



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

ANTONIO GRASSO

Auditorium San Fedele – Milano, 25 maggio 2015

GRUPPO **24** ORE



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI: ASPETTI PROCEDURALI E FISCALI ANCHE IN VIRTÙ DEL VIGENTE RAVVEDIMENTO

ANTONIO GRASSO

Errori contabili

ERRORI CONTABILI = consistono nell'**impropria o mancata applicazione di un principio contabile (se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione erano disponibili)** e possono verificarsi a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile. Non vanno confusi con i cambiamenti di stima né con i cambiamenti di principi contabili

CORREZIONE DEI PREDETTI ERRORI = si effettua imputando al conto economico dell'esercizio in cui l'errore è stato individuato, un componente economico nella voce E20 e E21 del conto economico: «proventi ed oneri straordinari componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti».

I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI = definiscono errori contabili le omissioni ed errate misurazioni di voci nel bilancio dell'impresa per uno o più esercizi precedenti derivanti dal non utilizzo o dall'utilizzo erroneo di informazioni attendibili che erano disponibili nel momento di redazione dei precedenti bilanci. Tali errori includono gli effetti di errori matematici, gli errori nell'applicazione di principi contabili, le sviste o le interpretazioni distorte di fatti, e le frodi. Diversamente dai principi contabili nazionali, il Principio IAS n. 8 prevede che la correzione degli errori di esercizi precedenti deve essere effettuata, come regola generale, retroattivamente nel primo bilancio pubblicato dopo la loro scoperta. In tal senso, salvi casi eccezionali, la correzione dell'errore di un esercizio precedente non deve incidere sul risultato economico dell'esercizio in cui l'errore è stato scoperto ma la rettifica per la sua correzione deve essere imputata nello stato patrimoniale e, più precisamente, a patrimonio netto.

Pertanto, in entrambi i sistemi contabili (ITA e IAS/IFRS) è consentita la correzione di errori derivanti dalla mancata imputazione sia di componenti negativi che di componenti positivi di reddito.

ANTONIO GRASSO

Errori sulla competenza

Sopravvenienze attive e passive nel TUIR

– Norme

- Art. 88 TUIR (sopravvenienze attive)
- Art. 101 TUIR (sopravvenienze passive)

Entrambi non ne disciplinano la competenza economica.

Sotto il profilo tributario occorre, pertanto, fare riferimento all'art. 109 TUIR il quale non ammette la deducibilità delle componenti passive e l'imponibilità delle componenti positive di reddito in esercizi diversi da quello di competenza

ANTONIO GRASSO

Correzione errori sulla competenza

Sopravvenienze attive e passive

NORMATIVA FISCALE

Non ammette la deducibilità dei componenti negativi di reddito e l'imponibilità dei componenti positivi di reddito in esercizi diversi da quelli di competenza anche specifica

TUIR, art. 109

NORMATIVA CIVILISTICA

Ammette la possibilità di imputare componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti).

Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione di principi contabili ed in particolare di criteri di valutazione, o da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti

OIC 12, par. 103 e seguenti



Il principio dell'esatta individuazione dell'esercizio di competenza dei componenti positivi e negativi di reddito risponde all'esigenza di non lasciare il contribuente arbitro dell'imputazione, in un periodo d'imposta piuttosto che in un altro, degli elementi reddituali positivi e negativi. Tale principio, quindi, impone di dare rilievo ai fini fiscali esclusivamente alle corrette imputazioni temporali senza consentire l'applicazione di deroghe al principio di competenza stesso come avviene in bilancio nell'ipotesi di errori contabili.

