

Risposta n. 73/2024

OGGETTO: Errori contabili – correzione – OIC adopter – rilevanza fiscale – derivazione art. 83 del Tuir – componente negativo – limiti alla deducibilità – IRES – rilevanza ai fini IRAP – effetti ai fini ACE

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

QUESITO

Con l'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000 (nella versione antecedente alle modifiche da ultimo apportate dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219), ALFA (di seguito, "Istante") chiede chiarimenti in ordine all'interpretazione e applicazione:

- degli articoli 83, comma 1 [come modificato dall'articolo 8, comma 1, lettera b) del decreto-legge 21 giugno 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]

e 102, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir") ai fini dell'imposta sui redditi delle società (IRES);

- dell'articolo 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 73 del 2022 (come modificato dall'articolo 1, comma 274, della legge n. 197 del 2022) ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);

- dell'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, in merito all'aiuto alla crescita economica (ACE) e del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017 (di seguito, il "Decreto ACE");

in relazione all'avvenuta correzione nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2022 di *errori contabili* afferenti agli esercizi 2019, 2020 e 2021.

L'Istante dichiara di svolgere [...] in un immobile detenuto in qualità di utilizzatore (di seguito, "Immobile"), sulla base di un contratto di locazione finanziaria sottoscritto in data [...] 2019 (di seguito, il "Contratto"), con BETA (di seguito, la "Società di *leasing*").

Con riferimento al Contratto, l'Istante precisa che lo stesso prevedeva:

- una durata di 120 mesi decorrenti dalla "consegna del bene", ovvero dalla "*data del verbale di ultimazione lavori*";

- un maxi-canone di Euro xxx (di seguito, il "Maxi-canone") pagato al momento della stipula per un importo complessivo pari ad Euro xxx (*i.e.*, Maxi-canone Euro xxx, spese Euro xxx, IVA al 22% Euro xxx);

- n. 119 canoni mensili di Euro xxx;

per un corrispettivo totale di Euro xxx.

Sempre l'Istante evidenzia di aver accettato, con verbale di consegna del [...] 2019, la consegna dell'Immobile che, essendo stato dichiarato agibile in data [...] 2019, è stato impiegato per lo svolgimento dell'attività già a partire dall'esercizio 2019.

L'Istante precisa, in relazione al Contratto, di aver successivamente concordato con la Società di *leasing* di posticipare la scadenza dei 119 canoni citati; pertanto, in data [...]2021, il Contratto è stato integrato ed è stato previsto, tra l'altro, «*un adeguamento del corrispettivo complessivo della locazione finanziaria a Euro xxx [...] Ciò ha comportato la corresponsione, oltre al Maxi-canone di Euro xxx [...] di 119 canoni mensili ciascuno pari a Euro xxx (e non più, Euro xxx) "scadenti il giorno 1 di ciascun mese a partire dal secondo mese successivo alla sottoscrizione del verbale di consegna" (e quindi dal 2019) prevedendo, inoltre, "che la prima scadenza è fissata al [...] 2021"» (così a pag. 3 dell'istanza).*

L'Istante rappresenta di aver corrisposto, nel periodo intercorrente tra la stipula del Contratto e la prima scadenza fissata da quest'ultimo ([...] 2021), alla Società di *leasing* canoni di prefinanziamento (oltre al Maxi-canone) nonché di aver contabilizzato e dedotto ai fini IRES e IRAP, nei bilanci degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021, i seguenti oneri:

- i canoni di *leasing* (compresi quelli di prefinanziamento) scaduti in detti esercizi sulla base di un criterio "finanziario";

- le quote del Maxi-canone corrisposto alla stipula, contabilizzate in base al metodo dei risconti;

il tutto per l'importo complessivo di Euro xxx.

