



a cura di Flavia Di Luciano, manager di LED Taxand

Premessa

La rettifica da parte del Fisco di un componente di reddito pluriennale non deve necessariamente intervenire, a pena di decadenza, fin dalla sua prima dichiarazione, in quanto l'immediato disconoscimento costituisce soltanto una mera facoltà e non un obbligo per l'Erario. Lo stesso fatto potrà essere contestato anche nelle annualità successive quando, una volta riportato "ex novo" in una dichiarazione diversa, continui a rilevare. È quanto emerge, in estrema sintesi, dalla recente sentenza delle Sezioni Unite riguardo ai termini di decadenza dal potere accertativo, in relazione a ogni fattispecie reddituale a efficacia pluriennale (Cass. SU, 25 marzo 2021, n. 8500).

Il caso

La vicenda in esame trae origine dalla notifica di un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2004, con cui l'Amministrazione finanziaria ha disconosciuto la componente negativa di reddito derivante dalla svalutazione in bilancio di un credito maturato da una stabile organizzazione in Italia per finanziamenti erogati a una s.p.a. posta in amministrazione straordinaria.

LED Taxand

Studio Legale Tributario

Via Dante, 16 - 20121 Milano - Tel. +39 02 494864 - Fax +39 02 494864864
studiomi@led-taxand.it - www.led-taxand.it
C.Fiscale e P. IVA 10122630964

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, confermando la sentenza di primo grado che aveva annullato l'atto impugnato dalla contribuente, aveva dichiarato l'intervenuta decadenza dell'Agenzia delle entrate dal potere di accertamento, per non avere rettificato, nei termini di legge, i redditi della stabile organizzazione per il periodo di imposta 2003 (nel quale era stata per la prima volta effettuata la svalutazione del credito).

I giudici hanno concluso, pertanto, che i presupposti di tale svalutazione non potevano più essere contestati dall'Amministrazione finanziaria, né disconosciuti nel merito per il periodo di imposta 2004.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione lamentando, ai fini che rilevano, la violazione e falsa applicazione degli articoli 43, d.p.r. 600 del 1973 e 7, d.p.r. 917 del 1986, in quanto la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva erroneamente riconosciuto l'intervenuta decadenza dell'Amministrazione dal proprio potere di accertamento in seguito all'omessa rettifica, nei termini, dell'iniziale appostazione della svalutazione pluriennale nel bilancio della stabile organizzazione nell'anno 2003. In particolare, la ricorrente ha affermato che tale rettifica costituiva una mera facoltà e non un obbligo la cui mancata osservanza precludeva all'Amministrazione finanziaria il recupero d'imposta per le annualità successive. Invero, ciascuna di queste è connotata da autonoma rilevanza e, comunque, non vi era un giudicato attestante la legittimità nel merito di tale svalutazione.

La controversia, essendo di notevole rilevanza pratica, è stata assegnata alle Sezioni Unite, chiamate a pronunciarsi sulla seguente questione di massima di particolare importanza *“se la decadenza dalla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, che intenda contestare una svalutazione dei crediti risultanti in bilancio e, più in generale, un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni che non dipendono dal mero errato computo del singolo rateo di esso, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione dove è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale pluriennale è suddiviso, ovvero con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il componente reddituale pluriennale è maturato ed è stato iscritto per la prima volta in bilancio”*.

Le argomentazioni alla base della pronuncia delle Sezioni Unite

L'iter logico-giuridico lungo il quale si snoda la pronuncia muove dal principio di autonomia dei periodi d'imposta che prescinde dalla presenza di componenti reddituali a rilevanza pluriennale.

Secondo i giudici, infatti, *“l’imposta non cessa di essere annuale – e dunque scandita da rapporti tributari nuovi, perché via via insorti in ciascun anno – sol perché, come di frequente accade, alla formazione del reddito di una determinata annualità possano per legge concorrere componenti derivanti da fatti generatori ricadenti in annualità pregresse”*.

La natura periodica – in particolare annuale – dell’imposta sul reddito si riflette sulla relativa dichiarazione che, avendo natura di dichiarazione di scienza, costituisce essenzialmente una “narrazione” di fatti giuridicamente rilevanti perché ricostruiti in funzione impositiva.

Partendo da tale considerazione, i giudici giungono a una prima conclusione, ossia che la suddetta “narrazione” elaborata in via unilaterale dal contribuente, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, dei fatti che rilevano per il periodo d’imposta di riferimento, non può precludere all’Amministrazione finanziaria la possibilità di accertare quel medesimo fatto, qualora esso rilevi nella dichiarazione relativa a un diverso periodo d’imposta.

La Suprema Corte fonda tale assunto sul dato letterale dell’art. 43, d.p.r. 600 del 1973, nella parte in cui prevede che il termine di decadenza per l’esercizio del potere impositivo decorre dalla presentazione della dichiarazione, *“senza distinguere tra natura annuale o poliennale del singolo elemento di reddito in essa esposto”*. In altri termini, l’accertamento deve avere a oggetto la verifica del reddito unitariamente inteso, indipendentemente dalla natura annuale ovvero pluriennale del componente reddituale (diversamente opinando, si determinerebbe una discriminazione, in termini di attività accertativa, tra le due tipologie di componenti di reddito).

Alla luce di tali considerazioni, la Corte di Cassazione statuisce che *“la “definitività” in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della “preclusività” di sindacato per un periodo successivo”*.

Giunta a tali conclusioni, la Corte di Cassazione passa poi a confutare, in modo puntuale per quanto non condivisibile, ogni argomentazione posta alla base dell’orientamento contrario, per eliminare eventuali dubbi che potrebbero scalfire il percorso logico-giuridico seguito nella pronuncia.

