

Le rettifiche sull'imputazione dei costi e ricavi: la Cassazione fa salvo il principio di competenza

di [Antico/Conigliaro](#)

Pubblicato il 30 ottobre 2008

Le rettifiche sull'imputazione dei costi e ricavi: cosa succede quando l'Ufficio imputa elementi reddituali ad un periodo d'imposta diverso da quello cui li aveva imputati il contribuente? la questione continua ad essere sottoposta al vaglio della Corte di Cassazione...

Pur se la violazione del principio di competenza - regolamentata dall'art. 109 del T.U. n. 917/86 - investe *"aspetti meramente formali dai quali non deriva sostanzialmente alcun pregiudizio per l'Erario"* **(1)**, (fatte salve le dovute eccezioni, lo spostamento in avanti o indietro di un componente positivo o negativo non modifica l'onere tributario solo quando fra i due o più esercizi interessati non ricorrono asimmetrie rispetto ai diversi risultati imponibili **(2)**), la questione continua ad essere sottoposta al vaglio della Corte di Cassazione.

Tale criterio di competenza temporale (secondo cui *"i costi e ricavi proporzionali al tempo,...devono essere accolti nel bilancio dell'esercizio in cui è compreso il loro periodo di riferimento, indipendentemente dalla data della loro valorizzazione"* **(3)**, al fine di *"evitare che gli elementi reddituali vengano spostati, a discrezione del contribuente, da un periodo ad un altro"* **(4)**) è coerente con la disciplina civilistica e in particolare con l'art. 2423 - bis, del codice civile, 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.

Da sempre l'Amministrazione finanziaria **(5)** ha ritenuto, in coerenza con la Direttiva Cee del 18.7.1978 recante, tra l'altro, il principio secondo cui *"occorre tenere conto di tutti i rischi prevedibili ed eventuali perdite che traggono origine nel corso dell'esercizio o di un esercizio anteriore, anche se tali rischi o perdite siano noti solo tra la data di chiusura del bilancio e la data della sua compilazione"*, che è risolutivo, ai fini dell'adozione di una analoga soluzione ai fini fiscali, l'art.14 del D.P.R. n.600/73, in base al quale 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 **(6)**.

Proprio in questi giorni i Supremi giudici – con sentenza n. 23987 dell'8 luglio 2008 (dep. il 24 settembre 2008) – hanno riconfermato il principio secondo il quale la determinazione del reddito d'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 d'imposta e della relativa base imponibile alla quale i componenti sono chiamati a concorrere.

Nel caso di specie, *“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 (Cass. n. 17195/2006)”*.

Il pensiero della giurisprudenza di Cassazione

La giurisprudenza, nel corso di questi anni, in particolare quella della Corte di Cassazione – che qui evidenziamo nei suoi interventi di principio –, si è attestata sulla posizione dell'Amministrazione finanziaria, anche perché aderente al dettato normativo:

– sentenza n. 74774 del 15.11.2002, che davanti ad un recupero a tassazione di componenti positivi di competenza del 1989 ma dichiarati nel 1990, ha statuito che *“le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito sono inderogabili, sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario e, pertanto, il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio....nè per altro verso può ritenersi che la rettifica della dichiarazione presentata per tale annualità d'imposta implichi l'automatica rettifica (a favore del contribuente) della dichiarazione presentata per l'anno successivo in cui i proventi a tassazione sono stati erroneamente inclusi...”*;

- sentenza n. 6084 del 26.4.2001, che ha affermato l'autonomia di ogni periodo d'imposta, *"sicchè le determinazioni dell'Amministrazione tributaria con riferimento ad uno specifico periodo d'imposta non possono avere alcun riflesso sulle sue determinazioni rispetto ad altri periodi. La circostanza che l'ufficio non abbia rettificato la dichiarazione relativa ad un determinato esercizio non preclude, cioè, l'autonoma valutazione della denuncia relativa all'esercizio successivo...Neppure giova osservare che il fisco non ha ricevuto danni ma tratto beneficio dal comportamento del contribuente, essendosi prodotta un'anticipazione degli utili rispetto alla loro potenziale realizzazione"*;

