

Redditi d'impresa

Esclusa la compensazione tra periodi d'imposta per gli errori di competenza

Cassazione, Sez. trib., Sent. 23 aprile 2020 (5 novembre 2019), n. 8068 - Pres. Sorrentino - Rel. Federici (stralcio)

Redditi d'impresa - Componenti di reddito - Errata imputazione a periodo di un componente negativo di reddito - Compensabilità d'imposta - Inammissibilità

Quando si sia realizzata la violazione del principio di competenza con riferimento a componenti negativi di reddito, non è possibile compensare le imposte non versate nell'annualità in cui il costo è stato materialmente dedotto con le maggiori imposte pagate nel periodo d'imposta in cui il componente negativo avrebbe dovuto concorrere alla formazione del reddito.

Svolgimento del processo

(Omissis)

Motivi della decisione

I primi due motivi, che possono essere trattati congiuntamente perché connessi, sono infondati. Con essi l'Agenzia si duole che con riguardo agli anni d'imposta accertati la disciplina dettata dall'art. 110 del TUIR, pur dopo le modifiche portate dalla Legge n. 296 del 2006, non consentisse la deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di merce da Paesi considerati a fiscalità privilegiata, nell'ipotesi di omessa indicazione separata delle suddette spese nella dichiarazione dei redditi (rigo RF). Gli approdi interpretativi della giurisprudenza di legittimità in tema di regolamentazione fiscale dei rapporti commerciali con paesi inseriti nella c.d. "black list" -fermi i riflessi sostanziali in ordine alla indeducibilità dei costi quando non provata l'effettiva attività commerciale del contraente estero, o la corrispondenza delle operazioni ad un effettivo interesse economico del contribuente, o ancora la mancata concreta esecuzione (art. 110, comma 10 e 11, TUIR), questione che peraltro sarà esaminata con riguardo ai motivi quinto, sesto e settimo -, hanno chiarito che la disciplina introdotta dalla Legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 302 e 303, a decorrere dall'1.01.2007, ha degradato l'obbligo di indicazione separata in dichiarazione dei suddetti costi da presupposto sostanziale per la loro deducibilità ad adempimento di carattere formale, la

cui violazione è sanzionata con un importo pari al 10% della componente negativa, e comunque entro i limiti minimi di Euro 500,00 e massimi di Euro 50.000,00 (comma 302, che ha modificato il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, introducendo il comma 3-bis). La disciplina transitoria ne ha esteso gli effetti anche alle violazioni commesse in epoca anteriore alla entrata in vigore della legge (comma 303), alle quali deve cumularsi, se applicata dalla Amministrazione, la sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1, (sanzione amministrativa da Euro 258,00 ad Euro 2.065,00), come desumibile dalla lettera del medesimo comma 303 cit., alla luce del rigoroso regime di indeducibilità anteriore alla novella del 2006 (Cass., sent. n. 11933/2016; cfr. anche Cass., sent. n. 21955/2015; 5085/2017; 2251/2018; 19561/2018).

Per completezza, quanto alla previsione delle sanzioni, la lettura della disciplina introdotta con la Legge n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303, senz'altro idonea a garantirne la tenuta sul piano della razionalità - non viola il principio di legalità, poiché, sotto il profilo sanzionatorio e degli effetti che ne conseguono, il regime introdotto dalla normativa sopravvenuta è nel suo complesso certamente meno gravoso per il contribuente, rispetto a quello previgente (Cass., sent. nn. 4030 e 6205 del 2015; 6338 e 6651 del 2016).

Ne consegue che la fattispecie della quale si controverte non era più sottoposta al rigoroso precedente regime della indeducibilità dei costi anche per il solo compimento di violazioni formali - e salvi dunque i riflessi

sostanziali cui si è accennato -, proprio per la espressa previsione di una disciplina transitoria, introdotta dalla cit. Legge n. 296, comma 303.

I motivi vanno pertanto rigettati.

Trova invece fondamento il terzo motivo, con il quale l'Amministrazione finanziaria denuncia l'erroneità della decisione per aver riconosciuto che la dichiarazione dei redditi originaria, nella quale la società aveva ommesso di indicare separatamente le spese sostenute per l'acquisto di merce da paesi inclusi nella c.d. "black list", era stata tempestivamente regolarizzata dalla dichiarazione integrativa.

