

Accertamento

ERRATA COMPETENZA dei COSTI e COMPENSAZIONE in SEDE di ADESIONE

CHIARIMENTI della C.M. 31/E/2012

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai fini fiscali il **concorso** alla **formazione** del **reddito imponibile** di **costi** e **ricavi** avviene secondo il **principio di competenza** dettato dall'**art. 109, D.P.R. 917/1986** [CFF 5209].

L'**iscrizione** di un **costo** in un periodo **non di competenza** comporta il **recupero** delle **maggiori imposte**, degli **interessi** e l'**irrogazione** delle conseguenti **sanzioni** da parte degli organi verificatori.

Ad ogni buon conto, come chiarito nella **C.M. 4.5.2010, n. 23/E**, il contribuente può recuperare le **maggiori imposte versate** per effetto del **recupero** o mediante **presentazione** dell'**istanza**

di **rimborso** o mediante **presentazione** di una **dichiarazione integrativa** «a favore» se ancora nei **termini**.

Da ultimo sempre l'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 2.8.2012, n. 31/E**, ha stabilito, come ai fini del **recupero** delle **maggiori imposte versate**, il contribuente, in luogo dell'**ordinaria istanza** di **rimborso**, possa richiedere in sede di **adesione** la **compensazione** tra gli **importi a credito** e quelli a **debito** vantati nei confronti dell'Erario.

Tutto ciò ferma l'**ordinaria applicazione** di **interessi** e **sanzioni** sulle **somme oggetto di contestazione**.

PRINCIPIO di COMPETENZA dei COSTI e dei RICAVI: nel diritto tributario uno degli argomenti oggetto sovente di **scontri** tra Fisco e contribuente è il **rispetto** del **principio di competenza** riguardante il **concorso** alla **formazione** del **reddito imponibile** dei **costi** e dei **ricavi**.

La materia è disciplinata all'interno dell'**art. 109, D.P.R. 917/1986** [CFF 5209] e poggia su di un **assunto** fondamentale: le **spese** e gli **altri componenti negativi** di **reddito** non sono ammessi in **deduzione** se e nella misura in cui non risultano **imputati** a **Conto economico**, a dispetto dei **ricavi** e degli **altri proventi** di ogni genere che concorrono a formare il **reddito** anche se non sono stati fatti transitare nelle **scritture contabili**.

Il **rispetto** del previo transito a Conto economico

della **spesa** non mette però da solo al riparo dalla scure del Fisco.

Come anticipato il **costo**, ovvero il **ricavo**, deve concorrere alla **formazione** del **reddito** di **competenza**, non potendo il contribuente essere lasciato libero di **arbitrare** il proprio **carico fiscale**.

A tale riguardo i co. 1 e 2 del richiamato art. 109, D.P.R. 917/1986 dispongono che:

- i **corrispettivi** delle **cessioni** si considerano **conseguenti**, e le **spese** di **acquisizione** dei **beni** si considerano **sostenute**, alla **data** della **consegna** o **spedizione** per i **beni mobili** o della **stipulazione** dell'**atto** per i **beni immobili** e per le **aziende** ovvero, se **diversa** e **successiva**, alla **data** in cui si verifica

l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto della clausola di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

- i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Questo in generale. Poi ci sono delle norme all'interno del D.P.R. 917/1986 che derogano a tali principi; una si trova all'interno dello stesso art. 109 e riguarda le spese e gli altri componenti di reddito afferenti a ricavi che seppur non risultanti dal Conto economico, per quanto detto in precedenza, concorrono lo stesso alla formazione del reddito imponibile; tali spese, seppure non fatte transitare a Conto economico, risultano deducibili se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

Questa norma mira al rispetto della giusta capacità contributiva e consente al contribuente, per cui vengono accertati maggiori ricavi non contabilizzati (cd. «nero»), di vedersi tassato solo il maggior reddito emerso e non anche le risorse che hanno permesso il conseguimento dei medesimi maggiori ricavi.

L'argomento è piuttosto complesso e non è difficile immaginare che tante contestazioni riguardino appunto la corretta deduzione dei costi, ritenuti non di competenza da parte degli organi verificatori.