Sul piano contabile, l'Istante - nel far presente di avere l'esercizio coincidente con l'anno solare e di redigere il proprio bilancio in conformità alle norme contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile (ossia, di qualificarsi come OIC *adopter*) - precisa che, nel corso del 2022, a seguito del cambio dell'assetto proprietario, il nuovo *management* ha riscontrato la presenza di *errori contabili*, qualificati come "*rilevanti*" (ai sensi del principio contabile OIC 29, §44), commessi nella rilevazione del Maxi-canone, dei canoni di prefinanziamento e dei canoni di *leasing* relativi al Contratto sin dalla sua sottoscrizione. Più in particolare, l'Istante sostiene che *«in base a quanto previsto nel §A.7 del principio contabile OIC 19, "un accordo tra il debitore e il creditore che preveda la sospensione per un determinato periodo nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario, comporta una modifica nella tempistica originaria dei pagamenti del debito alla scadenza e il conseguenziale prolungamento della durata del contratto. A fronte della sospensione in esame, si effettua una nuova rimodulazione dell'imputazione a conto economico dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e dell'eventuale risconto iscritto a fronte del Maxi-canone pattuito. La rimodulazione del Maxi-canone è effettuata in base al principio di competenza pro-rata temporis considerando la maggior durata del contratto"»* (così a pag. 4 dell'istanza).

Ciò avrebbe comportato, secondo quanto prospettato dall'Istante, un'erronea contabilizzazione di detti oneri *«in difetto del criterio di imputazione temporale previsto dai principi contabili [nazionali]»*.

Al riguardo, l'Istante fa presente che avrebbe dovuto, dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, rimodulare e contabilizzare le quote di competenza dei canoni di *leasing*,

di prefinanziamento e del Maxi-canone in applicazione del criterio di imputazione temporale e del «*principio di competenza pro-rata temporis, considerando la maggior durata del contratto [...] a nulla rilevando la relativa manifestazione finanziaria*» (così pag. 11 dell'istanza), ossia, prescindendo dall'effettivo esborso finanziario. Tale condotta - ritenuta corretta dall'Istante - avrebbe determinato l'imputazione a conto economico, nei medesimi esercizi 2019, 2020 e 2021, di tali oneri per l'importo complessivo di Euro xxx (di cui Euro xxx relativi al Maxi-canone ed Euro xxx a titolo di canoni di *leasing* e di prefinanziamento, per tutti e tre gli esercizi) in misura maggiore rispetto a quanto contabilizzato e dedotto effettivamente (pari a Euro xxx complessivamente).

Di conseguenza, l'Istante rileva di aver provveduto a correggere i relativi *errori contabili* concernenti gli esercizi 2019, 2020 e 2021 solo nel bilancio dell'esercizio 2022, qualificandoli come "*rilevanti*" (in base alla definizione contenuta nell'OIC 29), tramite una rettifica (netta) negativa del saldo degli "utili portati a nuovo" per un importo complessivo di Euro xxx (Euro xxx, al netto della relativa fiscalità anticipata), ossia, pari alla differenza tra l'importo che avrebbe dovuto essere imputato a conto economico negli esercizi in questione (Euro xxx) e quanto effettivamente imputato nei medesimi (Euro xxx). A tale riguardo, per completezza, l'Istante precisa, che il bilancio chiuso al 31 dicembre 2022 è stato sottoposto a revisione legale dei conti.

Tanto premesso, l'Istante osserva che con 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, il Legislatore ha riconosciuto piena rilevanza fiscale, sia ai fini IRES [attraverso le modifiche dell'articolo 83, comma 1, del Tuir da parte delle previsioni contenute nella richiamata lettera b) e nel comma 274 dell'articolo 1 della legge n.

197 del 2022] che ai fini IRAP (attraverso il comma 1-*bis* del citato articolo 8), 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.

Al contempo, l'Istante osserva che vi sono altre disposizioni che regolano la rilevanza fiscale di taluni componenti di reddito in un determinato periodo d'imposta e che, per quanto riguarda il caso in esame, ai fini IRES sono rappresentate dagli articoli 102, comma 7 (in caso di *leasing* immobiliare), e 96 (in relazione alla quota interessi passivi impliciti nei canoni di *leasing*).

Diversamente, ai fini IRAP, l'Istante evidenzia come il Legislatore fiscale non abbia previsto particolari limitazioni circa la deducibilità dei canoni di *leasing* immobiliare (ferma restando indeducibilità della componente degli stessi relativa agli interessi passivi impliciti).

