

## CIRCOLARE N° 9 DEL 4.12.2013

Alla spettabile clientela – alla c.a. della Direzione

**OGGETTO: la correzione di errori contabili prevista dalla circolare n. 31/E del 2013**

### **1. La correzione degli errori contabili ed i nuovi termini di rettifica della dichiarazione “errata”**

La circolare n. 31/E del 2013 introduce un nuovo meccanismo di correzione di errori contabili tale da consentire al contribuente di recuperare la deducibilità di costi non imputati nel corretto esercizio di competenza. Sino ad ora, nel caso di rilevazione in bilancio di sopravvenienze passive indeducibili (costituite da costi, perdite ed oneri di competenza di esercizi precedenti), le uniche alternative per far valere il proprio diritto a vedersi riconosciuto il maggior versamento d'imposta effettuato nell'esercizio di competenza erano:

- presentare una dichiarazione integrativa a proprio favore relativamente all'esercizio precedente a quello nel cui bilancio viene data evidenza dell'errore contabile entro il termine di presentazione della dichiarazione “ordinaria” dei redditi. L'eccedenza d'imposta così rilevata formerà un credito compensabile già recepito nel modello Unico dei redditi dell'anno di registrazione della correzione dell'errore contabile;
- qualora in bilancio vengano iscritte sopravvenienze passive indeducibili riferite a costi di competenza di esercizi anteriori a quello immediatamente precedente, il solo rimedio era espresso dalla predisposizione di apposita istanza di rimborso (sempre che non fossero decorsi 48 mesi dal versamento del saldo).

Diversamente, nel caso di spontanea correzione di errori a proprio sfavore che comporti un maggior debito d'imposta o un minor credito, il tempo a disposizione è sempre stato più ampio. Esso, infatti, riproduce esattamente il termine entro il quale l'Amministrazione Finanziaria esercita il proprio potere di accertamento, ossia ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973: “...entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”.

Appare evidente l'asimmetria consolidatasi nella prassi tra i tempi a disposizione per effettuare una correzione a proprio favore (il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'esercizio successivo) e quelli per far sì che venga assoggettata a tassazione un componente positivo di reddito la cui rilevazione è stata omessa in un precedente periodo di competenza. La circolare in esame modifica profondamente il quadro appena illustrato, mostrando una portata innovativa che è sostanziale sotto due profili:

- a) pareggio dei termini entro i quali presentare una dichiarazione integrativa a proprio favore a quelli previsti per una rettifica a proprio sfavore: in entrambi i casi il termine è ora quello di 5 anni a partire dall'esercizio di competenza del costo o del ricavo omesso (entro il 31/12/2013 possono essere oggetto di correzione errori commessi in relazione a componenti positive o negative di reddito di competenza del 2008). **Di fatto si possono valutare entro il 31/12/2013 tutte le sopravvenienze passive indeducibili registrate tra il 2009 ed il 2013 in relazione a costi di competenza degli esercizi 2008-2012**; analogamente lo si potrà fare nel 2014, ma senza più considerare il 2009;
- b) la possibilità di impiegare l'eccedenza di versamento d'imposta (resa nota con l'integrativa "di sintesi" a proprio favore) mediante compensazione anche qualora il costo non dedotto sia di competenza di esercizi anteriori a quello precedente all'esercizio di correzione contabile.

## **2. Gli errori contabili che possono essere corretti ed il relativo trattamento contabile**

La circolare n. 31/E afferma la propria applicabilità con riferimento agli errori contabili derivanti da:

- *“mancata imputazione di componenti negativi nel corretto esercizio di competenza”*;
- *“mancata imputazione di componenti positivi nel corretto esercizio di competenza”*.

Non rientrano, invece, tra gli errori contabili oggetto della presente possibilità di correzione:

- *“i cambiamenti di stima, né i cambiamenti di principi contabili”*;
- *“quelli che rendono nulla o annullabile la delibera che ha approvato il bilancio”*;
- *“che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico (quali ad esempio le rivalutazioni iniziali di una immobilizzazione a seguito di specifiche norme...)”*.

