
Correzione degli errori contabili valida anche ai fini fiscali

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 26 Ottobre 2013

l'articolo illustra il trattamento tributario da applicare nell'ipotesi in cui il contribuente proceda alla correzione di errori derivanti dalla mancata imputazione di costi o ricavi nel corretto esercizio di competenza

Quale trattamento tributario applicare nell'ipotesi in cui il contribuente proceda alla correzione di errori derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi o positivi nel corretto esercizio di competenza, con relativo effetto sul conto economico, nell'area straordinaria?

A tale problematica pone rimedio l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 31/E del 24 settembre 2013.

In particolare, è stato precisato, riguardo l'ipotesi di rettifica per violazione del principio di competenza, che al contribuente deve essere riconosciuto il diritto a recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta mediante gli strumenti, e nei termini, che il sistema fiscale gli mette a disposizione.

Per cui nel caso di correzione della mancata imputazione di un componente positivo o negativo di reddito nell'esercizio di competenza, nel periodo d'imposta della rettifica dovrà essere operata, in sede di dichiarazione dei redditi, una variazione, rispettivamente, in diminuzione od aumento, al fine di sterilizzare il provento o l'onere transitato a Conto economico.

L'Agenzia delle Entrate ha, poi, precisato le modalità mediante le quali può essere recuperata, con riguardo ai componenti negativi, la deduzione nel periodo d'imposta di competenza, differenziate a seconda che l'annualità oggetto di rettifica sia ancora o meno emendabile (art. 2, comma 8-bis del DPR 322/1998).

In caso affermativo, il contribuente deve presentare la dichiarazione integrativa "a favore", per correggere l'annualità in cui si è verificata l'omessa imputazione, anche qualora ciò determini l'emersione di una perdita fiscale: l'eccedenza d'imposta versata nell'anno dell'errore può essere utilizzata nella dichiarazione dell'esercizio della correzione.

Qualora il periodo d'imposta non sia più emendabile, il contribuente può rimediare mediante una particolare dichiarazione integrativa.

A tale fine, deve riliquidare autonomamente quella relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le successive, fino all'annualità emendabile ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis del DPR 322/1998.

Ciò potrebbe comportare che, a seguito dei controlli automatizzati, gli importi dell'integrativa non risultino coerenti con la dichiarazione del precedente periodo d'imposta, comportando l'emissione di una comunicazione di irregolarità poi annullabile, previa esibizione, a cura del contribuente, della relativa documentazione comprovante la rideterminazione operata. Dunque, a seconda dei casi la dichiarazione integrativa potrà essere "a favore" o "a sfavore".

Queste le linee guida contenute nel documento di prassi diramato dalle Entrate.

Nella prima parte vengono esposti alcuni concetti essenziali, quali:

- L'inderogabilità del principio di competenza (il contribuente non deve essere l'arbitro dell'imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi);
- la qualificazione degli errori contabili oggetto della disciplina;
- la possibilità di correggere, dal punto di vista civilistico, gli errori contabili negli esercizi successivi a quello di competenza, nella parte straordinaria del conto economico (voce E20 o E21) o, per gli IAS/IFRS adopter, nello stato patrimoniale;
- l'esigenza, dal punto di vista fiscale, di evitare uno spostamento del momento impositivo e di garantire il rispetto del divieto di doppia imposizione sul medesimo componente reddituale nonché la corretta determinazione del reddito riferibile al singolo periodo di imposta.

La correzione dell'errore contabile non può avere un immediato rilievo fiscale, poiché le anomalie (il costo non dedotto o il ricavo non tassato) devono rilevare nel periodo di corretta competenza fiscale e non quando vengono contabilizzate in bilancio.

Comunque, al contribuente viene riconosciuto il diritto a recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta ovvero vale la possibilità di procedere a tassare il componente positivo non contabilizzato nel periodo corretto.

Ecco come è possibile rimediare a ciò. La circolare illustra i seguenti casi.

Riconoscimento di costi non contabilizzati nel corretto esercizio

Il contribuente non ha imputato il costo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo di imposta successivo, ha contabilizzato nel conto economico un componente negativo.

In sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta in cui registra la correzione dell'errore, dovrà essere operata una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato nel conto economico.

Per recuperare la mancata deduzione fiscale, dovrà essere presentata, se l'annualità oggetto di errore è ancora emendabile ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del DPR 322/1998, una dichiarazione integrativa a favore per correggere l'annualità in cui c'è stata l'omessa imputazione.

Una vera e propria apertura da parte dell'Agenzia è data dalla possibilità che viene data di recuperare la mancata deduzione del costo anche per annualità non più emendabili con l'integrativa a favore: In questo caso bisogna ricostruire il risultato delle annualità interessate dall'inesattezza (nel limite dei soli periodi di

imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione ex art. 43 del DPR 600/1973), riliquidando autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e le successive. Per la prima annualità emendabile, si dovrà poi presentare un'apposita dichiarazione integrativa nella quale devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni effettuate. A seguito dei controlli automatizzati, emergeranno per la dichiarazione integrativa degli importi non coerenti con la dichiarazione del periodo di imposta precedente: l'Agenzia emetterà una comunicazione di irregolarità, che potrà essere annullata a seguito esibizione, da parte del contribuente, della documentazione comprovante la rideterminazione operata.

