

Risposta n. 89/2026

OGGETTO: IRES e IRAP – errori contabili rilevanti – costo – mancata rilevazione – art. 4 del d.lgs. n. 192 del 2025 – fusione – conseguenze – dichiarazione integrativa dell'incorporata

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

QUESITO

Alfa (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *a*), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in ordine al corretto trattamento fiscale da riservare, ai fini IRES e ai fini IRAP, alla correzione di un errore contabile riferito a un costo di competenza dell'esercizio 2024 emerso successivamente a un'operazione di fusione avvenuta nel 2025 e afferente fattispecie pregresse della società incorporata, non contabilizzato nell'ultimo bilancio di quest'ultima.

L'Istante rappresenta di essere una società costituita nel 2015 operante nel settore [...] e di aver fuso per incorporazione, in data [...] 2025, Beta con effetti contabili e fiscali retrodatati al 1° gennaio 2025 (di seguito, indicate come "Incorporata" e "Fusione").

L'Istante, inoltre, fa presente di aver ricevuto, successivamente all'iscrizione dell'atto di fusione presso il Registro delle Imprese, in data [...], una fattura per un importo pari a euro [...] emessa in pari data dalla società Gamma, facente parte del medesimo gruppo dell'Istante e dell'Incorporata, per servizi forniti nell'anno 2024 all'Incorporata nell'ambito del contratto [...] sottoscritto da Gamma e dall'Incorporata in data [...] 2023.

Con riferimento a tale fattura, l'Istante dichiara che, pur avendo avuto l'Incorporata la disponibilità delle informazioni e dei dati necessari per la corretta contabilizzazione di tale costo nel bilancio al 31 dicembre 2024, *"l'onere non è stato, per negligenza, contabilmente rilevato dalla stessa Beta [Incorporata, n.d.r.] tra i costi di esercizio e nella corrispondente voce patrimoniale delle fatture da ricevere"*.

Di conseguenza, secondo quanto rappresentato in istanza, si sarebbe verificato un *"errore contabile"*, come definito dai principi contabili nazionali applicati dall'Istante e dall'Incorporata (*i.e.*, OIC 29), qualificato come *"rilevante"* dalla stessa Istante ai sensi della definizione contenuta nel par. 46 dell'OIC 29 (di seguito, "Errore rilevante" o "Errore"); l'Errore è consistito nell'errata (mancata) imputazione per competenza nell'esercizio 2024 di un componente negativo relativo a costi di produzione per servizi (voce B7 del conto economico), per l'importo di euro [...] (sopra indicato).

Al riguardo, l'Istante fa presente che l'articolo 8, commi 1, lettera *b*), e 1-*bis*, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4

agosto 2022, n. 122, nella sua formulazione letterale in vigore alla data di presentazione dell'istanza di interpello in esame, riconosceva 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 in cui avveniva tale iscrizione, eliminando, dunque, la necessità di ricorrere allo strumento della dichiarazione integrativa.

Nell'istanza viene precisato che sia l'Istante che l'Incorporata (quest'ultima sino alla data dell'estinzione per effetto della Fusione) soddisfacevano i requisiti soggettivi richiesti dall'articolo 8, commi 1, lettera *b*), e *1-bis*, del d.l. n. 73 del 2022, in quanto entrambe:

- non rientrano nella categoria delle micro-imprese di cui all'articolo 2435-*ter* del codice civile;
- hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare;
- sono soggette a revisione legale dei conti da parte della società [...] per l'esercizio 2024 (l'Istante anche per il 2025).

Inoltre, l'Istante rappresenta che il quadro normativo di riferimento in vigore alla data di presentazione dell'istanza [...] potrebbe subire rilevanti modifiche nel caso in cui si concludesse l'*iter* parlamentare di approvazione della modifica dell'articolo 83 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR") e dell'articolo 8, comma *1-bis*, del d.l. n. 73 del 2022.