- sentenza n. 15981 del 14.11.2002, secondo cui per far slittare da un anno all'altro le spese, occorrono elementi certi e precisi, e una contabilità regolarmente tenuta;

- sentenza n. 9756 del 2003, secondo cui *"i vari elementi (positivi e negativi) di reddito vanno imputati, secondo la regola generale, all'anno di competenza, con l'eccezione che quando la loro esistenza non sia ancora certa o il loro ammontare non sia ancora determinabile vanno imputati all'anno in cui appunto la loro esistenza, e/o il loro ammontare, divengono certi"* (la Corte ha ritenuto che le spese per inserzioni pubblicitarie su organi di stampa e quelle per la riparazione di macchine per ufficio non sono oggettivamente determinabili prima dell'emissione della fattura);

- sentenza n. 6331 del 20 dicembre 2007, depositata il 10 marzo 2008 - secondo cui *"posto 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 - deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, 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 (v. Cass. 3809/07, 16198/01, 7912/00)".* Prosegue la Corte: *"la pratica conseguenza di una vietata (v. D.P.R. n. 917 del 1986, art. 127) doppia imposizione, paventata dalla società ricorrente in rapporto alle circostanze del caso concreto, non risulta evento irrimediabilmente connesso all'applicazione del criterio sopra enunciato (del resto, immediatamente scaturente dalla legge), giacché, in base ai principi generali, può essere evitata (cfr., in materia di iva, Cass. 8965/07) 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. (applicabile, anche in tema di decadenza: v. Cass. 9151/91), segna - pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, ratione temporis peraltro inapplicabile alla fattispecie) - il momento in cui il diritto al rimborso può*

essere fatto valere”.

Le nostre riflessioni

Discutere ancora di rettifiche sulla competenza alimenta quasi un tormentone per tutti: imprese, funzionari del fisco, giudici tributari, dottrina.

Tuttavia il problema è ancora vivo e lo sarà fin tanto che non si avrà un intervento legislativo.

La dottrina che si è occupata della problematica ha evidenziato che *“i problemi (ed i conseguenti sospetti di dubbia legalità) si creano con l’applicazione in sede di accertamento del **principio di competenza** e, specificamente, con la possibile determinazione di conseguenze tributarie alla sua (presunta o effettiva) violazione non sempre corrette... Un tipico esempio (ma è solo uno dei possibili) è costituito dall’accertamento di un ricavo dichiarato in contrasto con il criterio di competenza (ma pur sempre dichiarato). Spesso si tratta di un ricavo che matura a cavallo di due esercizi, e che viene interamente dichiarato nel secondo; normalmente il recupero a tassazione della quota parte di ricavo di competenza del primo anno non viene accompagnato dalla corrispondente diminuzione del ricavo dichiarato il secondo anno, con conseguente duplicazione di imponibilità dello stesso. Il risultato di tale consuetudine (duplicazione di tassazione) non solo è iniquo e moralmente inaccettabile, ma anche giuridicamente illegittimo, perché comporta la palese violazione di una norma positiva di diritto tributario che enuncia, anch’essa, un principio di carattere e portata generale. Si tratta dell’art. 163 del D.P.R. n. 917/1986 il quale, nello stabilire che la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi, sembra vietare espressamente (e quindi scongiurare) la possibilità di duplicazione che, viceversa, si realizza pienamente con il procedimento descritto. A ben vedere, la funzione accertativa dell’Amministrazione finanziaria è quella di ripristinare la correttezza tributaria allorquando viene constatata la sua violazione” (7).*