Tassazione di ricavi non contabilizzati nel corretto esercizio

Il contribuente non ha imputato il componente positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo di imposta successivo, ha contabilizzato in conto economico un componente positivo.

In sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta in cui registra la correzione dell'errore, dovrà essere operata una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato nel conto economico. Prima però deve presentare una dichiarazione integrativa a sfavore ai sensi dell'art. 2, comma 8, del DPR 322/1998 e provvedere al versamento della maggiore imposta.

Se l'annualità in cui il componente positivo è stato omesso produce effetti anche sulle annualità successive, è necessario ricostruire anche queste ultime.

Riconoscimento di costi e tassazione di ricavi non contabilizzati nel corretto esercizio

Il contribuente ha corretto contemporaneamente errori contabili derivanti dalla mancata imputazione nel corretto esercizio di competenza sia di componenti negativi sia di componenti positivi (la correzione può essere riferita alla medesima pregressa annualità o ad annualità diverse).

Se gli errori sono stati commessi nella stessa annualità, si dovrà in primo luogo verificare se il risultato sia o meno complessivamente a favore del contribuente:

- Se favorevole (componenti positivi inferiori ai componenti negativi) dovrà essere presentata una dichiarazione integrativa a favore;
- se sfavorevole (componenti positivi superiori ai componenti negativi) dovrà essere presentata una dichiarazione integrativa a sfavore.

Ecco di seguito un riepilogo delle regole da seguire:

	Data della rettifica	Soluzione
Tipo di rettifica		

A favore della società	Non oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo	<p>Ad es. con costo di competenza del 2012 indicato nel bilancio 2013:</p> <p>La società presenta una dichiarazione integrativa a favore (di Unico 2013) entro il termine di presentazione di Unico 2014 (fermo restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nell'esercizio 2013);</p> <ul style="list-style-type: none"> - non si applicano sanzioni; - il credito risultante può essere utilizzato in compensazione nel Modello Unico 2014.
	Dopo (ma comunque non oltre i termini di decadenza dell'azione di accertamento)	<p>Ad es. con costo di competenza del 2010 indicato nel bilancio 2013:</p> <p>La società riliquida autonomamente la dichiarazione relativa al 2010 (e, eventualmente, anche quelle successive) imputandovi il costo che avrebbe dovuto essere indicato in origine.</p> <p>Dalla dichiarazione relativa al 2010 (e, eventualmente, anche dalle successive) deriva un'eccedenza di IRES versata che va riportata nella dichiarazione integrativa a favore di Unico 2013 (c.d. dichiarazione integrativa di sintesi dei risultati) entro il termine di presentazione di Unico 2014.</p> <p>Il credito che ne emerge può essere utilizzato in compensazione in Unico 2014.</p> <p>Dai controlli automatizzati emergerà un risultato incoerente con quello della dichiarazione originaria, da cui l'emissione della comunicazione di irregolarità, per la quale l'impresa, al suo ricevimento, dovrà esibire le modalità di rideterminazione dell'IRES emergenti dalla dichiarazione integrativa di sintesi. Esaminata la documentazione, l'Agenzia delle entrate se la ritiene corretta, annulla la comunicazione.</p>

Tipo di rettifica	Data della rettifica	Soluzione
A sfavore della società	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo	Ad es. con ricavo di competenza del 2012 indicato nel bilancio 2013: La società presenta una dichiarazione integrativa a sfavore (di Unico 2013) entro il termine di presentazione di Unico 2014 e versa la maggiore IRES dovuta. Si applicano sanzioni ridotte secondo le misure e le modalità previste per il ravvedimento, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni ecc.
	Dopo (ma comunque non oltre i termini di decadenza dell'azione di accertamento, generalmente)	Ad es. con ricavo di competenza del 2010 indicato nel bilancio 2013: La società presenta una dichiarazione integrativa a sfavore (di Unico 2011) e versa la maggiore IRES dovuta. Si applicano sanzioni in misura intera. La rettifica, può essere valutata in senso favorevole alla società ai fini della determinazione della sanzione ordinaria. Se l'annualità in cui il ricavo è stato omesso produce effetti anche con riferimento alle annualità successive (es. riduzione della perdita riportabile, senza effetti sul versamento dell'IRES dovuta), è necessario ricostruire tutte le annualità d'imposta successive a quella per cui è stata presentata dichiarazione rettificativa.

Effetti sui termini per l'attività di controllo:

L'Amministrazione finanziaria deve esperire l'eventuale azione accertativa entro e non oltre il termine stabilito dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, il quale dispone che: "Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione".

Secondo l'Agenzia delle entrate, in caso di presentazione di dichiarazione integrativa al fine di correggere le ricadute sul versante fiscale di un determinato errore contabile, il termine quadriennale (art. 43 del D.P.R.

600/1973) va calcolato a partire dall'anno di presentazione della stessa integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione.

Vincenzo D'Andò

26 ottobre 2013