

DICHIARAZIONI

Il quadro RS del Modello Unico SC 2015: la correzione di errori contabili

di **Federica Furlani**

L'ultimo prospetto contenuto nel **quadro RS** del modello Unico SC 2015 (righe da RS201 a RS 220) è dedicato agli **Errori contabili** e deve essere utilizzato dai soggetti che, nel rispetto dei principi contabili, hanno proceduto alla **correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti negativi nell'esercizio di competenza**, la cui dichiarazione non è più emendabile ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, nonché dai soggetti sui quali ricadono, a seguito dell'applicazione del regime della trasparenza fiscale/consolidato fiscale, gli effetti di tale correzione.

Con la **Circolare n. 31/E/2013** sono stati forniti **chiarimenti interpretativi** in merito al trattamento fiscale applicabile alla correzione degli errori in bilancio, fattispecie che non devono essere confuse con i cambiamenti di stima o di principi contabili.

Per correggere l'errore contabile è necessario **imputare alla parte straordinaria del conto economico dell'esercizio** in cui questo emerge, nella voce "proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti (E20 e E21)", una componente a rettifica della voce patrimoniale interessata.

La componente in questione **non assume** in prima battuta **rilievo ai fini fiscali**, non essendovi i presupposti individuati dall'art. 101 del Tuir per la deduzione delle sopravvenienze passive o dall'art. 88 per la tassazione di quelle attive: **il costo non dedotto o il ricavo non tassato devono infatti rilevare nel periodo di corretta competenza fiscale** e non quando sono contabilizzati in bilancio per porre rimedio all'errore commesso in precedenza.

Nel caso in cui il contribuente abbia imputato un componente negativo in un periodo di imposta successivo rispetto a quello di competenza, dovrà quindi effettuare una **variazione in aumento** nel periodo in cui emerge l'errore. Se invece l'omessa contabilizzazione riguarda un componente positivo, vi dovrà essere una **variazione in diminuzione** nella dichiarazione del periodo in cui si è intervenuti per correggere l'errore.

Non essendo possibile fare assumere rilevanza fiscale ai componenti negativi che emergono, l'Agenzia indica quali siano le **modalità per recuperare la deduzione**, nell'ipotesi di componente negativo, nel periodo d'imposta di competenza.

Se l'annualità è ancora emendabile, deve essere presentata una apposita **dichiarazione**

integrativa “a favore”. Se invece così non è più, va comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza alla componente di costo non dedotta, purché sia ancora esperibile da parte dell'Amministrazione l'azione accertativa.

A tal fine il contribuente deve **“ricostruire” tutte le annualità interessate dall'errore fino all'ultima, riliquidando autonomamente le relative dichiarazioni.** Per l'ultimo periodo va presentata all'Agenzia una apposita **dichiarazione integrativa nella quale devono confluire gli effetti delle riliquidazioni effettuate.**

La circolare propone degli esempi numerici in relazione alle diverse casistiche che si possono manifestare, a seconda del fatto che l'annualità nella quale è stato commesso l'errore e quelle successive evidenzino tutte un risultato positivo, ovvero una perdita fiscale, o ancora una situazione “mista”.

Ipotizziamo, in quest'ultimo caso, che nel 2014 il contribuente abbia appurato l'omessa imputazione di un costo di competenza nel 2011, che si era già chiuso con una perdita. Ferma restando la ripresa a tassazione del componente rilevato in bilancio nel 2014, la perdita del 2011 andrà “incrementata” e sarà necessario ricalcolare le risultanze delle dichiarazioni dei successivi periodi di imposta fino al 2013 compreso, essendo quest'ultimo “emendabile” entro il 30 settembre 2015.

Quando invece il **componente non rilevato contabilmente** in un anno passato è **positivo**, va sempre presentata la **dichiarazione integrativa “a sfavore”**, per la quale il comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 prevede un termine di trasmissione coincidente con quello dell'esercizio dell'azione di accertamento.

Facciamo l'esempio di un ricavo di competenza del 2011 emerso “in ritardo” nel 2014: va presentata dichiarazione integrativa “a sfavore” per il periodo 2011 e versata la maggiore imposta dovuta, sterilizzando invece il componente positivo rilevato nel bilancio 2014.

Si moltiplicano invece le integrative nel caso in cui il **periodo “corretto” si sia chiuso in perdita** e il componente positivo non contabilizzato riduca unicamente l'ammontare di questa, non incidendo sul versamento dell'imposta: il contribuente dovrà presentare tante dichiarazioni integrative “a sfavore” quante sono le annualità precedenti a quella ancora aperta.

Il **prospetto** del modello Unico 2015 “Errori contabili” va quindi compilato:

1. **nel caso in cui la presente dichiarazione sia una dichiarazione integrativa a favore** ed è riservato ai contribuenti che per i periodi d'imposta in cui gli errori sono stati commessi erano imprese in contabilità ordinaria (ovvero partecipavano a dette imprese in caso di trasparenza fiscale). Tali periodi devono essere precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa;
2. **nel caso in cui la presente dichiarazione sia una dichiarazione integrativa a sfavore** nella quale, tuttavia, confluiscono gli effetti di correzioni di errori contabili considerati

“a favore” commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della presente dichiarazione integrativa.

La **Circolare n. 3/E/2014** ha inoltre precisato che il prospetto in analisi deve essere compilato anche nel caso di **disconoscimento del regime del consolidato fiscale**, al fine di riliquidare l'annualità cui l'elemento riattribuito si riferisce e i successivi periodi d'imposta.