

---

# Principio di competenza esteso anche ai ricavi. In caso di accertamento il contribuente può recuperare le somme

---

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 26 Settembre 2012

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di rettifica dei ricavi e dei costi attraverso lo spostamento del periodo di competenza temporale, spetta al contribuente la possibilità di recuperare eventuali maggiori somme versate, al fine di evitare fenomeni di doppia tassazione.

Con circolare n. 35 del 20 settembre 2012 l'Agenzia delle Entrate, formalizzando le risposte rese nel corso del modulo di aggiornamento professionale (MAP) del 31 maggio 2012, ha esteso ai componenti positivi le conclusioni cui era giunta nei confronti dei componenti negativi, in ordine alla rettifica dell'imputazione temporale, concedendo al contribuente - per evitare il fenomeno della doppia imposizione - di recuperare le somme.

## Circolare AdE n 23 del 4 Maggio 2010

Come è noto, con circolare n. 23/E del 4 maggio 2010 l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti ed attesi chiarimenti in ordine alla rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito, riconoscendo la deduzione - nel periodo di imposta di effettiva competenza - di costi oggetto di recupero per mancato rispetto del principio di competenza, può essere in ogni caso riconosciuta.

*“Il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla 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. Da tale data, infatti, si deve ritenere affermato irrevocabilmente anche il*

*diritto del contribuente a dedurre nel periodo di imposta di effettiva competenza il componente negativo”.*

Il diritto al rimborso riguarda, comunque, le sole ipotesi in cui il recupero investì i costi. Nulla veniva detto in ordine alla rettifica dei ricavi.

## **L'istanza di rimborso**

L'istanza di rimborso della maggiore imposta versata può essere presentata, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992, entro due anni dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica.

In nessun caso, ovviamente, potrà accogliersi l'istanza di rimborso del contribuente, qualunque sia la norma invocata, nel caso in cui la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica non si sia resa definitiva.

Avverso l'eventuale silenzio rifiuto dell'amministrazione è ammesso ricorso, ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, nel termine di prescrizione ordinaria decennale.

Il diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata non comporta il venir meno o la rideterminazione delle sanzioni originariamente irrogate per effetto del disconoscimento del costo non di competenza, né degli interessi dovuti.



## Orientamenti giurisprudenziali

La nuova posizione dell'Amministrazione finanziaria si fa forte di una serie di principi affermati dalla Corte di Cassazione, per quale è ormai principio consolidato che il contribuente non possa essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito, stanti i principi contenuti nell'articolo 109 (già articolo 75) del T.U. n. 917/86.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 10981 del 13 maggio 2009, ha infatti affermato che

*“in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione...”*

(si vedano sul punto anche le sentenze della Suprema Corte n. 7912 del 9 giugno 2000 e n. 16198 del 27 dicembre 2001).

Tuttavia, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6331 del 10 marzo 2008, ha inoltre specificato che

*“... la pratica conseguenza di una vietata ... doppia imposizione, paventata dalla società ricorrente in rapporto alle circostanze del caso concreto, non risulta evento irrimediabilmente connesso all'applicazione del criterio sopra enunciato - ossia il criterio di competenza - ..., giacchè, in base ai principi generali, può essere evitata ... 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 maggior 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 (cfr. il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8bis, ratione temporis peraltro inapplicabile*

*alla fattispecie) - il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere”.*

Più di recente, nella sentenza n. 16023 dell'8 luglio 2009, sempre la Suprema Corte ha ulteriormente chiarito il principio sopra affermato, nel senso che “... sulla base del divieto di doppia imposizione e della consolidata giurisprudenza di questa Corte in materia, la società potrà, dal momento del passaggio in giudicato della presente sentenza, presentare istanza di rimborso per recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta e non potuta recuperare per non avere eseguito la corretta procedura di rimborso.”.

### **La circolare AdE n. 29/E del 27 giugno 2011**

La circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, al paragrafo 3, rileva ancora che:

*“è da ritenere che il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla 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.”*

Nella stessa circolare n. 23/E del 4 maggio 2010 si afferma che le istruzioni relative al diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento si riferiscono

*“alla fattispecie esaminata, caratterizzata dal disconoscimento, in sede di accertamento resosi definitivo, di un costo ascrivibile alla competenza di un periodo d'imposta diverso da quello oggetto di accertamento”.*

Atteso ciò, l'Agenzia delle Entrate – correttamente – ritiene di confermare che rientri tra gli atti “ad altro titolo” gli atti di accertamento fiscale compresi gli strumenti deflattivi del contenzioso.

Recita testualmente la C.M. n.29/2011: “ 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”.

### **La circolare n. 35 del 20 settembre 2012**

La circolare n. 35/E del 20 settembre 2012 emanata dall’Agenzia delle Entrate in ordine ai quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale (MAP) del 31 maggio 2012, si occupa, al punto 1.4. della rettifica dell’imputazione temporale dei componenti positivi di reddito, facendo così seguito alle indicazioni fornite in ordine ai componenti negativi con la circolare n.23 del 4 maggio 2010.

Infatti, in merito all’errata competenza, la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 23 del 4 maggio 2010 si riferisce ai componenti negativi di reddito, senza fornire chiarimenti sull’errata competenza dei componenti “positivi” di reddito, che presenta invece la stessa tipologia di rilievo di quelli negativi.

Nella risposta al quesito la circolare rileva, anzitutto, che il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito, stanti i principi contenuti nell’articolo 109 del TUIR e gli innegabili riflessi che ciò comporterebbe sulla determinazione del reddito imponibile.

Tuttavia, nell’ipotesi in cui nella determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi l’ufficio accertatore abbia imputato, per competenza, un componente negativo di reddito ad un periodo d’imposta diverso da quello nel quale era stato dedotto dal contribuente, e ciò abbia comportato un fenomeno di doppia imposizione, allo stesso contribuente deve essere concessa la possibilità di recuperare la deduzione (cfr. circolare 23/E del 4 maggio 2010 e circolare 31/E del 2 agosto 2012).

Precisato ciò, il documento di prassi estende i principi contenuti nella citata circolare 23/E del 2010 “anche alla ipotesi di non corretta imputazione temporale di componenti positivi, ripresi a tassazione dall’ufficio accertatore in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui gli stessi componenti hanno già concorso alla determinazione del reddito. Ciò in quanto anche in tale ipotesi si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato”.

26 settembre 2012

Francesco Buetto