Certo è che non è sempre facile determinare l'esatto periodo di competenza di un costo.

Ad esempio, posto che il co. 1 dell'art. 109, D.P.R. 917/1986, dispone che «(...) 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 (...)», non sono infrequenti riprese a tassazione dei costi riguardanti appunto l'individuazione dell'esercizio in cui si presume si siano verificate tali condizioni.

Insomma, la questione non è di poco conto e nel corso del tempo sia la dottrina che la giurisprudenza hanno cercato di trovare una giusta soluzione che, da una parte, garantisca l'esigenze di gettito dell'Erario e, dall'altra, mettesse al sicuro il contribuente dal rischio di vedersi tassata due volte la medesima materia imponibile.

APERTURA della C.M. 23/E/2010: il problema infatti è che, data la presenza di una norma di diritto positivo, è

giusta la ripresa a tassazione di tutti quei costi e di tutte quelle spese che non sono stati fatti concorrere alla formazione del reddito nel giusto periodo d'imposta (es. merce ricevuta con passaggio della proprietà a gennaio 2011 ma fatta concorrere alla formazione del reddito del periodo 2010); dall'altra però è giusto anche che al contribuente non venga pregiudicata la possibilità di vedersi riconosciuti i costi sostenuti.

Sul punto la Corte di Cassazione, con Sentenza 10.3.2008, n. 6331, ha affermato che il divieto di doppia imposizione non è irrimediabilmente pregiudicato dalla corretta applicazione da parte del verificatore del principio di competenza, dato che tale inconveniente può essere evitato «(...) mediante l'esercizio da parte del contribuente – con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi – dell'azione di restituzione della maggiore imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale. Ciò, a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'art. 2935 c.c. (...) segna – pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (...) – il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere».

Secondo la Corte di Cassazione, quindi, è un diritto del contribuente quello di vedersi riconosciute le maggiori imposte versate per effetto dell'errata imputazione temporale del costo.

L'esercizio di tale diritto, tuttavia, è sotteso al passaggio in giudicato del recupero operato dall'Ufficio; solo a partire da tale data il contribuente può richiedere la restituzione di quanto versato in più, o mediante presentazione della dichiarazione integrativa a favore, ovvero mediante la presentazione dell'istanza di rimborso.

I concetti espressi dalla Corte di Cassazione sono stati in seguito fatti propri dall'Agenzia delle Entrate che con la C.M. 4.5.2010, n. 23/E, è intervenuta sull'argomento, chiarendo quale fossero le giuste modalità da seguire ai fini del recupero delle maggiori imposte versate in conseguenza dell'errata imputazione temporale dei costi.

Nell'occasione l'Agenzia delle Entrate, alla stregua di quanto affermato dalla Corte di Cassazione, ha stabilito che punto di partenza deve essere il passaggio in giudicato della pretesa impositiva.

È solo a partire da tale data, che può essere quella del

passaggio in giudicato della **sentenza sfavorevole** al contribuente piuttosto che quella della **definitività** dell'**avviso di accertamento** in conseguenza della sua **mancata impugnazione**, che il contribuente può procedere al **recupero** delle **maggiori imposte versate** mediante **tre soluzioni alternative**:

