

Circolare del 24/09/2013 n. 31 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa.

Testo:

INDICE

- 1 La qualificazione degli errori contabili
- 2 Orientamenti giurisprudenziali e di prassi
- 3 Comportamento del contribuente che ha corretto errori contabili in ordine alla imputazione di componenti di reddito
- 4 Le modalità di riconoscimento dei componenti negativi emersi a seguito della correzione di errori
- 5 Le modalità di assoggettamento a tassazione del componente positivo
- 6 Ipotesi particolari
- 6.1 Omessa imputazione di un componente negativo e omessa rilevazione di un componente positivo
- 6.2 Omessa imputazione di un componente negativo e deduzione del componente rilevato quale correzione dell'errore
- 7 Gli effetti sulla determinazione del valore della produzione netta
- 8 Gli effetti sui termini per lo svolgimento dell'attività di controllo

Premessa

Per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, [l'articolo 2423-bis del codice civile](#) stabilisce che nella redazione del bilancio si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento. Il medesimo concetto risulta rinvenibile nel *framework* dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Sul piano fiscale, il principio di competenza rileva *in primis* per effetto del principio di derivazione del reddito dall'utile di bilancio contenuto nell'[articolo 83 del TUIR](#).

Per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali tale principio trova conferma nell'[art. 109, comma 1, del TUIR](#) che dispone che *le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza* e nel comma 2 dello stesso articolo 109 che detta, poi, della regole specifiche ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza.

Tale principio risulta rilevante anche con riferimento ai soggetti IAS *adopter*, ancorché, com'è noto, le disposizioni dei [commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR](#) non siano più applicabili a seguito delle modifiche apportate allo stesso testo unico dalla [legge n. 244 del 2007](#) (finanziaria per il 2008).

A tal riguardo, infatti, le accennate modifiche, con l'obiettivo di rafforzare la derivazione dal bilancio, hanno ridefinito i confini del principio di competenza in base alle norme contenute negli standard internazionali (*in primis*, si fa riferimento a quanto disposto dallo IAS 18). Ai fini fiscali, si è però tenuto conto delle ordinarie modalità di imputazione a periodo dei componenti del reddito d'impresa previste dai principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Ciò detto il principio di competenza risulta, in linea di principio, inderogabile, in quanto risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi.

In tale contesto, occorre considerare che i principi contabili (OIC 29 e IAS 8) prevedono delle metodologie di correzione degli errori commessi nella redazione di uno o più bilanci degli esercizi precedenti.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale da applicare, nell'ipotesi in cui, nel rispetto delle indicazioni contenute nei principi contabili, i contribuenti procedano alla correzione di errori contabili derivanti da:

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

Per esigenze di chiarezza espositiva la casistica ipotizzata si riferisce sempre a soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

1 La qualificazione degli errori contabili

Le regole contabili, nazionali o internazionali, individuano le fattispecie che nel contesto di questo documento rilevano come correzioni di errori contabili. Il requisito fondamentale per l'applicazione della disciplina, di seguito illustrata, è costituito dalla corretta rappresentazione in bilancio dell'evento.

Resta fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati. Ciò deve essere valutato in base agli elementi di fatto delle concrete fattispecie, tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio (cfr. [circolare n. 7/E del 2011](#)).

Per quanto concerne i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, gli errori contabili - che non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili -:

- consistono nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile (se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili);
- 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.

La correzione degli errori contabili (diversi da quelli che rendono nulla o annullabile la delibera che ha approvato il bilancio) deve essere effettuata imputando al conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore un componente a rettifica della voce patrimoniale che, a suo tempo, fu interessata dallo stesso (voce E20 e E21: proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti).

Fanno eccezione quelle correzioni 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, la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento, fusione, eccetera).

Con riferimento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, il paragrafo 5 dello IAS 8 definisce come errori contabili le omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'impresa per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che erano disponibili nel momento di redazione dei precedenti bilanci (si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci). Tali errori includono gli effetti di errori matematici, gli errori nell'applicazione di principi contabili, le sviste o le interpretazioni distorte di fatti, e le frodi.

Il medesimo IAS 8 prevede che la correzione degli errori di esercizi precedenti deve essere effettuata, come regola generale, retroattivamente nel primo bilancio pubblicato dopo la loro scoperta, determinando nuovamente gli importi comparativi per gli esercizi precedenti in cui è stato commesso l'errore. In questa ipotesi, è previsto che la correzione di un errore di un esercizio precedente non deve incidere sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore viene scoperto. Conseguentemente la rettifica per la correzione dell'errore contabile deve essere imputata nello stato patrimoniale.

Diversamente, nel caso in cui non sia possibile determinare gli effetti specifici dell'errore nell'esercizio interessato (ovvero gli effetti cumulati dell'errore degli esercizi precedenti), l'impresa può, in via residuale, correggere l'errore secondo una visione prospettica. In tal caso, la rilevazione della correzione transita nel conto economico. Tale rappresentazione contabile si effettua anche nelle ipotesi in cui l'errore non soddisfi il c.d. principio di materialità.

Si ritiene, che quest'ultima modalità di rappresentazione degli errori contabili qualificati come *immaterial*, sulla base della scarsa significatività dell'errore, consente al redattore del bilancio di disapplicare le regole ordinarie di competenza. Tale deroga non può trovare accoglimento ai fini fiscali in assenza di un'apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie e corrette imputazioni temporali di cui all'[articolo 83 del TUIR](#).

Ciò detto, occorre evidenziare che, nell'ipotesi in cui la correzione dell'errore contabile sia rilevata mediante l'appostazione di una voce di patrimonio netto, la sua natura reddituale, ai fini fiscali, comporta l'applicazione della disposizione di cui all'[articolo 109, comma 4, del TUIR](#), secondo cui *si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali*. Al riguardo, si rammenta come nella [circolare n. 7/E del 2011](#) sia stato già precisato, con riferimento a tale fattispecie, che sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale.

Fanno eccezione, anche per tali soggetti, quelle correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto natura reddituale.

Pertanto, entrambi i sistemi contabili, consentono la correzione di errori derivanti dalla mancata imputazione sia di componenti negativi che di componenti positivi. Ciò avviene mediante l'immersione nel bilancio dell'anno di rilevazione dell'errore di un componente di natura reddituale, negativo o positivo, che risulta imputato al conto economico per i soggetti che adottano i principi contabili domestici ovvero nello stato patrimoniale per i soggetti IAS/IFRS *adopter* (o, solo per questi ultimi, in ipotesi residuale, al conto economico).

Tale componente non può assumere, tuttavia, immediato rilievo fiscale in quanto non presenta i presupposti legittimanti:

- né per la deduzione delle sopravvenienze passive ai sensi dell'[articolo 101 del TUIR](#);
- né per l'assoggettamento a tassazione delle sopravvenienze attive di cui all'[articolo 88 del TUIR](#).

Tutto ciò premesso si rileva che, 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, s'impone 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 di imposta corretto. Tale valutazione va effettuata, coerentemente ai più recenti orientamenti giurisprudenziali ed ai chiarimenti forniti con la [circolare n. 23/E del 2010](#) e con i successivi documenti di prassi ([circolare n. 29/E del 2011](#), [circolare n. 31/E del 2012](#) e [circolare n. 35/E del 2012](#)), alla luce dell'esigenza di evitare lo spostamento del momento impositivo e di garantire tanto il rispetto del divieto di doppia imposizione (derivante dalla mancata deduzione di un componente negativo) quanto la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva riferibile al singolo periodo di imposta.

2 Orientamenti giurisprudenziali e di prassi

In tema di violazione del principio della competenza temporale dei componenti di reddito, la giurisprudenza di legittimità e la prassi dell'Agenzia hanno specificato alcuni principi al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito, in particolare, con riferimento all'ipotesi in cui, nell'ambito dell'attività di accertamento, l'ufficio abbia operato il disconoscimento della deduzione di costi per violazione del principio di competenza.

