

Risposta n. 285

OGGETTO: Modalità di determinazione del reddito d'impresa in relazione alla correzione di errori contabili in sede di applicazione dell'IFRS 15

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società, a decorrere dall'esercizio 2018, ha adottato il principio contabile IFRS 15 "Ricavi provenienti da contratti con i clienti". In particolare, in sede di prima applicazione dell'IFRS 15, "la Società, limitatamente ai contratti non completati a tale data, ha rilevato, come rettifica del patrimonio netto, l'effetto derivante dall'applicazione retroattiva del citato principio contabile".

Nel maggio 2019, l'istante ha incaricato "un esperto indipendente di effettuare una verifica sulla corretta applicazione del principio contabile IFRS 15 sia in sede di prima applicazione sia con riferimento all'intero esercizio 2018".

Tale analisi "ha evidenziato la non corretta rilevazione dei ricavi" e, in particolare, "con riferimento alla FTA e all'esercizio 2018, sono stati rilevati errori di imputazione dei ricavi" e "la non corretta imputazione di costi".

Con riferimento all'esercizio 2018, inoltre, "sono stati rilevati ulteriori errori contabili, diversi da quelli derivanti da un'errata applicazione dell'IFRS 15, consistenti

nell'erronea capitalizzazione di costi che avrebbero dovuto essere spesati a conto economico".

Gli errori contabili riscontrati hanno comportato che "nel periodo d'imposta 2018 la Società abbia fatto concorrere alla formazione della base imponibile maggiori ricavi e minori costi rispetto a quelli di competenza, con l'effetto complessivo di assoggettare ad imposizione un maggior reddito. Di fatto, nel 2018 la Società ha anticipato il versamento di imposte (IRES e IRAP) che sarebbero state dovute in periodi d'imposta successivi".

In sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, "la Società ha ritenuto di dover apportare le seguenti rettifiche da imputare, in ossequio al principio contabile IAS 8, a riduzione del patrimonio netto di apertura dell'esercizio 2019".

In particolare:

- "le rettifiche apportate alla FTA dell'IFRS 15 riguardano l'impatto della correzione per minori ricavi, minori costi, rettifica dell'originaria riserva FTA e minori imposte";

- "le rettifiche apportate all'esercizio 2018 riguardano l'impatto della correzione per minori ricavi, maggiori costi, erronea capitalizzazione di costi e storno del relativo fondo ammortamento, accantonamento a copertura dei crediti ritenuti rischiosi, svalutazione totale dell'avviamento rilevato in precedenza e minori imposte".

Ciò premesso, l'istante chiede di confermare che:

1) "a fronte degli errori contabili commessi alla data di applicazione iniziale dell'IFRS 15, sia corretto riassorbire il saldo negativo da FTA mediante variazioni in diminuzione ai fini IRES ed IRAP da determinare in base alla durata residua delle commesse in essere alla suddetta data. In subordine, qualora non si ritenga corretto il trattamento prospettato, si chiede di confermare che la Società possa accedere alla disciplina del cd. riallineamento di cui all'art. 15 del D.L. n. 185/2008, pur non avendo optato per il metodo del saldo globale di cui al comma 4 del citato art. 15 in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS";

2) "con riferimento agli errori contabili commessi nel corso del primo esercizio di applicazione dell'IFRS 15 (i.e. esercizio 2018) e relativi ad accadimenti maturati in detto esercizio, al fine di ottenere il riconoscimento fiscale del saldo contabile negativo emerso in sede di restatement, sia possibile procedere alla presentazione di dichiarazioni integrative IRES ed IRAP per il periodo d'imposta 2018 nelle quali operare le necessarie variazioni della base imponibile in conformità alle rettifiche contabili effettuate".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento ai quesiti posti, l'istante ritiene che:

1) "a fronte degli errori contabili commessi in sede di prima applicazione dell'IFRS 15, sia corretto riassorbire il saldo negativo da FTA mediante variazioni in diminuzione ai fini IRES ed IRAP, da determinare pro-quota in base alla percentuale di completamento della commessa realizzata in ciascun esercizio". In via subordinata, ritiene "di poter esercitare l'opzione per il riallineamento di cui all'art. 15 del D.L. n. 185/2008, pur non avendo la Società optato per il metodo del saldo globale di cui al comma 4 del citato art.15 in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS";

