

## CORREZIONE DEGLI ERRORI IN BILANCIO: NUOVE INDICAZIONI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A cura del Dipartimento italiano Tax

Alessandro Mainardi  
[amainardi@orrick.com](mailto:amainardi@orrick.com)

Simone Arecco  
[sarecco@orrick.com](mailto:sarecco@orrick.com)

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle conseguenze di un'errata contabilizzazione di componenti reddituali con la Circolare n. 31/E del 24 settembre scorso, dal titolo: *“correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito di impresa”*.

La novità principale trattata riguarda le modalità con cui è possibile emendare la mancata deduzione fiscale, a seguito di un errore nella contabilizzazione di un **costo** nel corretto periodo di competenza.

In particolare la Circolare ammette la possibilità di recuperare un costo non dedotto direttamente attraverso la dichiarazione dei redditi, evitando così di dover presentare una specifica istanza di rimborso.

Il presente documento è una nota di studio. Quanto nello stesso riportato non potrà pertanto essere utilizzato o interpretato quale parere legale né utilizzato a base di operazioni straordinarie né preso a riferimento da un qualsiasi soggetto o dai suoi consulenti legali per qualsiasi scopo che non sia un'analisi generale delle questioni in esso affrontate. La riproduzione del presente documento è consentita purché ne venga citato il titolo e la data accanto all'indicazione: Orrick, Herrington & Sutcliffe, Newsletter.

### EMENDABILITÀ DEI COSTI NON DEDOTTI NEL PERIODO DI COMPETENZA:

Preliminarmente è necessario ricordare che, sia i principi contabili nazionali, sia gli IAS/IFRS, permettono di rimediare **contabilmente** alla mancata imputazione di costi (e ricavi), consentendone l'iscrizione nel Conto Economico o nello Stato Patrimoniale (IAS 8) dell'anno nel corso del quale l'errore viene rilevato.

Ai fini fiscali, l'Agenzia delle Entrate si era pronunciata nel 2010 riconoscendo al contribuente le seguenti opzioni al fine di poter recuperare il costo non dedotto nell'esercizio di competenza (cfr. Circ. n. 23/E del 2010):

- **dichiarazione integrativa a favore del contribuente** ex art. 2, c. 8-bis, DPR 322/98, con la quale si possono correggere *“errori ed omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta, o di un minor credito”*, da presentare entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Ad esempio, nel caso di omessa imputazione di un costo nell'anno 2012, e di rilevazione dell'errore nell'anno 2013, si potrà presentare tale dichiarazione integrativa entro il 30 settembre 2014 (scadenza UNICO 2013);

- **istanza di rimborso** dei versamenti eccedenti il dovuto *ex art. 38, c. 1, DPR 602/73*, per il quale *“il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell’obbligo di versamento”*.

L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare in commento, ha dato la possibilità al contribuente di dare evidenza all’elemento di costo non dedotto **anche nel caso in cui l’annualità oggetto di errore non sia più emendabile con la dichiarazione integrativa o siano scaduti i termini per la presentazione dell’istanza di rimborso**, coerentemente con il divieto di doppia imposizione.

La Circolare stabilisce che il contribuente può riliquidare autonomamente la dichiarazione relativa all’annualità dell’omessa imputazione e le successive coinvolte nell’errore, presentando **unicamente** la dichiarazione integrativa a favore per l’anno di imposta ancora emendabile *ex art. 2, c. 8-bis, DPR 322/98*.

Tale possibilità viene coordinata con i termini di accertamento *ex art. 43, DPR 600/73*, in forza del quale *“gli avvisi di accertamento devono essere notificati ... entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*. Dunque, la predetta possibilità per il contribuente di recuperare elementi di costo non dedotti in precedenti annualità deve intendersi limitata ai soli periodi d’imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa.

Ad esempio, se la dichiarazione integrativa è presentata nel 2013, potranno essere fatti valere nella stessa i costi non dedotti a partire dal 2008.

#### **EMENDABILITÀ DEI RICAVI NON DEDOTTI NEL PERIODO DI COMPETENZA:**

Qualora non sia stato contabilizzato un ricavo nel corretto periodo di competenza e venga rilevato in un anno di imposta successivo, la Circolare impone al contribuente di applicare l’art. 2, c. 8, DPR 322/98, per il quale si deve rappresentare l’omessa imputazione di un ricavo presentando una dichiarazione integrativa **a sfavore** entro i termini di notifica dell’accertamento.

In caso di diverse annualità coinvolte dall’errore, il contribuente è tenuto a presentare più dichiarazioni integrative a sfavore, **una per ogni annualità** nelle quali sono presenti gli effetti della mancata imputazione del componente positivo.

#### **RIAPERTURA DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO A SEGUITO DI DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE:**

L’Agenzia delle Entrate, in conclusione della Circolare 31/E, ha affermato che, a seguito di presentazione di dichiarazione integrativa a favore del contribuente in correzione di costi non dedotti in annualità precedenti, l’attività accertativa degli uffici è **rinnovata** *ex art. 43, DPR 600/73*.

Ad esempio, citando la Circolare, *“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, i nuovi elementi “rigenerati”, riferibili al periodo d’imposta 2008 ed ai successivi”*.