Sul tema, quanto alla possibilità di correzione della omissione mediante la dichiarazione integrativa, di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8-bis, con regolarizzazione della dichiarazione dei redditi e con incidenza, se tempestiva, sulla stessa sanzione prevista dal cit. comma 3-bis, questa Corte ha affermato che essa trova preclusione quando ormai iniziate nei confronti del contribuente ommittente operazioni di verifica e controllo. Sul punto infatti costituisce orientamento consolidato quello secondo cui la possibilità di regolarizzare la dichiarazione dei redditi successivamente all'inizio delle operazioni di verifica, ponendo rimedio alla irregolarità, si tradurrebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni stabilite dal legislatore (Cass., nn. 19561/2018; 10989/2016; 20635/2015).

Ebbene nel caso di specie l'affermazione del giudice regionale, secondo cui la dichiarazione originaria poteva essere emendata nel termine di un quadriennio, senza che alcuna norma precludesse il ricorso alla dichiarazione integrativa quando ormai iniziate le operazioni di accesso, ispezione e verifica, è in palese contrasto con il principio di diritto ripetutamente ribadito dalla Corte di legittimità. Né ha pregio la difesa della contribuente, che ha sostenuto come la dichiarazione integrativa fosse intervenuta dopo l'invio del primo questionario, che non faceva riferimenti ai costi per l'acquisto di merce da paesi a fiscalità privilegiata, ma prima dell'invio del secondo questionario. È infatti pacifico che l'attività di controllo si fosse manifestata già con l'invio del primo questionario, sicché l'interesse alla tutela dell'effettività della disciplina sanzionatoria impedisce di valorizzare il distinguo, preteso dalla contribuente.

Per mera completezza è appena il caso di rammentare che l'ulteriore abrogazione dell'art. 110 del TUIR, commi 10 e 11, disposto dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, comma 142, lett. a), decorrendo dall'anno d'imposta successivo al 2015 (che pone

definitivamente fine all'obbligo della separata indicazione dei costi relativi alle operazioni commerciali con i paesi a fiscalità privilegiata), non trova applicazione nella presente fattispecie.

In conclusione l'omessa indicazione dei costi per l'acquisto di merce da paesi inseriti nella *black list* perfeziona la violazione degli obblighi formali previsti dalla disciplina *ratione temporis* vigente.

L'accoglimento del terzo motivo assorbe il quarto. (Omissis)

Ne discende che, con l'entrata in vigore della disciplina introdotta dalla Legge n. 296 cit., commi 302 e 303, applicabile anche alle fattispecie anteriori come la presente, al pregresso rigoroso regime della indeducibilità dei costi, riconducibile alla valenza di presupposto sostanziale della indicazione separata dei costi in dichiarazione, è seguito un declassamento della condotta prescritta a semplice adempimento formale, con l'effetto che la fattispecie, quando violato l'obbligo, non incide sulla deducibilità dei costi (salva la contestazione della assenza dei presupposti sostanziali descritti nel comma 11 cit., che nel caso di specie è stata esclusa), e sul piano sanzionatorio esula dalla infedele dichiarazione, non incidendo più sul calcolo dei componenti di reddito, con conseguente esclusione anche delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2.

Ciò tuttavia non esclude del tutto l'illiceità della condotta omissiva del contribuente, che non può pertanto andare esente da qualunque sanzione, dovendo invece essere sottoposta a quella prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 3-bis. Trattasi infatti di sanzione introdotta, con effetto retroattivo in sostituzione della ben più rigorosa disciplina antecedente.

Ciò giustifica la cassazione della sentenza impugnata. Esaminando infine l'ottavo motivo, con il quale l'Agenzia ha lamentato l'errore giuridico in ordine all'applicazione della Legge n. 212 del 2000, art. 8 e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, per aver affermato che le spese, pur contabilizzate fuori dall'esercizio di competenza, potessero essere compensate con i crediti dell'anno successivo, esso è fondato e trova accoglimento.