ANTONIO GRASSO

Correzione errori sulla competenza

ERRORI SULLA COMPETENZA FISCALE: ECCEZIONI

- Norma
 - Art. 110, comma 8, TUIR

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 limite di questa disciplina è il suo ambito di operatività, tenuto conto che l'art. 110, comma 8, del TUIR riguarda le sole riprese concernenti la valutazione degli elementi del patrimonio dell'impresa e non prende, quindi, in considerazione l'intero settore delle rettifiche fiscali che producono effetti in favore del contribuente (Assonime, Circolare 20/2010)

ANTONIO GRASSO

Correzione errori sulla competenza

ERRORI SULLA COMPETENZA FISCALE: ECCEZIONI

– Norma

- Art. 6, comma 1 secondo periodo del *D.Lgs. 472/97*

Le rilevazioni eseguite **nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili** e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima **non danno luogo a violazioni punibili.**

Se il contribuente, pur violando la legge fiscale, rispetta la continuità dei valori di bilancio e osserva i corretti criteri contabili, non può essere assoggettato a sanzioni amministrative.

ANTONIO GRASSO

Correzione errori sulla competenza

Art. 6, comma 1 secondo periodo del *D.Lgs. 472/97*

ferma restando la legittimità del recupero dell'imposta,
la violazione è sanzionabile solo ove l'inosservanza della legge fiscale si traduca, nel contempo, anche in una violazione dei principi contabili



la violazione fiscale è punibile solo quando la normativa civilistica e quella fiscale coincidono

Così, applicando l'esimente in esame, **non è sanzionabile l'errata deduzione per competenza dei compensi agli amministratori** (promotori e soci fondatori) siccome, nonostante essa, ai sensi dell'art. 95, comma 5, del TUIR, debba avvenire per cassa, i corretti principi contabili impongono la rilevazione secondo il criterio di competenza.

Discorso analogo per i **contributi ad associazioni sindacali e di categoria** (art. 99 T.U.I.R., comma 3), **le imposte, diverse da quelle sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa** (art. 99 T.U.I.R., comma 1) e **gli interessi di mora, sia attivi che passivi** (art. 109 T.U.I.R., comma 7).

ANTONIO GRASSO

Correzione errori sulla competenza

- PRASSI**
- Capacità contributiva - art. 53 Costituzione
 - Principio di buona fede e leale collaborazione - art 10 legge n. 212/2000, Statuto Contribuenti

Circolare 23/E del 4 maggio 2010:	Reddito d'impresa – Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito – Recupero delle maggiori imposte versate – Disposizioni sul contenzioso pendente
Circolare 29/E del 27 giugno 2011, par. 1.4	Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito e recupero delle maggiori imposte Versate
Circolare 31/E del 2 agosto 2012	Indebita deduzione di componenti negativi in violazione del principio di competenza Possibilità di compensazione nell'ambito del procedimento di Adesione
Circolare 35/E del 20 settembre 2012 par. 1.4	Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti positivi di reddito Circolare del 4 maggio 2010, n. 23
Circolare 31/E del 24 settembre 2013	Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa.
Risoluzione 28 novembre 2013 n. 87/E	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. Artt. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 e 21 del <i>D.Lgs.</i> n. 546 del 1992.

ANTONIO GRASSO

Step 1: Qualificare gli errori contabili

Il principio di derivazione, contenuto nell'art. 83 del TUIR, del reddito imponibile dall'utile di bilancio stabilisce, *in primis*, il principio di competenza anche fiscale.

Regole specifiche sono stabilite nell'art. 109, primo comma, del TUIR, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali: le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza. Il secondo comma dello stesso articolo detta specifiche regole al fine della determinazione dell'esercizio di competenza.

Per i soggetti IAS/IFRS adopter, i primi due commi del citato art. 109 del TUIR non trovano applicazione in quanto, per tali soggetti, vale il principio di derivazione del reddito imponibile ai fini IRES dal risultato economico civilistico.

ANTONIO GRASSO

Step 1: Qualificare gli errori contabili

Ai fini IRAP, la Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (cosiddetta Finanziaria per il 2008), ha portato (per le società di capitali e gli enti commerciali) ad un completo «sganciamento» della base imponibile IRAP dal reddito imponibile determinato ai fini IRES. È stato introdotto un **principio di derivazione** della base imponibile IRAP dalle risultanze del bilancio d'esercizio prevedendo di fare esclusivo riferimento all'art. 2425 del c.c.