Condizione necessaria per procedere anche alla successiva “correzione fiscale” è la preliminare rilevazione contabile dell'errore commesso. Ciò deve avvenire, ai sensi del principio contabile OIC 29, registrando nel caso di omessa imputazione di un costo una sopravvenienza passiva, mentre nel caso di omessa rilevazione di un ricavo una sopravvenienza attiva.

Lo IAS 8, invece, stabilisce che la correzione dell'errore contabile debba essere imputata nello stato patrimoniale senza incidere sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene rilevato.

## **3. L'impossibilità di dedurre o assoggettare a tassazione oneri e proventi straordinari**

Gli oneri ed i proventi straordinari non concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'esercizio cui è riferito il bilancio nel quale vengono iscritti per dare evidenza all'errore “scoperto”. Il principio di competenza, infatti, resta in ogni caso inderogabile. Diviene pertanto

necessario “neutralizzare” gli effetti fiscali della rilevazione in bilancio delle voci volte a correggere l’errore come segue:

- a) nel caso di omessa imputazione di un costo e di correzione mediante la rilevazione di un sopravvenienza passiva indeducibile, operando una variazione in aumento in sede dichiarativa. :
- b) nel caso di omessa rilevazione di un ricavo e di correzione mediante la rilevazione di una sopravvenienza attiva non imponibile, effettuando una variazione in diminuzione in sede dichiarativa.

Analogamente nei casi di correzione con imputazione nello stato patrimoniale (adottando i principi contabili internazionali) il contribuente si dovrà astenere da variazioni in diminuzione (omessa imputazione di un costo) e da variazioni in aumento (omessa rilevazione di un ricavo).

#### **4. Come recuperare l’omessa deduzione di un costo nell’esercizio di competenza**

Il caso più semplice (e non innovato) è quello in cui, ad esempio, il contribuente rilevi nel bilancio dell’esercizio chiuso al 31/12/2013 un costo non imputato nel 2012, anno di competenza dello stesso. Entro il 30/09/2014 il contribuente procederà a:

- a) presentare il modello Unico 2014 nel quale risulterà sterilizzato l’effetto fiscale dell’onere straordinario iscritto per correggere l’errore;
- b) presentare la dichiarazione integrativa a proprio favore con modello Unico 2013: il periodo d’imposta 2012, infatti, costituisce l’annualità ordinariamente emendabile entro il 30/09/2014 ai sensi dell’art. 2, c. 8-bis, D.P.R. n. 322/1998.

La nuova possibilità di integrare a proprio favore una precedente dichiarazione entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello in cui è stato commesso l’errore (l’omissione) richiede al contribuente di:

- procedere all’autoliquidazione (senza effettuare alcuna comunicazione intermedia all’Agenzia delle Entrate) del periodo d’imposta di competenza del costo omesso e dei successivi sino all’ultimo periodo d’imposta emendabile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell’esercizio in cui viene effettuata la correzione;
- recepire l’esito complessivo dell’autoliquidazione nella dichiarazione integrativa “di sintesi” a proprio favore relativa all’ultimo periodo d’imposta emendabile;
- presentare la dichiarazione dei redditi relativa all’esercizio in cui è stata operata la correzione dell’errore contabile includendo l’esito complessivo dell’autoliquidazione.

Qualora il contribuente abbia già registrato la sopravvenienza passiva indeducibile in un precedente esercizio (così soddisfacendo il preliminare requisito del corretto trattamento contabile dell’errore), occorrerà procedere direttamente all’adempimento fiscale. Operativamente, al momento in cui scriviamo, ciò si tradurrebbe nella predisposizione di un’integrativa a proprio favore con modello Unico 2013.

La dichiarazione integrativa “di sintesi” a proprio favore esprime la sola sede in cui viene comunicato all’Agenzia delle Entrate l’effetto fiscale della correzione dell’omessa deduzione del costo: non sono necessarie comunicazione intermedie associate ai singoli periodi d’imposta oggetto

di autoliquidazione. Essa “rigenera” la componente di reddito in precedenza tralasciata nel corrispondente periodo di competenza, innescando il procedimento di autoliquidazione del relativo reddito imponibile e di quelli successivi sino all’ultimo periodo d’imposta emendabile

**La possibilità di “rigenerare” i costi non dedotti nell’esercizio di competenza, riapre però anche i termini entro i quali gli stessi possono essere oggetto di accertamento con due precisazioni:**

