
Il principio di competenza è inderogabile

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 18 Giugno 2014

Nella formazione del reddito d'impresa il contribuente deve seguire il principio di competenza stabilito dalla legge, non può appostare liberamente i componenti positivi e negativi di reddito.

Con l'ordinanza n. 9317 del 28 aprile 2014 (ud. 2 aprile 2014) la Corte Suprema di Cassazione ha confermato l'inderogabilità del principio di competenza.

L'inderogabilità del principio di competenza

La Corte ha ribadito che (per tutte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3418 del 12/02/2010)

"in tema di reddito d'impresa, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, (numerazione anteriore a quella introdotta dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344) nel prevedere che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza e che, ai fini dell'individuazione di tale esercizio, le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione, non consente di attribuire rilievo alla data in cui perviene la fattura della spesa sostenuta, né permette la detrazione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, non potendo il contribuente essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività, in quanto l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi".

Di conseguenza,

"non vi è dubbio perciò che l'omessa registrazione del reddito maturato nel periodo di competenza abbia legittimato l'Agenzia all'adozione dell'avviso di accertamento qui

impugnato, avviso che è stato annullato dal giudice del merito in applicazione di un principio fallace”.

L'Agenzia delle Entrate sul principio di competenza

Il criterio di competenza temporale è coerente con la disciplina civilistica e in particolare con l'art. 2423-bis, c.c.e, introdotto dall'art. 3 del D.Lgs. 9.4.1991 n. 127, il quale al comma 1, numero 3, stabilisce che, **ai fini della redazione del bilancio di esercizio, si deve tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio stesso, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.**

Sul punto, l'art.14 del D.P.R. n.600/73, dispone che le società e gli enti il cui bilancio è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea, possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine per la presentazione della dichiarazione.

Proprio l'inderogabilità del principio ha portato, nel corso di questi anni, a diversi interventi di prassi, per mitigare gli eventuali effetti distorsivi.

Con la **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”.

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.

Successivamente, con la **circolare n. 29/E del 27 giugno 2011** l'Agenzia delle Entrate, correttamente, ritiene di confermare che rientri tra gli atti "ad altro titolo", che danno diritto alla presentazione dell'istanza di rimborso, 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".

L'Agenzia sulla rettifica dell'imputazione temporale dei componenti positivi di reddito

Con 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”.

Da ultimo, è intervenuta con la **circolare n.31/E del 24 settembre 2013**, per affermare che i principi prima sintetizzati, finalizzati ad evitare che in capo al contribuente si verificano fenomeni di doppia imposizione, trovino applicazione non solo nell'ipotesi di rettifica da parte degli organi di controllo, ma anche nel caso in cui il contribuente abbia autonomamente rettificato precedenti errori contabili applicando correttamente i principi contabili.

In sede giurisprudenziale, da ultimo, con la [sentenza n. 3484 del 14 febbraio 2014](#) la Corte di Cassazione ha confermato l'inderogabilità del principio di competenza.

In forza di quanto disposto dall'art. 75 del T.U.n.917/86, *ratione temporis* vigente (anteriore alla riforma del 2004), i ricavi, costi e altri oneri concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, a condizione che la loro esistenza o il loro ammontare siano determinabili in modo oggettivo (dovendo altrimenti essere calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni).



Tale regola mira a

"contemperare la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza con l'esigenza di non addossare al contribuente un onere troppo difficile da rispettare.

Quindi essa va interpretata nel senso che il dovere di conteggiare tali componenti nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione"

(Cass. 19671/2013).

Per converso, **i componenti positivi o negativi che concorrono a formare il reddito possono essere imputati all'anno di esercizio in cui ne diviene certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, qualora di tali qualità fossero privi nel corso dell'esercizio di competenza** (Cass. 8250/2008, 3368/2013).

La questione, quindi, concerne i limiti temporali entro i quali l'avvenuto conseguimento del carattere determinato dei componenti negativi possa ancora riferirsi, oltre che civilisticamente, anche fiscalmente all'esercizio in cui i corrispondenti componenti positivi sono stati conseguiti.

Sullo stesso argomento:

[Cassazione: per il principio di competenza, non si può scegliere il periodo d'imposta a cui imputare i componenti di reddito](#)

18 giugno 2014

Francesco Buetto