

**Risposta n. 407**

**OGGETTO:** Articoli 101, comma 4, e 109, commi 1 e 4, secondo periodo, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917: mancato conseguimento di proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti periodi d'imposta

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

**QUESITO**

La società istante ALFA esercita l'attività di *holding* industriale.

L'interpellante rappresenta di aver ceduto alla società BETA, nel corso dell'esercizio 2006, il 100 per cento delle quote di partecipazione nella società GAMMA, "*contabilizzando un provento regolarmente assoggettato a tassazione*". Parte della liquidità incassata quale corrispettivo della predetta cessione è stata investita in attività finanziarie, affidandola in gestione ad un promotore finanziario.

Nel corso del tempo, ALFA ha contabilizzato i plusvalori relativi a tali attività finanziarie, sulla base della documentazione bancaria ricevuta "*attraverso il Consulente*"; tali plusvalori, "*regolarmente assoggettati a tassazione*", sono stati reinvestiti per il tramite del medesimo promotore finanziario.

L'istante dichiara che nel 2018 "*ha casualmente scoperto*" che la documentazione bancaria ricevuta relativa ai proventi conseguiti dai predetti

investimenti finanziari *"era stata artatamente e sistematicamente contraffatta dal Consulente"*, avendone avuto i reali rendiconti dalla Banca; la società ha, perciò, presentato querela alla competente Procura della Repubblica.

Dalla ricostruzione effettuata dal contribuente sulla scorta della *"vera"* documentazione bancaria ricevuta 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 conseguenze rilevanti sul bilancio relativo all'esercizio 2018 - *"trattate ottemperando alle regole previste dal Principio Contabile OIC 29 per la correzione degli errori"* - che hanno comportato *"l'azzeramento del valore delle Altre Attività Finanziarie utilizzando in contropartita una riduzione della Riserva di utili portati a nuovo"*.

La società istante chiede di conoscere se *"gli effetti della correzione degli errori emersi nel corso del 2018, e contenuti nel bilancio 2018, possano essere considerati ai fini del calcolo della base imponibile relativa al periodo di imposta 2018"*.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante ritiene che *"l'importo corrispondente all'azzeramento del valore delle Altre Attività Finanziarie operato in contropartita alla riduzione della Riserva utili portati a nuovo"* risultanti nel bilancio chiuso il 31 dicembre 2018 *"possa essere utilizzato per il calcolo delle imposte dovute per l'esercizio 2018 attraverso una corrispondente variazione in diminuzione della base imponibile relativa al reddito dell'esercizio 2018"*.

In primo luogo, il contribuente sostiene che, nonostante la mancata imputazione a conto economico, la correzione dell'errore possa astrattamente costituire un componente negativo di reddito ammesso in deduzione in virtù dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 109, comma 4, secondo periodo, del TUIR. Sul punto viene richiamato il contenuto della circolare n. 31/E del 24 settembre 2013 (paragrafo

1). Diversamente dalla fattispecie contemplata nella predetta circolare - caratterizzata dalla mancata rilevazione di componenti positivi o negativi di reddito nel corretto esercizio di competenza - la rilevanza fiscale della correzione in argomento sarebbe legittimata *"dalla sua inquadrabilità nell'ambito delle sopravvenienze passive"* disciplinate dall'articolo 101, comma 4, del TUIR.

Ad avviso dell'istante, infatti, l'indissolubile legame esistente tra i proventi che hanno concorso alla formazione del reddito di precedenti esercizi a causa della contabilizzazione di operazioni emergenti da documenti contraffatti e le attività finanziarie acquistate - sempre sulla base di documenti contraffatti - mediante l'utilizzo dei proventi stessi consente di attribuire rilevanza fiscale alla sopravvenuta insussistenza delle predette attività finanziarie, nonostante le stesse debbano considerarsi *ab origine* inesistenti.

Dal punto di vista della competenza, il contribuente asserisce che la norma sopra richiamata (articolo 101, comma 4, del TUIR) *"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 ed ha provveduto a presentare denuncia-querela alla Procura della Repubblica competente"*; è in tale esercizio che si è potuta constatare l'esistenza e l'obiettiva determinabilità del componente negativo di reddito con riferimento al quale l'istante ritiene esistano i presupposti per la deducibilità.

La deducibilità della suddetta sopravvenienza implicherebbe, secondo il contribuente, che eventuali risarcimenti dei danni riferibili ai mancati guadagni (lucro cessante) relativi alle somme investite tramite il promotore finanziario che la società dovesse eventualmente incassare per effetto della soccombenza del consulente stesso e/o della banca nella causa in cui la società si costituirà come parte civile, saranno soggetti a tassazione. L'eventuale risarcimento in relazione al reintegro del patrimonio (danno emergente) non sarebbe in ogni caso soggetto a tassazione.

Per completezza espositiva, l'istante fa, infine, rinvio alla risposta n. 71 del 5 marzo 2019 fornita dell'Agenzia delle entrate, nella quale, sebbene con riferimento ad una fattispecie speculare rispetto a quella oggetto di interpello (stralcio di passività relative a costi fiscalmente disconosciuti), è stata riconosciuta la non imponibilità della sopravvenienza attiva rilevata.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si prescinde dalla correttezza delle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni operate dal contribuente nei propri bilanci in base ai principi contabili adottati, che in questa sede vengono assunte acriticamente così come rappresentate, restando fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Esula, inoltre, dall'analisi della scrivente la corretta quantificazione delle poste contabili e degli importi rilevanti ai fini fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti dal contribuente, per i quali rimangono, altresì, fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Nel caso in esame, l'istante rappresenta di aver contabilizzato nel corso degli anni proventi ed attività finanziarie (acquistate mediante l'utilizzo di detti proventi) in realtà inesistenti, sulla base di documentazione bancaria che, nel corso dell'esercizio 2018, ha scoperto essere stata contraffatta; tale circostanza ha determinato conseguenze rilevanti sul bilancio relativo al predetto esercizio (2018), *"trattate ottemperando alle regole previste dal Principio Contabile OIC 29 per la correzione degli errori"*.

Il paragrafo 48 del principio contabile menzionato prevede che: *"La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo"*. Conformemente al predetto paragrafo, la società ha provveduto, pertanto, a stornare le attività finanziarie inesistenti frutto degli

altrettanto inesistenti proventi (in avere) con contropartita (in dare) la riserva di utili portati a nuovo, senza transitare da conto economico.

Nel merito, l'articolo 101, comma 4, del TUIR prevede che: *"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'articolo 87"*.

Il successivo articolo 109, comma 1, 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 formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"*.

Infine, il comma 4, secondo periodo, del medesimo articolo 109 dispone che: *"Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa"*.

Alla luce del combinato disposto di cui ai menzionati articoli 101, comma 4, e 109, commi 1 e 4, secondo periodo, del TUIR si ritiene che fino a concorrenza dei proventi inesistenti che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, la società istante 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 contabilizzati.

Si precisa, infine, che le somme che l'istante dovesse ricevere a titolo di risarcimento del danno costituiranno simmetricamente sopravvenienze attive imponibili.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**