Se il componente negativo di reddito viene dedotto in un esercizio successivo a quello nel quale poteva, *“la deduzione nell’esercizio successivo deve poter avvenire sia pure in presenza di queste due condizioni: - non deve esserci danno per l’Amministrazione finanziaria (il danno ci sarebbe se, ad esempio, lo spostamento in avanti di un componente negativo di reddito fosse attuato al fine di spostare altresì in avanti la perdita di un esercizio con il risultato di compensarla con l’utile di un esercizio futuro); - la posticipazione di un componente negativo di reddito deve rientrare nella tolleranza contabile e nella ragionevolezza. Deve trattarsi, cioè, di una operazione che non rende il bilancio disattendibile nel suo complesso; il bilancio resta valido se trattasi di pochi e non ricorrenti spostamenti in avanti dei costi; se gli spostamenti sono, invece, frequenti, potrebbe essere sostenuto che il bilancio, essendo disattendibile nel suo complesso, fa venir meno l’obbligo dell’accertamento analitico e potrebbe essere ricostruito il reddito imponibile con il metodo induttivo. Questa soluzione può sembrare pericolosa in quanto suscettibile di dar luogo ad abusi. Non lo sarà se tutto verrà attuato con ragionevolezza. L’Amministrazione finanziaria, cioè, potrà anche disattendere un bilancio se viene ripetutamente non rispettato il **principio di competenza**, ma ciò potrà avvenire, ragionevolmente, se il mancato rispetto di questa regola sarà, appunto, ricorrente e così numeroso da far considerare non attendibile il bilancio nel suo complesso anche secondo la normativa civilistica” (8).*

Se *“la rettifica delle valutazioni relative agli esercizi successivi a seguito di quella effettuata in un esercizio si configura non già come una mera facoltà correlata a scelte di convenienza o di opportunità da parte dell’Amministrazione finanziaria, ma come un preciso ed inderogabile obbligo giuridico ” (9)*, sul piano pratico, è necessario - di fatto - che il costo ritenuto non di competenza nell’esercizio sia accettato come tale dal contribuente; occorre, in altri termini, che tale rilievo, in un modo o in un altro, sia divenuto definitivo.

Per completezza di analisi si evidenzia che tale posizione dottrinale non è univoca, tant’è che è stato osservato che *“testualmente, il citato sesto comma dell’art.76 Tuir si riferisce esclusivamente alla rettifica delle valutazioni, comprendendo quindi nel suo ambito di applicazione solo quelle componenti reddituali che esprimono una azione valutativa riferita ad elementi del patrimonio aziendale, quali le rimanenze, gli ammortamenti, le spese di manutenzione ed incrementative, i costi pluriennali, gli accantonamenti; la norma, pertanto, potrebbe essere al limite utilizzata per correggere anche a favore del contribuente le dichiarazioni successive a quelle oggetto di rettifica per errata imputazione temporale limitatamente a questo genere di elementi, con esclusione, pertanto, di quelle componenti reddituali (principalmente ricavi, costi, plusvalenze, minusvalenze) che si generano a fronte dello scambio di beni e servizi con soggetti terzi” (10).*

La dottrina più attenta a queste problematiche **(11)** ha raffigurato diverse situazioni che qui di seguito si indicano:

- il contribuente non ha ancora presentato la dichiarazione. In questo caso lo stesso contribuente può tenere conto delle rettifiche effettuate dall'ufficio, sempreché il relativo atto di accertamento sia divenuto definitivo;

- il contribuente ha presentato la dichiarazione, provvedendo alla liquidazione e al pagamento delle imposte. In questa ipotesi si rende necessaria la riliquidazione delle imposte e il rimborso d'ufficio delle imposte corrisposte in più;

- l'ufficio è decaduto, per decorrenza dei termini, dalla potestà di accertare gli esercizi in argomento. In quest'ultima ipotesi sorge il dubbio se debba ritenersi compromesso o meno il diritto del contribuente ad ottenere ciò che gli è dovuto.

Ci convince la tesi **(12)**, secondo cui *“si potrebbe addirittura dar corso ad una sostanziale adesione del soggetto passivo all'accertamento (il cosiddetto concordato), quando l'accertamento stesso venga ridotto rispetto alla originaria pretesa, tramite l'impegno del soggetto passivo a non presentare ricorso alla Commissione tributaria di I grado od a ritirarlo ove sia stato nel frattempo presentato. Una cosa del genere, come sostenuto in dottrina (Rastello, Diritto tributario, Padova, 1994, pagg. 574 - 608), deve ritenersi ancora oggi sostanzialmente possibile in base al principio di diritto amministrativo per il quale, mentre lo Stato può fare solo quello che la legge gli consente di fare, il soggetto passivo può fare tutto quello che la legge non gli vieta di fare. In questo quadro nessuna legge vieta al soggetto passivo di presentare una formale istanza di revisione e di accettazione dell'accertamento quando questi, a seguito della revisione, sia stato ridotto. La riduzione, da effettuarsi ai sensi dell'art.68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, potrebbe trovare un pratico impulso nella istanza del soggetto passivo che accetti la parte dell'accertamento non contestata, ossia quella risultante dalla riduzione (revisione)”*.

