

DICHIARAZIONI

Il “tortuoso” recupero del costo non dedotto nel corretto periodo di competenza

di Sergio Pellegrino

Nella **prima giornata del Master Breve**, già iniziato in alcune città, uno dei temi maggiormente “gettonati” dai Colleghi è stato quello delle indicazioni contenute nella [circolare n. 31/E](#) del 24 settembre scorso circa le conseguenze fiscali derivanti dagli errori in bilancio.

La **sopravvenienza attiva** derivante dalla mancata imputazione di componenti positivi nel corretto esercizio di competenza è **tassata**? E quella **passiva** nel caso dei componenti negativi risulta **deducibile**?

Il **tema è delicato** ed è stato spesso foriero di contrasti con l'Amministrazione, di modo che i chiarimenti del documento di prassi appaiono senz'altro preziosi, anche se non di facile attuazione.

Il **principio generale** sul quale si incentra il ragionamento sviluppato dall'Agenzia è che i componenti, positivi o negativi che siano, **non correttamente contabilizzati** nel periodo di competenza, **devono essere ricondotti a quel periodo**: ciò comporta che la sopravvenienza positiva o negativa che viene rilevata nell'esercizio nel quale ci si accorge dell'errore deve essere **sterilizzata** a livello di dichiarazione, con una **variazione in diminuzione o in aumento** a seconda dei casi.

Concentriamo la nostra attenzione sull'errore consistente nella mancata **imputazione di un costo**, che si è quindi concretizzato in un maggior reddito (o in una minore perdita) dichiarato dal contribuente.

La prima verifica che va effettuata è quella relativa alla possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore, ex art. 2 comma 8 bis del D.P.R. 322/1998, con la quale far emergere il minor debito d'imposta o il maggior credito entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Ipotizziamo di aver omesso di rilevare un costo di competenza nell'esercizio 2012. Nel 2013 rileviamo la sopravvenienza passiva a conto economico, ma il componente negativo deve essere ripreso a tassazione con una variazione in aumento, non essendo di competenza del periodo 2013. Entro il 30 settembre 2014 potrà essere presentata una dichiarazione

integrativa a favore di Unico 2013 e l'eccedenza d'imposta versata nel 2012, non essendo stato dedotto allora il costo, potrà essere utilizzata nel modello Unico 2014.

In questo modo si evita la doppia imposizione, ma nel contempo si rispetta il principio di competenza.

Il discorso si complica nel momento in cui il costo "omesso" è riconducibile ad un esercizio precedente, per il quale, evidentemente, non è più attivabile la procedura dell'integrativa a favore.

La possibilità di andare "a ritroso" per recuperare il costo è chiaramente legata al termine di prescrizione dell'azione di accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/1973: nel 2013 sarà quindi possibile arrivare fino ai componenti negativi eventualmente non rilevati nell'esercizio 2008.

Si diceva che il discorso si complica perché il contribuente è chiamato ad operare una "ricostruzione" di tutte le annualità interessate dall'errore: sia quella in cui è materialmente avvenuto, ossia l'esercizio di competenza "mancato", che quelle successive, sino all'annualità emendabile con la presentazione della dichiarazione integrativa. In questa dichiarazione confluiranno le riliquidazioni effettuate in relazione ai periodi precedenti, non più emendabili con una dichiarazione integrativa.

Se tutti i periodi di imposta hanno evidenziato un reddito imponibile, il problema rilevato nel periodo di mancata imputazione non ha significative ripercussioni su quelli successivi.

Ad esempio:

1. rilevo oggi una sopravvenienza passiva per un costo non contabilizzato nel 2008;
2. non vi sono effetti sulle dichiarazioni successive, tutte chiuse con un reddito imponibile ed il versamento di imposte;
3. presento la dichiarazione integrativa del modello Unico 2013 entro il prossimo 31 dicembre (per rispettare il termine legato alla prescrizione dell'accertamento);
4. faccio confluire l'eccedenza d'imposta versata nel 2008 in questa dichiarazione integrativa;
5. riprendo la sopravvenienza passiva imputata a conto economico nel 2013 con una variazione in aumento in Unico 2014.

Se invece vi sono dei periodi in perdita, l'effetto che si genera dal "recupero" del componente negativo è inevitabilmente "a catena", portando alla rideterminazione del risultato delle annualità successive.

Riprendiamo l'esempio precedente facendo il caso di periodi tutti in perdita fiscale:

1. rilevo oggi una sopravvenienza passiva per un costo non contabilizzato nel 2008,

- periodo chiuso in perdita;
2. la perdita 2008 viene rideterminata, incrementandosi, e conseguentemente bisognerà ricalcolare le perdite riportabili dei successivi periodi di imposta fino a quello emendabile (ossia il 2012);
 3. presento la dichiarazione integrativa del modello Unico 2013 entro il prossimo 31 dicembre;
 4. faccio confluire il nuovo ammontare delle perdite riportabili in questa dichiarazione integrativa;
 5. riprendo la sopravvenienza passiva imputata a conto economico nel 2013 con una variazione in aumento in Unico 2014.

Infine, da ultimo, il caso in cui, dopo il periodo (o i periodi) in perdita, ve ne sia uno nel quale vi è stato un reddito imponibile e quindi un maggiore versamento d'imposta (rispetto a quello che vi sarebbe stato se il costo fosse stato correttamente imputato nel periodo di competenza):

1. rilevo oggi una sopravvenienza passiva per un costo non contabilizzato nel 2008, periodo chiuso in perdita;
2. la perdita 2008 viene rideterminata, incrementandosi, così come quella del 2009;
3. il 2010 si era chiuso con un reddito imponibile, che viene ricalcolato per tenere conto delle maggiori perdite utilizzabili;
4. presento la dichiarazione integrativa del modello Unico 2013 entro il prossimo 31 dicembre;
5. faccio confluire l'eccedenza d'imposta versata nel 2010 in questa dichiarazione integrativa;
6. riprendo la sopravvenienza passiva imputata a conto economico nel 2013 con una variazione in aumento in Unico 2014.