Nel caso di specie, l'Istante rileva che:

a) il Contratto rispetta il disposto dell'articolo 102, comma 7, del Tuir;

b) qualora lo stesso Istante avesse applicato correttamente i principi contabili descritti fin dall'esercizio 2019, avrebbe:

b.i) imputato a conto economico i componenti negativi *pro-rata temporis* in un arco temporale coerente compreso tra l'esercizio 2019 e l'esercizio 2031, esercizio di competenza dell'ultimo dei 119 canoni in base al piano di ammortamento come risultante dal Contratto integrato, e conseguentemente

b.ii) dedotto negli esercizi 2019, 2020 e 2021 ai fini IRES e IRAP (rispettivamente, in conformità agli articoli 83, comma 1, e 102, comma 7, del Tuir

e 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 - di seguito, "Decreto IRAP") i maggiori oneri concernenti i canoni di *leasing*, i canoni di prefinanziamento e le quote di competenza del Maxi-canone (*i.e.*, quanto contabilizzato, nell'esercizio 2022, a riduzione degli utili degli anni precedenti).

Ai fini dell'ACE, l'Istante ricorda che, sulla base di quanto precisato nella relazione illustrativa al Decreto ACE, nel caso in cui sull'utile agevolabile incidono *errori contabili* c.d. rilevanti, ai fini della determinazione della base ACE corretta è necessario procedere mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione originariamente presentata. Al riguardo, sottolinea come tali affermazioni mal si coordinino con la novella legislativa portata dall'articolo 8 del decreto-legge n. 73 del 2022 che ha riconosciuto la piena rilevanza fiscale delle correzioni contabili (nei termini sopra detti).

In relazione a quanto precede, l'Istante chiede un parere in merito alla possibilità di:

(1) *«riconoscere piena rilevanza fiscale già nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 (i.e., esercizio di correzione degli errori), sia ai fini IRES che ai fini IRAP, alle componenti negative pari a Euro xxx iscritte direttamente a patrimonio netto nel bilancio 2022 quale esito del processo di correzione degli errori contabili "rilevanti" commessi in relazione al leasing immobiliare, in considerazione sia delle disposizioni previste dall'art. 102, comma 7, del TUIR, sia di quanto disposto dal novellato art. 83, comma 1 del TUIR e dall'art. 8, comma 1bis del D.L. n. 73/2022, come modificati a opera dell'art. 1, commi 273-275, della Legge n. 197/2022»* (di seguito, "**Quesito n. 1**");

(2) «di operare nell'esercizio 2022 un decremento permanente della base ACE pari alla rettifica del saldo degli utili portati a nuovo (pari a Euro xxx, già al netto della fiscalità anticipata) contabilizzata nel bilancio dell'esercizio 2022 in relazione all'errore contabile descritto nelle Premesse, in considerazione della ratio delle disposizioni introdotte dall'art. 8 del D.L. n. 73/2022, senza, quindi, effettuare alcun ricalcolo della deduzione ACE spettante negli esercizi 2020 e 2021» (di seguito, "**Quesito n. 2**").

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa. Con successiva nota [...] l'Istante ha fornito le informazioni e la documentazione richieste (di seguito, "documentazione integrativa").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al **Quesito 1**, l'Istante è del parere che, in applicazione delle vigenti disposizioni normative, non si ravvisino limitazioni circa l'attribuzione dell'immediata rilevanza fiscale nell'esercizio 2022 (*i.e.*, anno di correzione), all'*errore contabile* "rilevante" iscritto direttamente a patrimonio netto per Euro xxx, anche tenuto conto delle disposizioni contenute nell'articolo 102, comma 7, del Tuir.

A sostegno di tale soluzione, l'Istante osserva che l'articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-bis del decreto-legge n. 73 del 2022 «attribuiscono alle poste di bilancio oggetto di correzione, ai fini fiscali, la stessa valenza che esse assumono ai fini contabili e, cioè, legittimano il contribuente, in linea di principio, a determinare sia il reddito imponibile (ai fini IRES), che il valore della produzione netta (ai fini IRAP), per derivazione dal bilancio di esercizio, anche qualora lo stesso sia influenzato dall'esito

del processo di correzione di errori contabili commessi in precedenti esercizi» (così a pag. 16 dell'istanza).

L'Istante aggiunge che, nella premessa della relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 73 del 2022 (AC n. 3653, XVIII Legislatura), viene precisato che le disposizioni in commento (articolo 8) hanno una finalità semplificatoria, volta a evitare, in presenza di correzione di *errori contabili* commessi in esercizi precedenti, la presentazione di apposite dichiarazioni integrative.