Il giudice d'appello, a fronte della constatazione che la società "non ha mai disconosciuto la ripresa a tassazione degli importi, ma ha chiesto di dare attuazione ad una compensazione delle imposte relative all'anno 2002 derivanti dall'accertamento, con le medesime imposte dell'anno 2003 versate in eccesso e che l'ufficio dovrebbe rimborsare", ha ritenuto di accogliere la richiesta della contribuente, ricorrendo alla Legge n. 212 del 2000, art. 8, comma 11, inquadrandola in una prospettiva di "efficiente agire amministrativo."

La prospettata ricostruzione del sistema delle compensazioni perorato dal giudice regionale si infrange sul consolidato orientamento di questa Corte, secondo cui in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio in forza del quale ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge. Principio che non può considerarsi superato dalla Legge n. 212 cit., art. 8, comma 1, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato tuttavia ferme le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non è contemplato, a decorrere dall'anno di imposta 2002 (Cass., 12262/2007; 17001/2013; in materia di Iva cfr. 8716/2013).

Questo Collegio condivide il riportato orientamento, al quale ritiene di dare continuità, tenendo conto che le regole contabili, se così non fosse, di fatto sarebbero prive di ogni valore, così svuotando le stesse regole di competenza applicate ai componenti del reddito d'impresa, a partire dalle prescrizioni dell'art. 109 TUIR. Il giudice regionale non si è attenuto a tale principio di diritto, errando nella decisione relativamente alle spese contabilizzate fuori delle regole di competenza.

In conclusione la sentenza va cassata anche in relazione all'ottavo motivo.

Tenendo conto dei motivi accolti, il giudizio va rinviato alla Commissione regionale della Lombardia, che in diversa composizione, oltre che sulle spese, provvederà, con riguardo alla omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi relativi alle operazioni commerciali eseguite con imprese sedenti in paesi a fiscalità privilegiata relativamente agli anni d'imposta 2002 e 2003-, a quantificare la sanzione proporzionale di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 3-bis, pari al 10% dell'ammontare dei costi non separatamente indicati, e comunque entro i limiti minimi e massimi specificati nella norma. Deciderà inoltre sulla determinazione dell'imponibile degli anni oggetto di accertamento, in ragione delle

La Corte spese indicate in anni non di competenza, come rilevate negli avvisi di accertamento per cui è causa.

P.Q.M.

accoglie il terzo e l'ottavo motivo di ricorso, assorbito il quarto e rigettati gli altri; cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese.

Accertamenti su errori di competenza senza danno per l'Erario: un lungo cammino non ancora approdato al traguardo finale

di Gianluca Boccalatte ()*

Con la sentenza n. 8068/2020, la Corte di cassazione ha ribadito il consolidato principio dell'impossibilità - nei casi di violazione del principio di competenza con riferimento a componenti negativi di reddito - di compensare le imposte non versate nell'annualità in cui il costo era stato materialmente dedotto con le maggiori imposte pagate nel periodo d'imposta in cui il componente negativo avrebbe dovuto concorrere alla formazione del reddito. Principio che, oltre a suscitare perplessità sotto il profilo interpretativo, appare in controtendenza rispetto all'evoluzione della normativa e della prassi in materia.

Rielaborando un celebre aforisma, si può dire che le strade del Fisco sono lastricate di accertamenti relativi a errori di competenza senza danno per l'Erario: di atti impositivi, cioè, in cui a un contribuente venga contestato di aver errato a imputare a periodo un determinato componente

- positivo o negativo - di reddito, semplicemente spostando l'imposizione da un'annualità all'altra, senza che si sia realizzata una sottrazione di gettito.

La sentenza in commento - oltre a trattare una differente questione che non sarà qui

(*) *Avvocato - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili Piazza*

oggetto di analisi - riguarda proprio un mero rilievo di competenza, in quanto tra il comportamento concretamente adottato dal contribuente e quello che lo stesso avrebbe dovuto invece seguire secondo la tesi dell'Ufficio, non vi era una differenza complessiva nel lungo periodo del carico fiscale, ma unicamente una diversa ripartizione nel tempo dello stesso.

