

Risposta a interpello 10 ottobre, n. 407
Artt. 101, 109 Tuir
Oic 29

Marco Rescigno

Dottore commercialista e revisore legale,
Studio RC Rescigno Carrara

Mancato conseguimento di proventi: trattamento in caso di errori contabili

Premessa

Con la questione affrontata dall'Agenda delle Entrate con la risposta all'interpello n. 407 del 10 ottobre 2019, l'Amministrazione finanziaria ha stabilito il principio in base al quale **la correzione di errori contabili è rilevante fiscalmente nel periodo d'imposta in cui l'errore stesso è emerso e corretto.**

Il caso rappresentato è relativo a una società esercente attività di *holding* industriale che, nel corso di esercizi pregressi, ha contabilizzato plusvalori relativi ad attività finanziarie sulla base di documentazione bancaria ricevuta attraverso il proprio consulente finanziario. Tali plusvalori, reinvestiti in nuove attività finanziarie, sono stati re-

L'Agenda delle Entrate, con la **risposta all'interpello n. 407 del 10 ottobre 2019**, ha fornito alcuni chiarimenti in merito al mancato conseguimento di proventi contabilizzati in esercizi pregressi che hanno concorso a formare il reddito in esercizi precedenti. Il caso analizzato dall'Amministrazione finanziaria riguarda un contribuente che ha **contabilizzato, nel corso degli anni, proventi e attività finanziarie in realtà inesistenti** sulla base della documentazione bancaria che ha scoperto essere stata contraffatta. Tale circostanza ha determinato, al momento della **scoperta dell'illecito**, l'applicazione delle **regole contenute nel principio contabile Oic 29** e la conseguente **correzione** dei proventi contabilizzati in precedenza dal reddito imponibile **nella dichiarazione dei redditi nel medesimo esercizio in cui è divenuta certa l'inesistenza dei ricavi.**

golarmente assoggettati a tassazione.

Le scritture ipotizzabili per gli esercizi pregressi fino al 2018 possono essere come nel seguito sintetizzate.

SCRITTURA CONTABILE 1. ANNO 2006 (IMPIEGO DELLA LIQUIDITÀ IN ATTIVITÀ FINANZIARIE, IPOTIZZATO, AI FINI DELL'ESEMPIO, IN 1.000)

DESCRIZIONE	DARE	VERE
Attività finanziaria	1.000	
Banca c/c		1.000

SCRITTURA CONTABILE 2. DALL'ESERCIZIO SUCCESSIVO 2007 AL 2017*

DESCRIZIONE	DARE	VERE
Banca c/c	500	
Plusvalenza		500
Attività finanziarie	500	
Banca c/c		500

* Realizzo di plusvalori reinvestiti in attività finanziarie, ipotizzato, ai fini dell'esempio, in 500

La società istante, nel corso del 2018 ha casualmente scoperto di essere stata vittima di una **frode**, in quanto la documentazione bancaria ricevuta, relativa ai proventi conseguiti dai predetti investimenti

finanziari, era stata «*artatamente e sistematicamente contraffatta dal consulente*».

Dalla ricostruzione effettuata sulla base della documentazione bancaria corretta è emerso che tanto i

proventi, quanto le attività finanziarie che erano state acquistate mediante l'utilizzo (e sul presupposto dell'esistenza) di detti proventi «erano in realtà inesistenti» con conseguente rilevazione nel bilancio 2018 dell'errore, rilevato secondo le **regole contabili pre-**

viste dal principio contabile Oic 29 per i cd. “errori di natura rilevante” e quindi mediante l'azzeramento delle attività finanziarie e utilizzando in contropartita una riduzione della riserva di utili portati a nuovo come nel seguito indicato.