Con riferimento alla deducibilità dei canoni di leasing, inoltre, l'Istante ricorda che la stessa è regolata dalle disposizioni contenute nell'articolo 102, comma 7, del Tuir e che, nel caso di specie, il Contratto ha una durata coincidente con quella minima prevista dal citato comma 7; pertanto, se i componenti negativi afferenti il leasing immobiliare fossero stati contabilizzati fin dal 2019 secondo corretti principi contabili, la relativa deduzione (fiscale) sarebbe avvenuta con la "stessa cadenza" con cui gli stessi avrebbero dovuto essere contabilizzati a conto economico, in base al principio di derivazione dal bilancio.

Inoltre, con riferimento a una fattispecie analoga, l'Istante ricorda che con il Documento *"La moratoria leasing ex L. 3 agosto 2009 n. 102: le implicazioni contabili nel bilancio del locatario"* del 16 febbraio 2011 redatto dal CNDCEC, è stato precisato che «in presenza di una sospensione della quota capitale si rende necessario *"rimodulare contestualmente la ripartizione dei pertinenti costi complessivi lungo il nuovo periodo di durata del contratto"*; in questo modo *"l'impresa ridetermina, a fronte dell'allungamento del contratto, i costi di competenza dell'esercizio imputabili al godimento di beni di terzi, comprensivi dei canoni di leasing ancora dovuti, degli interessi maturati nel periodo*

di moratoria e della parte dell'eventuale maxi€canone iniziale residuo". [...] "tale soluzione consente, tra le altre cose, di rispecchiare il contributo del bene sottostante all'attività aziendale" cosa che non sarebbe evidentemente stata rappresentata dalla mera contabilizzazione dei soli canoni di prefinanziamento scaduti. Peraltro, circa i canoni di prefinanziamento, per completezza di trattazione si precisa che, la ripartizione degli stessi, al pari di quanto avviene per il Maxi-canone, deve essere effettuata in considerazione dell'intera durata del Contratto. Detto principio è stato infatti chiarito dalla Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8897 dell'11 aprile 2018, dalla quale risulta che "In merito ai canoni di prefinanziamento [...] essi non si sottraggono alla regola generale della competenza e vanno dedotti dall'utilizzatore, con la tecnica contabile del risconto, pro quota per l'intera durata del contratto a partire dal momento della consegna dell'immobile"» (così a pag. 14 dell'istanza).

Ciò posto, l'Istante ribadisce che, qualora avesse correttamente applicato i principi contabili rispettando (fin dall'origine) il criterio di imputazione temporale, i componenti negativi legati al Contratto sarebbero stati integralmente deducibili per derivazione.

Ai fini IRAP, l'Istante ricorda che in assenza di una norma simile all'articolo 102, comma 7, del Tuir, sulla base delle disposizioni vigenti non sussistono particolari limitazioni ai fini della deducibilità dei componenti (negativi) relativi ai contratti di *leasing*. In proposito, l'Istante richiama l'articolo 5, comma 5, del Decreto IRAP e la Circolare 29 maggio 2013, n. 17/E la quale, in relazione al contratto di *leasing*, precisa che ai fini della determinazione della base imponibile IRAP rileva l'importo del canone di *leasing* imputato a conto economico a prescindere dalla durata contrattuale;

da cui deriverebbe la piena rilevanza ai fini IRAP dei canoni di *leasing* contabilizzati in applicazione dei corretti principi contabili.

Nel caso in esame, pertanto, l'Istante - nel presupposto che la disposizione contenuta nel citato articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-*bis*, assuma carattere semplificatorio in presenza di correzioni di *errori contabili* - ritiene che, oltre a dedurre per derivazione i componenti negativi afferenti il leasing immobiliare contabilizzati nell'esercizio 2022, potrà effettuare una variazione fiscale in diminuzione (ai fini IRES e ai fini IRAP), pari all'ammontare dei costi di precedenti esercizi (Euro xxx) per attribuire rilevanza fiscale agli errori contabili relativi ai precedenti esercizi (2019, 2020 e 2021) direttamente nel 2022, senza la necessità di presentare le corrispondenti dichiarazioni integrative.

