



*Consiglio Provinciale
dei
Consulenti del Lavoro
di Napoli*

A CURA DELLA COMMISSIONE COMUNICAZIONE DEL CPO DI NAPOLI

Dentro la Notizia

134/2013
OTTOBRE/12/2013 (*)
18 Ottobre 2013

**GLI ERRORI CONTABILI RELATIVI
ALLA COMPETENZA DI UN
COMPONENTE DI REDDITO
(POSITIVO O NEGATIVO) POSSONO
ESSERE CORRETTI DAL
CONTRIBUENTE E ESPLICITARE I
LORO EFFETTI NELL'ULTIMA
DICHIARAZIONE EMENDABILE A
SFAVORE O A FAVORE. QUESTO È
L'IMPORTANTE CHIARIMENTO**

CONTENUTO NELLA CIRCOLARE 31/E DEL 24/09/2013 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.

L'Agenzia delle Entrate, con la ***circolare n. 31 del 24 settembre 2013***, ha affrontato il problema della **correzione degli errori commessi dai contribuenti in sede di imputazione in bilancio delle voci di costo e ricavo di competenza dell'esercizio derivanti proprio dalla mancata applicazione del principio di competenza**.

Come noto, il suddetto principio, ai sensi ***dell'art. 109, comma 1 del Tuir***, è inderogabile per cui, il contribuente non può arbitrariamente imputare, in un periodo d'imposta o in un altro, gli elementi reddituali positivi e negativi secondo la propria convenienza fiscale. L'eventuale errore commesso non è, però, impossibile da rettificare.

Infatti, l'amministrazione finanziaria nel documento di prassi in commento ha precisato, innanzitutto, che, in presenza di un errore nella contabilizzazione del costo o ricavo, il componente reddituale non può assumere rilevanza fiscale nell'anno in cui l'errore è inserito in bilancio.

In altri termini, ***il costo non dedotto o il ricavo non tassato devono rilevare nel periodo di corretta competenza fiscale e non quando sono contabilizzati in bilancio per porre rimedio all'errore commesso in precedenza***.

Pertanto, il costo non dedotto oppure il ricavo non tassato devono essere riportati nell'esercizio di corretta competenza fiscale, secondo modalità ben precise. Chiarisce l'Agenzia delle Entrate che, la correzione degli errori contabili (diversi da quelli che rendono nulla la delibera assembleare di approvazione del 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".

In particolare, dunque, **la rettifica interesserà le voci straordinarie di conto economico, quali la voce E20 o E21**, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, sempre riferendosi agli errori contabili che comportino un'alterazione nella determinazione dell'imposta dovuta, ha evidenziato che **"è ormai orientamento consolidato nella giurisprudenza di Cassazione il divieto di doppia imposizione e il diritto da parte del contribuente a recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta, mediante gli strumenti e nei termini che il sistema fiscale gli mette a disposizione"**, vale a dire, ad esempio, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa (***cf. sentenza n. 6331 del 10 marzo 2008 e n. 16023 dell'8 luglio 2009***).

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.

Nella circolare in esame, vengono analizzate varie ipotesi di errori contabili ma, quelle che, per brevità della trattazione, meritano di essere approfondite in quanto risultano essere le ipotesi più comuni, sono:

- ***Deduzione dei costi non contabilizzati***
- ***Tassazione di ricavi non contabilizzati***
- ***Costi e ricavi non contabilizzati***
- ***Costi non contabilizzati e dedotti***

DEDUZIONE DEI COSTI NON CONTABILIZZATI

Una prima ipotesi è quella del contribuente che **non ha contabilizzato un componente negativo nel corretto esercizio di competenza ed in un periodo d'imposta successivo, in bilancio, ha corretto l'errore contabile.**

In questo caso l'Agenzia rileva che **il contribuente può** – dopo aver sterilizzato la correzione ai fini fiscali - **presentare, se è ancora nei termini, la dichiarazione integrativa** (*secondo quanto prescritto dall'art. 2, comma 8-bis del Dpr 322/1998*) **per correggere l'annualità in cui vi è stata l'omessa imputazione.**

Se, invece, l'annualità oggetto di errore non è più emendabile, dovrà "ricostruire" in via autonoma tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore, facendo confluire gli effetti di tale ricostruzione nella dichiarazione integrativa ancora presentabile. Possono essere corretti soltanto gli errori riferibili a periodi d'imposta ancora oggetto di attività di accertamento al momento della presentazione della dichiarazione integrativa.

TASSAZIONE DI RICAVI NON CONTABILIZZATI

Nel caso in cui **un ricavo non sia stato contabilizzato nel corretto esercizio di competenza** e, quindi, non sia stato tassato fiscalmente e venga rilevato in un periodo d'imposta successivo, **il contribuente deve recuperare la mancata tassazione fiscale presentando una dichiarazione integrativa a sfavore** (*come prescritto dall'art. 2, comma 8 del Dpr 322/1998*) **per correggere l'annualità in cui si è verificata l'omessa imputazione.**

In pratica, il contribuente deve versare quanto dovuto avvalendosi di sanzioni ridotte, secondo le misure e le modalità previste per il ravvedimento operoso. A patto che la violazione in oggetto non sia stata già constatata e non siano stati avviati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività che rientrino nell'ambito dell'accertamento.

Anche in questa ipotesi, se la dichiarazione influenzata dall'errata imputazione del componente di reddito positivo risulta non più emendabile, sarà necessario presentare dichiarazione integrativa a sfavore, per ciascuna delle annualità precedenti a quella ancora aperta, nelle quali sono evidenziati gli effetti dell'imputazione del componente positivo.

COSTI E RICAVI NON CONTABILIZZATI

Nella particolare ipotesi in cui siano **stati commessi più errori**, relativi alla mancata contabilizzazione di componenti sia negativi che positivi, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, per regolarizzare la posizione, i contribuenti dovranno verificare se il **risultato** sia **complessivamente a favore o a sfavore**, per poi procedere alla deduzione o alla ripresa a tassazione secondo le modalità precedentemente illustrate.

COSTI NON CONTABILIZZATI E DEDOTTI

Altra ipotesi che l'Agenzia delle Entrate approfondisce è quella in cui **il costo non sia stato contabilizzato nel corretto esercizio di competenza e sia stato erroneamente portato in deduzione nell'esercizio di avvenuta correzione contabile.**

Il contribuente dovrà, in questo caso, eliminare gli effetti dell'errata imputazione, prima di procedere al recupero corretto del costo.

Il costo dedotto dovrà essere "restituito" all'erario, presentando dichiarazione integrativa a sfavore e versando le maggiori imposte eventualmente dovute per l'anno.

A tale fine, il contribuente 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 venga presentata entro i termini previsti dal medesimo articolo 13.

Si evidenzia che, per tutte le ipotesi sopra descritte e analizzate, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare in esame, fornisce una serie di esempi che aiutano a capire meglio le fasi operative che il contribuente dovrà seguire per regolarizzare la propria posizione, in caso di errori contabili che determinano un erroneo calcolo delle imposte dovute.

Ad maiora

IL PRESIDENTE
Edmondo Duraccio

(*) Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori

ED/FC/GC