La Corte di Cassazione ha precisato, con orientamento consolidato, l'inderogabilità del principio di competenza, affermando che al contribuente non è consentito scegliere il periodo di imposta nel quale poter dedurre un costo, dovendo rispettare i principi di cui all'[articolo 109 del TUIR](#) (cfr. tra l'altro, le [sentenze Corte di Cassazione 1648 del 24 gennaio 2013](#); [n. 10981 del 13 maggio 2009](#); [n. 16819 del 30/07/2007](#); [n. 24474 del 2006](#) e [n. 16198 del 2001](#)).

La stessa Corte di Cassazione, ha altresì affermato che, sulla base del divieto di doppia imposizione e della propria consolidata giurisprudenza in materia, 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 (cfr. [sentenza n. 6331 del 10 marzo 2008](#) e [n. 16023 del 8 luglio 2009](#)).

In conformità a tale orientamento, alcuni documenti di prassi hanno già fornito chiarimenti in merito al sorgere del diritto alla restituzione dell'imposta versata in eccedenza nel periodo in cui avrebbe dovuto essere correttamente imputato per competenza un componente negativo.

In particolare, la [circolare n. 23/E del 2010](#) ha chiarito che, a decorrere dalla data in cui si è reso definitivo l'obbligo a carico del contribuente di versare l'imposta conseguente all'indebita deduzione del componente negativo per difetto di competenza, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito, il contribuente può ottenere il riconoscimento della maggiore imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo, con le modalità e nei termini ordinariamente previsti e richiamati nella stessa [circolare n. 23/E](#). Inoltre, con la [circolare 2 agosto 2012, n. 31](#) è stato evidenziato come tale riconoscimento risulti ottenibile anche in sede di adesione.

Ciò anche in assenza del rispetto formale del principio di previo transito al conto economico dei componenti negativi di cui al [comma 4 dell'articolo 109](#).

Alle stesse conclusioni si perviene anche nell'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 hanno già concorso alla determinazione del reddito. Anche in tal caso, infatti, si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato (cfr. [circolare n. 35/E del 20 settembre 2012](#)).

3 Comportamento del contribuente che ha corretto errori contabili in ordine alla imputazione di componenti di reddito

In applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art 53 della Costituzione, di buona fede e leale collaborazione di cui all'art 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, si deve ritenere che i principi prima sintetizzati, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verifichino 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 dalloperare una variazione in diminuzione per far concorrere alla determinazione del reddito dell'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

Coerentemente a tale impostazione, nell'ipotesi indicata alla lettera b), il contribuente - previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta, secondo le modalità descritte al successivo paragrafo 5 - 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 dalloperare variazioni in aumento per far concorrere alla determinazione del reddito dell'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

Posta l'impossibilità di dare rilievo fiscale ai componenti negativi, attraverso la cui rilevazione si esplica la correzione degli errori contabili (nel rispetto dei relativi principi contabili), nell'anno in cui sono stati rilevati, si precisano nel paragrafo successivo le modalità con cui può essere recuperata la deduzione nel periodo d'imposta di competenza. Periodo per il quale, con riferimento ai componenti negativi, può ritenersi rispettato il principio di previa imputazione al conto economico disposto dal comma 4, dell'articolo 109 del TUIR, per effetto della rilevazione del componente negativo afferente alla rettifica dell'errore contabile commesso in tale periodo. Resta fermo che, ai fini del recupero della deduzione, è necessario che ricorrano tutti i presupposti di carattere sostanziale richiesti dalle disposizioni del TUIR ai fini della concorrenza dei predetti componenti negativi alla determinazione della base imponibile.

Nel paragrafo 5 si forniscono, invece, chiarimenti in merito alle modalità con cui dovrà essere assoggettato a tassazione il componente positivo nel periodo d'imposta di competenza.

4 Le 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'articolo 2, comma 8-bis del 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 (vedi tabella 1).

La richiamata disposizione prevede che *Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare (), non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.*

Il comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 322 del 1998, pertanto, stabilisce che le dichiarazioni possono essere integrate per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione:

- di un maggior reddito o un maggior imponibile;
- ovvero di un maggior debito dimposta;
- ovvero di un minor credito.

Come più volte chiarito, mediante dichiarazione integrativa possono essere corretti, tra laltro, errori materiali o di calcolo presenti nella dichiarazione originaria, possono essere indicati oneri deducibili o detraibili sostenuti dal contribuente ma per errore non riportati, possono essere indicati componenti negativi omessi o detrazioni o crediti dimposta spettanti, eliminati componenti positivi erroneamente indicati (cfr. [circolari n. 6/E del 2006](#), [8/E/2010](#), e [risoluzioni n. 41/E del 2012](#), [n. 132/E del 2010](#), [n. 459/E del 2008](#), [n. 24/E del 2007](#), [n. 325/E del 2002](#)).

Si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2011 per un ammontare pari a 50. Sia il periodo dimposta 2011 che il successivo 2012 hanno evidenziato un risultato complessivo netto positivo.

Tabella

	ANNO DIMPOSTA	
	2011	2012
Reddito/perdita	300	150
Perdite scomputabili	-	-
Reddito imponibile/perdita	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	(50)	
Reddito imponibile/perdita rideterminato	250	
Periodo dimposta di recupero del componente	X	
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a favore (Unico 2012)	

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo dimposta 2012 - potrà imputare nel 2011 il componente negativo presentando dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012 che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

Leccedenza dimposta versata nel 2011 potrà essere utilizzata nella dichiarazione UNICO 2013 riferibile al periodo dimposta 2012 che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

I principi sopra richiamati, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verifichi una doppia imposizione, devono trovare applicazione anche nel caso in cui l'omessa imputazione dell'elemento negativo di reddito abbia interessato un'annualità che, per effetto dell'imputazione fiscale del componente negativo al suo originario periodo dimposta, concretizza una perdita o incrementa la perdita dichiarata nell'anno (vedi tabella 2).

In tal caso, si ritiene che il contribuente abbia, in linea generale, diritto al riconoscimento della perdita, o della maggiore perdita, determinatasi nell'anno per effetto della predetta rettifica fiscale.

Tabella

	ANNO DIMPOSTA	
	2011	2012
Reddito/perdita	(300)	150
Perdite scomputabili	-	(350)
Reddito imponibile/perdita	(300)	30*

Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	(50)	
Reddito imponibile/perdita rideterminato	(350)	
Periodo d'imposta di recupero del componente	X	
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a favore (Unico 2012)	

*Tale ammontare tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'[articolo 84, comma 1, del TUIR](#), come emendato dal [decreto legge n. 98 del 2011](#).

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.

Tale possibilità deve, però essere coordinata con i termini di accertamento di cui all'[articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), in forza del quale *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.*

La possibilità per il contribuente di rappresentare all'Amministrazione Finanziaria l'esistenza di elementi di costo non dedotti in precedenti annualità deve transitare attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa caratterizzata dalle modalità che saranno dappresso esaminate. 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 articolo 2, comma 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 (si pensi, ad esempio, alla determinazione del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'[articolo 165 del TUIR](#)).

Va da sé che anche la dichiarazione dei redditi relativa all'anno della correzione contabile deve tenere conto di tale rideterminazione.

Ad esempio, se il contribuente, nell'anno 2013, opera la ricostruzione degli imponibili dei periodi d'imposta precedenti entro la data del 30 settembre 2013 (termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta 2012) dovrà indicare gli effetti della predetta ricostruzione nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012 (relativa al periodo d'imposta 2011). Se, diversamente, il contribuente opera la ricostruzione degli imponibili dei periodi d'imposta precedenti dopo il 30 settembre 2013, dovrà indicare gli effetti della predetta ricostruzione nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2013 (relativa al periodo d'imposta 2012).

Nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia effettuata modificando il modello UNICO 2013 potrà essere fatta valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti a partire:

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

Tale soluzione operativa, valida anche per ipotesi in cui la corretta imputazione fiscale del componente determini una maggiore perdita nelle annualità immediatamente successive a quella in cui si è generata ed in cui non può trovare accoglimento in quanto annualità in perdita non emendabile, appare coerente con il regime fiscale di riporto delle perdite disciplinato dall'[articolo 84 del TUIR](#) (con riferimento ai criteri di riportabilità delle perdite si rinvia a quanto chiarito con [circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011](#)).

A seguito dei controlli automatizzati della predetta dichiarazione integrativa, emergendo degli importi non coerenti con la dichiarazione del periodo dimposta precedente, sarà generata una comunicazione di irregolarità il cui esito sarà comunicato al contribuente.

Il contribuente, in tale sede, dovrà esibire la documentazione idonea ad evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze che emergono dalla dichiarazione integrativa. La struttura dell'Agenzia preposta al controllo di tali fattispecie esamina la documentazione presentata ai fini dell'eventuale annullamento della comunicazione.

Ciò detto, ai fini di una migliore comprensione delle predette modalità operative si riportano esempi illustrativi riguardanti le seguenti tipologie di situazioni:

- a. l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano un risultato positivo;
- b. l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano una perdita fiscale;
- c. l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano risultati positivi in alcuni periodi dimposta e perdite fiscali in altri.

Con riferimento alla lettera a), si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2009 per un ammontare pari a 50. Sia il periodo dimposta 2009 che i successivi hanno evidenziato un risultato complessivo netto positivo (vedi tabella 3).

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	180	230	200	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	(50)			
Risultato di periodo rideterminato	130			
Periodo dimposta di recupero eccedenza dimposta versata			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo dimposta 2012 - potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno.

L'eccedenza dimposta versata nel 2009 - così come risultante dalla riliquidazione di tutte le dichiarazioni intermedie - dovrà essere indicata nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012 che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

Si ipotizzi, riprendendo l'esempio precedente, che sia il periodo dimposta 2009 sia quelli successivi abbiano evidenziato perdite fiscali in luogo di un reddito imponibile [lettera b)].

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	-	(180)	(230)	(310)

Reddito imponibile/perdita	(180)	(230)	(260)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	(50)			
Risultato di periodo rideterminato	(230)	(280)	(310)	
Periodo dimposta di recupero della maggior perdita			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

*Tale ammontare tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'[articolo 84, comma 1, del TUIR](#), come emendato dal [decreto legge n. 98 del 2011](#).

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo dimposta 2012 - potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno. Nellesempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (230) e, conseguentemente, sarà necessario ricalcolare le perdite riportabili dei successivi periodi dimposta fino al periodo dimposta 2011 (annualità emendabile entro il 30 settembre 2013).

Il nuovo ammontare delle perdite riportabili potrà, pertanto, essere indicato nella dichiarazione integrativa di UNICO 2012 che può essere ancora presentata entro il 30 settembre 2013.

Infine, si supponga il caso, sempre mutuato dal precedente esempio, in cui il periodo dimposta oggetto di correzione presenta un risultato di periodo negativo ed i successivi evidenziano un reddito complessivo netto ai sensi dell'[articolo 75 del TUIR](#) [lettera c)].

In particolare, si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2009, che si è chiuso con una perdita di 180 che potrà essere rettificata includendo il componente negativo non imputato per errore. I successivi periodi dimposta risultano in utile (vedi tabella 5).

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	(50)			
Risultato di periodo rideterminato	(230)	180		
Periodo dimposta di recupero della maggiore perdita			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo dimposta 2012 - potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno. Nellesempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (230) e, conseguentemente, sarà necessario ricalcolare gli importi delle dichiarazioni dei successivi periodi dimposta fino al periodo dimposta 2011 (annualità emendabile entro il 30 settembre 2013).

Leccedenza di versamento risultante nel 2010 per effetto delle riliquidazioni successive potrà, pertanto, essere indicata nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012, che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

5 Le 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, ai sensi dell' **articolo 2, comma 8 del D.P.R. n. 322 del 1998** (di seguito, dichiarazione integrativa a sfavore) entro i termini per l'accertamento ai sensi del citato **articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998**, in forza del quale *Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.*

Qualora lo stesso provveda a presentare tale dichiarazione entro i termini previsti dall'**articolo 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.

In particolare, nella fattispecie in esame torna applicabile la sanzione di cui all'**articolo 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471** in forza del quale *Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.*

Tabella

	ANNO DIMPOSTA	
	2011	2012
Reddito/perdita	300	150
Perdite scomputabili	-	-
Reddito imponibile/perdita	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	50	
Reddito imponibile/perdita rideterminato	350	
Periodo dimposta di ripresa a tassazione	X	
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (Unico 2012)	

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 dimposta successive a quella per cui è stata presentata dichiarazione rettificativa ai sensi del comma 2 che siano interessate dall'errore.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'anno oggetto di correzione ai fini fiscali si sia chiuso in perdita e la variazione in aumento del ricavo, riducendo l'ammontare delle perdite dell'anno, non incida sul versamento dell'imposta dovuta per l'anno.

In tale caso, il contribuente sarà tenuto a 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.

Ciò detto, per esaminare nel dettaglio come si possano concretamente applicare i principi appena illustrati, si riportano alcuni esempi riguardanti le seguenti tre tipologie di situazioni:

- a. annualità oggetto di errore e le successive abbiano evidenziato un risultato positivo;
- b. annualità oggetto di errore e le successive abbiano evidenziato una perdita fiscale;
- c. annualità oggetto di errore e le successive abbiano risultati positivi in alcuni periodi dimposta e perdite fiscali in altri.

Con riferimento alla lettera a), si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un ricavo di competenza del 2009. Sia il periodo dimposta 2009 che i successivi hanno evidenziato un risultato complessivo netto positivo (vedi tabella 7).

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	180	230	200	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	50			
Risultato di periodo rideterminato	230			
Periodo dimposta di ripresa a tassazione	X			
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2010)			

Il contribuente dovrà imputare nel 2009 il componente positivo presentando apposita dichiarazione integrativa a sfavore e provvedendo al versamento della maggiore imposta dovuta per il 2009. Successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo dimposta 2012.

L'ulteriore esempio di cui alla tabella n. 8 è quello in cui il contribuente abbia ommesso di imputare un ricavo di competenza del 2009 e sia il periodo dimposta 2009 che i successivi abbiano evidenziato perdite fiscali [lettera b)].

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	-	(180)	(230)	(210)
Reddito imponibile/perdita	(180)	(230)	(260)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	50			
Risultato di periodo rideterminato	(130)	(180)	(210)	
Anno di ripresa a tassazione	X	X	X	

Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore(UNICO 2010)	Dichiarazione integrativa a sfavore(UNICO 2011)	Dichiarazione integrativa a sfavore(UNICO 2012)	
-------------------------------------	--	--	--	--

*Tale ammontare tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR, come emendato dal decreto legge n. 98 del 2011.

Il contribuente dovrà imputare nel 2009 il componente positivo riliquidando la dichiarazione dell'anno e quelle successive. Successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

Ultima ipotesi riguarda il caso di cui alla precedente lettera c), in cui il periodo d'imposta oggetto di correzione fiscale presenta un risultato di periodo negativo ed i successivi evidenziano un reddito complessivo netto ai sensi dell'articolo 75 del TUIR.

Si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un ricavo di competenza del 2009. Quest'ultimo periodo d'imposta chiude con una perdita di 180 che dovrà essere rettificata in diminuzione includendo il componente positivo non imputato per errore. I successivi periodi d'imposta risultano in utile.

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	50			
Risultato di periodo rideterminato	(130)	280		
Periodo d'imposta di ripresa a tassazione e rideterminazione imponibili	X	X		
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore(UNICO 2010)	Dichiarazione integrativa a sfavore(UNICO 2011)		

Il contribuente dovrà imputare nel 2009 il componente positivo rettificando la dichiarazione dell'anno e quella successiva. In seguito, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

6 Ipotesi particolari

Nel successivi paragrafi, infine, si esaminano ulteriori fattispecie nelle quali:

- si assiste alla contemporanea correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione nel corretto esercizio di competenza sia di componenti negativi che positivi;
- si verifica l'ipotesi in cui il contribuente non ha 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.