L'Istante, a tale riguardo, evidenzia che qualora (secondo la precedente impostazione, vigente anteriormente al periodo di imposta 2022) presentasse le relative dichiarazioni integrative (periodi di imposta 2019, 2020 e 2021) otterrebbe, di fatto, immediatamente la deduzione di detti componenti nei corretti esercizi di competenza, evidenziando come il disposto dell'articolo 102, comma 7, del Tuir non sia in contrasto, con l'attuale impianto normativo.

Per quanto concerne, infine, il trattamento fiscale da riservare, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, agli interessi passivi impliciti nei canoni di locazione finanziaria, l'Istante fa presente che provvederà, ai fini IRAP, a renderli indeducibili in conformità a quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 5 del Decreto IRAP e, ai fini IRES, ad assoggettarli alle limitazioni disposte dall'articolo 96 del Tuir (conformemente a quanto chiarito nella circolare 21 aprile 2009, n. 19/E).

In relazione al **Quesito n. 2**, l'Istante sostiene che quanto indicato nella relazione illustrativa al Decreto ACE risulterebbe *«non conforme alle disposizioni di natura semplificatoria introdotte con l'art. 8 del D.L. n 73/2022 [...] in vigore dal periodo di imposta 2022»* (così pag. 19 dell'istanza).

Di conseguenza, l'Istante ritiene che, a seguito della correzione degli *errori contabili* sopra indicati e conformemente al nuovo quadro normativo, di poter *«effettuare una variazione in diminuzione "permanente" della base ACE del periodo d'imposta 2022 per un importo pari a Euro xxx (i.e., rettifica degli utili dei precedenti esercizi, contabilizzata nel bilancio dell'esercizio 2022, quale esito del processo di correzione di errori contabili c.d. "rilevanti"), senza dover procedere con alcuna rideterminazione della base ACE (e, dunque, della deduzione ACE spettante) dei precedenti esercizi 2020 e 2021»* (così pagg. 20-21 dell'istanza).

Inoltre, l'Istante rappresenta che, qualora la predetta soluzione prospettata fosse ritenuta non percorribile, se *«alternativamente [...] a quanto sopra proposto, sia necessario procedere con il ricalcolo extra-contabile degli utili affetti dall'errore e, conseguentemente, apportare nel calcolo della base ACE relativa al periodo d'imposta 2022, un'ulteriore variazione in diminuzione "temporanea" (ossia rilevante per il solo periodo d'imposta 2022) tale da consentire il recupero della maggiore deduzione ACE calcolata negli esercizi in cui gli utili affetti dall'errore sono stati accantonati così come risultati dai relativi bilanci (i.e., esercizi 2020 e 2021)»* (così pag. 21).

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 gli *errori contabili* rappresentati sono stati quantificati, qualificati, rilevati e corretti, nonché dall'esame degli altri «*errori contabili*» individuati nella nota integrativa al bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2022 ma non descritti nell'istanza (per i quali, peraltro, non viene formulato - si sottolinea - alcuno specifico quesito). Si evidenzia, inoltre, che il presente parere non implica o presuppone alcuna valutazione sulla correttezza della determinazione della base ACE ordinaria e della c.d. Super ACE e del relativo beneficio e sulla sussistenza dei requisiti in capo all'Istante per la sua fruizione.

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

Ciò posto, va evidenziato che con i quesiti formulati l'Istante intende ottenere chiarimenti in merito agli effetti fiscali della correzione di *errori contabili "rilevanti"* - come definiti dai principi contabili nazionali (OIC 29) - concernenti esclusivamente la non corretta imputazione temporale di canoni di *leasing*, di canoni di prefinanziamento e delle quote del Maxi-canone (di seguito, "componenti negativi") afferenti a un contratto di *leasing*, in base ai principi contabili di riferimento. In altri termini, l'Istante si interroga sulla possibilità di attribuire (ai fini IRES e IRAP) rilevanza fiscale (*i.e.*, attraverso apposite variazioni in diminuzione nelle dichiarazioni fiscali riferite al periodo d'imposta in cui la correzione è avvenuta) alla correzione di *errori contabili* commessi negli esercizi 2019, 2020 e 2021, effettuata nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2022 attraverso una rettifica (negativa) del saldo degli utili portati a nuovo.