- a) **i quattro anni successivi decorrono dal momento in cui viene presentata la dichiarazione integrativa a proprio favore;**
- b) **il periodo d’imposta di competenza dei costi “omessi” vede riaprirsi i termini di un eventuale accertamento esclusivamente rispetto a quanto oggetto di correzione.**

Più chiaramente, qualora con una dichiarazione integrativa “di sintesi” modello Unico 2013 (presentata entro il 30/09/2014) venisse corretto l’errore della mancata imputazione di costi di competenza del 2009, tutti gli altri elementi contenuti nella dichiarazione Unico 2010 potrebbero, comunque, essere oggetto di accertamento soltanto sino al 31/12/2014. Diversamente, per le componenti di reddito che assumono efficacia dal momento della presentazione della dichiarazione integrativa, l’accertamento diverrà ammissibile sino al 31/12/2018.

Altra conseguenza per il contribuente è la ricezione di comunicazioni di irregolarità conseguente alle discrepanze generate rispetto alle dichiarazioni originarie. Essa potrà essere oggetto di annullamento nel momento in cui il contribuente produrrà la relativa documentazione e, ovviamente, le dichiarazioni oggetto di correzione sintetizzate nell’ultima integrativa.

## **5. La correzione della mancata imputazione di un componente positivo di reddito nell’esercizio di competenza**

La circolare n. 31/E del 2013 prosegue chiarendo quali siano le idonee modalità di correzione della mancata imputazione di un componente positivo di reddito la cui rilevazione sia stata omessa nel periodo di competenza. In generale il contribuente dovrà:

- rilevare contabilmente l’errore nel primo esercizio in cui venga appurata la precedente omissione;
- procedere a rideterminare il reddito imponibile dell’esercizio di competenza e provvedere al versamento della corrispondente maggior imposta quantificata;
- presentare una dichiarazione integrativa a proprio sfavore con riferimento non solo al periodo d’imposta contraddistinto dall’errore, ma anche ad ogni altro successivo nella misura in cui sia interessato dall’errore;

sterilizzare gli effetti dell’iscrizione della voce contabile finalizzata a dar evidenza dell’errore.

La sanzione che accompagnerà il versamento della maggior imposta rideterminata è stabilita in un importo compreso tra il 100% ed il 200% della stessa. Qualora il contribuente possa ancora avvalersi della dichiarazione integrativa a proprio sfavore entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, la sanzione è ridotta ad 1/8 dell’importo pieno secondo quanto previsto in tema di ravvedimento operoso.

**Va infine osservato che la correzione di errori sin qui esaminata è in grado di incidere anche sul valore della produzione netta, e quindi ai fini IRAP. In tal caso occorre seguire le due procedure illustrate in materia di imposta sul reddito,** in quanto l'inderogabilità del principio di competenza permane anche ai fini delle imposta regionale. Conseguentemente le correzioni apportate non trovano autonoma rilevanza fiscale nel periodo in cui vengono contabilmente operate, ma necessitano delle apposite dichiarazioni integrative nelle forme sopra approfondite.

## **6. Conclusioni**

Vi esortiamo a considerare con attenzione la prospettiva di recuperare la mancata deduzione di costi non imputati nel corretto esercizio di competenza. A tal fine Vi preghiamo di voler verificare o darci mandato a verificare l'esistenza di sopravvenienze passive indeducibili registrate tra il 2009 ed il 2013 con riferimento a costi di competenza dei periodi d'imposta compresi tra il 2008 ed il 2012. In particolare ciò è fondamentale in relazione a costi di competenza del 2008 in quanto oggetto di possibile dichiarazione integrativa a proprio favore da presentarsi entro e non oltre il 31/12/2013.

Ricordiamo che l'opportunità di cui sopra interviene a seguito di una pronuncia di prassi, cioè mediante una circolare del Ministero, non con una norma. Si tratta quindi di un documento di interpretazione, che cambia radicalmente la posizione dell'Amministrazione rispetto al passato. Non escludendosi eventuali ripensamenti, suggeriamo l'assunzione di decisioni in tempi rapidi.

\*\*\*

Restiamo a Vostra disposizione per qualunque chiarimento e/o approfondimento.

Studio Associato Pagani