

# Sono costi indeducibili le fatture registrate e dedotte nell'anno non di competenza

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 20 Maggio 2009

Un cenno al criterio di deduzione dei costi non imputati per competenza alla luce degli ultimi orientamenti giurisprudenziali.

L'articolo 109, comma 4, del DPR 917/1986 prevede che le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali.

Sono tuttavia **deducibili**:

- quelli imputati al conto economico **di un esercizio precedente**, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme previste nello stesso articolo 109 che dispongono o consentono il rinvio;
- quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili **per disposizione di legge**. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.



Accanto a questa importante fonte normativa si è assistito da sempre ad un **consolidato orientamento da parte della giurisprudenza di legittimità** che ha avallato il concetto dell'**impossibilità di dedurre fatture**:

- nell'anno di competenza se non registrate in tale anno;

- nell'anno in cui la fattura è stata registrata se non è l'anno di competenza.

Tale orientamento giurisprudenziale trae origine, come anticipato, da una ordinanza di diverso tempo fa della Corte Costituzionale la n. 87 del 29 marzo 1983, che si era espressa in merito alla richiesta del giudizio di legittimità costituzionale sollevato con riferimento all'ex art. 74, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 597.

La Consulta anche in tale occasione aveva ribadito, sul tema riguardante la limitata deducibilità di costi e oneri non di competenza dell'esercizio cui si riferisce la tassazione, a quelli imputati al conto economico di un periodo successivo, che violerebbe il principio di uguaglianza in relazione al dovere di assolvere gli obblighi fiscali in base alla capacità contributiva.

Per questo motivo, secondo la Consulta non vi sono ragioni che inducano a discostarsi dai principi già espressi in passato per cui

*“la sollevata questione appare manifestamente infondata”.*

Il riferimento dei giudici della Consulta era relativo ad una precedente sentenza (n. 186 dell'8 novembre 1982) dove anche in quell'occasione in materia di indeducibilità dal reddito lordo delle poste passive non registrate ai fini fiscali o non imputate al conto profitti e perdite aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale avanzata.

## **La Cassazione sull'autonomia dei periodi di imposta**

La giurisprudenza di legittimità sul tema dell'autonomia dei periodi di imposta si è sempre dimostrata molto rigorosa ribadendo dei concetti già altre volte espressi.

Una sentenza della Corte di Cassazione dell'anno scorso, la n. 23987 dell'8 luglio 2008 (depositata il 24 settembre 2008), ha affermato che la determinazione del reddito di impresa soggiace al principio inderogabile della **competenza quale regola di imputazione temporale dei componenti positivi e**

**negativi**, essendo sottratti al contribuente ogni arbitrio e facoltà, circa l'individuazione del periodo di imposta e della relativa base imponibile alla quale essi componenti sono chiamati a concorrere.

Alla base della citata sentenza vi era un atto notificato nell'aprile 2004 ad una società di capitali che proponeva ricorso in Cassazione, contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale.

Si ricava dal ricorso e dalla sentenza emessa che la società impugnò l'avviso di accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate (si trattava di minor versamenti di Irpef ed Ilor nel periodo di imposta 1991), lamentando che non erano state ammesse in detrazione, in quanto esposte per periodo di imposta diverso da quello di competenza, spese effettivamente sopportate e deducibili.

Il ricorso fu respinto in entrambi i gradi di merito. Nell'ultimo grado di giudizio in cassazione la società lamentava che la decisione della CTR aveva confermato la correttezza del comportamento dell'Ufficio senza adeguata motivazione; tuttavia, anche in questo caso per i giudici della Cassazione il ricorso non meritava l'accoglimento.

La CTR osservava che, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ex art. 75, sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza". Il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può, pertanto, trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile.



## **Possibilità di chiedere il rimborso delle imposte in caso di non deduzione dei costi**

Dopo aver esaminato l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione si ritiene utile fornire al lettore l'analisi di una di recente una sentenza della Cassazione che sostanzialmente soccorre il contribuente per i casi esaminati nel presente commento; la Corte di Cassazione anche se solo accidentalmente, con la sentenza n. 6331 del 20 dicembre 2007 (depositata il 10 marzo 2008), ha ammesso il diritto del contribuente di chiedere il rimborso delle maggiori imposte, indebitamente corrisposte per la mancata costituzione di un costo nell'esercizio di competenza, entro il termine di 48 mesi dalla definizione dell'accertamento relativo all'esercizio, in cui il costo è stato contabilizzato "fuori competenza".

La questione affrontata dai giudici della Cassazione nasce da un ricorso proposto da una società a responsabilità limitata avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio delle Entrate, sulla base di un p.v.c. della Guardia di Finanza, aveva rideterminato per l'anno 1991, l'imponibile IRPEG. L'accertamento si basava sulla ricorrenza di costi e spese indeducibili, perché non di competenza dell'esercizio o non idoneamente documentati, e sul recupero a tassazione di ricavi non contabilizzati e non dichiarati.

La Corte di Cassazione nell'evidenziare che l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro ben può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi, ha ribadito che deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito di impresa, ai sensi del DPR 917/1986, ex art. 75, la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché

*“il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività”.*

Tuttavia, continua la Suprema Corte, il rischio paventato di una doppia imposizione evidenziato dalla società nel ricorso, può essere evitato mediante l'esercizio da parte della società stessa, con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 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 riferimento all'annualità di competenza, che, nella prospettiva di cui all'articolo 2935 del Codice Civile, segna, pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione, il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere.

Federico Gavioli

20 Maggio 2009