SCRITTURA CONTABILE 3. ESERCIZIO 2018 (ANNO DI CORREZIONE DELL'ERRORE RILEVANTE)

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Patrimonio netto (Riserve di utili a nuovo)	500	
Attività finanziarie		500

Sulla base della situazione prospettata (rappresentata dalla ricostruzione contabile esemplificata), l'istante ha chiesto di **conoscere se gli effetti della correzione degli errori emersi nel 2018 possano essere considerati ai fini del calcolo della base imponibile relativa al periodo d'imposta 2018.**

La soluzione proposta dall'istante

La società istante ritiene che l'importo corrispondente all'azzeramento del valore delle Attività finanziarie operato in contropartita alla riduzione di patrimonio netto (nell'esempio, 500, risultanti nel bilancio 2018) possa essere utilizzato per il calcolo delle imposte dovute per l'esercizio attraverso una corrispondente variazione in diminuzione della base imponibile relativa all'esercizio. Il contribuente sostiene che, nonostante la mancata imputazione a conto economico, la correzione dell'errore possa astrattamente costituire un componente di reddito ammesso in deduzione in virtù dell'applicazione della disposizione di cui all'**art. 109, comma 4, secondo periodo, del Tuir**, il quale dispone che «*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio netto per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa*».

Il trattamento fiscale della correzione dell'errore contabile tuttavia, come precisato dalla società istante, non è trattato secondo le indicazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E del 24 settembre 2013 (che, come si specificherà meglio nel seguito, non permette il riconoscimento fiscale alle correzioni di errori contabili), ma, diversamente dalla fattispecie contemplata nella predetta circolare, la rilevanza fiscale della correzione dell'errore in argomento sarebbe legittimata «*dalla sua inquadrabilità nell'ambito delle sopravvenienze passive*» disciplina-

te dall'**art. 101, comma 4, del Tuir**.

Infatti, ad avviso dell'istante, l'indissolubile legame esistente tra i proventi che hanno concorso alla formazione del reddito di precedenti esercizi per la contabilizzazione di operazioni giustificate da documenti contraffatti e le attività finanziarie acquisite con i presunti proventi maturati, consente di attribuire rilevanza finale alla sopravvenuta insussistenza delle stesse attività finanziarie, nonostante le stesse siano da considerare, fin dall'origine, inesistenti.

Secondo la società istante, la correzione dell'errore è da considerarsi di competenza dell'esercizio (2018) in cui si è potuto constatare l'esistenza e l'obiettiva determinabilità del componente di reddito negativo proprio in ragione della norma richiamata nell'**art. 101, comma 4, del Tuir** e ciò in funzione del fatto che la stessa «*non prevede uno specifico criterio di imputazione a periodo, tuttavia non pare potersi revocare in dubbio che la predetta sopravvenienza passiva debba essere considerata di competenza dell'esercizio 2018, corrispondente all'esercizio in cui la società si è accorta dell'errore provvedendo a presentare denuncia-querela alla Procura della Repubblica competente*».

La deducibilità della suddetta sopravvenienza implicherebbe, secondo il contribuente, che eventuali risarcimenti dei danni riferibili ai mancati guadagni (cd. “lucro cessante” riferito, nella precedente esemplificazione contabile, a euro 500) relativi alle somme investite che dovesse eventualmente incassare nella causa in corso sarebbero soggetti a tassazione. Diversamente l'eventuale risarcimento in relazione al reintegro del patrimonio (cd. “danno emergente” riferito, nella precedente esemplificazione contabile, a euro 1.000) non sarebbe soggetto, in ogni caso, a

tassazione.

Il parere dell'Amministrazione finanziaria

In premessa alla propria risposta, l'Agenzia delle entrate specifica che prescinde dalla correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate dal contribuente nei propri bilanci in base ai principi contabili adottati. Tuttavia, secondo le informazioni e le considerazioni già effettuate e che si faranno nel seguito, sembra condivisibile il trattamento contabile adottato dalla società secondo le regole contenute nei principi contabili Oic di riferimento.

L'Amministrazione finanziaria, sulla base dei fatti rappresentati dall'istante, ha ritenuto che, **fino a concorrenza dei proventi inesistenti che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi**, il contribuente possa effettuare una simmetrica variazione in diminuzione del reddito imponibile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2018, in cui è divenuta certa l'inesistenza dei proventi e si è proceduto a recepire contabilmente la correzione dell'errore secondo quanto prescritto dall'Oic 29.