6.1 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 si 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:

- 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 **articolo 2, comma 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 **articolo 2, comma 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, secondo le modalità rappresentate al paragrafo 5.

Tanto premesso, per esaminare nel dettaglio come si possano concretamente applicare i principi appena illustrati, si riporta il seguente esempio, riguardante ipotesi di omessa imputazione di componenti negativi e positivi di competenza del medesimo periodo d'imposta.

In particolare, si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo e contemporaneamente abbia registrato un componente positivo entrambi di competenza del 2009. Inoltre, si immagini che quest'ultimo periodo si sia chiuso con una perdita di 180 ed i successivi periodi d'imposta risultino in utile.

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	(50) 25			
Risultato di periodo rideterminato	(205)	205		
Periodo d'imposta di recupero della maggiore perdita			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

Il contribuente potrà imputare nel 2009 il componente negativo e contemporaneamente dovrà rilevare, ai fini fiscali, quello positivo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno. Successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

Nell'esempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (205); ciò avviene sommando algebricamente il componente negativo pari a (50) e quello positivo pari a 25. Conseguentemente, sarà necessario ricalcolare le perdite riportabili dei successivi periodi d'imposta fino a quello relativo al 2011 (annualità ancora emendabile).

Leccedenza di imposte versate nel 2010 dovrà essere indicata nella dichiarazione integrativa di UNICO 2012 che può essere ancora presentata entro il 30 settembre 2013.

Come anticipato, si potrebbe verificare, altresì, 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. In tale ipotesi, è necessaria l'applicazione sia dei principi espressi per l'ipotesi di omessa imputazione di componenti negativi (paragrafo 4) per quelli per l'ipotesi di omessa imputazione di componenti positivi (paragrafo 5).

Va da sé che, in considerazione dell'obbligo per il contribuente di presentare dichiarazione integrativa a sfavore, laddove nelle annualità oggetto di correzione contabile emerga un risultato complessivamente a sfavore per il contribuente, sarà necessario presentare dichiarazione integrativa a sfavore, secondo le modalità già chiarite (paragrafo 5).

Si ipotizzi, riprendendo l'esempio precedente, che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza dell'anno 2009, pari a 50, e di un componente positivo di competenza del 2010, pari a 75.

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo dimposta di corretta competenza del componente	(50)	75		
Risultato di periodo rideterminato	(230)	255		
Periodo dimposta di recupero maggior perdita		X		
Modalità di rappresentazione		Dichiarazione rettificativa a sfavore Unico 2011, redditi 2010		

Il contribuente potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno e dovrà rilevare, ai fini fiscali il componente positivo attraverso la presentazione di una dichiarazione rettificativa a sfavore, in cui inserire anche gli esiti della riliquidazione della dichiarazione relativa al 2009.

Nell'esempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (230), ciò avviene sommando il componente negativo pari a (50). Nel periodo dimposta successivo, l'inclusione del componente positivo pari a 75 comporta la necessità di presentare una dichiarazione integrativa a sfavore per il 2010, provvedendo a versare le maggiori imposte.

6.2 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 dimposta 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'[articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472](#), se la predetta dichiarazione sia stata presentata entro i termini previsti dal medesimo articolo 13.

Tale disposizione prevede che *la sanzione è ridotta, 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:*

()

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa

all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Si ipotizzi al riguardo che, nel 2011, il contribuente abbia rilevato in bilancio la correzione di un errore contabile riferibile all'esercizio 2009 e abbia dedotto il componente negativo iscritto per rettificare l'errore contabile nel medesimo periodo d'imposta. Il contribuente è tenuto preventivamente ad emendare UNICO 2012, provvedendo al versamento delle maggiori imposte dovute.

Tabella

	ANNO DIMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	300	400	500	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	300	400	500	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile			X	
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	(100)			
Modifica prodromica al recupero del componente non imputato			Dichiarazione integrativa a sfavore(UNICO 2012)	

Ciò premesso, si rinvia alle modalità con cui può essere recuperata la deduzione nel corretto periodo d'imposta di competenza, come chiarito nei precedenti paragrafi.

7 Gli effetti sulla determinazione del valore della produzione netta

Le modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al [decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#) (di seguito, IRAP), così come modificate dalla [legge 24 dicembre 2007, n. 244](#) (di seguito legge finanziaria per il 2008), 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.

Come anticipato nella premessa, la necessità di garantire il rispetto del principio di competenza risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi.

Tale principio, quindi, impone di dare rilievo ai fini fiscali esclusivamente alle corrette imputazioni temporali senza consentire l'applicazione di deroghe al principio di competenza stesso come avviene in bilancio nell'ipotesi di contabilizzazione di errori contabili (cfr. paragrafo 1).

Ciò premesso, 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 presente documento di prassi, nell'ipotesi in cui, nel rispetto dei corretti principi contabili, i contribuenti procedano alla correzione di errori contabili.

8 Gli effetti sui termini per lo svolgimento dell'attività di controllo

In ultima analisi si osserva che la possibilità di tenere conto delle correzioni degli errori con le modalità precedentemente indicate, deve essere coordinata, da un lato, con i termini previsti dall'ordinamento, a pena di decadenza, per il contribuente che intende modificare la dichiarazione in proprio favore (per sintetizzare le variazioni derivanti dalla riliquidazione, in via autonoma, delle precedenti dichiarazioni) o in proprio sfavore, dall'altro, con i termini previsti per l'amministrazione finanziaria, sempre a pena di decadenza, per esercitare il proprio potere di accertamento.

Ai sensi dell'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 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

Nelle fattispecie qui trattate, sia con particolare riferimento all'ipotesi in cui il contribuente intenda, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, recuperare un elemento negativo non dedotto in precedenti annualità, sia, specularmente, qualora il contribuente integri a proprio sfavore la dichiarazione, per rilevare errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi, l'attività accertativa degli uffici si esplica in relazione e nei limiti degli elementi rappresentati nella medesima dichiarazione. Tali dichiarazioni rappresentano, infatti, lo strumento mediante il quale il contribuente può ottenere il riconoscimento di elementi rilevanti ai fini fiscali altrimenti non più opponibili all'amministrazione Finanziaria per decorrenza dei termini ed è, pertanto, da ritenere idonea a rigenerare l'efficacia degli stessi nell'annualità di presentazione.

Pertanto, l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al citato articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione.

Ad esempio, se il contribuente, nell'anno 2013, fa valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti nel 2008 presentando la dichiarazione integrativa a favore di UNICO 2012, gli uffici potranno controllare, entro il 31 dicembre 2017 (termine di accertamento di tale dichiarazione integrativa), i nuovi elementi rigenerati, riferibili al periodo d'imposta 2008 ed ai successivi.

La rilevanza costituzionale delle disposizioni che presiedono al principio di capacità contributiva riferibile al singolo periodo d'imposta impone, infatti, di riconoscere al contribuente la possibilità di correggere errori che abbiano inciso sulla stessa, in dichiarazioni ancora soggette al potere di accertamento. Il contribuente, tuttavia, esercita tale facoltà con la necessaria consapevolezza del pieno controllo da parte degli uffici delle annualità a cui è riferibile la sussistenza dei presupposti che fondano la richiesta e di quelle successivamente interessate. È, inoltre, necessario che, a tale fine, il contribuente sia in possesso di tutta la documentazione idonea a comprovare la puntuale sussistenza dei presupposti sostanziali dell'istanza e che provveda ad esibirla agli uffici nell'ambito della relativa attività istruttoria.

Nei limiti di quanto appena evidenziato, il contribuente può rappresentare all'Amministrazione Finanziaria la correzione di errori che incida in periodi d'imposta oggetto di precedente attività di controllo nell'ipotesi in cui il relativo atto di accertamento si sia reso definitivo, anche per adesione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

CIRCOLARE N. 31/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 24 settembre 2013

OGGETTO: Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa.