Come abbiamo avuto modo di affermare in un nostro precedente intervento sul tema **(13)**, pur prendendo atto delle difficoltà di ordine giuridico e pratico che possono sussistere, conformemente a quanto sostenuto da autorevole dottrina, più volte citata nel corpo di questo intervento **(14)**, si può ritenere che l'imputazione al periodo degli elementi del reddito

d'impresa, possa essere oggetto di adesione **(15)**, in particolare, nel caso di esame congiunto di più periodi d'imposta, che consentirebbe di risolvere il problema della doppia imposizione o dell'azzeramento della deduzione, che rischiano di verificarsi quando l'ufficio imputa elementi reddituali ad un periodo d'imposta diverso da quello cui li aveva imputati il contribuente.

Tuttavia tale impostazione va oggi letta e coordinata con la sentenza della Cassazione n. 6331/2008 che di fatto dà due soluzioni diverse per evitare il problema della doppia imposizione: per gli esercizi successivi a quello di accertamento l'applicazione dell'art. 110, comma 8, del T.U. n.917/1986, mentre per gli esercizi precedenti a quello di accertamento il contribuente potrebbe presentare istanza di rimborso, i cui termini di presentazione incominciano a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere: cioè dal passaggio in giudicato della sentenza che accerti la legittimità del recupero effettuato dall'Amministrazione finanziaria. Definitività che, a nostro parere, potrebbe derivare anche dall'acquiescenza per mancata impugnazione ovvero per adesione di cui al D.Lgs. n. 218/97 (comprensiva dell'acquiescenza ai pvc di cui all'art. 5-bis, del citato D.Lgs. n.218/97) o conciliazione giudiziale.

Gianfranco Antico

30 Ottobre 2008

NOTE

(1) CROVATO, *Principio di competenza e fatti verificatesi nell'esercizio, ma conosciuti dopo* (D.P.R. n. 917/1986, art.75), in "Rassegna tributaria" n. 1/1994, pag. 23.

(2) Tant'è che l'art.6, comma 1, terzo capoverso, del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che *"in ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative..."* e l'allora Ministero delle Finanze - circolare n. 180/E del 10.7.1998 - ha precisato che *"il significato che le si può attribuire, in concreto, è quello di rendere non sanzionabili, ad esempio, le violazioni consistenti in inosservanza del principio di competenza temporale nella determinazione del reddito d'impresa, ossia l'errata imputazione a un esercizio, piuttosto che a un altro, di costi o ricavi determinati, semprechè siano stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio"*. Cfr. CROVATO, *Principio di competenza e fatti verificatesi nell'esercizio, ma conosciuti dopo* (D.P.R. n. 917/1986, art.75), in *"Rassegna tributaria"* n. 1/1994, pag. 23, secondo cui sarebbe opportuno, *"quantomeno nelle ipotesi in cui non sia ravvisabile una pianificazione fiscale, una previsione normativa che sancisse l'inapplicabilità delle sanzioni e al limite mettesse al riparo da rettifiche di tipo formalistico su poste per le quali sostanzialmente il comportamento del contribuente è stato ispirato a buona fede. Insomma sulle questioni della competenza (e, perché no, su quelle della valutazione del patrimonio aziendale) non dovrebbero essere applicate, ricorrendo determinate circostanze, non solo sanzioni dirette, e qui soccorre già in alcuni casi l'obiettivo incertezza, ma neppure indirette (doppia imposizione, perdita di valori fiscalmente riconosciuti)In questo senso, si dovrebbe prima di tutto guardare all'incidenza reale in termini di eventuale risparmio d'imposta e conseguente danno per l'Erario. Secondariamente, si dovrebbe considerare il tipo di questione. Non è che si fa pianificazione fiscale sui ratei ferie, sulle bollette telefoniche o sugli altri accantonamenti relativi alle utenze commerciali..... Un provvedimento legislativo che recepisce una nuova impostazione in materia di rettifiche sulla competenza consentirebbe invece di liberare energie da un lato e metterle a disposizione dell'altro"*. Per approfondimenti specifici si confronti ancora CROVATO-LUPI, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002. Per i nostri contributi si veda ANTICO, *Norme generali sui componenti del reddito d'impresa: il principio di competenza disciplinato dall'art.75 (ora art.109) del T.U.n.917/86*, in *"Finanza & Fisco"*, n.27/2004, pag.2275; ANTICO, *Il principio di competenza al vaglio della Cassazione. La sentenza n. 6331/2008*, in *"Fiscalitax"*, n. 5/2008, pag. 663.

