

Giurisprudenza

Costi "incompetenti"? Non tutto è perduto

14 Aprile 2008

Per i giudici, imputare un onere all'esercizio "sbagliato" dà la possibilità al contribuente di chiedere il rimborso della maggiore imposta versata

Thumbnail
Image not found or type unknown

I costi sono deducibili dal reddito d'impresa esclusivamente nell'esercizio di competenza. Tuttavia, in relazione a tale periodo, il contribuente può chiedere il rimborso della maggiore imposta versata. Con la sentenza 10 marzo 2008, n. 6331, la Cassazione, se da un lato ha, quindi, ribadito il principio della "competenza fiscale", con la deducibilità dei costi che è ammessa secondo le regole stabilite dall'articolo 75 del Tuir (articolo 109 nella versione attuale del Testo unico, in vigore dal 1° gennaio 2004), dall'altro ha evidenziato come il contribuente che abbia erroneamente imputato un costo deducibile in un esercizio, anziché in un altro, non rimanga privo di tutela, considerato che l'ordinamento tributario contempla strumenti che consentono di recuperare la maggiore imposta versata a causa di una errata valutazione "temporale".

Ma procediamo con ordine.

All'esame della Suprema corte una controversia sorta in seguito a un accertamento analitico, emesso ai fini delle imposte sui redditi per l'anno d'imposta 1991.

In particolare, l'ufficio contestava la deducibilità di alcuni costi per mancanza del requisito della competenza.

La società contribuente, nei gradi di merito e nel giudizio in Cassazione, evidenziava come l'errata imputazione dei costi non comportasse alcun danno all'Erario, posto che in ogni caso tali componenti negativi erano deducibili e che, quindi, si trattava di mero errore di imputazione temporale.

Nello specifico, la ricorrente, qualora non fosse stata accolta la tesi della neutralità dell'errata imputazione temporale dei costi deducibili, riteneva ipotizzabile la violazione del divieto della doppia imposizione di cui all'articolo 127 del Tuir (ora articolo 163), con il conseguente mancato rispetto del principio della capacità contributiva stabilito dall'articolo 53 della Costituzione.

La Cassazione, con la sentenza in commento, ha evidenziato che il principio di competenza fiscale di cui all'articolo 75 del Tuir deve essere rigorosamente rispettato. Difatti, *"...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 DPR 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"*.

E in tal senso può dirsi consolidata la giurisprudenza di legittimità che in altra occasione (sentenza 16819/2007) ha affermato che *"non è 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 o dei costi nell'esercizio di competenza, ancora, non può 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"* (cfr anche Cassazione 17195/2006, 2892/2002, 14775/2000).

Di particolare interesse, però, come anticipato, è anche l'altro principio espresso dai giudici di legittimità e che consente un rimedio contro la doppia imposizione "posticipato" nel tempo.

La Cassazione, una volta sancita l'impossibilità da parte del contribuente di spostare l'imputazione di un costo da un esercizio a un altro, ha affermato che può essere proposta istanza per la restituzione della maggiore imposta versata a causa della mancata deducibilità del componente negativo dal reddito d'impresa.

L'istanza di rimborso è prevista dall'ordinamento e l'eventuale rifiuto (anche tacito) da parte dell'Amministrazione finanziaria può essere impugnato innanzi le commissioni tributarie, ai sensi dell'articolo 19 del Dlgs 546/1992. Poi, può essere presentata a partire dalla data in cui diviene definitivo il giudicato relativo all'accertamento che recupera i costi non di competenza, posto che l'articolo 2935 del Codice civile (decorrenza della prescrizione) è applicabile anche alla decadenza prevista per le azioni di rimborso esercitabili dal contribuente.

Le argomentazioni contenute nella sentenza non appaiono tuttavia del tutto convincenti e offrono alcuni spunti di riflessione.

Un primo problema, infatti, nasce dalla identificazione della norma applicabile in concreto.

Considerato che la vertenza riguarda le imposte sui redditi, in via di prima approssimazione potrebbe ritenersi applicabile lo strumento di cui all'articolo 38 del Dpr 602/1973, che stabilisce un termine di decadenza di quarantotto mesi per presentare istanza, decorrente dalla data del versamento dell'imposta.

Seguendo, però, le argomentazioni contenute nella sentenza, la disposizione di cui all'articolo 38 non potrebbe trovare spazio, posto che il *dies a quo* per presentare istanza di rimborso andrebbe individuato nella data in cui diviene definitivo l'accertamento emesso per il recupero dei costi erroneamente dedotti dal reddito d'impresa.

Quindi, si potrebbe far riferimento allo strumento del rimborso anomalo, di cui all'articolo 21, comma 2, del Dlgs 546/1992, che prevede un termine di due anni decorrente dalla data del pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione (che, nel caso di specie, è proprio la data della definitività dell'accertamento).

Un secondo spunto di interesse è offerto dalla circostanza che la sentenza chiama in causa incidentalmente, ai fini di un'eventuale rettifica della dichiarazione, la disposizione di cui all'articolo 2, comma 8-*bis*, del Dpr 322/1998.

Tale disposizione - che si riferisce alle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2002 e pertanto non applicabile al caso di specie - prevede che le dichiarazioni possano essere rettifiche a favore del contribuente nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Sul punto, l'agenzia delle Entrate è intervenuta più volte (*cf* la risoluzione 71/2008), affermando che il contribuente può rettificare la dichiarazione nel termine di cui al comma 8-*bis* dell'articolo 2, per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta.

Sotto tale profilo, si ricorda la sentenza 17394/2002 delle sezioni unite della Cassazione, che ha evidenziato come lo strumento dell'istanza di rimborso di cui all'articolo 38 riguarda le ipotesi in cui non esistano specifiche norme che disciplinano i tempi e le modalità della rettifica della dichiarazione (si veda in proposito la risoluzione 12/2006) e, quindi, presupposti verificatisi prima del 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore del comma 8-*bis* dell'articolo 2, Dpr 322/1988.

A conferma di ciò, si può richiamare quanto sostenuto dalla Suprema corte nella sentenza 4238/2004, secondo cui la richiesta di rimborso, in riferimento alla normativa vigente antecedentemente all'entrata in vigore del comma 8-*bis*, *"è idonea a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione dei redditi della quale questo dimostri l'erroneità, dato che non vi sono, prima del 2001, termini di decadenza (diversi da quelli previsti per il rimborso) per tale rettifica favorevole"*.

di

Marcello Chiorazzi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/costi-incompetenti-non-tutto-e-perduto>