- la **presentazione** di una **dichiarazione integrativa a favore**, ex art. 8-bis, D.P.R. 322/1998 [CFE 1668a]; questo tipo di **dichiarazione** va presentata non oltre il **termine prescritto** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa al **periodo d'imposta successivo**, il che comporta, ai fini della sua fattibilità, il verificarsi di **due condizioni**: una **verifica** effettuata entro un **breve lasso temporale** rispetto all'**annualità** oggetto di **contestazione** ed un **riconoscimento** dell'**errore** da parte del **contribuente**, il quale dovrà provvedere sia alla **definizione** dell'**avviso ricevuto** (beneficiando così della **riduzione** delle **sanzioni**), che alla **presentazione** della **dichiarazione integrativa** in modo da recuperare subito le **maggiori imposte versate** per effetto del **recupero** operato dall'Ufficio;
- la **presentazione** di un'**istanza di rimborso**, ex art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFE 6338]; questa **modalità** presuppone una **verifica** effettuata una volta **scaduti i termini** per la **presentazione** della **dichiarazione integrativa a favore**. A questo punto al contribuente, resosi conto della bontà della **pretesa impositiva**, non resta (oltre alla definizione dell'**avviso di accertamento** ricevuto) che la **presentazione** dell'**istanza di rimborso** ex art. 38, D.P.R. 602/1973, che va però presentata entro **precisi termini**, ovvero entro **48 mesi** dalla **data** del **versamento** delle **maggiori imposte** pagate per effetto del **recupero** operato dall'Ufficio;
- la **presentazione** di un'**istanza di rimborso** ex art. 21, co. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFE 4672]; il contribuente potrebbe non essere convinto della **ripresa** operata dall'Ufficio e intraprendere così l'impervia ed onerosa via del **contenzioso tributario**. Nella sfortunata ipotesi di un **passaggio in giudicato** della **sentenza sfavorevole** al contribuente lo stesso però si potrebbe trovare impossibilitato non solo alla **presentazione** della **dichiarazione integrativa** ma anche alla **presentazione** dell'**istanza di rimborso** ex art. 38, D.P.R. 602/1973, a causa del **decorso del termine**. In questi casi, afferma l'Agenzia delle Entrate, ben potrà il contribuente presentare **istanza di rimborso** ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. 546/1992, entro **2 anni** dal **passaggio in giudicato** della **sentenza**; rimedio esperibile, prosegue l'Agenzia, anche nelle altre ipotesi in cui sia divenuta **definitiva**, ad altro

titolo, la **pretesa** dell'Amministrazione finanziaria al **recupero** del **costo** oggetto di **rettifica**.

NUOVA POSSIBILITÀ di COMPENSAZIONE – C.M. 31/E/2012: sia che presentata ai sensi dell'art. 38, D.P.R. 602/1973, che ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. 546/1992, l'**istanza di rimborso** comporta per l'Agenzia delle Entrate l'**apertura** di un **procedimento amministrativo**, il che vuol dire un **impiego di personale** ed un **aggravio di costi** per le casse dello Stato, visto che ove legittimo, il **rimborso** dà diritto al **riconoscimento** degli **interessi** conteggiati sull'**imposta** oggetto di **restituzione**.

Tale **procedimento** è parallelo a quello relativo all'**emissione** dell'**avviso di accertamento** per il **recupero** delle **maggiori imposte** conseguenti al **disconoscimento** dei **costi**, tal che, con la C.M. 2.8.2012, n. 31/E, l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento con l'obiettivo di **semplificare** le cose.

Afferma l'Agenzia che, ove sia **legittimo** il **rimborso** dell'**imposta** richiesto dal contribuente, ben potrà questi in luogo della **presentazione** di una **separata istanza**, richiedere la **compensazione** del **credito** spettante direttamente in fase di **adesione** all'**avviso di accertamento** ricevuto.

In poche parole, fatto **100** il **credito** cui si ha **diritto** per il **rimborso** delle **maggiori imposte pagate** e **150** l'**importo** dovuto per le **maggiori imposte, sanzioni** ed **interessi** dovuti, definendo il tutto in fase di **adesione** il contribuente può pagare direttamente **50**, senza quindi essere tenuto ad **alcuna anticipazione finanziaria**.

Come chiarito nella circolare, tale possibilità poggia su di una **esplicita richiesta** in tal senso formulata dal contribuente, non operando quindi d'ufficio e produce i suoi effetti a condizione e nel momento in cui si perfeziona la **definizione** del **procedimento di adesione** e, quindi, con il **versamento** dell'**eventuale imposta eccedente**, delle **sanzioni** e degli **interessi**, ai sensi dell'art. 9, D.Lgs. 218/1997 [CFE 4781].

Logica conseguenza questa del fatto che, per quanto affermato in precedenza dalla giurisprudenza e dalla stessa Amministrazione finanziaria, il contribuente ha diritto alla **restituzione** di quanto versato in più solo dopo il **passaggio in giudicato** della **pretesa erariale**.

