

FINANZA E TRIBUTI



ACCERTAMENTO FISCALE | 26 Marzo 2021

Costi pluriennali: il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata ciascuna dichiarazione

di Leda Rita Corrado - Avvocato e Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nella sentenza n. 8500/21 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno enunciato 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 dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, 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».

(Corte di Cassazione, sez. Unite Civili, sentenza n. 8500/21; depositata il 25 marzo)

In applicazione di tale principio di diritto il Collegio **cassa con rinvio** la sentenza di gravame che aveva annullato un avviso di accertamento per Ires e Irap dovute nel 2004 a carico di una stabile organizzazione di società-madre olandese a seguito del disconoscimento della componente negativa di reddito data dalla **quota (un nono) di svalutazione** in bilancio del credito maturato dalla branch per finanziamenti erogati a società italiana posta in amministrazione straordinaria nel 2003.

Nella sentenza cassata la CTR aveva rilevato la **decadenza** dell'Agenzia delle Entrate dalla potestà impositiva, perché non aveva tempestivamente rettificato i redditi relativi al **periodo d'imposta 2003**, nel quale era stata per la prima volta effettuata la svalutazione del credito e che i presupposti di tale svalutazione non potevano più essere messi in discussione per il **periodo d'imposta 2004**, potendo l'Amministrazione finanziaria unicamente verificare che la quota di svalutazione dedotta non eccedesse il rateo costante consentito.

Nell'ordinanza del 5 giugno 2020 n. 10701, la Sezione Tributaria ha devoluto alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione la **questione** se la decadenza dalla potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare una svalutazione dei crediti risultanti a bilancio e, più in generale, un componente di reddito a 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.

Nella sentenza in commento le Sezioni Unite della Corte di Cassazione rispondono a tale quesito nei termini anzidetti sulla base delle argomentazioni che seguono.

Preliminarmente il Collegio osserva che la questione devoluta investe una **casistica ampia ed eterogenea** per soggetti interessati (persone fisiche, soggetti Ires, soggetti Irap), natura del componente reddituale pluriennale (positivo o negativo), durata del differimento (anche indeterminato, come nel caso delle perdite pregresse). A loro volta le **rate** in cui l'elemento reddituale pluriennale può essere speso possono

essere **costanti o variabili**, la diluizione negli anni rispondendo a un'operazione di pura ripartizione matematico-finanziaria nel primo caso, nel secondo caso a «una nuova valutazione che adegui la rata di competenza all'evolversi di una determinata situazione fattuale considerata dalla legge fiscalmente rilevante». Nonostante la complessità della fattispecie, il Collegio ritiene possibile individuare una soluzione unitaria al problema.

Dall'esame della giurisprudenza di legittimità in materia, le Sezioni Unite traggono i seguenti ulteriori argomenti:

- «il fisco non ha l'obbligo», sancito da decadenza o preclusione, di contestare il componente pluriennale fin dalla sua prima dichiarazione, quanto soltanto la **"facoltà"** di farlo per rettificare comportamenti e scelte ritenute non corrette»;
- «questa possibilità gli va riconosciuta (ciò rispondendo, del resto, anche all'interesse del contribuente) pure nelle ipotesi in cui da questa contestazione d'origine non possa comunque scaturire alcuna immediata imposizione».

Il Collegio fa altresì ricorso sia al **principio di autonomia di ciascun periodo d'imposta**, richiamando l'art. 7, comma 1, Turi per imposte sui redditi dovute dalle persone fisiche e l'art. 76 Tuir per i soggetti Ires, sia alla **natura periodica** delle imposte sui redditi.

Tale periodizzazione annuale trova conferma anche nella disciplina relativa agli obblighi dichiarativi di cui all'art. 1, d.p.r. n. 600 del 1973, la **dichiarazione** costituendo essenzialmente una "narrazione di fatti" giuridicamente rilevanti: il Collegio trae la conclusione secondo cui «la rilevanza prettamente giuridica del fatto esposto esclude [...] che quest'ultimo possa essere inteso quale riporto puramente contabile, inoppugnabile soltanto perché tratizio. Dunque, la mera indicazione unilaterale di un fatto, valevole per legge solo per l'anno al quale la dichiarazione si riferisce, non può di per sé esplicitare alcun effetto preclusivo sull'azione dell'amministrazione finanziaria che voglia contestare quello stesso fatto una volta dichiarato ex novo in una dichiarazione diversa, in quanto concernente un'altra annualità d'imposta nella quale quello stesso fatto continui a rilevare».

Secondo le Sezioni Unite, la periodizzazione annuale si riflette anche sull'**accertamento** e sulla decadenza dal potere di rettifica, giacché l'art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973 collega la decadenza al momento di presentazione della dichiarazione che si intende controllare.

Il Collegio esamina l'argomento contrario fondato sulla efficacia espansiva del **giudicato** su annualità diversa da quella oggetto della decisione definitiva (cfr. Cass., sez. trib., 24 aprile 2018, n. 9993, in *CED Cass.*, Rv. 648066). Viene richiamata la sentenza del 16 giugno 2006 n. 13916 (in *CED Cass.*, Rv. 589696), nella quale le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato il seguente principio di diritto: «Qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta". Nella sentenza in commento il Collegio sottolinea le **differenze** tra le fattispecie esaminata nel 2006 e quella oggi sub iudice: in primo luogo, "la preclusione da giudicato tributario ultrannuale attinge al merito dell'imposizione, cioè alla sussistenza o insussistenza sostanziale dei suoi presupposti fattuali o di qualificazione giuridica, non già alla potestà accertativa dell'ufficio", in secondo luogo, gli effetti di una sentenza passata in giudicato non coincidono con "l'intangibilità della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale a seguito [...] di semplice inerzia dell'amministrazione che, per quella annualità, abbia tralasciato di verificare quella coincidenza».

A ulteriore supporto della propria soluzione esegetica, il Collegio richiama le sentenze della Corte Costituzionale nn. 280 del 2005 e 352 del 2004 in materia di termini di decadenza dall'azione accertatrice e al contempo esclude la sussistenza di un **affidamento** tutelabile del contribuente generato dal solo decorso del tempo e dal comportamento meramente passivo dell'Amministrazione finanziaria.

Infine le Sezioni Unite escludono che il principio di diritto dalle stesse enunciato possa porsi in contrasto con la durata dell'obbligo di **conservazione documentale** posto a carico del contribuente dagli artt. 3 e 22, comma 2, d.p.r. n. 600 del 1973, la correlazione tra obbligo di conservazione e definizione degli accertamenti avendo superato il vaglio di compatibilità con la Costituzione nella sentenza della Consulta n. 247 del 2011.