A tal proposito, l'Istante evidenzia che nella seduta del 14 luglio 2025 il Consiglio dei Ministri ha approvato, in via preliminare, uno schema di decreto correttivo di riforma

fiscale che prevede una nuova e più restrittiva disciplina della rilevanza fiscale ai fini IRES ed IRAP della correzione degli errori contabili.

Tanto premesso, l'Istante, dopo aver rappresentato che procederà alla correzione nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2025, chiede un parere in merito alla possibilità di riconoscere nel periodo di imposta 2025 la rilevanza fiscale, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, alla correzione dell'Errore contabile commesso dall'Incorporata nell'esercizio 2024. In particolare, chiede conferma che *"il meccanismo di c.d. "competenza allargata" introdotto dall'art. 8, commi 1 e 1-bis, del D.L. 73/2022 e ss.mm.ii. con allineamento della rilevanza fiscale della posta oggetto di correzione, trovi applicazione anche in caso di emendamento, ai sensi dell'OIC 29 (§ 47 e seguenti), dell'errore contabile commesso da un altro soggetto giuridico estinto al momento della emersione dell'errore contabile, e che tale allineamento escluda la rilevanza ai fini sanzionatori dell'infedeltà dichiarativa del Mod. Unico SC2025 (p.i. 2024) relativo alla Beta [n.d.r. Incorporata]"*.

Inoltre, in considerazione della possibile evoluzione del quadro normativo di riferimento, l'Istante chiede *"di formulare la risposta al quesito in base alle disposizioni di legge che risulteranno promulgate alla data di comunicazione della risposta (anche se non effettivamente ancora pubblicate in Gazzetta Ufficiale) all'esito dell'iter legislativo in corso riferito allo Schema del terzo decreto correttivo in precedenza richiamato e, al riguardo, se fosse poi confermata l'inapplicabilità della disciplina modificata agli errori contabili "rilevanti", di confermare quanto segue:*

a. che, una volta operata la correzione dell'errore contabile mediante rilevazione nel saldo di apertura dello Stato Patrimoniale del bilancio 2025, Alfa [n.d.r. Istante] - in

qualità di successore universale - al fine di poter dedurre ai fini IRES ed IRAP il costo di Euro [...], debba procedere alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998) per rettificare la dichiarazione Mod. Unico SC2025 (p.i. 2024) riferita al reddito della Beta [n.d.r. Incorporata];

b. che tale rettifica a favore della dichiarazione annuale non implichi una infedeltà dichiarativa che richieda a carico di Alfa [n.d.r. Istante] anche il pagamento della relativa sanzione, eventualmente ridotta mediante il c.d. ravvedimento operoso".

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; l'Istante ha risposto alla richiesta con la nota del [...] (di seguito, "documentazione integrativa").

In tale sede, l'Istante ha chiarito, tra l'altro, di aver rilevato l'errore nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2025.

Inoltre, circa la qualificazione dell'Errore commesso come *rilevante*, l'Istante ha evidenziato che *"l'errore commesso dalla Incorporata è da ritenersi rilevante nella accezione sopra indicata [n.d.r. in base alla definizione riportata al paragrafo 46 dell'OIC 29] sia in termini dimensionali assoluti (trattandosi della mancata rilevazione di un costo per servizi dell'importo di € [...]), sia in termini di influenza sul risultato dell'esercizio 2024 di Beta [n.d.r. Incorporata]"* specificando che l'Errore *"ha determinato l'erronea determinazione, tra l'altro, del risultato della stessa società [n.d.r. Incorporata] al 31 dicembre 2024, influenzando la decisione del socio unico, Gamma in un primo momento ([...], ante fusione) di deliberare la distribuzione di un dividendo per Euro [...] e, successivamente alla emersione in data [...] dell'errore commesso da Beta [n.d.r. Incorporata], alla decisione di rinunciare al medesimo dividendo"* .