Più precisamente, la base imponibile IRAP è pari alla differenza tra la voce «Valore della produzione» e la voce «Costi della produzione», quest'ultima opportunamente rettificata in diminuzione per l'importo di alcune voci contabili (i costi per il personale, le svalutazioni delle immobilizzazioni, le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, gli accantonamenti per rischi e oneri e gli altri accantonamenti).

ANTONIO GRASSO

Step 1: Qualificare gli errori contabili

Il valore così determinato non costituisce ancora la base imponibile dell'IRAP ma una sorta di «**valore intermedio**» che dovrà essere rettificato di tutti quei componenti negativi considerati comunque indeducibili ed indicati nel citato art. 5 e nel successivo art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

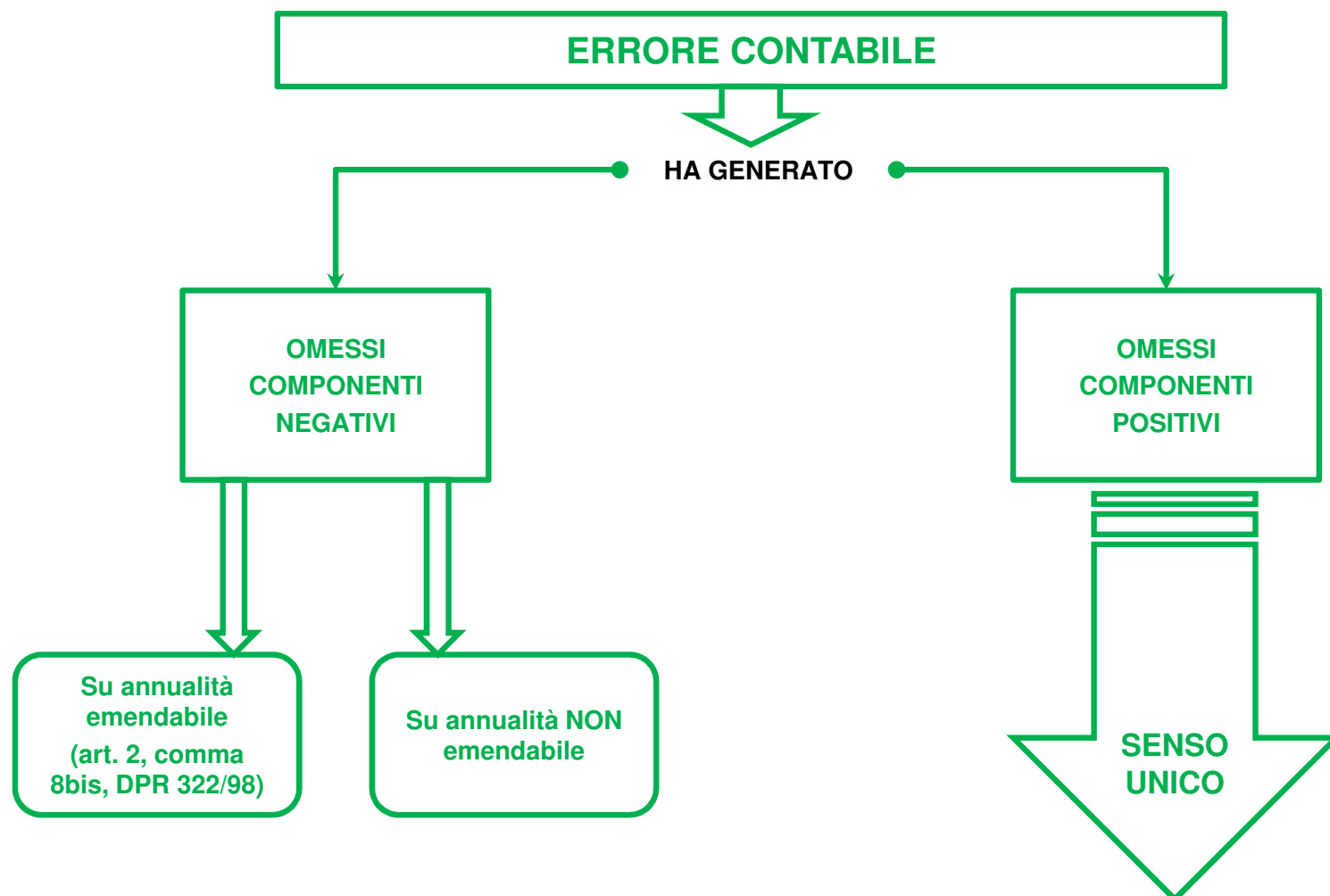
Per evitare che il contribuente potesse agire sulle poste di bilancio al fine di ridurre il carico impositivo IRAP, è stato altresì introdotto l'ultimo comma dell'**art. 5**, il quale prevede che «**Indipendentemente dall'effettiva collocazione nel Conto Economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa**».

