

Principio di Competenza: rimedi per costi e ricavi erroneamente contabilizzati

di Cinzia Bondi

Con la circolare 31/E (“*Correzione degli errori in bilancio: effetti sull’imputazione temporale dei componenti dei redditi d’impresa*”) del 24 settembre scorso, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che sussiste la possibilità per il contribuente di recuperare un componente negativo di reddito non contabilizzato nell’anno d’imposta di competenza e/o di assoggettare a tassazione un componente positivo anch’esso non rilevato nell’anno d’imposta corretto. Ciò in quanto sia il sistema contabile nazionale sia i principi contabili internazionali consentono di correggere gli errori derivanti dalla mancata imputazione sia di componenti negativi che positivi, rispettivamente attraverso la rilevazione (nel bilancio dell’anno in cui si riscontra l’errore, nel conto economico ovvero nello stato patrimoniale) di una posta positiva o negativa.

La possibilità di rettificare il dato fiscale, incoraggiata dalla prassi e dalla giurisprudenza formatasi in materia, rispetta il principio di competenza e dà attuazione al principio del divieto di doppia imposizione e al principio di capacità contributiva, avendo come effetto la corretta determinazione (in *melius* o in *pejus*) del reddito imputabile al soggetto d’imposta.

Il principio di competenza è espresso nell’art. 2423-bis c.c. che prevede che nella redazione del bilancio “si debba tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell’esercizio a prescindere dalla data dell’incasso o del pagamento.

In ambito fiscale l’art. 109, c. 1, TUIR ribadisce che spese e altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza.

Spiega la circolare che il principio di competenza ha carattere di inderogabilità non potendosi ammettere che il contribuente imputi arbitrariamente ad un periodo di imposta piuttosto che ad un altro gli elementi di reddito siano essi positivi che negativi.

Il pensiero della Corte di Cassazione, espresso in un orientamento da tempo consolidato, afferma l'inderogabilità del principio di competenza e ammette il diritto del contribuente di recuperare la maggiore imposta indebitamente versata, per essere incorso in un errore d'imputazione, con gli strumenti e nei termini stabiliti dal sistema fiscale vigente.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate (C.M. 23/2010, C.M. 31/2012 e C.M. 35/2012) conferma l'indirizzo della Corte di Cassazione, ammettendo il diritto alla restituzione della maggiore imposta versata nell'anno in cui, per errore, un costo non sia stato imputato, anche in sede di accertamento con adesione o nel caso in cui l'ufficio – in sede di accertamento – riprenda a tassazione componenti positivi erroneamente imputati ad un determinato periodo d'imposta: in tutti questi casi, infatti, si configura un'ipotesi di violazione del divieto di doppia imposizione.

Errori contabili sanabili.

La Circolare sottolinea che, per quanto riguarda i soggetti che adottano i principi contabili domestici, gli errori contabili:

- *“consistono nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile;*

...

- *possono verificarsi a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile”.*

Pertanto, illustra il trattamento fiscale da applicare quando il contribuente procede alla correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione, nel corretto periodo di competenza, di un elemento reddituale negativo, ovvero, positivo, contabilizzando, nel conto economico (nell'ipotesi di contribuente che applica i principi contabili nazionali), in un periodo d'imposta successivo, un componente negativo o positivo per dare evidenza all'errore.

In generale, il contribuente, per neutralizzare il componente valorizzato nel conto economico, nel caso di:

- **omessa imputazione di un componente negativo**, deve operare una variazione in aumento o astenersi dal contabilizzare una variazione in diminuzione nella dichiarazione in cui corregge l'errore;
- **omessa imputazione di un componente positivo**, deve operare una variazione in diminuzione, o astenersi dal contabilizzare una variazione in aumento nella dichiarazione in cui corregge l'errore.

Condizioni per la correzione degli errori contabili sono:

- che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati;
- che siano rispettati i termini di decadenza per la correzione della dichiarazione, da parte del contribuente, a proprio favore o sfavore (d.p.r. 322/1998);
- che siano rispettati i termini di decadenza entro i quali l'amministrazione finanziaria può esercitare propri poteri di accertamento (art. 43 d.p.r. 600/1973).

In sintesi, nell'ipotesi di un errore nella contabilizzazione di un costo o di un ricavo, il componente reddituale non può assumere rilevanza fiscale nell'anno in cui viene inserito in bilancio a rettifica dell'errore stesso in quanto deve rilevare nel periodo di corretta competenza fiscale.

Le correzioni, in sostanza, sono effettuate tramite la presentazione di dichiarazioni integrative a favore o a sfavore, a seconda dei casi, come riportato nella tabella che segue, valida anche nell'ipotesi (anch'essa trattata nel documento di prassi) di costi e ricavi non contabilizzati nella stessa annualità o in annualità diverse e sia che si tratti di annualità chiuse in attivo che in perdita.

ERRORE CONTABILE	IPOTESI	MODALITA' DI CORREZIONE	NORMA
OMESSA IMPUTAZIONE ELEMENTO NEGATIVO	ANNUALITÀ EMENDABILE	Presentazione dichiarazione integrativa “A FAVORE” (entro il termine per la presentazione della D.U. riguardante l’anno d’imposta successivo)	Art. 2, comma 8-bis, d.p.r 322/1998
	ANNUALITÀ NON EMENDABILE	Presentazione dichiarazione integrativa del’ultima presentata (previa ricostruzione dell’ annualità in cui si è commesso l’errore fino a quella in cui l’errore è stato rilevato)	Art. 2, comma 8-bis, d.p.r. 322/1998 (coordinamento con d.p.r. 600/1973)
ERRORE CONTABILE	IPOTESI	MODALITA' DI CORREZIONE	NORMA
OMESSA IMPUTAZIONE ELEMENTO POSITIVO	EFFETTI SU UNA SOLA ANNUALITÀ	Presentazione dichiarazione integrativa “A SFAVORE” Sanzioni - art.1, D.lgs.471/1997	Art. 2, comma 8, d.p.r 322/1998 (coordinamento con d.p.r. 600/1973)
	EFFETTI SU PIU' ANNUALITÀ	Presentazione di più dichiarazioni integrative “A SFAVORE” (quante sono le annualità precedenti a quella aperta)	Art. 2, comma 8, d.p.r 322/1998 (coordinamento con d.p.r. 600/1973)

6 dicembre 2013
Cinzia Bondì