Infine, l'Istante evidenzia che, nelle more della risposta alla documentazione integrativa, è mutato il quadro normativo di riferimento per quanto riguarda la rilevanza ai fini IRES e IRAP della correzione dei cd. errori contabili; infatti, in data il 20 dicembre 2025 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legislativo 18 dicembre 2025, n. 192 il cui articolo 4 contiene la nuova disciplina fiscale applicabile in relazione alle correzioni di errori contabili. Pertanto, chiede "*chiarimenti in merito agli adempimenti dichiarativi e fiscali che, in base alla nuova disciplina, Alfa [n.d.r. Istante] sarà tenuta a eseguire*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2504-*bis* del codice civile (in tema di prosecuzione dei rapporti della società incorporata in capo all'incorporante) e dall'articolo 172, comma 4, del TUIR (in tema di subentro dell'incorporante "*negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi*"), di essere legittimata a procedere alla correzione dell'Errore contabile commesso dall'Incorporata, anche se questa risulta giuridicamente estinta.

L'Istante, tenuto conto della formulazione dell'articolo 83, comma 1, del TUIR e dell'articolo 8, comma 1-*bis*, del d. l. n. 73 del 2022, vigente al momento della presentazione dell'istanza di interpello, sostiene di poter dare rilevanza ai fini fiscali alla correzione dell'Errore commesso operando una variazione in diminuzione ai fini IRES nel quadro RF della propria dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2025 (*i.e.*, la dichiarazione modello Redditi SC 2026), in misura pari al costo (erroneamente) non rilevato di competenza del 2024. Analogamente, ritiene di poter operare la deduzione

del componente negativo ai fini IRAP mediante una corrispondente variazione in diminuzione nel quadro IC della propria dichiarazione modello IRAP 2026 per il periodo d'imposta 2025.

In alternativa, l'Istante afferma che, laddove fossero entrate in vigore le modifiche legislative contenute nello schema di decreto correttivo di riforma fiscale nella versione approvata in esame preliminare dal Consiglio dei ministri nella seduta del 14 luglio 2025 (come effettivamente è avvenuto con l'articolo 4 del d.lgs n. 192 del 2025), avrebbe presentato, in qualità di incorporante, le dichiarazioni IRES e IRAP 2025 per il periodo d'imposta 2024 dell'Incorporata sulla base dei dati di bilancio relativi all'esercizio 2024 così come approvato dall'Incorporata, senza contabilizzare il costo pari a euro [...].

Dopodiché, l'Istante dichiara che avrebbe provveduto alla "*presentazione della propria dichiarazione dei redditi e Irap 2026 per il periodo di imposta 2025 senza alcuna variazione in diminuzione nel quadro RF del costo rilevato tramite rettifica del saldo di apertura del patrimonio netto del bilancio 2025*" e alla "*presentazione, in qualità di incorporante, di una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.p.r. 22.07.1998 n. 322 del Mod. Unico SC2025 (p.i. 2024) e IRAP 2025 (p.i. 2024) della Incorporata (di cui al precedente punto 3), al fine di imputare correttamente il costo al periodo in cui l'obbligazione è sorta, con evidenza della variazione in diminuzione nel quadro RF ai fini IRES e con variazione in diminuzione nel quadro IC ai fini IRAP*".

Infine, con riferimento alla suddetta dichiarazione integrativa cd. a favore, l'Istante ritiene che non sia dovuta alcuna sanzione per infedeltà dichiarativa, in conformità a quanto chiarito dalla Risoluzione n. 82/E del 24 dicembre del 2020.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che il presente parere è reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente, così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e correttezza, con riserva di riscontro nelle sedi competenti. Il presente parere è limitato all'interpretazione dell'articolo 83 del TUIR e dell'articolo 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, nella formulazione vigente a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 4 del d.lgs. n. 192 del 2025, considerato che, ai sensi del successivo articolo 7, comma 2, tali previsioni trovano applicazione alle correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

Inoltre, si sottolinea che la presente risposta non implica né presuppone alcuna valutazione in merito alla corretta contabilizzazione e quantificazione delle poste contabili né sulle modalità e sui termini con i quali l'Errore contabile ivi descritto è stato quantificato, rilevato e corretto nonché qualificato come "*rilevante*" ai sensi dell'OIC 29.

