

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rettifiche delle rimanenze con effetto per gli anni precedenti

di **Maurizio Tozzi**

Il tema delle **correzioni o variazioni di componenti positivi e/o negativi di reddito erroneamente imputati per competenza o oggetto di errate valutazioni** è stato interessato nel tempo da prese di posizioni importanti da parte non solo della giurisprudenza ma anche dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne i **componenti non di competenza** è anzitutto nota la [circolare dell'Agenzia n. 23/E del 2010](#) che ha evidenziato come, in caso di controllo, al contribuente che subisce una rettifica di un costo nell'anno x sia concessa la possibilità di **richiedere il rimborso** delle maggiori imposte pagate nel periodo y, anno di effettiva competenza dello stesso, in cui se fosse stato dedotto ovviamente l'imponibile sarebbe risultato inferiore. Ciò al fine di avere un'interpretazione costituzionalmente orientata ed evitare la duplicazione del prelievo fiscale in violazione dell'articolo 163 del Tuir.

Anche la [circolare n. 31/E del 2012](#) ha ripreso il tema confermando la conclusione del predetto documento di prassi e aggiungendo che, in caso di **accertamento con adesione**, è data anche la facoltà di richiedere la **compensazione** tra le imposte connesse all'anno controllato e quelle eventualmente da rimborsare, ferma restando l'applicazione delle sanzioni e degli interessi riferiti agli importi recuperati. Dette regole trovano peraltro applicazione in riferimento ai componenti positivi di reddito ([circolare n. 35/E del 2012](#)).

In tale scenario deve rammentarsi l'**articolo 110, comma 8, del Tuir**, che reca una disposizione di particolare interesse soprattutto per quanto concerne le **rettifiche delle rimanenze finali** che sono sempre oggetto di attenzione nell'ambito di qualsiasi attività di controllo. La norma testualmente recita: *"la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi"*. Il **principio di fondo** è lo stesso: le rettifiche operate, che incidono nella determinazione della base imponibile dell'anno x, devono essere necessariamente considerate nella **valutazione delle basi imponibili degli altri anni interessati**. La norma effettua un puntuale richiamo agli effetti da considerare per gli anni successivi; sul tema però è intervenuta l'interessante [sentenza n. 189/67/13 della CTR della Lombardia](#), sezione staccata di Brescia, emessa il 18 marzo 2013 e depositata il successivo 13 maggio, che giunge a delle **conclusioni "innovative"**.

La vicenda trae origine principalmente dalla **rettifica delle rimanenze finali e delle opere**,

forniture e servizi di durata ultrannuale da valorizzare ai sensi dell'articolo 93 del Tuir, il quale tra l'altro prevede, al comma 6, la necessità di redigere distintamente, per ciascuna opera, fornitura o servizio, un **prospetto** recante l'indicazione degli estremi del contratto nonché delle altre informazioni utili per l'identificazione del lavoro e del committente e soprattutto degli elementi considerati per la valutazione e la collocazione in bilancio. Il fisco, nel caso esaminato, ha contestato il **valore delle rimanenze iniziali dell'anno 2007**, pari a 583 mila euro, ritenendo che le effettive rimanenze finali dell'anno 2006 (anno precedente) fossero pari a 60.136 euro, attesa l'**assenza dei richiamati prospetti relativi** ai sette cantieri aperti dall'azienda controllata. L'aspetto particolare del caso *de quo* è che il controllo eseguito ha riguardato il solo anno 2007 ma di fatto **rettificando una valutazione dell'anno 2006, non sottoposto a verifica**: rispetto al richiamato articolo 110, comma 8, si è causata una sorta di **"interruzione"**, poiché la rettifica operata per l'anno 2007 non esplica nessun effetto per gli anni successivi, con la conseguenza che l'Ufficio non si è affatto preoccupato di analizzare gli effetti delle minori rimanenze finali di fatto da imputare anche all'anno 2006, con **relativa riduzione dell'imponibile fiscale**. Il contribuente, a fronte di ciò, ha richiesto di tener conto nella determinazione delle maggiori imposte anche delle minori imposte risultanti per l'anno 2006, operando di fatto una **compensazione**. Di contro, l'Ufficio asserisce che tutt'al più il contribuente avrebbe dovuto presentare l'**istanza di rimborso per l'anno 2006**. La CTR ha dato ragione alla parte, evidenziando come l'Ufficio abbia in realtà proceduto alla rettifica di una posta dell'anno 2006 con l'evidente corollario che, per evitare ingiustificate duplicazioni del prelievo fiscale, si sarebbero dovuti considerare **congiuntamente gli effetti fiscali delle rettifiche operate**.

La conclusione raggiunta è sicuramente di grande fascino e deve dirsi in linea di principio condivisibile, non potendosi giungere ad una doppia pretesa erariale. Forse la via d'uscita in vicende simili che dovessero accadere oggi potrebbe essere rappresentata proprio dalla **circolare n. 31/E del 2012**, con la **compensazione delle imposte a credito e debito e recupero residuale delle sole sanzioni**. Nel caso oggetto del contenzioso, invece, sarà necessario comprendere il comportamento del fisco, che potrebbe anche esimersi dal ricorso in Cassazione. Se ciò dovesse avvenire, comunque, al contribuente resterebbe aperta la strada dell'**istanza di rimborso**, effettuabile ex articolo 21 del D. Lgs. 546/92 entro i due anni dal passaggio in giudicato del contenzioso in essere.