INDICE

1	La qualificazione degli errori contabili	4
2	Orientamenti giurisprudenziali e di prassi	7
3	Comportamento del contribuente che ha corretto errori contabili in ordine alla imputazione di componenti di reddito	9
4	Le modalità di riconoscimento dei componenti negativi emersi a seguito... della correzione di errori	11
5	Le modalità di assoggettamento a tassazione del componente positivo	20
6	Ipotesi particolari	26
6.1	Omessa imputazione di un componente negativo e omessa rilevazione di un componente positivo	26
6.2	Omessa imputazione di un componente negativo e deduzione del componente rilevato quale correzione dell'errore	30
7	Gli effetti sulla determinazione del valore della produzione netta	32
8	Gli effetti sui termini per lo svolgimento dell'attività di controllo.....	32

Premessa

Per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, l'articolo 2423-*bis* del codice civile stabilisce che nella redazione del bilancio si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento. Il medesimo concetto risulta rinvenibile nel *framework* dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Sul piano fiscale, il principio di competenza rileva *in primis* per effetto del principio di derivazione del reddito dall'utile di bilancio contenuto nell'articolo 83 del TUIR.

Per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali tale principio trova conferma nell'art. 109, comma 1, del TUIR che dispone che “*le spese e gli altri componenti positivi e negativi ... concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza*” e nel comma 2 dello stesso articolo 109 che detta, poi, della regole specifiche ai fine della determinazione dell'esercizio di competenza.

Tale principio risulta rilevante anche con riferimento ai soggetti IAS *adopter*, ancorché, com'è noto, le disposizioni dei commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR non siano più applicabili a seguito delle modifiche apportate allo stesso testo unico dalla legge n. 244 del 2007 (finanziaria per il 2008).

A tal riguardo, infatti, le accennate modifiche, con l'obiettivo di rafforzare la derivazione dal bilancio, hanno ridefinito i confini del principio di competenza in base alle norme contenute negli standard internazionali (*in primis*, si fa riferimento a quanto disposto dallo IAS 18). Ai fini fiscali, si è però tenuto conto delle ordinarie modalità di imputazione a periodo dei componenti del reddito d'impresa previste dai principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Ciò detto il principio di competenza risulta, in linea di principio, inderogabile, in quanto risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi.

In tale contesto, occorre considerare che i principi contabili (OIC 29 e IAS 8) prevedono delle metodologie di correzione degli errori commessi nella redazione di uno o più bilanci degli esercizi precedenti.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale da applicare, nell'ipotesi in cui, nel rispetto delle indicazioni contenute nei principi contabili, i contribuenti procedano alla correzione di errori contabili derivanti da:

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

Per esigenze di chiarezza espositiva la casistica ipotizzata si riferisce sempre a soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

1 La qualificazione degli errori contabili

Le regole contabili, nazionali o internazionali, individuano le fattispecie che nel contesto di questo documento rilevano come "correzioni di errori contabili". Il requisito fondamentale per l'applicazione della disciplina, di seguito illustrata, è costituito dalla corretta rappresentazione in bilancio dell'evento.

Resta fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati. Ciò deve essere valutato in base agli elementi di fatto delle concrete fattispecie, tenendo conto dei dati e delle informazioni disponibili al momento della redazione del bilancio (cfr. circolare n. 7/E del 2011).

Per quanto concerne i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, gli errori contabili - che non debbono essere confusi con i cambiamenti di stima, né con i cambiamenti di principi contabili -:

- consistono nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile (se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili);

- 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.

La correzione degli errori contabili (diversi da quelli che rendono nulla o annullabile la delibera che ha approvato il bilancio) deve essere effettuata imputando al conto economico dell'esercizio in cui s'individua l'errore un componente a rettifica della voce patrimoniale che, a suo tempo, fu interessata dallo stesso (voce E20 e E21: "proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti").

Fanno eccezione quelle correzioni 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, la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento, fusione, eccetera).

Con riferimento ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, il paragrafo 5 dello IAS 8 definisce come errori contabili le omissioni e errate misurazioni di voci nel bilancio dell'impresa per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erraneo di informazioni attendibili che erano disponibili nel momento di redazione dei precedenti bilanci (si poteva ragionevolmente supporre che fossero state ottenute e utilizzate nella redazione e presentazione di quei bilanci). Tali errori includono gli effetti di errori matematici, gli errori nell'applicazione di principi contabili, le sviste o le interpretazioni distorte di fatti, e le frodi.

Il medesimo IAS 8 prevede che la correzione degli errori di esercizi precedenti deve essere effettuata, come regola generale, retroattivamente nel primo bilancio pubblicato dopo la loro scoperta, determinando nuovamente gli importi comparativi per gli esercizi precedenti in cui è stato commesso l'errore. In questa ipotesi, è previsto che la correzione di un errore di un esercizio precedente non deve incidere sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore

viene scoperto. Conseguentemente la rettifica per la correzione dell'errore contabile deve essere imputata nello stato patrimoniale.

Diversamente, nel caso in cui non sia possibile determinare gli effetti specifici dell'errore nell'esercizio interessato (ovvero gli effetti cumulati dell'errore degli esercizi precedenti), l'impresa può, in via residuale, correggere l'errore secondo una visione prospettica. In tal caso, la rilevazione della correzione transita nel conto economico. Tale rappresentazione contabile si effettua anche nelle ipotesi in cui l'errore non soddisfi il c.d. principio di materialità.

Si ritiene, che quest'ultima modalità di rappresentazione degli errori contabili qualificati come "*immaterial*", sulla base della scarsa significatività dell'errore, consente al redattore del bilancio di disapplicare le regole ordinarie di competenza. Tale deroga non può trovare accoglimento ai fini fiscali in assenza di un apposita disposizione che consenta di superare le ordinarie e corrette imputazioni temporali di cui all'articolo 83 del TUIR.

Ciò detto, occorre evidenziare che, nell'ipotesi in cui la correzione dell'errore contabile sia rilevata mediante l'appostazione di una voce di patrimonio netto, la sua natura reddituale, ai fini fiscali, comporta l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, secondo cui "*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali*". Al riguardo, si rammenta come nella circolare n. 7/E del 2011 sia stato già precisato, con riferimento a tale fattispecie, che sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale.

Fanno eccezione, anche per tali soggetti, quelle correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto natura reddituale.

Pertanto, entrambi i sistemi contabili, consentono la correzione di errori derivanti dalla mancata imputazione sia di componenti negativi che di componenti positivi. Ciò avviene mediante l'emersione nel bilancio dell'anno di

rilevazione dell'errore di un componente di natura reddituale, negativo o positivo, che risulta imputato al conto economico per i soggetti che adottano i principi contabili domestici ovvero nello stato patrimoniale per i soggetti IAS/IFRS *adopter* (o, solo per questi ultimi, in ipotesi residuale, al conto economico).

Tale componente non può assumere, tuttavia, immediato rilievo fiscale in quanto non presenta i presupposti legittimanti:

- né per la deduzione delle sopravvenienze passive ai sensi dell'articolo 101 del TUIR;
- né per l'assoggettamento a tassazione delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR.

Tutto ciò premesso si rileva che, 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, s'impone 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. Tale valutazione va effettuata, coerentemente ai più recenti orientamenti giurisprudenziali ed ai chiarimenti forniti con la circolare n. 23/E del 2010 e con i successivi documenti di prassi (circolare n. 29/E del 2011, circolare n. 31/E del 2012 e circolare n. 35/E del 2012), alla luce dell'esigenza di evitare lo spostamento del momento impositivo e di garantire tanto il rispetto del divieto di doppia imposizione (derivante dalla mancata deduzione di un componente negativo) quanto la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva riferibile al singolo periodo d'imposta.