Giova ricordare che laddove l'errore commesso risultasse conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali (ossia, in altri termini, non fosse qualificabile come *errore* secondo i principi contabili nazionali - valutazione non riconducibile all'area dell'istituto dell'interpello), le previsioni qui richiamate concernenti la rilevanza fiscale dell'errore contabile non troverebbero, in radice, applicazione (*cfr.* le risposte alle istanze di interpello pubblicate *sub* nn. 73 del 2024 e 63 del 2025).

Infine, si precisa che il presente parere non implica alcuna valutazione in ordine alla correttezza, anche sotto il profilo civilistico, dell'operazione di fusione citata nell'istanza.

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

Tanto premesso, l'Istante, in qualità di incorporante, chiede chiarimenti in merito agli effetti fiscali derivanti dalla correzione di un errore contabile, concernente la mancata rilevazione da parte dell'Incorporata di un costo di competenza dell'esercizio 2024 (pari a euro [...]) non contabilizzato tra i costi di produzione di servizi di cui alla voce B.7 del conto economico.

L'Istante dichiara di aver corretto l'Errore *rilevante* nel bilancio relativo all'esercizio 2025 e, alla luce di tale comportamento contabile adottato (correzione nelle scritture contabili del 2025 mediante una rettifica negativa del saldo di apertura del patrimonio netto, in base a quanto previsto dal paragrafo 48 dell'OIC 29), chiede un parere in merito alla possibilità di riconoscere la rilevanza fiscale, sia ai fini IRES che ai fini IRAP, a tale correzione nell'esercizio/periodo di imposta 2025.

Innanzitutto, giova ricordare che, con riferimento agli effetti della fusione, l'articolo 2504-bis, comma 1, del codice civile, prevede che "[1]*a società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione*" e che, in tal senso, dispone anche l'articolo 172, comma 4, del TUIR, in base al quale "[d]*alla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7*".

Ne consegue, quindi, che l'Istante deve essere considerata legittimata a procedere alla correzione dell'Errore commesso dall'Incorporata nell'esercizio precedente (2024)

alla Fusione, nel bilancio (dell'Istante-incorporante) relativo al periodo di efficacia contabile e fiscale della Fusione (2025), poiché l'Incorporata risulta giuridicamente estinta e "sostituita" nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi anche processuali dall'Istante-incorporante.

Sul punto, occorre ricordare che, come evidenziato nella risposta a istanza di interpello pubblicata *sub* n. 12 del 2018, *"con riferimento al rispetto del principio della previa imputazione, si rammenta che - ai sensi dell'articolo 109, comma 4, secondo periodo del TUIR, modificato dall'articolo 13-bis del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, nella legge 27 febbraio 2017, n. 19 - si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa"*.

Dunque, nel caso in esame, si ritiene che la correzione effettuata dall'Istante nel bilancio d'esercizio 2025 tramite una rettifica negativa del saldo di apertura del patrimonio netto, coerentemente con le previsioni dell'OIC 29, assolve al principio di previa imputazione *ex* articolo 109, comma 4, del TUIR.

Ciò posto, occorre evidenziare che la disciplina relativa al trattamento fiscale degli errori contabili è stata modificata dall'articolo 4 del d.lgs. n. 192 del 2025 e che l'articolo 7, comma 2, di tale decreto legislativo dispone l'applicazione della nuova disciplina *"alle correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025"*.

Nel caso di specie, con la documentazione integrativa, l'Istante ha dichiarato che l'Errore commesso nel 2024 è stato rilevato nel bilancio successivo a quello dell'esercizio (*i.e.*, l'esercizio 2025).

