

# Imposte dirette

## CORREZIONE di ERRORI CONTABILI

### CHIARIMENTI della C.M. 31/E/2013

di Emanuele Rossi

#### QUADRO NORMATIVO

Ai sensi dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5209], le imprese sono tenute alla determinazione del reddito secondo il principio di competenza il quale, come affermato più volte dalla Corte di Cassazione, da ultimo con la Sentenza 24.1.2013, n. 1648, è inderogabile, non essendo consentito al contribuente di scegliere il periodo d'imposta in cui dedurre un costo ovvero tassare un determinato ricavo.

Sulla scia di questo orientamento giurisprudenziale l'Agenzia delle Entrate ha diffuso in passato,

con le CC.MM. 23/E, 31/E e 35/E/2012, le modalità da seguire per il recupero delle maggiori imposte versate in conseguenza di accertamenti ad oggetto la corretta imputazione a Conto economico di costi e ricavi.

Da ultimo la stessa Agenzia delle Entrate, con la C.M. 24.9.2013, n. 31/E, è intervenuta di nuovo sull'argomento, concedendo importanti aperture soprattutto in merito al recupero dei costi relativi ad annualità non più emendabili ai sensi dell'art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 [CFF ● 1668a].

**IMPUTAZIONE a BILANCIO degli ERRORI CONTABILI:** le violazioni del principio di competenza, da un punto di vista civilistico, rientrano nella più generale casistica degli errori contabili.

Circoscrivendo l'analisi ai Principi contabili nazionali, gli errori contabili che non devono essere confusi né con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili:

- consistono nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile (come ad esempio quello che tratta della competenza, ovvero l'Oic 11 – «Bilancio d'esercizio – finalità e postulati»), sempre che le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione siano disponibili al redattore di bilancio;
- possono verificarsi a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati per un corretto trattamento contabile.

La loro rilevazione deve essere effettuata imputando al Conto economico dell'esercizio in cui s'individua l'errore un componente di reddito a rettifica della voce patrimoniale che, a suo tempo, fu interessata dallo stesso.

Nello specifico i componenti di reddito relativi alla rilevazione degli errori contabili devono essere riclassificati alle voci E.20 e E.21 del Conto economico «Proventi ed oneri straordinari – componenti di reddito relativi a precedenti esercizi».

**IRRILEVANZA FISCALE dei COSTI e dei RICAVI NON di COMPETENZA:** ai sensi dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5209], sia i costi che i ricavi rilevano secondo il principio di competenza che, quasi sempre, in virtù del principio di derivazione del reddito, di cui all'art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5183], risulta in linea con le risultanze di bilancio.

Come più volte evidenziato dalla Corte di Cassazione,

(1) l'applicazione del principio di **competenza** non è lasciato alla **discrezionalità** dell'organo amministrativo ma deve avvenire mediante una puntuale applicazione della legge (punto 3 dell'art. 2423-bis, co. 1, c.c.) e dei **principi contabili** vigenti (nello specifico, il Principio contabile **Oic 11** precedentemente richiamato).

Tant'è che una sua **errata applicazione** comporta, ai sensi dell'art. 101, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5201], sia l'**indeducibilità** di eventuali **sopravvenienze passive** che, ai sensi dell'art. 88, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5188], il non assoggettamento a tassazione di eventuali **sopravvenienze attive**.

Sempre secondo la citata giurisprudenza, però, l'eventuale ripresa a **tassazione** operata dall'Ufficio, circa il **differimento** della **deduzione** di un **costo**, piuttosto che della **tassazione** di un determinato **ricavo**, non può comportare **duplicazioni impositive** in capo al contribuente, che deve essere messo nelle condizioni di poter recuperare quanto **versato** in più in conseguenza dell'**errore** commesso.

In passato l'Agenzia delle Entrate, sulla scorta di tali pronunciamenti, con la C.M. 4.5.2010, 23/E, è intervenuta sull'argomento, chiarendo quale fossero le giuste **modalità** da seguire ai fini del recupero delle **maggiori imposte versate** in conseguenza dell'**errata imputazione temporale dei costi**.