La conclusione a cui perviene l'Agenzia delle entrate si basa sul combinato delle norme richiamate:

- › art. 101, comma 4, del Tuir, ai sensi del quale «*si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art. 87*»;
- › art. 109, comma 1, il quale dispone che «*i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali con-*

dizioni»;

- › art. 109, comma 4, secondo periodo, del Tuir, secondo cui «*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa*».

Considerazioni finali

La risposta fornita dall'Agenzia delle entrate nell'interpello permette di formulare alcune considerazioni in merito alla fattispecie relativa alla correzione di errori contabili con riferimento al trattamento contabile e fiscale relativo.

Da un punto di vista contabile, la situazione prospettata appare coerente con le regole che il **principio contabile Oic 29** fornisce, in quanto:

- › la fattispecie è di fatto inquadrabile nella **definizione di errore** che l'Oic intende come «*impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile*»;¹
- › il trattamento contabile indicato (correzione dell'errore mediante contabilizzazione sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore) è coerente con quanto indicato dal principio contabile per quelli che sono definiti gli «**errori rilevanti**» intesi come errori **in grado di «influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono sulla base del bilancio**».

Merita qualche considerazione, relativamente agli aspetti di natura fiscale, l'analisi della risposta dell'Amministrazione finanziaria, che si era già espressa, in passato, sul fatto che il **principio di «derivazione rafforzata» non può mai essere invocato per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori progressi, derogando alle ordinarie regole di competenza fiscale**; infatti, a prescindere dalla rilevanza o meno di un errore, la sua correzione nei bilanci successivi sarebbe essa stessa un errore di competenza senza rappresentare una diversa qualificazione, im-

1. È da considerare che i principi contabili internazionali, nel fornire la definizione di errore contabile, specificano esplicitamente il fatto che la frode rientra nella fattispecie. Infatti lo Ias 8, al par. 5, specifica che «[...] tali errori includono gli effetti di errori matematici, errori nell'applicazione di principi contabili, sviste o interpretazioni distorte di fatti e frodi [...]».

putazione temporale o classificazione di bilancio idonea ad assumere riconoscimento fiscale. Il mancato riconoscimento del principio di “derivazione rafforzata” deriva da quanto contenuto nella **circolare n. 31/E del 24 settembre 2013**, che si era espressa sul punto sottolineando che, per i soggetti Ias/Ifrs-adopter, per quanto riguarda la correzione degli errori “rilevanti” contabilizzati mediante «l'apposizione di una voce di patrimonio netto [...] si rammenta [...] che sulla stessa non ha alcun impatto l'introduzione del principio di derivazione rafforzata non essendo in discussione differenti regole di contabilizzazione, classificazione e imputazione temporale».

Considerando le analogie contabili ora esistenti tra Oic 29 e Ias 8 per il trattamento degli errori contabili in bilancio, sulla base delle indicazioni fornite dalla circolare n. 31/E del 2013, era ragionevole presumere che l'Amministrazione finanziaria avesse mantenuto tale impostazione anche con riferimento alla più recente derivazione ora contenuta nell'art. 83 del Tuir² per i soggetti che applicano i principi contabili nazionali Oic.

Da una prima lettura, le conclusioni a cui perviene l'Agenzia delle entrate nell'interpello analizzato sembrerebbero porsi in contrasto con i chiarimenti contenuti nella circolare n. 31/E del 2013, secondo cui i componenti reddituali rilevati a seguito della correzione di errori contabili, derivanti dalla mancata imputazione di costi o ricavi nel corretto esercizio di competenza, non possono assumere immediato rilievo fiscale, in quanto non presentano i presupposti né ai sensi dell'art. 101 (per le sopravvenienze passive), né ai sensi dell'art. 88 (sopravvenienze attive) del Tuir.

