

Accertamento con adesione e compensazione dei costi di competenza

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 6 Agosto 2012

In sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, è possibile compensare l'imposta dovuta con quella che darebbe diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, ferma restando l'applicazione delle sanzioni e degli interessi.

Con la circolare n. 31/E del 2 agosto 2012 la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate ha diramato ai propri uffici importanti istruzioni in ordine alla possibilità di compensazione, nell'ambito del procedimento di adesione, dell'indebita deduzione di componenti negativi in violazione del principio di competenza, di cui all'art. 109, cc 1 e 2, del T.U. n. 917/86.

Le Entrate affrontano con il documento pubblicato i casi in cui, in sede di definizione della pretesa, attraverso l'istituto dell'accertamento con adesione, fermo restando il disconoscimento della deduzione di costi per violazione del principio di competenza, ne sia tuttavia riconosciuta la deducibilità nel periodo d'imposta di effettiva competenza.

In tali casi, l'ufficio sarebbe chiamato a gestire, da un lato, il procedimento di definizione relativo alla maggiore imposta accertata (oltre sanzioni e interessi) in ragione dell'avvenuta deduzione del componente negativo in violazione del principio di competenza e dall'altro, il procedimento di rimborso, qualora attivato dal contribuente, di quanto indebitamente pagato (e relativi interessi) nel periodo d'imposta in cui avrebbe dovuto correttamente imputare e dedurre detto componente.



Le Entrate rilevano subito che, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, è possibile compensare l'imposta dovuta con quella che darebbe diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, ferma restando l'applicazione delle sanzioni e degli interessi.

Principio di competenza temporale e deduzione dei costi. Il quadro generale

Il principio della competenza temporale dei componenti positivi e negativi di reddito, espresso dal comma 1 dell'articolo 109 del TUIR, dispone che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a meno che il legislatore non disponga diversamente.

La norma, tuttavia, non prevede espressamente il riconoscimento automatico della deduzione dei suddetti costi nel periodo d'imposta di effettiva competenza.

Anzi, il comma 4 dell'articolo 109 del TUIR condiziona la deducibilità delle spese o degli altri componenti negativi alla previa imputazione degli stessi al conto economico relativo all'esercizio di competenza.

Le Entrate, tuttavia, prendo atto della giurisprudenza della Corte di Cassazione che, nell'affermare l'inderogabilità del principio di competenza, sottolinea che, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito generatasi a seguito della definitività della pretesa tributaria, il contribuente può esercitare "l'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale".

In senso conforme, la circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, ha sottolineato che tale diritto sorge "alla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica". È quindi inammissibile l'istanza di rimborso in tutte le ipotesi in cui la pretesa dell'Amministrazione al recupero del componente negativo dedotto in difetto di competenza non si sia resa definitiva.

Tale principio è ribadito nella circolare del 27 giugno 2011, n. 29 ove è ulteriormente chiarito che "il diritto al rimborso di cui trattasi consegue a tutte le ipotesi in cui il rilievo divenga definitivo, e quindi anche

nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale”.

Pertanto, a decorrere dalla data in cui si è reso definitivo l’obbligo a carico del contribuente di versare l’imposta conseguente all’indebita deduzione del componente negativo per difetto di competenza, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito, il contribuente può chiedere il rimborso della maggiore imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo.

In pratica, da un lato, per il contribuente scaturisce l’obbligo di pagare l’imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti in sede di adesione, dall’altro sorge contestualmente il diritto alla restituzione dell’imposta versata nel periodo di corretta imputazione del componente negativo e dei relativi interessi spettanti fino alla data di effettivo ottenimento del rimborso.

La compensazione in sede di adesione

In tale quadro, le Entrate ritengono che il procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, possa costituire la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, la compensazione tra l’imposta oggetto di contestazione, riconducibile al componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza, e l’imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del medesimo componente.