Step 1: Qualificare gli errori contabili

Per effetto di tale disposizione normativa viene attribuita primaria importanza ai principi contabili nazionali ed a quelli internazionali, dal momento che le voci di bilancio costituenti il valore della produzione ai fini IRAP saranno accertate nella loro qualificazione, imputazione temporale e classificazione secondo - appunto - i corretti principi contabili.

Alla base di questi ultimi vi è il cosiddetto principio della competenza che consiste, per l'appunto, nell'individuazione dell'esatto esercizio di competenza dei componenti reddituali.

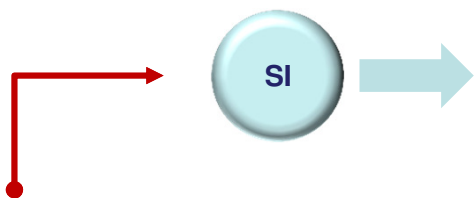
Step 2: stabilire il percorso



ANTONIO GRASSO

Step 2: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI NEGATIVI

ANNUALITÀ EMENDABILE

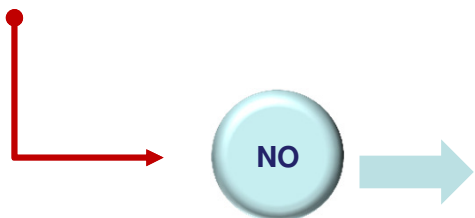


Dichiarazione integrativa a favore, a norma dell'articolo 2, comma 8bis del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, per correggere l'annualità in cui si è verificata l'omessa imputazione del componente negativo di reddito;
correzione non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo

=

Rilevata nel 2014 omessa imputazione di un costo di competenza dell'esercizio 2013:

1. RF del componente nella dichiarazione annuale dei redditi (UNICO 2015);
2. Presentazione integrativa «a favore» (UNICO 2014) entro il 30 settembre 2015;
3. Utilizzo eccedenza d'imposta versata nel 2014 in UNICO 2015, riferibile all'esercizio 2014, da presentare entro il 30 settembre 2015



Ricostruire tutte le annualità interessate dall'errore risalendo fino all'ultima annualità d'imposta dichiarata.

Occorre, in altri termini, riliquidare la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive, fino a quella emendabile ai sensi del citato articolo 2, comma 8bis del D.P.R. n. 322/1998. Per tale ultima annualità, deve essere presentata un'apposita dichiarazione integrativa «a favore» in seno alla quale devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni.

=

Rilevata nel 2014 omessa imputazione di un costo di competenza dell'esercizio 2012:

1. RF del componente nella dichiarazione annuale dei redditi (UNICO 2015);
2. Ricostruzione imponibili e imposte del periodo 2012 e 2013;
3. Integrativa a favore UNICO 2014 se entro il 30 settembre 2015 ovvero in UNICO 2015 se oltre 30 settembre 2015

ANTONIO GRASSO

Step 2: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI NEGATIVI

QUALI LE ANNUALITÀ EMENDABILI

Obbligo presentazione di una dichiarazione integrativa (Cfr. Circ. 31/E del 24/09/2013, pag. 14)

Non è quindi possibile far emergere l'onere non dedotto in precedenti esercizi nella medesima dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta in cui far valere gli effetti della riliquidazione delle imposte relative all'anno in cui disattesa la competenza

Limite: periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa (ex art. 43 del DPR 600/1973) al momento di presentazione della suddetta dichiarazione integrativa. Potrà essere fatta valere l'esistenza di elementi di costi non dedotti a partire dal 2010, se la dichiarazione integrativa è presentata nel 2015.