Nell'occasione l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come il punto di partenza per l'effettuazione del **recupero** dovesse essere il **passaggio in giudicato** della pretesa impositiva.

Solo a partire da tale **data**, che poteva essere quella del **passaggio in giudicato** della **sentenza sfavorevole** al **contribuente** piuttosto che quella della **definitività** dell'**avviso di accertamento** in conseguenza della sua **mancata impugnazione**, il contribuente poteva procedere al **recupero** delle **maggiori imposte versate**, mediante tre **soluzioni alternative**:

- la **presentazione** di una **dichiarazione integrativa a favore**, ex art. 8-bis, D.P.R. 322/1998 [CFF ● 1688a];
- la **presentazione** di un'**istanza di rimborso**, ex art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7238];
- la **presentazione** di un'**istanza di rimborso**, ex art. 21, co. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4672].

Sia che presentata ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 602/1973, che ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. 546/1992, l'**istanza di rimborso** comporta per l'Agenzia delle Entrate l'apertura di un **procedimento amministrativo**, il che vuol dire un impiego di personale e un aggravio

di costi per le casse dello Stato, visto che ove legittimo, il **rimborso** dà diritto al riconoscimento degli **interessi** conteggiati sull'**imposta** oggetto di **restituzione**.

Tale **procedimento** è parallelo a quello relativo all'**emissione** dell'**avviso di accertamento** per il **recupero** delle **maggiori imposte** conseguenti al **disconoscimento** dei **costi** tal che, con la C.M. 2.8.2012, n. 31/E, l'Agenzia delle Entrate tornò nuovamente sull'argomento, prevedendo che ove il **rimborso** dell'imposta richiesto dal contribuente fosse **legittimo**, ben poteva questi, in luogo della presentazione di una **separata istanza**, richiedere la **compensazione** del **credito** spettante direttamente in fase di **adesione** all'**avviso di accertamento** ricevuto.

In poche parole, fatto 100 il **credito** cui si ha diritto per il **rimborso** delle **maggiori imposte** pagate e 150 l'importo dovuto per le **maggiori imposte, sanzioni** ed **interessi** dovuti, definendo il tutto in fase di **adesione** il contribuente può pagare direttamente 50, senza quindi essere tenuto ad alcuna **anticipazione finanziaria**.

Come chiarito nella circolare, tale possibilità si poggia su di una **esplicita richiesta** in tal senso formulata dal contribuente, non operando quindi d'ufficio, e produce i suoi **effetti** a condizione e nel momento in cui si perfeziona la **definizione** del procedimento di **adesione** e, quindi, con il **versamento** dell'eventuale **imposta eccedente**, delle **sanzioni** e degli **interessi**, ai sensi dell'art. 9, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 [CFF ● 4781].

Logica conseguenza questa del fatto che, per quanto affermato in precedenza dalla giurisprudenza e dalla stessa Amministrazione finanziaria, il contribuente ha diritto alla **restituzione** di quanto versato in più solo dopo il **passaggio in giudicato** della pretesa erariale

Quanto sopra, per espressa previsione della C.M. 35/E/2012, risulta applicabile anche per il **recupero** delle maggiori imposte conseguenti ad una **non corretta imputazione dei ricavi**.

Come chiarito in precedenza, infatti, se il **ricavo** non di competenza ha concorso alla formazione del **reddito** del periodo  $n$ , un'eventuale **verifica** che attribuisse lo stesso al periodo  $n - 1$  o  $n + 1$  comporterebbe una potenziale **duplicazione impositiva** alla quale il contribuente può far fronte utilizzando una delle quattro metodologie **retro** evidenziate.

**NUOVA POSSIBILITÀ di RECUPERO dei COSTI NON di COMPETENZA:** punto di partenza è comunque sempre una **definitività** della **pretesa impositiva** avanzata dall'Ufficio.

(1) *Fra le altre, Cass. 24.1.2013, n. 1648 e 13.5.2009, n. 10981.*

Con la C.M. 31/E/2013, l'Agenzia delle Entrate è tornata nuovamente sull'argomento.

Scopo del documento è stato, questa volta, la diffusione delle **modalità** per il recupero delle **maggiori imposte** versate in conseguenza di **errori** riguardanti la corretta **imputazione** di **costi** e **ricavi**, in una fase però antecedente quella dei **controlli**.

