

Il recupero fiscale degli errori contabili

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 23 Ottobre 2013

il reddito d'impresa viene calcolato secondo il principio di competenza economica: cosa avviene quando il contribuente sbaglia ad imputare i costi per competenza? Può, e come, il contribuente correggere le dichiarazioni errate e riportare i costi negli anni di effettiva competenza?

L'art. 109, c. 1, del TUIR, disciplina il principio della competenza temporale, che presiede la determinazione del reddito d'impresa, secondo cui i costi e ricavi proporzionali al tempo, devono confluire nel bilancio dell'esercizio in cui è compreso il loro periodo di riferimento, indipendentemente dalla data della loro valorizzazione, al fine di evitare spostamenti di elementi reddituali da un periodo ad un altro, a discrezione del contribuente.

Alla luce di questo principio, esaminiamo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.31/E del 24 settembre 2013.

IL RECUPERO DEGLI ERRORI CONTABILI

In presenza di un corretto trattamento contabile degli errori di qualsiasi tipologia, purché aventi riflesso su componenti negativi e positivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile, la circolare n. 31/2013 rileva la necessità di valutare se, in linea di principio, sia consentito al contribuente il recupero del componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale è stato commesso l'errore ovvero la possibilità di assoggettare a tassazione il componente positivo, anch'esso non rilevato, nel periodo d'imposta corretto.

Come è noto, con circolare n. 23/E del 4 maggio 2010 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la deduzione, nel periodo di imposta di effettiva competenza, di costi oggetto di recupero per mancato rispetto del principio di competenza: *“il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo*

a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica. Da tale data, infatti, si deve ritenere affermato irrevocabilmente anche il diritto del contribuente a dedurre nel periodo di imposta di effettiva competenza il componente negativo" (l'istanza di rimborso della maggiore imposta versata può essere presentata, ai sensi dell'art. 21, c. 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, entro due anni dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica).

La posizione dell'Amministrazione finanziaria si fa forte di una serie di principi affermati dalla Corte di Cassazione, per la quale è ormai principio consolidato che il contribuente non possa essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito, stanti i principi contenuti nell'art. 109 del T.U.I.R. (cass. n. 10981/2009; cass. n. 7912 del 9 giugno 2000; cass. n. 6331/2008).

Successivamente, con la circolare n. 29/E del 27 giugno 2011 le Entrate hanno affermato che *"il diritto al rimborso di cui trattasi consegue a tutte le ipotesi in cui il rilievo divenga definitivo, e quindi anche nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale"*.

Da ultimo, con la circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, punto 1.4, l'Amministrazione finanziaria estende i principi contenuti nella citata circolare n. 23/E del 2010 *"anche alla ipotesi di non corretta imputazione temporale di componenti positivi, ripresi a tassazione dall'ufficio accertatore in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui gli stessi componenti hanno già concorso alla determinazione del reddito. Ciò in quanto anche in tale ipotesi si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato"*.

La circolare appena emanata, n. 31/2013, ritiene che i principi prima sintetizzati, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verificchino fenomeni di doppia imposizione, trovino applicazione non solo nell'ipotesi di rettifica da parte degli organi di controllo, ma anche nel caso in cui il contribuente abbia autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.

Si tratta, in particolare, dell'ipotesi in cui il contribuente:

a) non ha imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato, al conto economico o nello stato patrimoniale, un componente negativo per dare evidenza all'errore;

b) non ha imputato il componente positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato, al conto economico o nello stato patrimoniale, un componente positivo per dare evidenza all'errore.

Nell'ipotesi indicata alla lettera a, il contribuente dovrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico ovvero astenersi dall'operare una variazione in diminuzione per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

Nell'ipotesi indicata alla lettera b, il contribuente (previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta) potrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico ovvero astenersi dall'operare variazioni in aumento per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

Modalità di riconoscimento dei componenti negativi emersi a seguito della correzione di errori

Il contribuente che non ha imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, ha contabilizzato (al conto economico o nello stato patrimoniale) un componente negativo per dare evidenza all'errore potrà procedere come di seguito indicato, distinguendo a seconda che l'annualità oggetto di errore sia o meno ancora emendabile.

Laddove l'annualità sia ancora emendabile ai sensi dell'art. 2, c. 8-bis, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, il contribuente è tenuto a presentare dichiarazione integrativa per correggere l'annualità in cui v'è stata l'omessa imputazione.

Qualora l'annualità oggetto di errore non sia più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore, al contribuente deve essere comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza all'elemento di costo non dedotto, poiché lo stesso, nell'anno di competenza ed eventualmente in quelli successivi, ha determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

La predetta possibilità deve intendersi limitata ai soli periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della richiamata dichiarazione.

Per avvalersi di tale facoltà, il contribuente è tenuto a “ricostruire” tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore risalendo fino all'ultima annualità d'imposta dichiarata. In altri termini, il contribuente provvede a riliquidare autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive, fino all'annualità emendabile ai sensi del citato art. 2, c. 8-bis.

Per tale ultima annualità, il contribuente presenta apposita dichiarazione integrativa agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, in cui devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni dallo stesso autonomamente effettuate, sicché tale dichiarazione integrativa rappresenta il momento in cui gli esiti di tale attività di autoliquidazione da parte del contribuente vengono resi noti all'Amministrazione Finanziaria.

Tale riliquidazione produrrà, in via naturale, effetti oltre che con riferimento alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito anche con riferimento a tutte le componenti sintetizzate in dichiarazione che dalla stessa derivano o sulla stessa si commisurano.

Modalità di assoggettamento a tassazione del componente positivo

Il contribuente che rilevi errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi è tenuto (prima di procedere alla sterilizzazione del componente positivo rilevato in bilancio) a presentare dichiarazione integrativa a sfavore, ai sensi dell'art. 2, c. 8, D.P.R. n. 322 del 1998, entro i termini ordinari per

l'accertamento.

Qualora lo stesso provveda a presentare tale dichiarazione entro i termini previsti dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, potrà avvalersi della riduzione delle sanzioni applicabili alla fattispecie concreta, secondo le misure e le modalità previste per il ravvedimento operoso e, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi ispezioni verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Qualora l'annualità in cui il componente positivo è stato omesso produca effetti anche con riferimento alle annualità successive, è necessario ricostruire tutte le annualità d'imposta successive a quella per cui è stata presentata dichiarazione rettificativa ai sensi del comma 2 che siano interessate dall'errore.

Omessa imputazione di un componente negativo e omessa rilevazione di un componente positivo

Con riferimento all'ipotesi in cui, nel rispetto delle indicazioni contenute nei principi contabili, si assiste alla contemporanea correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione nel corretto esercizio di competenza sia di componenti negativi che positivi, la circolare n. 31/2013 precisa che tale correzione può avere ad oggetto la medesima annualità ovvero annualità diverse.

Con riferimento alla prima ipotesi, è necessario distinguere a seconda che, a seguito della correzione di errori relativi allo stesso anno, il risultato sia o meno complessivamente a favore del contribuente. Per dare evidenza a tale ricostruzione sarà necessario seguire i seguenti passi.

- In caso di esito favorevole al contribuente (componenti positivi inferiori ai componenti negativi), presentare una dichiarazione integrativa a favore qualora i termini di cui al citato art. 2, c. 8-bis siano ancora pendenti. Qualora l'annualità oggetto di errore non sia più emendabile, al fine di riconoscere al contribuente la possibilità di dare evidenza all'elemento di costo non dedotto e di ricavo non tassato, nei limiti di quanto sopra argomentato, sarà necessario riliquidare autonomamente la relativa dichiarazione e, nell'ordine, le dichiarazioni presentate per le annualità successive, fino a quella emendabile ai sensi del citato art. 2, c. 8-bis, per la quale il contribuente è tenuto a presentare apposita dichiarazione integrativa

agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

- In caso di esito sfavorevole al contribuente (componenti positivi superiori ai componenti negativi), è necessario presentare dichiarazione integrativa a sfavore.

Nell'ipotesi di correzione di errori contabili derivanti dall'omessa imputazione sia di componenti negativi che di componenti positivi nel corretto esercizio di competenza quando questo sia riferibile ad annualità diverse, è necessaria l'applicazione sia dei principi espressi per l'ipotesi di omessa imputazione di componenti negativi che per quelli per l'ipotesi di omessa imputazione di componenti positivi.

Omessa imputazione di un componente negativo e deduzione del componente rilevato quale correzione dell'errore

Per quanto concerne il caso in cui il contribuente non abbia imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato (al conto economico o nello stato patrimoniale) un componente negativo per dare evidenza all'errore e lo abbia dedotto, il contribuente sarà tenuto, in via preventiva rispetto al recupero del componente originario (secondo le modalità di seguito rappresentate), ad eliminare gli effetti dell'erronea imputazione, presentando dichiarazione integrativa a sfavore, e provvedendo al versamento delle maggiori imposte eventualmente dovute per l'anno.

A tale fine, potrà avvalersi della riduzione delle sanzioni secondo le misure e modalità previste per il ravvedimento operoso dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, se la predetta dichiarazione sia stata presentata entro i termini previsti dal medesimo articolo 13.

Gli effetti sulla determinazione del valore della produzione netta

Le modalità di determinazione della base imponibile dell'IRAP prevedono che *“i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione,*

imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa".

Resta fermo quanto affermato nella circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 per cui le componenti reddituali positive restano imponibili con riferimento all'esercizio di competenza e, di conseguenza, il loro mancato concorso alla formazione della base imponibile, a seguito delle rettifiche operate dall'ufficio accertatore, resta sanzionabile con riferimento al periodo d'imposta in cui l'operazione doveva essere correttamente contabilizzata. Diversamente, si applicano i chiarimenti forniti nel documento di prassi in rassegna, nell'ipotesi in cui, nel rispetto dei corretti principi contabili, i contribuenti procedano alla correzione di errori contabili.

23 ottobre 2013

Roberta De Marchi