ANTONIO GRASSO

Step 2: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI NEGATIVI

MODALITÀ PER EMENDARE I PERIODI D'IMPOSTA PRECEDENTI

1. **Ricostruire** tutte le annualità d'imposta interessate dall'errore risalendo fino all'ultima annualità d'imposta dichiarata
2. **Riliquidare** cioè autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive, fino all'annualità emendabile ai sensi del citato articolo 2, comma 8-bis, DPR 322/1998.
3. Per tale ultima annualità, **presentare** apposita **dichiarazione integrativa**
4. A seguito dei controlli automatizzati della predetta dichiarazione integrativa, causa importi non coerenti con la dichiarazione del periodo d'imposta precedente, sarà generata una **comunicazione di irregolarità** il cui esito è comunicato al contribuente
5. Il contribuente, in tale sede, dovrà **esibire la documentazione** idonea ad evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze che emergono dalla dichiarazione integrativa. La struttura dell'Agenzia preposta al controllo di tali fattispecie esamina la documentazione presentata ai fini dell'eventuale annullamento della comunicazione

ANTONIO GRASSO

Step 2: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI NEGATIVI

MODALITÀ PER EMENDARE I PERIODI D'IMPOSTA PRECEDENTI

Riliquidazione: considerare gli effetti oltre che con riferimento alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito anche con riferimento a tutte le componenti sintetizzate in dichiarazione che dalla stessa derivano o sulla stessa si commisurano (si pensi, ad esempio, alla determinazione del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR)

ANTONIO GRASSO

a) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano un risultato positivo	PERIODO D'IMPOSTA			
	2011	2012	2013	2014
Reddito/perdita	180	230	200	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	130			
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa entro 30/09/2015 (UNICO 2014)	

ANTONIO GRASSO

b) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano una perdita fiscale	PERIODO D'IMPOSTA			
	2011	2012	2013	2014
Reddito/perdita	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	-	(180)	(230)	(310)
Reddito imponibile/perdita	(180)	(230)	(260)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	(230)	(280)	(310)	
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa entro 30/09/2015 (UNICO 2014)	

*Tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR

ANTONIO GRASSO

C) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano risultati positivi in alcuni periodi d'imposta e perdite fiscali in altri	PERIODO D'IMPOSTA			
	2011	2012	2013	2014
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	(230)	180		
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata			X	
Modalità di recupero			Dichiarazione integrativa entro 30/09/2015 (UNICO 2014)	

ANTONIO GRASSO

Step 2: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI NEGATIVI

Si ipotizzi, ad esempio, una società che dopo la presentazione del modello UNICO SC 2015 abbia rilevato l'omessa imputazione di un costo di competenza del 2012 (UNICO SC 2013) per un ammontare pari a 500.

Il periodo d'imposta 2012 aveva evidenziato:

- un utile di esercizio, pari a 3.000;
- nessuna variazione in aumento o in diminuzione nel quadro RF;
- acconti versati, pari a 200.

Il periodo d'imposta 2013 aveva evidenziato un'imposta a credito pari a 100.

La società, ferma restando la ripresa a tassazione del componente negativo rilevato nel conto economico del periodo d'imposta 2015, riliquida la dichiarazione del periodo d'imposta 2012 imputando tale componente negativo. La maggiore IRES versata nel 2013, pari a 137, costituisce una eccedenza di versamento a saldo riportabile nei periodi d'imposta successivi al 2012.