2) "con riferimento agli errori contabili commessi nel primo esercizio di applicazione dell'IFRS 15 (i.e. esercizio 2018), e relativi ad accadimenti maturati in detto esercizio, al fine di ottenerne il riconoscimento fiscale del saldo contabile negativo emerso in sede di restatement, si debba procedere alla presentazione di dichiarazioni integrative IRES ed IRAP per il periodo d'imposta 2018 nelle quali operare, in conformità alle rettifiche contabili, le necessarie variazioni della base imponibile".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere è reso nel presupposto che la Società abbia operato in aderenza alle indicazioni contenute nei principi contabili di riferimento nella redazione del bilancio d'esercizio.

Ciò posto, si fa presente che il tema sollevato alla scrivente riguarda la corretta determinazione del reddito IRES e del valore della produzione IRAP in presenza della individuazione di errori contabili e della relativa correzione effettuata in bilancio in base alle disposizioni contenute nei principi contabili di riferimento.

Al riguardo, occorre evidenziare che nella circolare n. 31/E del 2013, è stata consentita la possibilità - in presenza di un corretto trattamento contabile degli errori di qualsiasi tipologia, purché aventi riflesso su componenti negativi e positivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile - di recuperare un componente negativo non contabilizzato nel periodo di imposta nel quale è stato commesso l'errore, ovvero la possibilità di assoggettare a tassazione il componente positivo, anch'esso non rilevato, nel periodo d'imposta corretto.

Ciò al fine di evitare lo spostamento del momento impositivo e di garantire tanto il rispetto del divieto di doppia imposizione quanto la corretta determinazione del reddito rappresentativo della capacità contributiva riferibile al singolo periodo d'imposta.

In particolare, nella predetta circolare è stato evidenziato che l'emersione nel bilancio dell'anno di rilevazione dell'errore di un componente di natura reddituale negativo o positivo - che risulta imputato nello stato patrimoniale per i soggetti IAS/IFRS adopter (o, in ipotesi residuale, al conto economico) non può assumere immediato rilievo fiscale.

Ne deriva che, nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato, al conto economico o nello stato patrimoniale, un componente negativo per dare evidenza all'errore, occorrerà operare in sede di

dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico, ovvero astenersi dall'operare una variazione in diminuzione per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto. In tal caso, la deduzione potrà essere recuperata nel periodo d'imposta di competenza.

Qualora, invece, il contribuente non abbia imputato il componente positivo nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato, al conto economico o nello stato patrimoniale, un componente positivo per dare evidenza all'errore, è possibile operare - previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta - in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico ovvero astenersi dall'operare variazioni in aumento per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

Tali considerazioni devono ritenersi applicabili anche al caso in esame, in cui l'istante evidenzia di aver proceduto nel bilancio relativo all'esercizio 2019 alla correzione di errori contabili per effetto dell'applicazione dell'IFRS 15.

In altri termini, sia con riferimento alla correzione di errori contabili individuati in sede di FTA (quesito 1) - sempreché le componenti rilevate in sede di prima applicazione siano state contabilizzate secondo corretti principi contabili e rientrino tra quelle rilevanti fiscalmente - sia con riferimento alla correzione di errori contabili relativi al periodo d'imposta 2018 (quesito 2), occorrerà imputare i componenti reddituali nel corretto periodo di competenza fiscale, non essendo possibile attribuire rilevanza fiscale nel periodo in cui l'errore è corretto in bilancio.

Per la medesima necessità di imputare i componenti reddituali nel corretto periodo di competenza fiscale, non appaiono percorribili le diverse soluzioni proposte

dall'istante e finalizzate a "riassorbire il saldo negativo da FTA mediante variazioni in diminuzione ai fini IRES ed IRAP, da determinare pro-quota in base alla percentuale di completamento della commessa realizzata in ciascun esercizio", ovvero ad "esercitare l'opzione per il riallineamento di cui all'art. 15 del D.L. n. 185/2008".

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)