Di conseguenza, la presente risposta è limitata all'esame della rilevanza fiscale della correzione di detti *errori contabili* aventi ad oggetto l'errata imputazione "per competenza" di tali componenti negativi nei termini sopra indicati, escludendo ogni valutazione in merito ad altri e diversi errori. Va da sé che laddove gli *errori contabili* rappresentati in istanza risultassero, invece, conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali (ossia, in altri termini, non fossero qualificabili come *errori* secondo i principi contabili nazionali - valutazione che non è riconducibile all'area dell'istituto dell'interpello), le previsioni in parola concernenti la rilevanza fiscale degli *errori contabili* non troverebbero, in radice, applicazione.

Sul piano contabile - per quanto qui di interesse -, si rammenta che per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, la definizione di *errore contabile* è contenuta nel principio OIC 29, il quale al §44, prevede che «[u]n 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. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile». Al successivo §46, lo stesso OIC 29 precisa che «[u]n errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze», mentre, nei §47 e §48, stabilisce che la correzione degli errori è attuata interessando lo stato patrimoniale o il conto economico del bilancio dell'esercizio in cui avviene la correzione a seconda che l'errore commesso sia, rispettivamente, "*rilevante*"

o "*non rilevante*" ai fini della informazione da fornire ai fruitori del bilancio (e, in particolare, agli investitori); il tipo di correzione varia cioè in base all'entità dell'errore commesso, ma in ogni caso si tratta di poste contabili che influenzano il risultato del conto economico o le risultanze del patrimonio netto dell'esercizio in cui avviene la correzione.

Al riguardo, va rilevato che, con l'articolo 8, commi 1, lettera b), e 1-*bis*, del decreto-legge n. 73 del 2022, il Legislatore fiscale è intervenuto per ravvicinare ulteriormente il risultato civilistico dell'esercizio alla base imponibile IRES e IRAP, introducendo una nuova disposizione volta al riconoscimento fiscale delle poste iscritte in bilancio a fronte della correzione di *errori contabili*.

Più precisamente, ai fini IRES, l'articolo 83, comma 1, del Tuir è stato modificato dalla citata lettera b) e dall'articolo 1, comma 273, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, prevedendo (con effetti del periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022 - *cfr.* gli articoli 47 del decreto-legge n. 73 del 2022 e 1, comma 275, della legge n. 197 del 2022) che «*[p]er i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali [...], e per i soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'articolo 2435ter 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» (sottolineatura aggiunta).

Anche ai fini IRAP, il comma 1-bis del citato articolo 8, come modificato dall'articolo 1, comma 274, della legge n. 197 del 2022 (sempre con effetti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022), ha esteso la rilevanza delle poste correttive di *errori contabili* prevedendo che «[1]e poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili effettuato ai sensi dell'articolo 83, comma 1, quarto periodo, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotto dal comma 1, lettera b), del presente articolo, rilevano anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al titolo I del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Il primo periodo del presente comma non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa prevista dall'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al 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» (sottolineatura aggiunta).

Come si evince dalla relazione illustrativa del disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 73 del 2022 (AC n. 3653, XVIII Legislatura), dunque, la finalità delle citate disposizioni 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).

L'inserimento di una simile previsione nell'ambito dell'articolo 83, comma 1, del Tuir (come, peraltro, modificato dall'articolo 1, comma 273, della legge n. 197 del 2022) ha determinato, ai fini IRES, un ampliamento della portata del c.d. principio di derivazione rafforzata, consentendo - per quanto qui di interesse - che i criteri di imputazione temporale delle poste correttive degli *errori contabili* prevalgano sui criteri di imputazione temporale astrattamente applicabili (naturalmente, al ricorrere di tutte le condizioni previste dall'articolo 83 citato).

In sostanza, ai soggetti che procedono alla correzione di *errori contabili* in bilancio e che applicano la "derivazione rafforzata" e sono sottoposti a revisione legale, riconosciuto ai 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*, viene 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 d'imposta in cui avviene la correzione stessa, in luogo della presentazione della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8-*bis* dell'articolo 2 del decreto del Presidente della

Repubblica 22 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).

In altri termini, le poste "correttive" di detti errori diventano un componente reddituale (nei limiti di cui si dirà) di competenza del periodo d'imposta in cui avviene la correzione (tranne - come previsto dal quinto periodo, comma 1, dell'articolo 83 citato - per i componenti negativi di reddito per i quali sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998). 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.