La questione controversa

La controversia decisa dalla Corte di cassazione ha preso origine da un avviso di accertamento con il quale, tra l'altro, era stata disconosciuta la deducibilità di spese, per mostre e fiere, unicamente perché, a parere dell'Ufficio, di competenza di un periodo d'imposta (2003) diverso da quello (2002) in cui erano state imputate.

Nei gradi di merito del giudizio, la contribuente, pur riconoscendo la violazione del principio di competenza contestatale, aveva invocato l'illegittimità e l'infondatezza delle pretese erariale, sottolineando come le imposte non versate con riferimento alla prima annualità (*i.e.* quella in cui il costo era stato materialmente dedotto) dovessero trovare compensazione con le maggiori imposte pagate nel periodo d'imposta successivo (*i.e.* quello in cui il componente negativo avrebbe dovuto concorrere alla formazione del reddito).

Confermando la decisione di primo grado, la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva accolto la tesi della società, sulla base di due distinte argomentazioni. Da una parte, i giudici milanesi avevano ritenuto applicabile il principio statuito dall'art. 8, comma 1, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), il quale prevede in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione. Dall'altra parte, il Collegio di secondo grado aveva evidenziato come la situazione oggetto del contendere debba essere inquadrata in una prospettiva di "efficiente agire amministrativo": prospettiva che finirebbe per essere irrimediabilmente "svilita" se il Fisco, in assenza sia di contestazioni da parte del contribuente sull'errore di competenza compiuto sia di danno per l'Erario (configurandosi nel caso di

specie non un minore introito, bensì solo un differimento nella tassazione), invece di riconoscere l'intervenuta compensazione, si impegni in un lunghissimo percorso contenzioso che, in caso di vittoria finale, dia poi origine a un inevitabile procedimento di rimborso ("sprecando" quindi tempo e risorse che potrebbero essere utilizzate invece per combattere veri fenomeni evasivi).

Con la sentenza in commento, la Suprema Corte ha cassato la decisione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, ribadendo il proprio consolidato orientamento, in base al quale:

- "in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio in forza del quale ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge": principio che non può considerarsi superato, per i giudici di legittimità, da quanto disposto dal comma 1 del citato art. 8, visto che il successivo comma 8 della medesima norma ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti - mai emanati - la disciplina dell'istituto della compensazione e la sua estensione, a decorrere dall'anno di imposta 2002, ai tributi per i quali non è contemplato;

- ammettere la compensazione richiesta dalla contribuente significherebbe svuotare di valore le regole contabili e il principio di competenza che regola i componenti del reddito d'impresa, lasciando di fatto i contribuenti arbitri della scelta del periodo cui imputare i componenti di reddito.

La tendenza evolutiva del sistema tributario in materia di meri errori di competenza

Innanzitutto, guardando in ottica storico-evolutiva la problematica *de qua* (che nel tempo - mentre scorrevano fiumi di interventi dottrinali e di prassi e mentre intervenivano novelle legislative - ha generato tanti accertamenti e molti contenziosi tributari), va rilevato che è stato

percorso un lungo cammino verso un rimedio definitivo, equo ed efficiente, tuttavia senza arrivare ancora all'agognato traguardo finale, come dimostra la sentenza della Corte di cassazione qui in commento.

Un cammino che ha dovuto prendere le mosse da una posizione molto rigida dell'Amministrazione finanziaria, per la quale ogni errata imputazione temporale non solo comportava l'infedeltà della dichiarazione periodica e il conseguenziale recupero d'imposta, ma poteva anche concretamente determinare una doppia tassazione. Infatti, a parere dell'Agenzia delle entrate, una volta divenuta definitiva la pretesa erariale sull'errore di competenza contestato al contribuente, quest'ultimo poteva sì chiedere il rimborso delle maggiori imposte versate in altro periodo d'imposta, ma solo qualora non fossero trascorsi i termini previsti dall'art. 38, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (detta norma prevede che "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare ... istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento").