In tal caso, il prospetto va così compilato:

ANTONIO GRASSO

ESEMPIO

Step 2: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI NEGATIVI

RS201	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		
	1 giorno	2 mese	3 anno	4 giorno	5 mese	6 anno	7	8	
	01	01	2012	31	12	2012			
RS202	1	2	3	4	5	Importo Variato			
	RF	1	4	1	2.500,00				
RS203	RF	1	56	1	2.500,00				
RS204	RF	1	59	2	2.500,00				
RS205	RF	1	61	1	2.500,00				
RS206	RN	1	1	2	2.500,00				
RS207	RN	1	6	2	2.500,00				
RS208	RN	1	6	4	2.500,00				
RS209	RN	1	8	1	2.500,00				
RS210	RN	1	8	2	688,00				

RS211	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		Errori Contabili
	1 giorno	2 mese	3 anno	4 giorno	5 mese	6 anno	7	8	9
	01	01	2012	31	12	2012			
RS212	1	2	3	4	5	Importo Variato			
	RN	1	9	1	688,00				
RS213	RN	1	11	1	688,00				
RS214	RN	1	17	1	688,00				
RS215	RN	1	23	2	488,00				
RS216	RX	1	1	2	137,00				
RS217	RX	1	1	4	137,00				
RS218					,00				
RS219					,00				
RS220					,00				

RS221	Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale		Errori Contabili
	1 giorno	2 mese	3 anno	4 giorno	5 mese	6 anno	7	8	9
	01	01	2013	31	12	2013			
RS222	1	2	3	4	5	Importo Variato			
	RN	1	19	1	137,00				
RS223	RN	1	24	1	237,00				
RS224	RX	1	1	1	237,00				
RS225	RX	1	1	4	237,00				
RS226					,00				
RS227					,00				
RS228					,00				
RS229					,00				
RS230					,00				

ANTONIO GRASSO

Step 3: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI POSITIVI

Prima di procedere alla «sterilizzazione» del componente positivo rilevato in bilancio, mediante l'effettuazione di una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi deve essere presentata dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, ottavo comma, del citato D.P.R. n. 322/1998 (c.d. «dichiarazione integrativa a sfavore»), ai sensi del quale, salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini di decadenza previsti per l'emissione degli avvisi di accertamento (entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione)

ANTONIO GRASSO

Step 3: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI POSITIVI

Ipotizzando che, nel corso dell'esercizio 2014, il contribuente abbia rilevato l'omessa imputazione di un ricavo di competenza dell'esercizio 2011, si dovrà procedere come segue:

1. imputazione nell'esercizio 2011 del componente positivo di reddito mediante presentazione di apposita dichiarazione integrativa «a sfavore»;
2. «sterilizzazione» fiscale del componente positivo di reddito rilevato nel bilancio relativo all'esercizio 2014, mediante effettuazione di una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Qualora l'annualità in cui il componente positivo è stato omesso **produca effetti anche con riferimento alle annualità successive, è necessario ricostruire tutte le annualità d'imposta**, successive a quella per cui è stata presentata dichiarazione rettificativa, che siano **interessate dall'errore**.

ANTONIO GRASSO

Step 3: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI POSITIVI

QUALI LE ANNUALITÀ EMENDABILI

- Obbligo presentazione di una dichiarazione integrativa
- Limite: periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di presentazione della suddetta dichiarazione integrativa
- Qualora l'annualità in cui il componente positivo è stato omesso produca effetti anche con riferimento alle annualità successive, è necessario ricostruire tutte le annualità d'imposta successive a quella per cui è stata presentata dichiarazione rettificativa ai sensi del comma 2 che siano interessate dall'errore (caso di periodi d'imposta in perdita)

ANTONIO GRASSO

Step 3: MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI POSITIVI

QUALI LE ANNUALITÀ EMENDABILI

- In caso di periodi di imposta in perdita, il contribuente è tenuto a presentare tante dichiarazioni integrative a sfavore, in cui si producono gli effetti dell'imputazione del componente positivo, quante sono le annualità precedenti.

a) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano un risultato positivo	PERIODO D'IMPOSTA			
	2011	2012	2013	2014
Reddito/perdita	180	230	200	150
Perdite scomputabili	-	-	-	-
Reddito imponibile/perdita	180	230	200	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ 50			
Risultato di periodo rideterminato	230			
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata	X			
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2012)			

ANTONIO GRASSO

Step 3. MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI POSITIVI

a) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano un risultato positivo

- Il contribuente dovrà imputare nel 2011 il componente positivo presentando apposita dichiarazione integrativa a sfavore e provvedendo al versamento della maggiore imposta dovuta per il 2011. (**Solo**) successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2014.