2 Orientamenti giurisprudenziali e di prassi

In tema di violazione del principio della competenza temporale dei componenti di reddito, la giurisprudenza di legittimità e la prassi dell'Agenzia

hanno specificato alcuni principi al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito, in particolare, con riferimento all'ipotesi in cui, nell'ambito dell'attività di accertamento, l'ufficio abbia operato il disconoscimento della deduzione di costi per violazione del principio di competenza.

La Corte di Cassazione ha precisato, con orientamento consolidato, l'inderogabilità del principio di competenza, affermando che al contribuente non è consentito scegliere il periodo d'imposta nel quale poter dedurre un costo, dovendo rispettare i principi di cui all'articolo 109 del TUIR (cfr. tra l'altro, le sentenze Corte di Cassazione 1648 del 24 gennaio 2013; n. 10981 del 13 maggio 2009; n. 16819 del 30/07/2007; n. 24474 del 2006 e n. 16198 del 2001).

La stessa Corte di Cassazione, ha altresì affermato che, sulla base del divieto di doppia imposizione e della propria consolidata giurisprudenza in materia, 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 (cfr. sentenza n. 6331 del 10 marzo 2008 e n. 16023 dell'8 luglio 2009).

In conformità a tale orientamento, alcuni documenti di prassi hanno già fornito chiarimenti in merito al sorgere del diritto alla restituzione dell'imposta versata in eccedenza nel periodo in cui avrebbe dovuto essere correttamente imputato per competenza un componente negativo.

In particolare, la circolare n. 23/E del 2010 ha chiarito che, a decorrere dalla data in cui si è reso definitivo l'obbligo a carico del contribuente di versare l'imposta conseguente all'indebita deduzione del componente negativo per difetto di competenza, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito, il contribuente può ottenere il riconoscimento della maggiore imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo, con le modalità e nei termini ordinariamente previsti e richiamati nella stessa circolare n. 23/E. Inoltre, con la circolare 2 agosto 2012, n. 31 è stato evidenziato come tale riconoscimento risulti ottenibile anche in sede di adesione.

Ciò anche in assenza del rispetto formale del principio di previo transito al conto economico dei componenti negativi di cui al comma 4 dell'articolo 109.

Alle stesse conclusioni si perviene anche nell'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 hanno già concorso alla determinazione del reddito. Anche in tal caso, infatti, si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato (cfr. circolare n. 35/E del 20 settembre 2012).

3 Comportamento del contribuente che ha corretto errori contabili in ordine alla imputazione di componenti di reddito

In applicazione del principio di capacità contributiva di cui all'art 53 della Costituzione, di buona fede e leale collaborazione di cui all'art 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, si deve ritenere che i principi prima sintetizzati, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verificano 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.

Coerentemente a tale impostazione, nell'ipotesi indicata alla lettera b), il contribuente - previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta, secondo le modalità descritte al successivo paragrafo 5 - 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.

Posta l'impossibilità di dare rilievo fiscale ai componenti negativi, attraverso la cui rilevazione si esplica la correzione degli errori contabili (nel rispetto dei relativi principi contabili), nell'anno in cui sono stati rilevati, si precisano nel paragrafo successivo le modalità con cui può essere recuperata la deduzione nel periodo d'imposta di competenza. Periodo per il quale, con riferimento ai componenti negativi, può ritenersi rispettato il principio di previa imputazione al conto economico disposto dal comma 4, dell'articolo 109 del TUIR, per effetto della rilevazione del componente negativo afferente alla rettifica dell'errore contabile commesso in tale periodo. Resta fermo che, ai fini del recupero della deduzione, è necessario che ricorrano tutti i presupposti di carattere sostanziale richiesti dalle disposizioni del TUIR ai fini della concorrenza dei predetti componenti negativi alla determinazione della base imponibile.

Nel paragrafo 5 si forniscono, invece, chiarimenti in merito alle modalità con cui dovrà essere assoggettato a tassazione il componente positivo nel periodo d'imposta di competenza.

4 Le 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'articolo 2, comma 8-bis del 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 (vedi tabella 1).

La richiamata disposizione prevede che *“Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare (...), non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo”*.

Il comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 322 del 1998, pertanto, stabilisce che le dichiarazioni possono essere integrate per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione:

- di un maggior reddito o un maggior imponibile;
- ovvero di un maggior debito d'imposta;
- ovvero di un minor credito.

Come più volte chiarito, mediante dichiarazione integrativa possono essere corretti, tra l'altro, errori materiali o di calcolo presenti nella dichiarazione

originaria, possono essere indicati oneri deducibili o detraibili sostenuti dal contribuente ma per errore non riportati, possono essere indicati componenti negativi omessi o detrazioni o crediti d'imposta spettanti, eliminati componenti positivi erroneamente indicati (cfr. circolari n. 6/E del 2006, 8/E/2010, e risoluzioni n. 41/E del 2012, n. 132/E del 2010, n. 459/E del 2008, n. 24/E del 2007, n. 325/E del 2002).

Si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2011 per un ammontare pari a 50. Sia il periodo d'imposta 2011 che il successivo 2012 hanno evidenziato un risultato complessivo netto positivo.

Tabella 1

	ANNO D'IMPOSTA	
	2011	2012
Reddito/perdita	300	150
Perdite scomputabili	-	-
Reddito imponibile/perdita	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)	
Reddito imponibile/perdita rideterminato	250	
Periodo d'imposta di recupero del componente	X	
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a favore (Unico 2012)	

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012 - potrà imputare nel 2011 il componente negativo presentando dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012 che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

L'eccedenza d'imposta versata nel 2011 potrà essere utilizzata nella dichiarazione UNICO 2013 riferibile al periodo d'imposta 2012 che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

I principi sopra richiamati, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verifichi una doppia imposizione, devono trovare applicazione anche nel caso in cui l'omessa imputazione dell'elemento negativo di reddito abbia interessato un'annualità che, per effetto dell'imputazione fiscale del componente negativo al suo originario periodo d'imposta, concretizza una perdita o incrementa la perdita dichiarata nell'anno (vedi tabella 2).

In tal caso, si ritiene che il contribuente abbia, in linea generale, diritto al riconoscimento della perdita, o della maggiore perdita, determinatasi nell'anno per effetto della predetta rettifica fiscale.

Tabella 2

	ANNO D'IMPOSTA	
	2011	2012
Reddito/perdita	(300)	150
Perdite scomputabili	-	(350)
Reddito imponibile/perdita	(300)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile		X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)	
Reddito imponibile/perdita rideterminato	(350)	
Periodo d'imposta di recupero del componente	X	
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a favore (Unico 2012)	

*Tale ammontare tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR, come emendato dal decreto legge n. 98 del 2011.

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.

Tale possibilità deve, però essere coordinata con i termini di accertamento di cui all'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in forza del quale *“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”*.

La possibilità per il contribuente di rappresentare all'Amministrazione Finanziaria l'esistenza di elementi di costo non dedotti in precedenti annualità deve transitare attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa caratterizzata dalle modalità che saranno d'appresso esaminate. 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 articolo 2, comma 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 (si pensi, ad esempio, alla determinazione del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR).

Va da sé che anche la dichiarazione dei redditi relativa all'anno della correzione contabile deve tenere conto di tale rideterminazione.

Ad esempio, se il contribuente, nell'anno 2013, opera la ricostruzione degli imponibili dei periodi d'imposta precedenti entro la data del 30 settembre 2013 (termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta 2012) dovrà indicare gli effetti della predetta ricostruzione nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012 (relativa al periodo d'imposta 2011). Se, diversamente, il contribuente opera la ricostruzione degli imponibili dei periodi d'imposta precedenti dopo il 30 settembre 2013, dovrà indicare gli effetti della predetta ricostruzione nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2013 (relativa al periodo d'imposta 2012).

Nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia effettuata modificando il modello UNICO 2013 potrà essere fatta valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti a partire:

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

Tale soluzione operativa, valida anche per l'ipotesi in cui la corretta imputazione fiscale del componente determini una maggiore perdita nelle annualità immediatamente successive a quella in cui si è generata ed in cui non può trovare accoglimento – in quanto annualità in perdita non emendabile –, appare coerente con il regime fiscale di riporto delle perdite disciplinato dall'articolo 84 del TUIR (con riferimento ai criteri di riportabilità delle perdite si rinvia a quanto chiarito con circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011).

A seguito dei controlli automatizzati della predetta dichiarazione integrativa, emergendo degli importi non coerenti con la dichiarazione del periodo d'imposta precedente, sarà generata una comunicazione di irregolarità il cui esito sarà comunicato al contribuente.

Il contribuente, in tale sede, dovrà esibire la documentazione idonea ad evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze che emergono dalla dichiarazione integrativa. La struttura dell'Agenzia preposta al controllo di tali fattispecie esamina la documentazione presentata ai fini dell'eventuale annullamento della comunicazione.

Ciò detto, ai fini di una migliore comprensione delle predette modalità operative si riportano esempi illustrativi riguardanti le seguenti tipologie di situazioni:

- a) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano un risultato positivo;
- b) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano una perdita fiscale;
- c) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano risultati positivi in alcuni periodi d'imposta e perdite fiscali in altri.

Con riferimento alla lettera a), si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2009 per un ammontare pari a 50. Sia il periodo d'imposta 2009 che i successivi hanno evidenziato un risultato complessivo netto positivo (vedi tabella 3).

Tabella 3

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	180	230	200	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	130			
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012 - potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, 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 essere indicata nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012 che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

Si ipotizzi, riprendendo l'esempio precedente, che sia il periodo d'imposta 2009 sia quelli successivi abbiano evidenziato perdite fiscali in luogo di un reddito imponibile [lettera b)].

Tabella 4

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	-	(180)	(230)	(310)
Reddito imponibile/perdita	(180)	(230)	(260)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	(230)	(280)	(310)	
Periodo d'imposta di recupero della maggior perdita			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

*Tale ammontare tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR, come emendato dal decreto legge n. 98 del 2011.

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012 - potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno. Nell'esempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (230) e, conseguentemente, sarà necessario ricalcolare le perdite riportabili dei successivi periodi d'imposta fino al periodo d'imposta 2011 (annualità emendabile entro il 30 settembre 2013).

Il nuovo ammontare delle perdite riportabili potrà, pertanto, essere indicato nella dichiarazione integrativa di UNICO 2012 che può essere ancora presentata entro il 30 settembre 2013.

Infine, si supponga il caso, sempre mutuato dal precedente esempio, in cui il periodo d'imposta oggetto di correzione presenta un risultato di periodo negativo ed i successivi evidenziano un reddito complessivo netto ai sensi dell'articolo 75 del TUIR [lettera c)].

In particolare, si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2009, che si è chiuso con una perdita di 180 che potrà essere rettificata includendo il componente negativo non imputato per errore. I successivi periodi d'imposta risultano in utile (vedi tabella 5).

Tabella 5

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	(230)	180		
Periodo d'imposta di recupero della maggiore perdita			X	

Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	
-----------------------------	--	--	---	--

Il contribuente - ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012 - potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazioni dell'anno. Nell'esempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (230) e, conseguentemente, sarà necessario ricalcolare gli importi delle dichiarazione dei successivi periodi d'imposta fino al periodo d'imposta 2011 (annualità emendabile entro il 30 settembre 2013).

L'eccedenza di versamento risultante nel 2010 per effetto delle riliquidazioni successive potrà, pertanto, essere indicata nella dichiarazione integrativa a favore UNICO 2012, che può essere presentata entro il 30 settembre 2013.

5 Le 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, ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del D.P.R. n. 322 del 1998 (di seguito, "dichiarazione integrativa a sfavore") entro i termini per l'accertamento ai sensi del citato articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, in forza del quale *"Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del*

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”.

Qualora lo stesso provveda a presentare tale dichiarazione entro i termini previsti dall’articolo 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.

In particolare, nella fattispecie in esame torna applicabile la sanzione di cui all’articolo 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 in forza del quale *“Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte”.*

Tabella 6

	ANNO D’IMPOSTA	
	2011	2012
Reddito/perdita	300	150
Perdite scomputabili	-	-
Reddito imponibile/perdita	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell’errore contabile		X
Periodo d’imposta di corretta competenza del componente	Δ 50	
Reddito imponibile/perdita rideterminato	350	
Periodo d’imposta di ripresa a tassazione	X	

Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (Unico 2012)	
-------------------------------------	--	--

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.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'anno oggetto di correzione ai fini fiscali si sia chiuso in perdita e la variazione in aumento del ricavo, riducendo l'ammontare delle perdite dell'anno, non incida sul versamento dell'imposta dovuta per l'anno.

In tale caso, il contribuente sarà tenuto a 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.

Ciò detto, per esaminare nel dettaglio come si possano concretamente applicare i principi appena illustrati, si riportano alcuni esempi riguardanti le seguenti tre tipologie di situazioni:

- a) l'annualità oggetto di errore e le successive abbiano evidenziato un risultato positivo;
- b) l'annualità oggetto di errore e le successive abbiano evidenziato una perdita fiscale;
- c) l'annualità oggetto di errore e le successive abbiano risultati positivi in alcuni periodi d'imposta e perdite fiscali in altri.

Con riferimento alla lettera a), si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un ricavo di competenza del 2009. Sia il periodo d'imposta 2009 che i successivi hanno evidenziato un risultato complessivo netto positivo (vedi tabella 7).

Tabella 7

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	180	230	200	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ 50			
Risultato di periodo rideterminato	230			
Periodo d'imposta di ripresa a tassazione	X			
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2010)			

Il contribuente dovrà imputare nel 2009 il componente positivo presentando apposita dichiarazione integrativa a sfavore e provvedendo al versamento della maggiore imposta dovuta per il 2009. Successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

L'ulteriore esempio di cui alla tabella n. 8 è quello in cui il contribuente abbia omesso di imputare un ricavo di competenza del 2009 e sia il periodo d'imposta 2009 che i successivi abbiano evidenziato perdite fiscali [lettera b)].

Tabella 8

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	-	(180)	(230)	(210)
Reddito imponibile/perdita	(180)	(230)	(260)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ 50			
Risultato di periodo rideterminato	(130)	(180)	(210)	
Anno di ripresa a tassazione	X	X	X	
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2010)	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2011)	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2012)	

*Tale ammontare tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR, come emendato dal decreto legge n. 98 del 2011.

Il contribuente dovrà imputare nel 2009 il componente positivo riliquidando la dichiarazione dell'anno e quelle successive. Successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

Ultima ipotesi riguarda il caso di cui alla precedente lettera c), in cui il periodo d'imposta oggetto di correzione fiscale presenta un risultato di periodo negativo ed i successivi evidenziano un reddito complessivo netto ai sensi dell'articolo 75 del TUIR.

Si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un ricavo di competenza del 2009. Quest'ultimo periodo d'imposta chiude con una perdita di 180 che dovrà essere rettificata in diminuzione includendo il componente positivo non imputato per errore. I successivi periodi d'imposta risultano in utile.

Tabella 9

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ 50			
Risultato di periodo rideterminato	(130)	280		
Periodo d'imposta di ripresa a tassazione e rideterminazione imponibili	X	X		
Modalità di rappresentazione	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2010)	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2011)		

Il contribuente dovrà imputare nel 2009 il componente positivo rettificando la dichiarazione dell'anno e quella successiva. In seguito, potrà

operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

6 Ipotesi particolari

Nel successivi paragrafi, infine, si esaminano ulteriori fattispecie nelle quali:

- si assiste alla contemporanea correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione nel corretto esercizio di competenza sia di componenti negativi che positivi;
- si verifica l'ipotesi in cui il contribuente non ha 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.

6.1 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 si 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:

- 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 articolo 2, comma 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 articolo 2, comma 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, secondo le modalità rappresentate al paragrafo 5.