In altre parole, secondo gli Uffici, era sufficiente che la doppia imposizione fosse evitabile in astratto, essendo invece irrilevante che il decorso del tempo avesse reso impraticabile il "simmetrico" rimborso per decadenza dai termini di legge (circostanza questa tutt'altro che infrequente, visti sia la distanza temporale che usualmente intercorre tra periodo d'imposta

accertato e azione accertativa, sia i tempi - se materialmente intrapreso - del contenzioso tributario) (1).

Questa tesi interpretativa - che di fatto finiva per legittimare un vero e proprio arricchimento indebito dell'Erario - è stata successivamente "ritrattata" dall'Agenzia delle entrate con la circolare 4 maggio 2010, n. 23/E, nella quale, prendendo atto di quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità (ad esempio, sentenze n. 6331 del 10 marzo 2008 e n. 16023 dell'8 luglio 2009), è stato riconosciuto 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 (2), la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica" (3).

Il secondo *step* nel cammino qui in esame è stato determinato dallo spostamento del *focus* dall'eliminazione della doppia imposizione alle modalità concrete per arrivare a detto risultato, con l'evidente intento di una semplificazione dell'azione amministrativa dell'Erario, costretto fino a quel momento a intraprendere due diversi procedimenti per salvaguardare il contemporaneo rispetto del principio di competenza e del divieto di doppia tassazione: in primo luogo, l'accertamento per la rettifica della dichiarazione periodica inficiata dall'errore di imputazione

(1) L'altra soluzione praticabile dal contribuente, quella di emendare a proprio favore la dichiarazione già presentata ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, risultava ancor più complicata, visto che - nel regime previgente alla novella legislativa del 2016, operata dall'art. 5 del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016) - le dichiarazioni periodiche potevano essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che avessero determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo: circostanza che di fatto limitava la possibilità di correzione ai casi in cui il contribuente si fosse velocemente reso conto dell'errore commesso.

(2) Nella circolare 27 giugno 2011, n. 29/E l'Agenzia delle entrate ha poi precisato che il diritto al rimborso della maggiore

imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento "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".

(3) L'intervento di prassi richiamato precisa che "l'istanza di rimborso della maggiore imposta versata può essere presentata, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, 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". Detta disposizione prevede che "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

temporale; in secondo luogo, il rimborso dell'imposta indebitamente versata in altro periodo.

Con la circolare 2 agosto 2012, n. 31/E, l'Agenzia delle entrate ha "sdoganato" la possibilità di compensazione tra l'imposta oggetto di contestazione e l'imposta rimborsabile, ma con due limiti specifici: da una parte, ammettendo la compensazione solamente nelle ipotesi in cui il rimborso, se richiesto, sarebbe erogabile (la circolare richiamata precisa, infatti, che "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"); dall'altra, individuando come unica sede idonea a tal fine il procedimento di accertamento con adesione. Istituto che, com'è noto, non ammette definizioni parziali di un avviso di accertamento o di un processo verbale di constatazione, con la conseguenza che in caso di mancato accordo su tutte le riprese a tassazione, si torna all'originario - e farraginoso - schema che prevede un procedimento di rimborso a seguito dell'acquiescenza alla contestazione dell'errore di competenza o della conclusione sfavorevole del contenzioso.

Ugualmente lungo e difficoltoso è stato il cammino in ambito sanzionatorio, che si è sviluppato parallelamente a quello attinente al profilo impositivo.

Fino alla novella legislativa del 2015 (operata dal D.Lgs. n. 158/2015, contenente la "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014, n. 23"), l'Agenzia delle entrate ha sempre ritenuto che un errore di competenza configurasse una violazione di infedeltà della dichiarazione, irrogando la relativa sanzione indipendentemente dal fatto che vi fosse stato o meno un mancato introito erariale. Anche una volta riconosciuta la possibilità di compensazione in sede di accertamento con adesione, gli Uffici hanno insistito per l'applicabilità delle sanzioni in misura piena.