Un'importante apertura c'è stata in particolare per il **recupero** dei **costi** attribuibili ad **annualità non più emendabili**.

Come noto l'art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998 [CFF 6627], prevede la possibilità di presentare una **dichiarazione integrativa «a favore»** non oltre il **termine** prescritto per la presentazione della **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta successivo.

L'Agenzia delle Entrate in passato si è mostrata sempre rigida a riguardo, tanto che, fino all'emanazione del documento in commento, la **deduzione** del **costo** poteva essere recuperata mediante presentazione dell'**integrativa «a favore»** in rarissimi casi, visto che l'**attività accertativa** inizia il più delle volte in prossimità, se non dopo lo spirare del **termine** di cui al citato co. 8-bis.

Nella C.M. 31/E/2013, l'Agenzia delle Entrate non solo evidenzia la possibilità di utilizzo dell'**integrativa «a favore»** prima dell'eventuale **recupero** operato dall'Ufficio ma indica un uso di tale istituto anche ai fini del **recupero** di **costi** connessi ad **annualità non più emendabili** ai sensi di legge.

In particolare, precisa l'Ufficio, qualora l'**annualità** oggetto di **errore** non sia più **emendabile**, al contribuente deve essere comunque lasciata la possibilità di **recupero** del **costo non dedotto**, seppure nei **limiti** del rispetto del **termine** stabilito per l'effettuazione dell'**accertamento** di cui all'art. 43, D.P.R. 600/1973 [CFF 6343].

Tale **recupero** deve avvenire mediante una **ricostruzione** di tutte le **annualità** d'imposta interessate dall'**errore**, risalendo fino all'ultima annualità dichiarata.

Partendo da quella in cui occorre imputare il **componente negativo di reddito**, occorre poi **riliquidare** tale **annualità** e le successive, fino ad arrivare all'**annualità ancora emendabile** ai sensi di legge, facendo confluire in quest'ultima le risultanze legate alle ricostruzioni effettuate.

La **dichiarazione integrativa** rappresenterà l'unico documento in grado di rendere nota al Fisco la **ricostruzione** effettuata dal contribuente.

Come è di facile intuizione, costituendo l'**integrativa** l'unico documento variato in mano all'Amministrazione finanziaria e non avendo le ricostruzioni ivi effettuate un puntuale **riscontro** con la dichiarazione del periodo

d'imposta precedente, il **controllo automatizzato** operato dall'Ufficio darà luogo all'**invio** di **comunicazioni di irregolarità**, per mezzo delle quali verrà disconosciuto il **riporto** del **credito** ivi evidenziato.

L'Agenzia delle Entrate nella C.M. 31/E/2013 spiega come sia proprio in sede di lavorazione del cd. **avviso bonario** che il contribuente dovrà esibire la **documentazione** idonea ad evidenziare le modalità di **rideterminazione** delle risultanze che emergono dalla **dichiarazione integrativa**.

Ancora, le **modalità** indicate dall'Agenzia delle Entrate rimangono valide anche nel caso in cui, in sede di **riliquidazione** dei periodi intermedi, in luogo di minori imponibili emergano delle perdite fiscali; l'unica **differenza** è che mentre nel primo caso l'eccedenza di **versamento** darà luogo al riporto di un **maggior credito**, nel secondo caso darà luogo al riporto di una **maggiore perdita fiscale**.

**C.M. 31/E/2013 – ESEMPIO:** si pensi al caso in cui nel 2012 un contribuente abbia rilevato l'**omessa imputazione** di un **costo di competenza** del 2009, per un importo pari a 50.

Ai sensi della C.M. 31/E/2013 ben potrà il contribuente, ferma restando la ripresa a tassazione del **componente** rilevato nel bilancio 2012, imputare nel 2009 tale componente, provvedendo altresì a **riliquidare** in **via autonoma** la dichiarazione dell'anno.

L'**eccedenza d'imposta** versata nel 2009, così come risultante dalla **riliquidazione** di tutte le **dichiarazioni intermedie**, dovrà poi essere riportata nella **prima dichiarazione integrativa utile**; a tale riguardo, se il contribuente ha fatto in tempo ad effettuare la **ricostruzione** degli **imponibili** entro lo scorso 30 settembre, ha potuto inserire le risultanze di detta ricostruzione all'interno dell'**integrativa** presentata per i redditi 2011, utilizzando il **maggior credito** direttamente all'interno di Unico 2013 – redditi 2012.

In caso contrario, cioè di **ricostruzione** avvenuta dopo il 30 settembre scorso, il contribuente dovrà inserire le **risultanze** ottenute all'interno dell'**integrativa a favore** da presentarsi in relazione ai redditi 2012, potendo utilizzare il **maggior credito** emerso nella dichiarazione Unico 2014 – redditi 2013.

Poiché il tutto deve avvenire, come è stato detto, nel rispetto dei **termini** ordinariamente previsti dall'art. 43, D.P.R. 600/1973 per l'esecuzione degli **accertamenti**, l'Agenzia delle Entrate precisa che, nel caso in cui, come nell'esempio esposto poco sopra, la **dichiarazione integrativa** sia effettuata modificando il Modello Unico 2013, potrà essere fatta valere l'esistenza di elementi di

**costi non dedotti** a partire:

- dal **2008**, se la **dichiarazione integrativa** è stata presentata nel **2013**;
- dal **2009**, se la **dichiarazione integrativa** sarà presentata nel **2014**.

Quindi se il contribuente non ha fatto in tempo ad eseguire la **ricostruzione** degli **imponibili** entro lo scorso 30 settembre, ma intende correggere **errori** relativi all'anno **2008**, deve comunque presentare l'**integrativa** relativa all'anno **2012** entro il **31.12.2013**.

**RECUPERO** delle **MAGGIORI IMPOSTE** legate a **COMPONENTI POSITIVI di REDDITO**: l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 31/E/2013, fornisce anche le modalità di **recupero** delle **maggiori imposte** legate alla **non corretta imputazione temporale** dei **ricavi**.

Anche i **ricavi**, al pari dei **costi**, in sede di **rettifica** possono essere oggetto di **disconoscimento** da parte dell'Ufficio, il che comporta i medesimi **rischi di doppia imposizione retro** evidenziati.

L'istituto di cui in tali casi il contribuente si può servire è costituito dalla **dichiarazione integrativa** cd. a **sfavore** di cui all'art. 2, co. 8, D.P.R. 322/1998. Tale norma prevede la possibilità per il contribuente di correggere **errori** od **omissioni** che abbiano comportato la dichiarazione di un **reddito inferiore** a quello **reale**, mediante la presentazione di una **nuova dichiarazione** non oltre i **termini** stabili dall'art. 43, D.P.R. 600/1973.

In tale eventualità un **fattore** molto **importante** che deve essere valutato dal contribuente è rappresentato dalle **sanzioni**; qualora la **dichiarazione integrativa a sfavore** fosse presentata entro i **termini** previsti dall'art. 13, D.Lgs. 472/1997 [CFF 9476], le **sanzioni** verrebbero versate in **misura ridotta** beneficiando dell'istituto del **ravvedimento operoso**.

In caso contrario, cioè di **correzione** dell'**errore** una volta trascorso il **termine** di cui sopra, la **sanzione** dovrebbe essere **pagata** infatti in **misura piena**. E sul punto si evidenzia come, ai sensi dell'art. 1, D.Lgs. 471/1997 [CFF 9452], in caso di indicazione in dichiarazione di un'**imposta inferiore** a quella dovuta o di un **credito superiore** a quello spettante, la **sanzione amministrativa** da applicarsi va dal 100 al 200 della maggiore imposta o della differenza del credito.

Riguardo le **modalità** da seguire per il **recupero** delle **maggiori imposte versate**, occorre fare un **distinguo** a seconda che la **corretta imputazione** del **ricavo** produca effetti nel solo periodo d'imposta di competenza, ovvero anche in quelli successivi, come avviene nei casi in cui lo «**spostamento**» del **ricavo** produca la **diminuzione di perdite fiscali riportabili**.