Alla luce di quanto sopra, con riferimento al **Quesito 1**, si ritiene che essendo l'Istante un soggetto che redige il bilancio di esercizio in conformità alle norme contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile, e avendo sottoposto a revisione legale dei conti il bilancio chiuso al 31 dicembre 2022, la correzione operata nel bilancio 2022 (in attuazione di corretti principi contabili) con riferimento all'errore di imputazione per competenza di componenti negativi non rilevati negli esercizi 2019, 2020 e 2021, assume rilevanza fiscale ai fini IRES ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del Tuir e,

conseguentemente, ai fini IRAP ai sensi dell'articolo 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 73 del 2022 (sempre a condizione che la correzione sia relativa a voci del bilancio rilevanti ai fini del tributo regionale).

Naturalmente, la rilevanza ai fini IRES nel periodo d'imposta 2022 dei maggiori componenti negativi concernenti i canoni di *leasing* (non dedotti) riferiti al Contratto per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021 subirà le limitazioni previste dall'articolo 102, comma 7, del Tuir in quanto la correzione dell'errore commesso non incide, modificandola, sulla natura del componente reddituale "corretto" (*i.e.*, oggetto della correzione effettuata - nella specie, per quanto qui di interesse, relativa ai canoni di *leasing*).

Pertanto, l'Istante potrà dedurre, a seguito della correzione degli *errori contabili* e ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del Tuir, nel 2022 l'ammontare della quota capitale dei canoni di *leasing* non dedotto nei singoli periodi d'imposta sopra richiamati esclusivamente nei limiti dell'importo che sarebbe stato deducibile in ogni singolo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del Tuir.

In via 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, il comma 7 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).

Da ultimo, per quanto concerne gli interessi passivi impliciti nei canoni di *leasing* oggetto di correzione - ancorché il loro trattamento fiscale non rientri nell'ambito del **Quesito 1** formulato -, si precisa che l'Istante dovrà provvedere:

(i) a renderli indeducibili ai fini IRAP, in conformità a quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 5 del Decreto IRAP, e

(ii) a dedurli ai fini IRES, tenendo conto delle limitazioni disposte dall'articolo 96 del Tuir determinate sulla base degli interessi attivi e dei proventi assimilati di cui all'articolo 96, comma 1, lettere a) e b), del TUIR e del risultato operativo lordo (ROL) *disponibili* nel periodo d'imposta in cui gli *errori contabili* in esame vengono corretti, stante le peculiarità del meccanismo di deduzione di tali componenti negativi previsto dall'articolo 96 citato (fermo restando che anche i componenti reddituali rilevanti ai fini fiscali a seguito della correzione degli *errori contabili* concorreranno - sempre nel rispetto delle previsioni del comma 4 del menzionato articolo 96 - a determinare il ROL).

Per quanto concerne il **Quesito 2**, occorre preliminarmente rilevare che nell'ambito della documentazione integrativa l'Istante ha precisato che «*a causa di un mero errore materiale, non ha proceduto alla determinazione della deduzione ACE spettante per i periodi d'imposta 2020 e 2021, così come riscontrabile dalla mancata e/ o errata compilazione dei righe rilevanti (i.e. RS113 e, per il periodo d'imposta 2021, anche RS112A) inclusi nel Quadro RS dei Modelli Redditi SC 2021 e 2022 (per i periodi*

d'imposta 2020 e 2021)» (così pag. 6 della documentazione integrativa - sottolineatura aggiunta).

In proposito, va evidenziato che la relazione illustrativa al Decreto ACE - come, peraltro, evidenziato dall'Istante stesso - chiarisce che *«[p]er quanto concerne, invece, gli effetti sull'utile agevolabile derivanti dalla rilevazione degli errori contabili cd. rilevanti (secondo quanto previsto dai principi contabili) la determinazione della base ACE è da operare mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione originariamente presentata, con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel conto economico».*

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che l'Istante debba procedere alla determinazione della base ACE relativa ai periodi 2019, 2020 e 2021 esclusivamente applicando le ordinarie modalità previste per la presentazione della dichiarazione integrativa dei singoli periodi d'imposta interessati da detti errori *«con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel conto economico».*

La presente risposta viene resa sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nella documentazione integrativa e nei relativi allegati, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritte nell'istanza di interpello e nella documentazione

integrativa, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati, possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)