Molto raramente in tale sede hanno avuto effetto le istanze dei contribuenti, i quali:

- in prima battuta, in presenza dei relativi requisiti, hanno chiesto di vedersi riconoscere l'esclusione della punibilità ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 (che prevede, al secondo periodo, che "le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili"), facendo presente come la circolare 10 luglio 1998, n. 180/E avesse chiarito che il significato che si può attribuire alla disposizione *de qua* "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 ad un esercizio, piuttosto che ad un altro, di costi o ricavi determinati, sempreché siano stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio";

- in seconda battuta, hanno censurato la sanzione irrogata per mancato rispetto del principio di proporzionalità, invocando quanto meno l'applicazione della riduzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997 (nella versione vigente *ratione temporis*), in base al quale "qualora concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo"; facendo rilevare, cioè, come la sanzione integrale determinasse un risultato sproporzionato ed irragionevole in relazione all'interesse che la sanzione *de qua* vuole tutelare (evitare evasioni d'imposta), al pericolo effettivo per l'Erario, alla violazione da punire e alla gravità del comportamento, per l'assenza di sostanziale diversità di trattamento tra chi abbia commesso un mero errore di competenza, senza pregiudizio alcuno per l'Erario, e un soggetto che abbia volontariamente realizzato un'evasione di imposta.

Nella realtà, infatti, i contribuenti si sono trovati di fronte all'alternativa tra: accettare la posizione dell'Ufficio e beneficiare almeno della riduzione delle sanzioni a un terzo del minimo di legge

prevista per la conclusione dell'accertamento con adesione; intraprendere un lungo contenzioso, finalizzato a richiedere al giudice di annullare la pretesa erariale o quanto meno le sanzioni (almeno parzialmente), con la tutt'altro che remota prospettiva di ritrovarsi dopo lunghi anni con un risultato non soddisfacente e con la necessità di instaurare un procedimento di rimborso per evitare la doppia tassazione. Alternativa che - com'è facilmente intuibile - ha portato i contribuenti a scegliere spesso e volentieri la prima soluzione.

A cambiare il quadro di riferimento è intervenuto il già citato D.Lgs. n. 158/2015, che ha previsto una modifica del regime sanzionatorio per le violazioni che derivano dall'errata imputazione temporale di componenti reddituali.

Nello specifico, il comma 4 dell'art. 1, del D.Lgs. n. 471/1997 prevede ora che la sanzione per infedele dichiarazione è ridotta di un terzo quando "l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250".

L'impossibilità della compensazione in sede contenziosa: possibili soluzioni pratiche

Questi, dunque, i significativi passi in avanti fatti dal nostro sistema tributario relativamente al tema qui in esame.

Ora, in questa sede non ci si dilungherà a ribadire come la normativa vigente sembrerebbe, contrariamente a quanto deciso nella sentenza in commento, consentire il superamento anche dell'ultimo "tabù" oramai rimasto, vale a dire quello dell'impossibilità di una compensazione in sede contenziosa (e, spingendosi ancora più in là, direttamente nell'ambito dell'attività accertativa degli Uffici).

È stato più volte chiarito dalla dottrina come i principi che militano a favore della tesi contraria a quella dell'Agenzia delle entrate e della ormai consolidata giurisprudenza siano prevalenti a quelli che orientano l'interpretazione in senso opposto.

Si è sottolineato, infatti, che:

- il divieto di doppia imposizione, statuito positivamente nell'art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 e nell'art. 163 del T.U.I.R., trovando il proprio fondamento nel principio di capacità contributiva statuito dall'art. 53 Cost., ha a tutti gli effetti valenza costituzionale: circostanza che esclude la legittimità di un avviso di accertamento che, rilevando il mancato rispetto del principio di competenza, genera, per definizione, un problema di doppio prelievo;

- i principi di imparzialità e di buon andamento della Pubblica amministrazione (art. 97 della Cost.) e la buona fede che deve improntare l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria e i rapporti tra Fisco e contribuente (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente) propendono per un rimedio definitivo, equo ed efficace della fattispecie in esame, che non può che consistere nell'eliminazione *ab origine* del mero rilievo di competenza senza danno per l'Erario (e, conseguentemente, dell'annullamento quanto meno in sede contenziosa del rilievo medesimo, quando illegittimamente contestato in un atto impositivo).