Mentre nel primo caso occorre procedere alla sola **riliquidazione** e versamento dell'imposta, unitamente alle relative **sanzioni**, nel secondo caso occorre presentare tante **dichiarazioni integrative a sfavore**, in cui si producono gli effetti dell'imputazione del componente positivo, quante sono le **annualità precedenti** a quella ancora **aperta**.

**C.M. 31/E/2013 – ESEMPIO**: si ipotizzi il caso in cui nel **2012** il contribuente abbia rilevato l'**omessa imputazione** di un **ricavo** pari a 50 di competenza del **2009**.

Si ipotizzi che per effetto della **riliquidazione** dell'anno **2009** diminuisca la **perdita fiscale riportabile**, passando da 180 a 130.

Si ipotizzi ancora che nel periodo d'imposta successivo, il **2010**, l'emersione della **minore perdita fiscale** porti ad una **rettifica del reddito** dichiarato, che passa da 230 a 280.

Il contribuente, in linea con quanto previsto all'interno della C.M. 31/E/2013, dovrà dare conto della **ricostruzione** degli **imponibili** effettuata, mediante la presentazione di una **dichiarazione integrativa a sfavore**, sia per l'anno **2009**, che per l'anno **2010**.

Relativamente a quest'ultimo anno provvedendo altresì a versare le **maggiori imposte** e **sanzioni** secondo quanto visto in precedenza.

Una volta eseguito detto **pagamento**, potrà operare la **sterilizzazione** del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

Nella circolare vengono poi trattati una serie di **casi particolari** cui si rimanda ad una lettura del documento per maggiori approfondimenti.

Valgono comunque anche in tali casi le regole generali **retro** evidenziate: in caso di **recupero** dei **costi**, ricostruzione degli imponibili con indicazione delle risultanze nella **prima dichiarazione integrativa a favore** utile.

In caso di **imputazione non corretta** dei **ricavi**: presentazione di **tante dichiarazioni integrative a sfavore** quante sono le **annualità precedenti** a quella ancora **aperta**.

In entrambi i casi, possibilità di **neutralizzare** l'**evidenza** dell'**errore contabile** in **bilancio** solo una volta presentate dette **dichiarazioni integrative** e pagato quanto dovuto.

Come indicato al paragrafo 7, della C.M. 31/E/2013, i **chiarimenti** resi rilevano anche ai fini **Irap**.

**EFFETTI** sui **TERMINI** per l'**ATTIVITÀ** di **CONTROLLO**: l'Agenzia delle Entrate infine pone evidenza sul fatto che la possibilità del contribuente di **recuperare** quanto **versato in più**, sia in ipotesi di **errata imputazione** di

un **costo** che di un **ricavo**, deve essere coniugata con l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di dover esprimere l'eventuale **azione accertativa** entro e non oltre il **termine** stabilito dall'art. 43, D.P.R. 600/1973, il quale dispone, come noto, 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*».

In merito a ciò, l'Ufficio precisa come, in caso di presentazione di **dichiarazione integrativa** al fine di correggere le ricadute sul versante fiscale di un determinato **errore contabile**, il **termine quadriennale** di cui al citato art. 43 debba essere calcolato a partire

dall'**anno di presentazione** della stessa **integrativa**, in relazione e nei limiti degli **elementi rigenerati** in tale **dichiarazione**.

Ad esempio, laddove si intenda far valere l'esistenza di un **costo non dedotto** nel 2008 presentando una **dichiarazione integrativa a favore** a Unico 2013 entro il prossimo 31.12.2013, gli Uffici potranno controllare la **legittimità** dei **nuovi elementi rigenerati** entro il prossimo 31.12.2013, fermo restando l'obbligo di eseguire i **controlli** sulle altre poste del 2008 entro e non oltre il 31.12.2013 (sempre che non vi siano **violazioni penalmente rilevanti**, laddove opera l'ordinario raddoppio dei termini previsto dalla legge).

#### ARTICOLI CORRELATI



**Correzione di errori in bilancio ed effetti fiscali: la Circolare delle Entrate 31/E/2013 (Matteo Pozzoli)**

*Guida alla contabilità & bilancio, n. 10/2013, pag. 22.*