Nell’ambito del contraddittorio, infatti, da un lato l’ufficio esamina la posizione del contribuente, compresa la spettanza del rimborso dell’imposta versata in eccedenza nel periodo d’imposta di corretta imputazione del componente negativo precedentemente non dedotto, dall’altro il contribuente ha la possibilità di fornire tutti gli elementi indispensabili ai fini dell’effettuazione della compensazione.

La compensazione produce i suoi effetti a condizione che, 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, del D.Lgs. n. 218/97.

Resta comunque ferma la facoltà per il contribuente di chiedere, in luogo della compensazione, il rimborso dell'imposta versata in eccedenza per il periodo d'imposta di corretta imputazione del componente negativo precedentemente non dedotto.

Le istruzioni operative

Le Entrate, sottolineano, innanzitutto, che i requisiti per poter effettuare la compensazione sono i medesimi previsti per l'erogazione del rimborso.

Pertanto, la relativa istruttoria, da eseguire nell'ambito del procedimento di adesione, è finalizzata a determinare l'imposta compensabile e a verificare le condizioni per la compensazione.

La compensazione non deve essere operata qualora l'ufficio non sia nelle condizioni, nei termini previsti dal procedimento di adesione, di valutare tutti gli elementi necessari per il corretto completamento dell'istruttoria (ad esempio, qualora il contribuente manifesti la volontà di operare la compensazione in prossimità della decorrenza del termine di conclusione del procedimento di adesione).

Tale istruttoria di cui è necessario dare evidenza nell'atto di adesione, dovrà in particolare tenere conto di tutta una serie di dati, così riepilogati dalla circolare n.31/2012.

- **Determinazione dell'imposta compensabile**

Dopo aver individuato il periodo d'imposta di corretta imputazione del componente negativo e aver, altresì, riscontrato che tale componente non sia stato comunque dedotto anche nell'esercizio di competenza, al fine della determinazione dell'importo compensabile è necessario effettuare la liquidazione dell'imposta del periodo di corretta imputazione, tenendo conto di detta imputazione. Nella determinazione dell'imposta compensabile, si dovrà prestare particolare attenzione alla presenza, ad esempio, di eventuali perdite, di differenze di aliquote e di diverse percentuali di deducibilità.

L'imposta compensabile, infatti, può essere solo quella effettivamente corrisposta in misura eccedente nell'anno di corretta imputazione del componente negativo, nei limiti dell'imposta definita, in relazione alla quale si genera la doppia imposizione.

- **Condizioni per la compensazione**

In considerazione della natura facoltativa della compensazione, è necessario che il contribuente formalizzi, attraverso l'indicazione in atti nell'ambito del procedimento di adesione, la volontà di usufruire dell'istituto della compensazione, nonché, esplicitamente nell'atto di adesione, la rinuncia ad ogni eventuale domanda di restituzione della medesima imposta, già presentata o da presentare, anche mediante dichiarazione integrativa.

L'ufficio deve procedere, altresì, al riscontro dei requisiti per la compensazione, fermo restando che la stessa non può essere effettuata in tutte le ipotesi in cui il rimborso, se richiesto, non sarebbe erogabile.

Pertanto, è necessario verificare il rispetto dei presupposti per il diritto al rimborso, attenendosi alla prassi operativa in materia, compresa l'eventuale presenza di carichi pendenti che non consentirebbero l'erogazione del rimborso stesso, senza considerare tra quelli ostativi per la compensazione le eventuali iscrizioni a ruolo o affidamenti relativi all'atto oggetto di adesione.

Applicazione delle sanzioni

Resta ferma l'applicazione delle sanzioni sull'intera imposta oggetto di definizione, compresa quella relativa al rilievo sulla competenza.

In tal senso si era già espressa l'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 23 del 2010, ove era stato chiarito che il riconoscimento del diritto al rimborso non fa venire meno o rideterminare la misura della sanzione irrogata per effetto del disconoscimento del componente negativo non di competenza.

Corresponsione degli interessi

Parimenti, sono dovuti gli interessi sull'intera imposta oggetto di definizione, anche qualora tale imposta venga in tutto o in parte compensata.