Principi che non sembrano scalfiti da quanto Uffici e giurisprudenza sostengono *a contrariis*, e cioè l'inderogabilità delle regole sulla competenza e dell'autonomia dei periodi d'imposta, considerati quali vincoli necessari per evitare che il contribuente possa essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti di reddito. Premesso che qui non si tratta di legittimare arbitrari del contribuente nella fase fisiologica della dichiarazione, ma si discute di rimediare a una patologia innocua (l'errore di competenza) già scoperta dall'Amministrazione finanziaria, appare evidente come tali regole di determinazione dell'imponibile non abbiano la medesima valenza costituzionale del divieto di doppia imposizione, rappresentando unicamente il frutto di una scelta del legislatore, che avrebbe potuto e potrebbe in futuro adottare modalità diverse, purché anch'esse nel rispetto del principio di capacità contributiva.

Passando dal piano teorico a quello più pratico e operativo, qui si vuole invece sottolineare come, alla luce del sintetico *excursus* storico sopra

delineato, il rifiuto di una compensazione tra periodi d'imposta diversi si pone non solo in chiara controtendenza rispetto all'evoluzione del sistema tributario bensì anche in contrapposizione con lo spirito che ha determinato tale evoluzione.

È più che auspicabile, quindi, che - in assenza di sviluppi legislativi e/o di prassi, oppure di un *revirement* giurisprudenziale - gli Uffici gestiscano le fattispecie qui in esame con modalità procedurali che quanto meno minimizzino il dispendio di tempi e di costi per le parti in causa. Non ci sono ragioni, infatti, perché situazioni quale quella oggetto della sentenza in commento debbano trascinarsi a lungo in contenzioso, potendosi concludere sul singolo recupero di competenza delle conciliazioni giudiziali parziali (visto che questo strumento deflattivo, a differenza dell'accertamento con adesione, permette di definire solo parte degli atti impositivi), se non addirittura risolvendo la questione attraverso l'emissione di un accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, al quale far seguire poi un procedimento di accertamento con adesione (a chi opponesse che un accertamento parziale nel caso di specie sarebbe una forzatura, sarebbe facile replicare che si tratta dell'istituto del nostro ordinamento i cui connotati originari probabilmente sono stati più "stravolti" al fine di legittimarne l'utilizzo indiscriminato da parte dell'Amministrazione finanziaria: una nuova forzatura, questa volta anche *pro* contribuente, non potrebbe certo "aggravare" la situazione attuale).

La diversa valenza attribuita dalla Cassazione ai principi dettati dall'art. 8 dello Statuto

Va rammentato che, oltre a fissare - al comma 1 - il principio dell'estensione generalizzata della compensazione come mezzo di estinzione dell'obbligazione tributaria, l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede - al comma 4 - che "l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato

quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata".

Il successivo comma 6 rinvia ad un Decreto ministeriale per l'emanazione di disposizioni di attuazione attinenti al rimborso *de quo*.

Non avendo mai visto la luce la normativa secondaria in questione, gli Uffici hanno per lungo tempo negato i rimborsi richiesti dai contribuenti, sostenendo che il rinvio operato dal comma 6 differirebbe e condizionerebbe l'entrata in vigore della norma alla pubblicazione delle disposizioni attuative.

Tesi però nettamente contrastata dalla Suprema Corte, la quale - con la sentenza n. 19751/2013 (che richiama la precedente conforme sentenza n. 14024/2009) - ha chiarito la natura "precoativa" della disposizione in esame. Secondo la Corte di cassazione, infatti, asserire - come facevano gli Uffici nel negare i rimborsi richiesti - che in difetto dell'emanazione del Regolamento risulterebbe violato il principio di legalità cui deve attenersi l'azione dell'Amministrazione finanziaria, è del tutto illegittimo poiché "a) non tiene conto che l'obbligo di rimborso disciplinato direttamente dalla legge configura una condotta 'interamente vincolata' nell'*an*' (il rimborso va disposto in seguito all'accertamento dell'inesistenza del tributo 'garantito') e nel '*quid*' (la prestazione ha ad oggetto una somma pari all'importo corrisposto per il rilascio della polizza fidejussoria) che esclude qualsiasi margine di discrezionalità [...] b) collide con la stessa configurazione della pretesa di rimborso come diritto soggettivo di credito, la cui insorgenza non è subordinata alle disposizioni regolamentari: se infatti la legge deve intendersi immediatamente precettiva - contenendo una compiuta predeterminazione degli elementi costitutivi della fattispecie, lasciando dunque al Regolamento, da qualificarsi come meramente esecutivo, soltanto la specificazione di elementi di dettaglio volti a regolare in modo ordinato lo svolgimento dei materiali adempimenti degli Uffici e dei contribuenti connessi alla attuazione del rapporto tributario - ne segue che il diritto di credito non può che ritenersi immediatamente esigibile