Tanto premesso, per esaminare nel dettaglio come si possano concretamente applicare i principi appena illustrati, si riporta il seguente esempio, riguardante l'ipotesi di omessa imputazione di componenti negativi e positivi di competenza del medesimo periodo d'imposta.

In particolare, si ipotizzi che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo e contemporaneamente abbia registrato un componente positivo entrambi di competenza del 2009. Inoltre, s'immagini che quest'ultimo periodo si sia chiuso con una perdita di 180 ed i successivi periodi d'imposta risultino in utile.

Tabella 10

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza	Δ (50)			

del componente	Δ 25			
Risultato di periodo rideterminato	(205)	205		
Periodo d'imposta di recupero della maggiore perdita			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa di sintesi dei differenziali (UNICO 2012)	

Il contribuente potrà imputare nel 2009 il componente negativo e contemporaneamente dovrà rilevare, ai fini fiscali, quello positivo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazioni dell'anno. Successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2012.

Nell'esempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (205); ciò avviene sommando algebricamente il componente negativo pari a (50) e quello positivo pari a 25. Conseguentemente, sarà necessario ricalcolare le perdite riportabili dei successivi periodi d'imposta fino a quello relativo al 2011 (annualità ancora emendabile).

L'eccedenza di imposte versate nel 2010 dovrà essere indicata nella dichiarazione integrativa di UNICO 2012 che può essere ancora presentata entro il 30 settembre 2013.

Come anticipato, si potrebbe verificare, altresì, l'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. In tale ipotesi, è necessaria l'applicazione sia dei principi espressi per l'ipotesi di omessa imputazione di componenti negativi (paragrafo 4) per quelli per l'ipotesi di omessa imputazione di componenti positivi (paragrafo 5).

Va da sé che, in considerazione dell'obbligo per il contribuente di presentare dichiarazione integrativa a sfavore, laddove nelle annualità oggetto di correzione contabile emerga un risultato complessivamente a sfavore per il contribuente, sarà necessario presentare dichiarazione integrativa a sfavore, secondo le modalità già chiarite (paragrafo 5).

Si ipotizzi, riprendendo l'esempio precedente, che, nel 2012, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza dell'anno 2009, pari a 50, e di un componente positivo di competenza del 2010, pari a 75.

Tabella 11

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)	Δ 75		
Risultato di periodo rideterminato	(230)	255		
Periodo d'imposta di recupero maggior perdita		X		
Modalità di rappresentazione		Dichiarazione rettificativa a sfavore Unico 2011, redditi 2010		

Il contribuente potrà imputare nel 2009 il componente negativo riliquidando, in via autonoma, la dichiarazione dell'anno e dovrà rilevare, ai fini

fiscali il componente positivo attraverso la presentazione di una dichiarazione rettificativa a sfavore, in cui inserire anche gli esiti della riliquidazione della dichiarazione relativa al 2009.

Nell'esempio si ridetermina la perdita fiscale del 2009 portandola da (180) a (230), ciò avviene sommando il componente negativo pari a (50). Nel periodo d'imposta successivo, l'inclusione del componente positivo pari a 75 comporta la necessità di presentare una dichiarazione integrativa a sfavore per il 2010, provvedendo a versare le maggiori imposte.

6.2 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'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, se la predetta dichiarazione sia stata presentata entro i termini previsti dal medesimo articolo 13.

Tale disposizione prevede che *“la sanzione è ridotta, 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:*

(...)

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore”.

Si ipotizzi al riguardo che, nel 2011, il contribuente abbia rilevato in bilancio la correzione di un errore contabile riferibile all'esercizio 2009 e abbia dedotto il componente negativo iscritto per rettificare l'errore contabile nel medesimo periodo d'imposta. Il contribuente è tenuto preventivamente ad emendare UNICO 2012, provvedendo al versamento delle maggiori imposte dovute.

Tabella 12

	ANNO D'IMPOSTA			
	2009	2010	2011	2012
Reddito/perdita	300	400	500	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	300	400	500	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile			X	
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (100)			
Modifica prodromica al recupero del componente non imputato			Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2012)	

Ciò premesso, si rinvia alle modalità con cui può essere recuperata la deduzione nel corretto periodo d'imposta di competenza, come chiarito nei precedenti paragrafi.

7 Gli effetti sulla determinazione del valore della produzione netta

Le modalità di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito, IRAP), così come modificate dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (di seguito legge finanziaria per il 2008), 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".

Come anticipato nella premessa, la necessità di garantire il rispetto del principio di competenza risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione, in un periodo di imposta o in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi.

Tale principio, quindi, impone di dare rilievo ai fini fiscali esclusivamente alle corrette imputazioni temporali senza consentire l'applicazione di deroghe al principio di competenza stesso come avviene in bilancio nell'ipotesi di contabilizzazione di errori contabili (cfr. paragrafo 1).

Ciò premesso, 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 presente documento di prassi, nell'ipotesi in cui, nel rispetto dei corretti principi contabili, i contribuenti procedano alla correzione di errori contabili.

8 Gli effetti sui termini per lo svolgimento dell'attività di controllo

In ultima analisi si osserva che la possibilità di tenere conto delle correzioni degli errori con le modalità precedentemente indicate, deve essere

coordinata, da un lato, con i termini previsti dall'ordinamento, a pena di decadenza, per il contribuente che intende modificare la dichiarazione in proprio favore (per sintetizzare le variazioni derivanti dalla riliquidazione, in via autonoma, delle precedenti dichiarazioni) o in proprio sfavore, dall'altro, con i termini previsti per l'amministrazione finanziaria, sempre a pena di decadenza, per esercitare il proprio potere di accertamento.

Ai sensi dell'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 *“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”*.

Nelle fattispecie qui trattate, sia con particolare riferimento all'ipotesi in cui il contribuente intenda, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, recuperare un elemento negativo non dedotto in precedenti annualità, sia, specularmente, qualora il contribuente integri a proprio sfavore la dichiarazione, per rilevare errori consistenti nell'omessa imputazione di elementi positivi, l'attività accertativa degli uffici si esplica in relazione e nei limiti degli elementi rappresentati nella medesima dichiarazione. Tali dichiarazioni rappresentano, infatti, lo strumento mediante il quale il contribuente può ottenere il riconoscimento di elementi rilevanti ai fini fiscali altrimenti non più opponibili all'amministrazione Finanziaria per decorrenza dei termini ed è, pertanto, da ritenere idonea a “rigenerare” l'efficacia degli stessi nell'annualità di presentazione.

Pertanto, l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al citato articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi “rigenerati” in tale dichiarazione.

Ad esempio, se il contribuente, nell'anno 2013, fa valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti nel 2008 presentando la dichiarazione integrativa a favore di UNICO 2012, gli uffici potranno controllare, entro il 31 dicembre 2017

(termine di accertamento di tale dichiarazione integrativa), i nuovi elementi “rigenerati”, riferibili al periodo d’imposta 2008 ed ai successivi.

La rilevanza costituzionale delle disposizioni che presiedono al principio di capacità contributiva riferibile al singolo periodo d’imposta impone, infatti, di riconoscere al contribuente la possibilità di correggere errori che abbiano inciso sulla stessa, in dichiarazioni ancora soggette al potere di accertamento. Il contribuente, tuttavia, esercita tale facoltà con la necessaria consapevolezza del pieno controllo da parte degli uffici delle annualità a cui è riferibile la sussistenza dei presupposti che fondano la richiesta e di quelle successivamente interessate. È, inoltre, necessario che, a tale fine, il contribuente sia in possesso di tutta la documentazione idonea a comprovare la puntuale sussistenza dei presupposti sostanziali dell’istanza e che provveda ad esibirla agli uffici nell’ambito della relativa attività istruttoria.

Nei limiti di quanto appena evidenziato, il contribuente può rappresentare all’Amministrazione Finanziaria la correzione di errori che incida in periodi d’imposta oggetto di precedente attività di controllo nell’ipotesi in cui il relativo atto di accertamento si sia reso definitivo, anche per adesione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA