contabile commesso nel corso dell'esercizio 2022.

La Società rappresenta:

- di essere una società di capitali e di svolgere l'attività di trasporto cose conto terzi;
- di non essere una microimpresa ai sensi dell'articolo 2435-*ter* del codice civile;
- di redigere il bilancio nella forma abbreviata *ex articolo 2435-bis* del codice civile;
- di essere soggetta a revisione legale a decorrere dall'esercizio 2023 (primo bilancio certificato) per superamento dei limiti dimensionali previsti dall'articolo 2477, comma 2, lettera c), del codice civile nel biennio 2021-2022.

Ciò posto, la Società dichiara di aver acquistato, nel corso del 2022, da un unico fornitore due semirimorchi usati, per un importo complessivo di euro xxx (oltre iva), e che la relativa fattura di acquisto "*per negligenza, è stata erroneamente contabilizzata direttamente a conto economico, confluendo nella voce B6 di Conto economico nel bilancio chiuso al 31/12/2022 e spiegando i suoi riflessi ai fini IRES e IRAP attraverso l'integrale deduzione della stessa nel periodo d'imposta 2022*".

La Società, inoltre, rileva che:

- l'errore di cui sopra è avvenuto "*per superficialità dell'operatore in sede di registrazione della fattura elettronica, in quanto il fornitore dei mezzi è al tempo stesso un fornitore ordinario della Società e il software di contabilità ha proposto*

"automaticamente" il consueto conto di "costo" in luogo del corretto conto di "attivo patrimoniale";

- "ne è conseguito che il bilancio, redatto nella forma abbreviata, chiuso al 31/12/2022 e i dichiarativi IRES e IRAP riferiti al periodo d'imposta 2022 contengono erroneamente fra i costi di esercizio un importo relativo a beni strumentali ammortizzabili".

Sempre la Società afferma che nel corso del 2023 (primo esercizio soggetto a revisione legale) è avvenuta l'individuazione dell'errore e che, secondo quanto stabilito dal Principio Contabile OIC 29, ha provveduto alla sua correzione direttamente in bilancio (chiuso al 31 dicembre 2023), con la rilevazione degli *"automezzi fra le Altre immobilizzazioni materiali e della quota di ammortamento relativa al 2022, con impatto diretto sul patrimonio netto d'apertura (utili portati a nuovo)".*

La Società fa presente che l'articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-bis, del decreto-legge n. 73 del 2022, con effetti dal periodo di imposta in corso al 22 giugno 2022, riconosce piena rilevanza fiscale, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, ai componenti iscritti in bilancio all'esito del processo di correzione degli errori contabili, nell'esercizio di correzione, eliminando, dunque, la necessità di ricorrere allo strumento della dichiarazione integrativa.

La Società osserva che *"l'errata registrazione della fattura ha determinato una errata qualificazione della natura del componente negativo di reddito, [in quanto] ordinariamente il costo dei beni materiali strumentali è dedotto dal reddito imponibile in funzione della relativa quota di ammortamento (art. 102 TUIR e art. 5 D.lgs. 446/1997)".*

Tanto premesso, l'Istante chiede un parere in merito alla possibilità di riconoscere nel periodo d'imposta 2023 la rilevanza fiscale, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, alla correzione dell'errore, che avverrebbe effettuando una ripresa in aumento per un importo pari alla differenza tra il costo di acquisto dei mezzi e la quota di ammortamento relativa all'esercizio 2022.

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; la Società ha prodotto, in data [...], le informazioni e la documentazione richieste [...].

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che "*la correzione dell'errore contabile, il quale è stato commesso nel 2022, possa avvenire ai fini IRES e IRAP direttamente nelle dichiarazioni dei redditi riferite al periodo d'imposta 2023 (anno di correzione contabile dell'errore), senza necessità di presentare alcuna dichiarazione dei redditi integrativa*".

A sostegno di tale soluzione, la Società afferma di soddisfare i requisiti richiesti dall'articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-bis, del decreto-legge n. 73 del 2022, sia dal punto di vista soggettivo, essendo una società di capitali soggetta ad IRES e IRAP, diversa dalle microimprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redige il bilancio nella forma abbreviata prevista dall'articolo 2435-bis del codice civile ed essendo soggetta a revisione legale, sia dal punto di vista oggettivo, trattandosi di "*un errore contabile "rilevante" così come definito dal principio contabile OIC 29, purtroppo accaduto per negligenza di un operatore addetto all'ambito contabile e corretto nell'esercizio successivo (2023) a quello di accadimento (2022)*".

La Società, inoltre, evidenzia la "dichiarata "finalità di semplificazione" (cfr. *Relazione Illustrativa dell'art. 8) degli adempimenti degli operatori quando pongono in essere procedure di correzione degli errori in conformità ai principi contabili, evitando la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa".*

Infine, con riferimento a fattispecie analoga, la Società ricorda che la risposta a istanza di interpello pubblicata *sub n. 73 del 2024* ha precisato la portata obbligatoria del citato articolo 8, chiarendo che le "*poste "correttive" di detti errori diventano una componente reddituale [...] di competenza dell'esercizio in cui avviene la correzione.* [...] *Ciò comporta, altresì, che nei confronti del contribuente che procede (sempre nel rispetto delle condizioni richieste dall'art. 83 del Tuir) a detta correzione risulta preclusa la possibilità di ricorrere alla presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa [...]. Analogamente deve ritenersi applicabile mutatis mutandi anche ai fini IRAP".*

Alla luce di quanto sopra esposto, la Società ritiene di adottare, in relazione al periodo d'imposta 2023, la seguente condotta:

- costo acquisto automezzi: euro xxx;
- % ammortamento del decreto ministeriale 31 dicembre 1988: XX% (X% per il 1° esercizio);
- quota ammortamento relativa al 2022 (1° esercizio di ammortamento): euro xxx;
- quota ammortamento relativa al 2023: euro xxx;
- variazione in aumento IRES e IRAP da effettuarsi nel periodo d'imposta 2023: euro xxx (pari alla differenza tra il costo di acquisto interamente dedotto nel 2022 - euro xxx - e la quota di ammortamento relativa al 2022 dedotta nel 2023 a seguito della correzione dell'errore - euro xxx).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che la presente risposta esula dalla corretta contabilizzazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali indicati nell'istanza e dalle modalità e termini con i quali l'errore contabile ivi descritto è stato quantificato, qualificato, rilevato e corretto. Si evidenzia, inoltre, che il presente parere è limitato alla questione posta dalla Società concernente gli effetti ai fini della determinazione della base imponibile IRES e IRAP della correzione nel 2023 di un errore commesso nel 2022.

Resta impregiudicato, pertanto, qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito a tali profili.

Occorre evidenziare che, a differenza della risposta all'istanza di interpello pubblicata *sub n.* 73 del 2024 (avente ad oggetto gli effetti fiscali della correzione di errori contabili "rilevanti" concernenti esclusivamente la non corretta imputazione temporale di componenti negativi), con l'istanza in esame, la Società intende ottenere chiarimenti in merito agli effetti fiscali della correzione di un errore (qualificato sempre come "*rilevante*" in base ai principi contabili applicati dalla Società - *cfr.*, OIC 29), concernente l'errata rilevazione del costo di acquisto di due automezzi (di seguito, l'"*errore contabile*"), il cui valore è stato annotato in maniera non corretta nella lettera B), voce n. 6), dell'articolo 2425 del codice civile (concernente i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci) e non nella voce di conto economico relativa all'ammortamento dei "*beni strumentali ammortizzabili*" [ossia, nella lettera B), voce n. 10), dell'articolo 2425 del codice civile (relativa agli ammortamenti e svalutazioni) e -

va aggiunto - nella corrispondente voce di stato patrimoniale, ossia, nella lettera B.II) dell'articolo 2424 del codice civile (relativa alle immobilizzazioni materiali)].

L'errore contabile ha conseguentemente determinato l'erronea imputazione del complessivo ammontare di tale costo nell'anno di acquisto degli automezzi (2022); costo che, invece, doveva essere ripartito lungo l'intera vita utile degli stessi mediante il meccanismo contabile dell'ammortamento.

In altri termini, l'Istante si interroga sulla possibilità di attribuire rilevanza fiscale (ai fini IRES e IRAP) alla correzione dell'*errore contabile* derivante da un'errata *classificazione* di una posta contabile, avvenuta nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2023 (primo esercizio soggetto a revisione legale) attraverso una rettifica (positiva) del saldo degli utili portati a nuovo (trattandosi di un errore qualificato dalla Società come "*rilevante*" in base all'OIC 29).

Va ricordato che laddove l'*errore contabile* rappresentato in istanza risultasse, invece, conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali (ossia, in altri termini, non fosse qualificabile come *errore* secondo i principi contabili nazionali - valutazione che non è riconducibile all'area dell'istituto dell'interpello), le previsioni qui richiamate concernenti la rilevanza fiscale dell'*errore contabile* non troverebbero, in radice, applicazione.

In relazione agli effetti fiscali della correzione degli errori contabili, va sottolineato che, in base all'attuale formulazione dell'articolo 83, comma 1, del Tuir "*ai soggetti che procedono alla correzione di errori contabili in bilancio e che applicano la "derivazione rafforzata" e sono sottoposti a revisione legale, viene riconosciuto a fini fiscali il corrispondente componente correttivo nel medesimo esercizio in cui*

la correzione è eseguita; possibilità che viene, tramite le previsioni del richiamato comma 1-bis, estesa anche ai fini dell'IRAP per le voci di bilancio rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile del tributo regionale. La citata modifica normativa, quindi, consente di dare rilevanza ai fini fiscali alla correzione degli errori contabili, sia quelli qualificati come "rilevanti", sia come "non rilevanti" in applicazione di corretti principi contabili, nell'esercizio/periodo di imposta in cui avviene la correzione stessa, in luogo della presentazione della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 2 luglio 1998, n. 322 (che, tuttavia, continua a trovare applicazione in relazione ai casi in cui difettino i requisiti soggettivi e/o oggettivi per la fruizione delle semplificazioni in commento). [...] Ciò comporta, altresì, che nei confronti del contribuente che procede (sempre nel rispetto delle condizioni richieste dall'articolo 83 del Tuir) a detta correzione risulta preclusa la possibilità di ricorrere alla presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa per emendare quella del periodo d'imposta in cui si è verificato l'errore contabile oggetto della procedura di correzione. Analoga soluzione deve ritenersi applicabile mutatis mutandi anche ai fini dell'IRAP per quanto riguarda la correzione degli errori contabili che riguardano le voci rilevanti ai fini della determinazione del tributo regionale" (così la richiamata risposta n. 73 del 2024).

Secondo la Società, l'errata rilevazione del costo sostenuto per l'acquisto degli automezzi avrebbe determinato un'"errata qualificazione della "natura" del componente negativo di reddito"; nella specie, si ritiene che l'errore contabile sia ascrivibile a un'errata *classificazione* della posta contabile in questione, la quale ha comportato, a sua volta, un'errata *imputazione temporale* di tale costo ai fini IRES e IRAP.

Va, al riguardo, evidenziato che, nella circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, è stato precisato, in generale, che sotto il profilo contabile "*le qualificazioni attengono alla "sostanziale" individuazione degli effetti di ciascuna operazione aziendale, le "classificazioni", invece, costituiscono il passo successivo: infatti, una volta individuato il "modello" giuridico-negoiziale di riferimento - e una volta chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale - occorre definirne gli specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito (e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali)*". Ciò implica che una diversa *classificazione* in bilancio può generare una diversa *imputazione temporale* dei relativi componenti di reddito.

In base a quanto rappresentato dalla Società, l'errore nella *classificazione* della posta contabile concernente il costo per l'acquisto dei beni in parola ha determinato un errore nella quantificazione (riducendolo) dell'utile di esercizio relativo al 2022, il quale ha assunto, a sua volta, valenza fiscale in quanto ha comportato, in capo alla Società, l'integrale deducibilità (ai fini IRES e IRAP) del costo in parola (senza procedere all'ammortamento di detto costo vista la natura strumentale del bene acquistato a utilità differita).

Come ricordato nella citata risposta n. 73 del 2024 (*cfr.*, la relazione illustrativa - ivi richiamata - del disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 73 del 2022, AC n. 3653, XVIII Legislatura), la finalità delle modifiche introdotte dall'articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-bis, del citato decreto-legge n. 73 del 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 "evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa (IRES-IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento" (comunque, a condizione che, per i componenti negativi oggetto di correzione, non siano scaduti i termini per emendare la dichiarazione infedele).

Valorizzando, dunque, la predetta finalità di semplificazione sottesa alle disposizioni normative in esame, si ritiene che anche nel caso di specie (avente ad oggetto la correzione di un errore di *classificazione* che ha comportato una - a sua volta - errata imputazione temporale di componenti negativi) sussistano le condizioni richieste dalla legge per attribuire rilevanza sul piano fiscale (sia ai fini IRES che ai fini IRAP) alla correzione degli errori contabili effettuata dalla Società.