indipendentemente dall'emanazione della normativa secondaria di dettaglio”.

Alla luce dei principi ora richiamati, viene da interrogarsi sulla diversa valenza attribuita ai due commi del citato articolo: precettiva per il comma 4 e programmatica - per così dire - per il comma 1. Evitando qualsiasi commento sul fatto che, dopo “soli” 20 anni dall'emanazione di un testo normativo (oltre tutto enfaticamente rubricato “Statuto dei diritti del contribuente”), si sia ancora in attesa che vengano alla luce le disposizioni di attuazione previste dal richiamato art. 8 (altrettanto enfaticamente rubricato “Tutela dell'integrità patrimoniale”), non si può non rilevare quanto meno una sperequazione tra le due situazioni. Da una parte, la compensazione generalizzata - secondo l'interpretazione della giurisprudenza

di legittimità - è da un ventennio rimandata *sine die*, con la conseguenza che la disposizione che la prevede continua a rimanere “lettera morta” in assenza dell'emanazione delle disposizioni attuative, le quali quindi hanno ruolo decisivo nel negare al contribuente quella tutela dell'integrità patrimoniale che il legislatore si proponeva di garantirgli. Dall'altra parte, il rimborso delle fideiussioni deve essere eseguito anche in assenza delle disposizioni attuative, le quali di fatto, pur richieste dalla legge, sono oramai diventate assolutamente inutili per la salvaguardia della posizione patrimoniale del contribuente, in quanto le si è ritenute meramente confinate alla sfera dell'Amministrazione finanziaria e alla mera regolamentazione e razionalizzazione dei procedimenti di quest'ultima.

LIBRI

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

A cura di Luca Miele, Alessandro Sura, Francesco Bontempo, Tommaso Fabi

V Edizione, Ipsoa Editore, 2020, pagg. 2200, € 155,00



L'opera analizza dagli aspetti civilistici relativi alla **redazione dei bilanci**, a quelli relativi alla **determinazione del reddito d'impresa** fino alla **liquidazione delle imposte** sui redditi.

Nella parte sul bilancio, oltre all'analisi delle norme che ne regolano la redazione, sono trattati i **postulati del bilancio**, i **criteri di valutazione** delle poste, il **bilancio consolidato**, le **operazioni straordinarie**, i **patrimoni destinati**, il **bilancio di liquidazione**, il **bilancio in forma abbreviata**, i **profili giuridici** relativi alla tenuta della contabilità, il bilancio e il **falso in bilancio**.

Nella parte fiscale sono analizzate la struttura generale delle **imposte sul reddito di impresa**, i **componenti negativi e positivi di reddito** e le regole attinenti all'imputazione temporale degli stessi. Sono particolarmente approfonditi i temi riguardanti: il credito per imposte estere,

i costi cd. “black list”, trasferimenti di residenza da e per l'estero, stabili organizzazioni, reddito in Italia e redditi all'estero, transfer pricing, associazione in partecipazione, esteroinvestizione, affitto di azienda.

Per ogni tema trattato, gli Autori hanno inserito numerosi **cas** controversi.

Il testo è aggiornato con le più recenti novità legislative e di prassi.

Particolare attenzione è prestata alla copiosa produzione di prassi - risoluzioni, risposte e principi diritto - da parte dell'Agenzia delle Entrate e alle novità contenute nella **Legge di Bilancio 2020**.

Per informazioni e acquisti

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa tel. 02.8247794 - fax 02.82476403
- Agenzie Ipsoa di zona www.shop.wki.it/agenzie
- www.shopwki.it