ISTRUZIONI OPERATIVE: all'interno del documento di prassi vengono fornite delle utili **istruzioni** agli Uffici per la **lavorazione** delle **istanze di compensazione**.

L'Agenzia delle Entrate afferma che tali **istanze** devono essere lavorate alla stregua di quelle di **rimborso**, verificando quindi, ad esempio, che il **componente negativo** di **reddito** non sia stato comunque **dedotto**

anche nell'**esercizio di competenza** ovvero facendo attenzione nella **quantificazione dell'imposta compensabile**, dell'**eventuale presenza di perdite, differenze di aliquote** oppure di **diverse percentuali di deducibilità**.

Il contribuente, come accennato poco sopra, è tenuto a **formalizzare la richiesta di compensazione** all'interno dell'**atto di adesione**, esplicitando altresì la **rinuncia ad ogni eventuale domanda di restituzione** della medesima imposta. Dalla sua, l'Ufficio è tenuto a verificare il **rispetto dei presupposti per il diritto al rimborso** quale, ad esempio, l'**eventuale presenza di carichi pendenti** che ne pregiudicherebbero l'**erogazione**.

INTERESSI e SANZIONI: per quanto riguarda gli **interessi**, questi sono dovuti sull'**intera imposta** oggetto di **definizione**, anche qualora tale **imposta** venga in tutto o in parte **compensata**; non sono invece mai dovuti **interessi sull'importo** oggetto di **compensazione**, in quanto l'**ammontare rimborsabile** riferito all'**anno di corretta imputazione del componente negativo è immediatamente corrisposto**; quindi, in caso di **richiesta di compensazione**, sono dovuti gli **interessi passivi** mentre non si ha **diritto** alla corresponsione di quelli **attivi**.

Riguardo alle **sanzioni**, viene confermato l'orientamento già espresso nella C.M. 23/E/2010, ovvero applicazione delle **sanzioni sull'intera imposta** oggetto di definizione.

A parere di chi scrive, questo atteggiamento rigido nell'applicare sempre e comunque le **sanzioni** (seppure in **misura ridotta di 1/3** per effetto dell'**adesione**) costituisce l'unico neo della circolare.

Come evidenziato in premessa, la **corretta applicazione del principio di competenza** è un argomento

piuttosto complesso per il quale, se da una parte appare pienamente **legittimo il pagamento di interessi passivi** legati alla **variabile tempo**, così non è per l'**irrogazione delle sanzioni** che in alcuni casi potrebbero essere **disapplicate** in forza dell'art. 10, co. 3, L. 212/2000 [CFF 7120] (Statuto del contribuente), in conseguenza delle **obiettive condizioni di incertezza** cui molte volte è sotteso il **rispetto del principio di competenza** sancito dall'art. 109, D.P.R. 917/1986.

In caso di **importi elevati**, quindi, il contribuente potrebbe essere portato ad instaurare un **contenzioso** proprio sulle **sole sanzioni**.

A questo punto, pregiudicata la via della **compensazione**, l'Ufficio si troverebbe a gestire la **pratica amministrativa del rimborso** ed un **contenzioso dall'esito incerto**, il che non fa che far lievitare i **costi** a carico della collettività.

Al riguardo si auspica, quindi, un ritorno dell'Agenzia delle Entrate sull'argomento in termini di **minore rigidità**.

SOGGETTI ADERENTI al CONSOLIDATO: nella circolare vengono infine fornite le **istruzioni** per la **formulazione dell'istanza di adesione** da parte dei **soggetti aderenti al consolidato nazionale**.

La **regola di carattere generale** è che per i **periodi d'imposta** in corso di **opzione** per il regime del **consolidato nazionale**, il **soggetto legittimato** alla **formulazione dell'istanza di compensazione** correlata alla **mancata deduzione per competenza del componente negativo** sia la **società o ente consolidante**.

A tale **regola** però si affiancano una serie di **eccezioni** cui, per maggiori approfondimenti, si rimanda alla lettura del documento.