

RISOLUZIONE N.87/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 28 novembre 2013

OGGETTO: Correzione errori contabili a seguito di accertamento. Recupero a tassazione di costo dedotto in violazione del principio di competenza. Incremento della perdita dichiarata nell'esercizio di competenza. Articoli 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998; 38 del DPR n. 602 del 1973; 21 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Da più parti è stato chiesto di conoscere il parere dell'Agenzia in merito alla disciplina applicabile nel caso in cui, a seguito di accertamento, venga recuperato a tassazione un costo dedotto in un periodo di imposta non di competenza e il periodo di imposta di corretta imputazione si chiuda con una perdita fiscale.

Al riguardo, preliminarmente, si evidenzia che, con circolare n. 23/E del 2010, è stato chiarito che, a decorrere dalla data in cui si è reso definitivo l'obbligo a carico del contribuente di versare l'imposta conseguente all'indebita deduzione del componente negativo per difetto di competenza, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito, il contribuente può ottenere il riconoscimento della maggiore imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo. Inoltre, con la circolare n. 31/E del 2 agosto 2012, è stato evidenziato come tale riconoscimento risulti ottenibile anche in sede di adesione.

Infine, con la circolare n. 31/E del 2013, la scrivente ha fornito chiarimenti interpretativi in merito al trattamento fiscale da applicare per la correzione di errori contabili nei casi di mancata imputazione di componenti negativi o positivi nel corretto esercizio di competenza. In particolare, anche in tale fattispecie è stata riconosciuta al contribuente la possibilità di rappresentare all'Amministrazione Finanziaria l'esistenza di elementi di costo, non dedotti in precedenti annualità, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998, con le modalità e nei termini previsti nella stessa circolare n. 31/E. La predetta possibilità è, peraltro, limitata ai soli periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della richiamata dichiarazione.

Nel richiamato documento di prassi l'applicabilità di tali principi è stata espressamente affermata anche nell'ipotesi in cui l'omessa imputazione dell'elemento negativo di reddito abbia interessato un'annualità che, per effetto dell'imputazione fiscale del componente negativo al suo originario periodo d'imposta, concretizza una perdita o incrementa la perdita dichiarata nell'anno.

La medesima possibilità deve essere riconosciuta anche nel caso in cui, a seguito di attività accertativa, vengano recuperati costi dedotti in violazione del principio di competenza e la loro corretta imputazione non influisce sul versamento dell'imposta ma incrementa la perdita dichiarata.

Al fine di individuare le modalità di recupero della perdita, è necessario richiamare i principi espressi nella citata circolare n. 23/E del 2010, con cui è stata riconosciuta al contribuente la possibilità di dedurre nel periodo di imposta di effettiva competenza i costi indebitamente dedotti in periodi diversi e, pertanto, oggetto di recupero da parte dell'ufficio. Ciò, anche quando siano ormai decorsi i termini sia per rettificare l'originaria dichiarazione, sia per presentare domanda di rimborso della maggiore imposta versata, ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602 del 1973. Con il citato documento di prassi è stato, infatti, chiarito che, al verificarsi di tali condizioni, il contribuente può chiedere il rimborso della maggiore imposta versata ai sensi dell'art. 21 del D.lgs. n. 546 del 1992, entro

due anni dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è stata resa definitiva la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica.

Tali principi, essendo finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verifichi una doppia imposizione, trovano applicazione anche nel caso prospettato, in cui la deduzione del costo nell'esercizio di competenza non influisce sul versamento di imposta ma incrementa la perdita. Il contribuente, anche in questo caso, avrà quindi diritto ad evitare che si verifichi una doppia imposizione negli esercizi in cui ha versato imposta in conseguenza della mancata utilizzazione della maggior perdita.

In proposito si ricorda che, ai sensi dell'articolo 84 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), la perdita deve essere utilizzata, nei limiti e alle condizioni stabiliti dal medesimo articolo, a partire dall'esercizio in cui si determina un reddito imponibile (con riferimento ai criteri di riportabilità delle perdite si veda quanto chiarito con circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011).

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'esercizio di corretta imputazione del costo abbia evidenziato una perdita e questa, successivamente, sia stata utilizzata in compensazione negli esercizi successivi, coerentemente con quanto affermato nella richiamata circolare 23/E del 2010, il contribuente potrà evidenziare la stessa presentando, ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998, una dichiarazione integrativa di quella in cui avrebbe potuto utilizzare la maggior perdita, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Qualora, per decorso del termine, non sia possibile emendare tale dichiarazione, la maggior imposta versata non tenendo conto della maggiore perdita può essere richiesta a rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973 n. 602, entro quarantotto mesi dal versamento eccedente, ovvero, scaduto anche tale termine, entro due anni dalla data in cui si è reso definitivo l'accertamento per violazione del principio di competenza, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Ciò in quanto l'eccedenza di

imposta versata è diretta conseguenza della rettifica effettuata dall'ufficio accertatore.

Naturalmente, se negli esercizi precedenti a quelli in cui l'accertamento è divenuto definitivo non vi è stato reddito imponibile, la maggior perdita può essere utilizzata a partire da tale esercizio, indicandola nella relativa dichiarazione, non essendo previsti dalla normativa vigente limiti temporali alla utilizzabilità delle perdite.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE