

Agenzia delle Entrate

Circolare 2 agosto 2012, n.31/E

Indebita deduzione di componenti negativi in violazione del principio di competenza - Possibilità di compensazione nell'ambito del procedimento di adesione.

- DIRITTO AL RIMBORSO - PRINCIPIO DI COMPETENZA - COMPENSAZIONE IN SEDE DI ADESIONE

SOMMARIO

1. Premessa
2. Il diritto al rimborso a seguito delle rettifiche relative a violazioni del principio di competenza
3. Possibilità di compensazione in sede di adesione
4. Istruzioni operative
 - 4.1. Istruttoria per la compensazione
 - 4.1.1. Determinazione dell'imposta compensabile
 - 4.1.2. Condizioni per la compensazione
 - 4.2. Applicazione delle sanzioni
 - 4.3. Corresponsione degli interessi
- 4.4. Esempio
- 4.5. Istruzioni operative finalizzate a garantire l'alternatività tra compensazione e rimborso
5. Soggetti aderenti al consolidato nazionale

1. Premessa

In merito alla gestione dei rilievi fondati sulla deduzione di costi effettuata in violazione del principio di competenza di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, sono stati riscontrati comportamenti non uniformi, tenuti dagli uffici, in relazione ai quali si forniscono specifici chiarimenti operativi.

Ci si riferisce, in particolare, ai 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.

Alla luce delle considerazioni di seguito svolte, si ritiene che, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, sia 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, secondo le modalità indicate nella presente circolare, con la quale si forniscono gli opportuni chiarimenti in merito al corretto procedimento da adottare.

2. Il diritto al rimborso a seguito delle rettifiche relative a violazioni del principio di competenza

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 disposizione appena citata, tuttavia, non prevede espressamente il riconoscimento automatico della deduzione dei suddetti costi nel periodo d'imposta di effettiva competenza. Inoltre, 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 [1].

Tuttavia, la Suprema Corte, 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 [2]".

In tal senso, la circolare del 4 maggio 2010, n. 23 fornisce alcune indicazioni operative in merito al diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo al periodo d'imposta di effettiva competenza. In particolare, la circolare sottolinea 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". E' 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 alla 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, con le modalità e i termini ordinariamente previsti, così come chiarito nella richiamata circolare n. 23 del 2010.

3. Possibilità di compensazione in sede di adesione

Sulla base delle considerazioni suesposte, si evidenzia che, 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.

In tale quadro, l'Amministrazione finanziaria è chiamata, quindi, a gestire sia il procedimento di accertamento per il disconoscimento della deduzione del componente negativo, cui consegue l'obbligazione di pagamento costituita dalla maggiore imposta, dai relativi interessi e dalle sanzioni correlate al tributo, sia la domanda di rimborso dell'imposta.

Pertanto, si ritiene che il procedimento di accertamento con adesione, contraddistinto dal contraddittorio, possa costituire, semplificando l'azione amministrativa e garantendo, al contempo, la tutela dei diritti del contribuente, 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'articolo 9 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

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.

4. Istruzioni operative

Al fine di operare la compensazione nelle ipotesi sopra evidenziate, si forniscono agli uffici le indicazioni che seguono.

4.1. Istruttoria per la compensazione

Innanzitutto, si sottolinea 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.

Si sottolinea che 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. La fattispecie predetta si potrebbe verificare, 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 quanto descritto nel seguito.

4.1.1. 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.

4.1.2. 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. E' opportuno sottolineare 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.

4.2. 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 esprime anche la citata circolare n. 23 del 2010, ove viene chiarito che il riconoscimento del diritto al rimborso non fa venire meno o rideterminare la misura della sanzione irrogata per effetto del disriconoscimento del componente negativo non di competenza.

4.3. 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.

4.4. Esempio

La società Alfa ha presentato dichiarazioni per gli anni d'imposta 2007 e 2009, i cui dati sono sintetizzati nel prospetto che segue:

Tabella n. 1 - Redditi dichiarati dalla società Alfa

anno	aliquota	reddito imponibile dichiarato	imposta dichiarata
2007	33%	100.000.000	33.000.000
2009	27,5%	110.000.000	30.250.000

La società Alfa definisce in adesione, per l'anno d'imposta 2007, il rilievo relativo all'indebita deduzione di un costo per violazione del principio di competenza, per un importo pari a 2.000.000,00 euro, cui corrisponde un'imposta pari a 660.000,00 euro. La corretta imputazione dello stesso doveva riguardare il periodo d'imposta 2009.

La definizione comporta, ex lege, l'applicazione delle sanzioni ridotte a 1/3 del minimo per un importo pari a euro 220.000,00 e interessi per euro 80.000,00 [3].

Tabella n. 2 - Importi della definizione in adesione

anno	maggior reddito definito	aliquota	maggior imposta definita	Sanzioni (ridotte a 1/3)	interessi
2007	2.000.000	33%	660.000	220.000	80.000

La società, in sede di definizione della suddetta pretesa può formulare, nel rispetto delle indicazioni fornite nella presente circolare, richiesta di compensazione dell'imposta definita con la maggiore imposta versata nel periodo d'imposta di corretta imputazione del componente negativo.

In tale ipotesi, l'importo rimborsabile per l'anno 2009, chiesto dalla società in compensazione, è pari a 550.000,00 euro (2.000.000,00 x 27,5%), sul quale non sono dovuti interessi, come chiarito nel precedente paragrafo.

Tabella n. 3 - Importi relativi all'imposta rimborsabile/compensabile

anno	reddito in doppia imposizione	aliquota	imposta rimborsabile/compensabile
2009	2.000.000	27,5%	550.000

Sulla base delle istruzioni fornite nella presente circolare, qualora sussistano i requisiti per la compensazione, l'importo da versare sarà determinato come nella tabella che segue.

Tabella n. 4 - Determinazione importi da versare

A - Maggiore imposta definita	660.000 Euro
B - Sanzioni	220.000 Euro
C - Interessi	80.000 Euro
D - Totale definizione (A+B+C)	960.000 Euro

E - Importo in compensazione	550.000 Euro
F - Totale da versare (D-E) [4]	410.000 Euro

4.5. Istruzioni operative finalizzate a garantire l'alternatività tra compensazione e rimborso

Come evidenziato, 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:

- i. 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;
- ii. 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 decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 [5].

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.

5. Soggetti aderenti al consolidato nazionale

Con riferimento ai soggetti aderenti al regime del consolidato nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, si forniscono alcune indicazioni in merito alla possibilità di operare la compensazione in esame.

In premessa, si evidenzia che per i periodi d'imposta in corso di opzione per il regime del consolidato nazionale, 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 [6], 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 [7].

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.

Tabella n. 5 - Compensazione nell'ambito del consolidato nazionale

Periodo d'imposta di accertamento del componente negativo	Periodo d'imposta di corretta imputazione del componente negativo	Compensazione dell'imposta accertata con l'imposta da rimborsare
---	---	--

Assenza del regime di consolidato	Vigenza del regime di consolidato	Non è possibile operare la compensazione, in quanto diversi sono i soggetti legittimati a definire la pretesa e a chiedere il rimborso
Vigenza del regime di consolidato	Vigenza del regime di consolidato	La compensazione è possibile se la manifestazione di volontà è espressa dalla consolidante, nel procedimento di adesione unica
Vigenza del regime di consolidato	Assenza del regime di consolidato	E' possibile operare la compensazione su richiesta della società consolidata

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

[1] Salvo le deroghe tassativamente espresse nelle lettere a) e b) del medesimo comma 4.

[2] Così la Corte di Cassazione con la sentenza del 10 marzo 2008, n. 6331. In tal senso anche la sentenza dell'8 luglio 2009, n. 16023.

[3] L'ammontare degli interessi è puramente indicativo.

[4] Ai fini operativi, si evidenzia che nel modello di versamento F24 la maggiore imposta IRPEF/IRES definita deve essere indicata al netto dell'importo riconosciuto in compensazione (che, pertanto, non va indicato nella colonna "importi a credito compensati").

[5] 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 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, stabilita nella misura dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito.

[6] L'articolo 35 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 ha introdotto un nuovo procedimento specifico per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, che trova applicazione ai fini: (i) dell'accertamento ordinario (attraverso l'introduzione dell'articolo 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600); (ii) dell'accertamento con adesione (attraverso l'introduzione dell'articolo 9-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218).

[7] Come chiarito nel § 4 della Circolare 6 giugno 2011, n. 27 "La previsione di un unico procedimento di adesione costituisce conseguenza diretta dell'introduzione dell'atto unico e risponde alla logica di garantire una paritaria partecipazione di entrambi i soggetti a tutte le fasi del controllo sostanziale".