(3) CEPPELLINI-LUGANO, *"Testo unico delle imposte sui redditi - Disciplina fiscale del reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche -"*, pag.567, VI edizione, Il Sole 24 ore editore.

(4) LEO-MONACCHI-SCHIAVO, in *"Le Imposte sui redditi nel Testo Unico"*, pag.1127, Edizione Giuffrè, 1999.

(5) Cfr. circ.n.45/9/284 del 3 ottobre 1979

(6) Cr. D'ABRUZZO-SALVATORES, *Gli eventi successivi alla chiusura del bilancio nell'impostazione contabile e fiscale*, in " *Bollettino Tributario*", n. 4/2006, pag. 281

(7) GIANNANGELI, ***Principio civilistico e tributario della "competenza"*** e divieto della "doppia imposizione", in " *il fisco*" n. 20/2000, pag. 6620.

(8) GALEOTTI FLORI, ***Il principio di competenza*** , in " *il fisco*" n. 36/1994, pag. 8647

(9) LEO-MONACCHI-SCHIAVO, in " *Op.cit.* ", pag.1179, Edizione Giuffrè, 1999.

(10) SCREPANTI, *L'imputazione temporale degli elementi reddituali*, in " *Rivista della Guardia di Finanza*", n.4/2003, pag.1329. L'autore, nell'interessante e completo pezzo, si augura - cosa condivisibile - l'introduzione di correttivi volti a circoscrivere le rettifiche di competenza ai soli casi di effettiva evasione sostanziale, migliorando veramente, al di là di mere affermazioni di principio, i rapporti fisco-contribuente, " *anche nel quadro dell'attività di verifica fiscale, nella quale, molto spesso, i soggetti ispezionati che si vedono oggetto di rilievi per violazione delle regole della competenza senza una effettiva evasione, a volte per importi consistenti, spesso lamentano come tali iniziative siano solo il risultato della volontà dei verificatori di fare risultato ad ogni costo anche nei casi in cui il controllo non ha evidenziato irregolarità, dimenticando (più o meno consapevolmente) che i rilievi in argomento costituiscono, allo stato attuale della*

normativa ed alla luce delle posizioni giurisprudenziali maggioritarie, espressione di un comportamento dovuto”.

(11) Per ulteriori approfondimenti si confronti LEO-MONACCHI-SCHIAVO, in “ *Op.cit.* “, pag.1179, Edizione Giuffrè, 1999

(12) GALEOTTI FLORI, *Il principio di competenza* , in “ *il fisco*” n. 36/1994, pag. 8647

(13) ANTICO, *Accertamento con adesione. Il principio di competenza disciplinato dall’art.75 del D.P.R.917/86*, in “ *il fisco*”, n.16/2002, pag.6344

(14) CROVATO-LUPI, in “ *Op.cit.*”

(15) Ribadiamo, per chiarezza e precisione, che né i verificatori né gli uffici in sede di accertamento possono esimersi dal recuperare a tassazione quegli elementi di costo o ricavo, ritenuti non di competenza.

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l