Tuttavia, nell'interpello analizzato, è identificata una fattispecie differente e quindi è fornita una diversa interpretazione in merito al trattamento fiscale dell'errore contabile corretto. Infatti, come specificato dall'istante, la correzione è stata interpretata «*diversamente dalla fattispecie contemplata nella predetta circolare (la n. 31/E appunto) – caratterizzata dalla mancata rilevazione di componenti*

positivi o negativi di reddito nel corretto esercizio di competenza – la rilevazione fiscale della correzione in argomento sarebbe legittimata dalla sua inquadribilità nell'ambito delle sopravvenienze passive disciplinate dall'art. 101, comma 4, del Tuir».

In sostanza, la fattispecie analizzata si differenzia per il fatto di non essere riferita a errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di componenti positivi o negativi di reddito nel corretto esercizio di competenza, quanto piuttosto di insussistenze (in questo caso passive) derivanti dall'eliminazione di attività inesistenti in quanto contabilizzate in esercizi passati per effetto di frodi subite. L'eliminazione dell'attività inesistente è stata possibile solo nell'esercizio in cui la frode è stata scoperta.

È da considerare infine che, a oggi, la **modalità alternativa per attribuire rilievo fiscale alla correzione di errori contabili**, anche nel caso analizzato nell'interpello, è rappresentata dalla possibilità di presentare la dichiarazione integrativa “a favore” del contribuente entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento e non più entro un anno dal termine di presentazione della dichiarazione originaria.³ In tale prospettiva, il contribuente che recepisce un errore contabile in bilancio:

- › nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato corretto l'errore contabile, dovrà effettuare un'apposita variazione fiscale volta a depurare l'utile del componente relativo alla correzione dell'errore “non rilevante” imputato a conto economico. Nel caso di errore “rilevante”, come nell'ipotesi dell'interpello oggetto di analisi nel presente articolo, non è necessario operare alcuna variazione, in quanto la componente rettificativa riguarda il patrimonio netto e non interessa il conto economico;
- › emendare la dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore contabile, al fine di fare concorrere il relativo componente economico al reddito imponibile di tale esercizio.

2. Art. 83 Tuir: «[...] per i soggetti diversi dalle micro imprese [...] che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio dei rispettivi principi contabili».

3. Modifica, a opera del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, del disposto dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e inserimento nel successivo art. 8 dei nuovi commi da 6-bis a 6-quinquies. La circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 è stata superata, per quanto riguarda la dichiarazione integrativa, dalla circolare 7 aprile 2017, n. 8/E.

La procedura di correzione è, a oggi, sicuramente più agevole, alla luce delle modifiche apportate in termini di presentazione della dichiarazione integrativa, ma, proprio per il termine massimo entro il quale è percorribile (5 anni), nel caso analizzato nell'interpello limiterebbe a tale massimo termine il recupero fiscale della correzione. Infatti, come riportato nell'interpello, gli errori si sono protratti e accumulati progressivamente dal 2006 fino al 2018, anno in

cui il contribuente ha scoperto la frode e ha recepito contabilmente la correzione delle poste contabili secondo le regole del principio contabile Oic 29.

Diversamente la soluzione proposta dall'istante, confermata dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 407 analizzata, potrà permettere l'integrale recupero fiscale dell'effetto derivante dalla correzione della posta patrimoniale oggetto di frode. ●

24 ORE PROFESSIONALE

Smart24 Fisco si fa in quattro per te

Smart24 Fisco ti offre quattro formule pensate per rendere il tuo lavoro più rapido ed efficiente. Scegli **Smart24 Fisco Pro, Premium o Start** per consultare il patrimonio di documentazione fiscale del Sole 24 ORE oppure **Smart24 Fisco Frizzera** per accedere alle guide pratiche con le norme e le regole applicative.

<p>24 PRO</p> <p>Smart24 Fisco Pro L'offerta più completa per la tua informazione.</p>	<p>24 PREMIUM</p> <p>Smart24 Fisco Premium Quello che cerchi, dalla teoria alla pratica.</p>	<p>24 START</p> <p>Smart24 Fisco Start L'essenziale per il tuo aggiornamento.</p>	<p>24 FRIZZERA</p> <p>Smart24 Fisco Frizzera Al tuo fianco nel lavoro, ogni giorno.</p>
--	--	---	---

SMART **24** FISCO
Smart work, smart life.

www.smart24fisco.com