Ai fini IRES, l'articolo 4, comma 1, del d.lgs. n. 192 del 2025 è intervenuto sull'articolo 83 del TUIR prevedendo, alla lettera a), la soppressione del quarto e del quinto periodo del comma 1, e inserendo, alla lettera b), il comma 1-ter secondo il quale *"[p]er i soggetti che sottopongono obbligatoriamente il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti, la correzione di errori contabili, diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti, assume rilievo, in deroga a quanto disposto nei commi 1 e 1-bis, se effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo e, comunque, entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza"*.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al citato d.lgs. n. 192 del 2025 (di seguito, "Relazione illustrativa"), la disciplina introdotta dall'articolo 8 del d.l. n. 73 del 2022 mira a semplificare gli adempimenti degli operatori che pongono in essere la procedura di correzione di errori contabili in applicazione di corrette regole di bilancio evitando l'onere di presentare un'apposita dichiarazione integrativa (IRES - IRAP) relativa al periodo in cui il componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzato.

Tuttavia, *"per evidenti esigenze di cautela e tenuto conto del fatto che [...] il riconoscimento fiscale dell'errore contabile non determina effetti sanzionatori"*, si è reso necessario apportare delle modifiche a tale disciplina, con l'obiettivo di *"circoscrivere l'ambito applicativo riducendo le possibili aree di incertezza connesse all'individuazione delle tipologie di correzioni"* (così pag. 6 della Relazione illustrativa).

La stessa Relazione illustrativa, poi, ha chiarito che la *ratio* della norma è stata quella di delimitare l'ambito oggettivo di applicazione della rilevanza delle poste correttive degli errori contabili, chiarendo che sono esclusi tutti gli errori contabili qualificati come *rilevanti* ai sensi dell'OIC 29, per i quali "*resta ferma la necessità di presentare - sussistendone tutti i relativi requisiti e nei termini disciplinati - le relative dichiarazioni integrative*" (così pag. 7).

La modifica normativa, quindi, consente di dare rilevanza fiscale alla correzione dei soli errori contabili qualificati come *non rilevanti* in applicazione di corretti principi contabili, nell'esercizio in cui avviene la correzione stessa, in luogo della presentazione della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8bis dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Inoltre, la Relazione illustrativa chiarisce che "[c]on le modifiche introdotte nei commi 2 e 3 dell'articolo 4, si prevede che la nuova - e più restrittiva - disciplina della correzione dell'errore assuma rilievo anche ai fini IRAP individuando, tuttavia, un ulteriore e specifico caso di esclusione", precisando, poi, che l'*ulteriore e specifico caso di esclusione* risiede nell'ipotesi in cui, nel periodo d'imposta in cui gli elementi reddituali oggetto di errore contabile avrebbero dovuto essere correttamente rilevati, si è registrato un valore della produzione netto di segno opposto rispetto a quello determinato nel periodo di rilevazione della correzione (*cf.* pag. 10 della Relazione illustrativa).

Anche ai fini IRAP, il d.lgs. n. 192 del 2025, all'articolo 4, comma 2, ha abrogato il comma 1-bis dell'articolo 8 della d.l. n. 73 del 2022, superando così il previgente regime di rilevanza della correzione degli errori contabili previsto per il tributo regionale. Al contempo, il citato d.lgs. n. 192 ha previsto un nuovo regime per la correzione degli

errori contabili analogo a quello relativo all'IRES. Infatti, l'articolo 4, comma 3, del d.lgs. n. 192 del 2025 ha introdotto all'articolo 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 il comma 5-bis in base al quale "[p]er i soggetti che sottopongono obbligatoriamente il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti, la correzione di errori contabili, diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti, assume rilievo, in deroga a quanto disposto nei commi 1, 2, 3, 4 e 5, se effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo e, comunque, entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza. Il primo periodo opera, in relazione alle suddette correzioni di errori contabili, soltanto se sia il valore della produzione netta relativo al periodo d'imposta in cui è effettuata la correzione sia quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali avrebbero dovuto essere correttamente rilevati non è negativo, anche non tenendo conto dei predetti elementi". Tale regime è stato esteso anche ai soggetti di cui agli articoli 6 e 7 del d.lgs. n. 446 del 1997 (cfr. il comma 5-bis dell'articolo 6 e il comma 4-bis dell'articolo 7).

Alla luce delle modifiche introdotte dagli articoli 4 e 7 del d.lgs. n. 192 del 2025, con riferimento al caso di specie, si ritiene che non sussistano le condizioni richieste per attribuire rilevanza sul piano fiscale (sia ai fini IRES che ai fini IRAP) alla correzione nel bilancio 2025 dell'errore di imputazione per competenza del Componente negativo di reddito (costi di produzione per servizi) non rilevato nell'esercizio 2024 poiché l'Errore oggetto di correzione viene espressamente qualificato dallo stesso Istante come "*rilevante*" sulla base dell'OIC 29.

Di conseguenza, considerato che l'Errore è stato commesso dall'Incorporata per un periodo (2024) antecedente a quello in cui ha avuto effetti contabili e fiscali la Fusione, l'Istante potrà procedere alla correzione dell'Errore tramite la presentazione, in nome e per conto dell'Incorporata, di una dichiarazione modello Redditi SC 2025 integrativa a favore relativa al periodo d'imposta in cui l'Errore è stato commesso (2024), in applicazione dell'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera a), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 (coerentemente con quanto previsto dalla circolare n. 31/E del 24 settembre 2013), entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento.

L'eventuale eccedenza d'imposta versata nel 2024 potrà essere utilizzata nella dichiarazione Redditi SC 2026 riferibile al periodo d'imposta 2025. Su quest'ultimo punto è intervenuta anche la Relazione illustrativa, la quale ha chiarito che è stata ripristinata *"la possibilità di utilizzare immediatamente in compensazione i crediti che nascono dalle dichiarazioni integrative a favore del contribuente, originate da errori contabili, garantendo coerenza con l'impostazione indicata dalla prassi dell'amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 31/E del 2013 dell'Agenzia delle entrate) come indicato nella relazione tecnica alle disposizioni contenute nel decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, legge 1° dicembre 2016, n. 225"* (così a pag. 11).

L'articolo 5 della citata legge n. 225 del 2016, infatti, ha modificato l'articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, prevedendo che *"[l]'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma*

8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito".

Anche ai fini IRAP, l'Istante potrà *mutatis mutandis* imputare al 2024 il componente negativo erroneamente (ed originariamente) non dedotto attraverso la dichiarazione modello IRAP 2025, periodo d'imposta 2024, integrativa in nome e per conto dell'IIncorporata, da presentare entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento.

L'eventuale eccedenza d'imposta versata nel 2024 potrà essere utilizzata nella dichiarazione IRAP 2026 riferibile al periodo d'imposta 2025, coerentemente con quanto sopra affermato ai fini IRES.

Da ultimo, qualora l'infedeltà della dichiarazione presentata ai fini IRES e IRAP sia esclusivamente conseguenza dell'errore contabile rappresentato (che - come sopra detto - non rientra nell'ambito di applicazione delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 192 del 2025 visto che si è in presenza di un errore *rilevante* nell'imputazione temporale di elementi negativi di reddito), va ricordato che, "[s]olo la presentazione di una dichiarazione integrativa interamente a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna sanzione" (così la risoluzione n. 82/E del 24 dicembre 2020, ripresa dalle successive risposte a interpello, tra cui, ad esempio, le nn. 518 e 469, pubblicate rispettivamente il 18/10/2022 ed il 28/11/2023). Sarà altrimenti applicabile la sanzione di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Resta inteso, come indicato nella citata risoluzione n. 82/E del 2020, che qualora la dichiarazione integrativa sia presentata per correggere errori od omissioni sia a favore che a sfavore del contribuente ed il risultato finale della stessa sia comunque rappresentato da un maggior credito, in applicazione dell'articolo 8 del d.lgs. n. 471 del 1997 è, invece, dovuta la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro.

È fatta salva l'applicazione delle riduzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 al ricorrere dei relativi presupposti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)