Non sono invece dovuti interessi sull'importo oggetto di compensazione, in quanto l'ammontare rimborsabile riferito all'anno di corretta imputazione del componente negativo è immediatamente corrisposto, mediante la compensazione, nel momento stesso in cui sorge il diritto alla sua restituzione, ossia all'atto della definizione del procedimento di adesione.

L'alternatività tra compensazione e rimborso

Come abbiamo visto, l'imposta riconosciuta in compensazione è la medesima che il contribuente avrebbe potuto, in alternativa, chiedere a rimborso.

Pertanto, al fine di meglio garantire che l'imposta riconosciuta in compensazione non sia altresì erroneamente richiesta mediante la presentazione di istanza di rimborso e che la stessa non sia corrisposta dall'ufficio, è necessario dare evidenza nell'atto di adesione dei seguenti elementi:

- avvenuta compensazione, a seguito del perfezionamento dell'adesione, tra l'imposta oggetto di contestazione e l'imposta rimborsabile che emergerebbe dalla corretta imputazione del componente negativo erroneamente dedotto in difetto di competenza;
- rinuncia da parte del contribuente ad ogni eventuale domanda di restituzione dell'imposta compensata, già presentata o da presentare, anche mediante dichiarazione integrativa.

Inoltre, a seguito del perfezionamento dell'adesione, l'ufficio riscontra che il contribuente, se ancora nei termini, non deduca il componente negativo, con conseguente emersione del credito già compensato, mediante l'eventuale presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore" relativa al periodo d'imposta di corretta imputazione del componente negativo, ai sensi del comma 8-bis dell'articolo 2, del D.P.R. n.322/98 (in caso di indebite deduzioni l'ufficio provvederà alla rettifica della dichiarazione ovvero, nell'ipotesi di variazione dell'ufficio competente, procederà alla segnalazione delle predette indebite deduzioni, per le quali applica la sanzione di cui al comma 2, dell'articolo 1, del D.Lgs. n. 471/97, stabilita nella misura dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito).

Per converso, particolari cautele devono essere adottate dagli uffici che ricevano istanze di rimborso aventi quale presupposto la corretta imputazione di un componente negativo erroneamente dedotto in

difetto di competenza, i cui rilievi siano stati oggetto di definizione in adesione.

Nello specifico, nell'ambito dell'istruttoria per il rimborso, l'ufficio, esaminando in primo luogo l'atto di adesione, provvede al riscontro dell'eventuale avvenuta compensazione della medesima imposta richiesta dal contribuente e, in tal caso, non procede all'erogazione del rimborso.

Soggetti aderenti al consolidato nazionale

Per i periodi d'imposta in corso di opzione per il regime del consolidato nazionale, di cui agli artt. 117 e seguenti del TUIR, il soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza di rimborso correlata alla mancata deduzione per competenza del componente negativo, è la società o ente consolidante.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la società oggetto di controllo non appartenga alla *fiscal unit* nel periodo d'imposta accertato, mentre aderisce al consolidato in quello di corretta imputazione del componente negativo, non sarà possibile operare la compensazione, in quanto il soggetto legittimato alla richiesta di rimborso è la consolidante, la quale non ha titolo ad intervenire nel procedimento di adesione a carico della società accertata.

Tenuto conto delle nuove disposizioni in tema di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione può verificarsi l'ipotesi in cui la società accertata appartenga al consolidato in entrambi i periodi d'imposta, rispettivamente di accertamento e di corretta imputazione del componente negativo. In tale circostanza, la possibilità di compensazione sarà subordinata alla manifestazione di volontà espressa dalla consolidante, nell'ambito del procedimento di adesione unica.

Nella diversa ipotesi in cui la società oggetto di controllo partecipi alla *fiscal unit* nel periodo d'imposta accertato, ma non aderisca al regime di tassazione di gruppo in quello di corretta imputazione del componente negativo, sarà possibile operare la compensazione su richiesta della società consolidata, soggetto legittimato a chiedere l'eventuale rimborso.

6 agosto 2012

Francesco Buetto