A tale soluzione non è ostativo il fatto che l'*errore contabile* sia stato commesso dalla Società nell'ambito di un esercizio non soggetto a revisione legale dei conti. Infatti, data la formulazione delle disposizioni in commento (secondo la quale "[l]a disposizione di cui al quarto periodo [...] sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti") si ritiene che, ai fini della loro applicazione, rilevi solo la circostanza che l'esercizio in cui l'errore viene corretto (ossia, quello nel quale vengono contabilizzate le poste correttive degli errori contabili) sia soggetto a revisione legale (nella specie, il 2023).

Coerentemente a quanto affermato nella risposta n. 73 del 2024, a fronte del recupero a tassazione dei costi erroneamente dedotti (nel 2022) tramite un'apposita variazione in aumento del reddito imponibile IRES nel 2023, in merito alla quota di

ammortamento non dedotta nel 2022 si ritiene che la Società potrà dedurre nel 2023 tale quota nei limiti dell'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, commi 1 e 2, del Tuir per il periodo d'imposta a cui detta quota si riferisce (2022). Infatti, si ricorda che "[i]n generale, le previsioni introdotte dall'articolo 8 del decreto-legge n. 73 del 2022 che attribuiscono rilevanza fiscale alle poste correttive degli errori contabili nei termini sopra detti, non consentono di derogare alle altre norme fiscali (diverse dall'articolo 83 del Tuir) che limitano o riducono la rilevanza fiscale di determinati componenti reddituali (come, ad esempio, i commi 1 e 2 dell'articolo 102 citato). In altri termini, non può ammettersi la deduzione nell'ambito del periodo d'imposta in cui la correzione avviene di un componente negativo di reddito per un importo maggiore di quello "cristallizzato" nel singolo periodo d'imposta interessato dall'errore contabile qualora detto errore non fosse stato commesso (ottenendo così, fermo restando il rispetto dei principi contabili, il ripristino, nel periodo d'imposta in cui avviene la correzione, del regime fiscale applicabile al singolo componente reddituale negativo nel periodo d'imposta in cui l'errore che lo riguarda, è stato commesso)" (così la citata risposta n. 73).

Inoltre, in relazione al meccanismo di deduzione degli interessi passivi previsto dall'articolo 96 del Tuir, va evidenziato che, fermo restando che anche i componenti reddituali rilevanti ai fini fiscali a seguito della correzione dell'*errore contabile* concorrono - sempre nel rispetto delle previsioni del comma 4 del menzionato articolo 96 - alla determinazione del risultato operativo lordo (ROL) nell'anno in cui viene eseguita la correzione (2023), la Società dovrà tener conto del *quantum* dei costi in questione che hanno ridotto il ROL riferito al 2022 operando una corrispondente variazione in aumento di quello riferito al 2023 (anno di rilevazione dell'errore),

semprché naturalmente il costo in questione abbia assunto rilevanza ai fini della quantificazione del ROL riferito al 2022. Per quanto riguarda la quota di ammortamento relativa al 2022, poi, la Società dovrà assicurare che questa comunque non concorra alla formazione del ROL per effetto della correzione dell'*errore contabile*, sempre nel rispetto di quanto stabilito dal comma 4 dell'articolo 96 del Tuir.

Da ultimo, va aggiunto che, ai fini IRAP, la correzione dell'*errore contabile* riferito al 2022 comporterà, per il periodo d'imposta 2023:

- una variazione in aumento del valore della produzione corrispondente ai costi (erroneamente) dedotti nel 2022 ai fini della determinazione del tributo regionale; e
- una variazione in diminuzione in misura pari alla quota dell'ammortamento degli automezzi relativa al 2022 rilevante ai fini della determinazione del costo della produzione ai fini IRAP ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente, così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, con riserva di riscontro nelle sedi competenti. Si ribadisce che il presente parere è limitato all'interpretazione degli articoli 83, comma 1, del Tuir e 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 73 del 2022 in relazione al quesito posto dalla Società e non implica o presuppone alcuna valutazione o esame - per quanto concerne il caso prospettato - in merito al momento esatto in cui è avvenuto il riscontro e la correzione dell'*errore contabile*, alle relative modalità e al periodo d'imposta di rilevazione dello stesso.

PER IL DIRETTORE CENTRALE
Atto di delega prot. R.I. 294 del 13.01.2025

IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)