Innanzitutto, ad avviso dei giudici, sarebbe infondata la considerazione secondo la quale il principio di autonomia dei periodi d’imposta può essere derogato in presenza di un giudicato relativo ai presupposti di

fatto dell'imposizione. Invero, tale approccio interpretativo – fondato sulla idoneità di tale giudicato a produrre effetti anche rispetto ad annualità diverse da quella cui lo stesso si riferisce – è considerato irrilevante ai fini della risoluzione della questione in giudizio. Ciò, in quanto l'accertamento di una circostanza con una sentenza passata in giudicato non può essere in alcun modo assimilato alla semplice inerzia dell'Amministrazione che, rispetto a una certa annualità, abbia omissis l'esercizio della propria potestà impositiva.

Sarebbe altresì inconferente il richiamo alla sentenza della Corte costituzionale del 15 luglio 2005 n. 280 che ha sancito l'indefettibilità del principio di certezza nei rapporti giuridici-tributari di cui al combinato disposto degli artt. 3 e 24 della Costituzione. Invero, nel caso di specie, tale principio non verrebbe comunque inficiato, in quanto il vaglio della Consulta aveva investito le disposizioni legislative relative all'attività di riscossione che, diversamente da quelle in esame, non prevedevano alcun termine di decadenza.

Da ultimo, non sarebbe nemmeno lesa il principio del legittimo affidamento (corollario del diritto di difesa riconosciuto dallo Statuto dei diritti del contribuente), non potendo attribuirsi alcun rilievo all'inerzia del Fisco. Per quanto concerne i limiti temporali all'obbligo legale di conservazione delle scritture contabili, questi non verrebbero indebitamente prorogati *sine die*, ma soltanto fino allo spirare dei termini previsti per l'esercizio del potere di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il principio di diritto contenuto nella sentenza

Sulla base di tali argomentazioni, le Sezioni Unite hanno accolto il ricorso, enunciando il seguente principio di diritto: «*Nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria della potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 D.P.R. 600/73, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio*».

Conclusioni

La pronuncia in esame avrà senz'altro una portata dirimpente; invero, come riconosciuto dagli stessi giudici di legittimità, si tratta di una questione di particolare importanza, in quanto suscettibile di riflettersi

sull'ampia, nonché eterogenea, casistica delle fattispecie reddituali a rilevanza pluriennale (quali, ad esempio, gli ammortamenti, le perdite suscettibili di riporto in avanti, le sopravvenienze attive rateizzabili, i c.d. "bonus" in campo edilizio).

Ciò premesso, la sentenza non appare condivisibile sotto plurimi profili, di seguito accennati per sommi capi. Innanzitutto, si ritiene criticabile la scelta di non attribuire alcun valore al comportamento inerte dell'Amministrazione, sostenendo che soltanto una condotta "attiva" rilevarebbe ai fini del giudicato e sarebbe suscettibile di integrare una violazione del principio di **certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente**, nonché quello del legittimo affidamento.

Innanzitutto, tale conclusione risulta non soltanto "miope" ma è, per di più, contraddetta da un'analisi sistematica delle norme dalla quale emerge come, in diversi settori dell'ordinamento, il legislatore riconduca proprio all'inerzia (dei privati o dell'Amministrazione) la produzione di effetti diretti, assimilabili a quelli del giudicato. Si pensi, a titolo esemplificativo, alla prescrizione nel diritto civile e in quello penale, alla decadenza, nonché al silenzio rifiuto nel diritto amministrativo. Ai giudici pare sfuggire, altresì, che ciò si verifica nello stesso ordinamento tributario, proprio in ossequio agli evocati principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento (si pensi alle conseguenze connesse alla mancata risposta a un'istanza di interpello nei termini di legge).

Inoltre, fermo restando, ovviamente, che per i periodi di imposta per i quali sia già intervenuta la decadenza, l'Amministrazione finanziaria non può agire, si creerebbe il paradosso che, all'esito di una verifica intervenuta successivamente, si potrebbe verificare la deduzione delle rate di un costo per i primi anni (quelli già "chiusi") e il recupero a tassazione per gli anni successivi.

Appaiono, infine, "astratte" e disancorate dalla realtà anche le affermazioni dei giudici in merito all'obbligo di conservazione dei documenti.

Al riguardo, si consideri che, in sede di verifica, i funzionari difficilmente si limitano a riscontri meramente formali dei documenti contabili, ricercando, invece, materiale probatorio ulteriore, quale contratti, corrispondenza, conferme d'ordine e simili, al fine di contrastare presunzioni di mancata inerzia, antieconomicità o inesistenza dell'operazione esaminata.

Ebbene, il contribuente, del tutto legittimamente, potrebbe non disporre più della documentazione contabile necessaria ai fini probatori, posto che il codice civile richiede la conservazione della stessa per "soli" dieci anni. Legittimare l'autonoma accertabilità del reddito di ogni singolo periodo di imposta in cui concorre la rata di questi costi comporterebbe, pertanto, una dilatazione eccessiva del potere di verifica da parte

dell'Amministrazione finanziaria, tale da far perdere la percezione che esista perfino un limite temporale all'azione esecutiva del Fisco.

Ora, nonostante le conclusioni della pronuncia non siano condivisibili, occorre comunque considerare che quest'ultima, essendo stata pronunciata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, produrrà inevitabili conseguenze anche sui giudizi "in corso", precludendo così l'applicazione del contrario orientamento favorevole al contribuente.

DISCLAIMER

Le informazioni contenute nella presente newsletter non possono essere considerate come un parere legale. LED Taxand non accetta alcuna responsabilità in relazione all'utilizzo di tale pubblicazione senza la collaborazione dei suoi professionisti.