ANTONIO GRASSO

b) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano una perdita fiscale	PERIODO D'IMPOSTA			
	2011	2012	2013	2014
Reddito/perdita	(180)	(50)	(30)	150
Perdite scomputabili	-	(180)	(230)	(210)
Reddito imponibile/perdita	(180)	(230)	(260)	30*
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	(130)	(180)	(210)	
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata	X	X	X	
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2012)	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2013)	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2014)	

*Tiene conto delle modalità di utilizzo delle perdite pregresse di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR

ANTONIO GRASSO

Step 3. MODALITÀ RICONOSCIMENTO COMPONENTI POSITIVI

b) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano una perdita fiscale

- Il contribuente dovrà imputare nel 2011 il componente positivo riliquidando la dichiarazione dell'anno e quelle successive. (**Solo**) successivamente, potrà operare la sterilizzazione del componente rilevato in bilancio nel periodo d'imposta 2014.

C) l'annualità oggetto di errore e le successive evidenziano risultati positivi in alcuni periodi d'imposta e perdite fiscali in altri	PERIODO D'IMPOSTA			
	2011	2012	2013	2014
Reddito/perdita	(180)	410	300	150
Perdite scomputabili	-	(180)	-	-
Reddito imponibile/perdita	(180)	230	300	150
Anno di rilevazione della correzione dell'errore contabile				X
Periodo d'imposta di corretta competenza del componente	Δ (50)			
Risultato di periodo rideterminato	(130)	280		
Periodo d'imposta di recupero eccedenza d'imposta versata	X	X		
Modalità di recupero	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2012)	Dichiarazione integrativa a sfavore (UNICO 2013)		

ANTONIO GRASSO

PROFILI SANZIONATORI

Assonime, Circolare 20/2010, pag. 78: auspicabile **revisione delle sanzioni** disancorandole dalle fattispecie di occultamento di ricavi o di deduzione di costi fittizi.

Solo interessi moratori oppure sanzione equiparata all'omesso versamento.

Penalmente, già oggi si potrebbe invocare l'esimente dell'art. 7 del d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui "non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile". Questa previsione, tuttavia, non copre tutte le fattispecie di erronea imputazione temporale dei componenti reddituali (si pensi all'errore commesso nell'episodica rilevazione di un componente reddituale non ricorrente).

ANTONIO GRASSO

CORREZIONE ERRORI CONTABILI E NUOVO RAVVEDIMENTO

Termine temporale	Sanzione	Ambito applicativo
Nei primi 14 giorni dalla violazione	1/10 del minimo x 1/15 per giorno di ritardo (0,20% per giorno di ritardo)	Tutti i tributi per violazioni sui versamenti
Dal 15° al 30° giorno dalla violazione	1/10 del minimo (3%)	Tutti i tributi per violazioni sui versamenti
Fino a 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Tutti i tributi
Dal 91° giorno all'anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8 del minimo	Tutti i tributi

ANTONIO GRASSO

CORREZIONE ERRORI CONTABILI E NUOVO RAVVEDIMENTO

Termine temporale	Sanzione	Ambito applicativo
Oltre il termine di cui sopra ma entro 2 anni dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all` anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/7 del minimo	Solo per i tributi amministrati dall`Agenzia delle Entrate
Oltre i 2 anni dalla violazione oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all` anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/6 del minimo	Solo per i tributi amministrati dall`Agenzia delle Entrate

ANTONIO GRASSO

CORREZIONE ERRORI CONTABILI E NUOVO RAVVEDIMENTO

qualora il contribuente, nell'anno 2013, faccia valere l'esistenza di elementi di costo non dedotti nel 2008 presentando la dichiarazione integrativa «a favore» di UNICO 2012, gli uffici potranno controllare, entro il 31 dicembre 2017, (termine di accertamento di tale dichiarazione integrativa), i nuovi elementi «rigenerati», riferibili al periodo d'imposta 2008 ed ai successivi.

ANTONIO GRASSO