

Inversione di rotta degli Ermellini sui costi pluriennali. Contribuenti esposti sine die

Accertamenti in tempi dilatati

Conta la singola dichiarazione in cui è imputato il rateo

Pagina a cura
di **GIANCARLO MARZO**
e **LILIANA PERUZZU***

Nessun limite temporale all'accertamento dei costi pluriennali. E questa dilazione porta a cascata effetti non solo su molti soggetti (Ires, Irap e persone fisiche), ma impatta anche su detrazioni fiscali come il superbonus, per citare solo l'ultima in ordine di tempo. Con la conseguenza di suggerire ai contribuenti, esposti sine die a un'azione accertativa, a preparare una solida difesa. È stata la Corte di cassazione, con sentenza n. 8500, depositata il 25 marzo 2021, a pronunciarsi, a sezioni unite con un'interpretazione «inedita» dell'art. 43 del dpr n. 600/1973, sull'annosa questione dei limiti temporali per l'accertamento tributario dei componenti reddituali pluriennali. Sostenendo, appunto, che nessuna norma preclude di contestare il «fatto generatore e il presupposto costitutivo» dell'onere pluriennale in sede di accertamento dei ratei indicati nelle dichiarazioni successive a quella della sua prima esposizione.

Secondo l'orientamento accolto, che rappresenta un secco e imprevedibile dietro front rispetto ad altre recenti pronunce della sezione tributaria della stessa Corte, la decadenza della potestà accertativa individuata dall'art. 43 cit. deve essere valutata avendo riguardo a ognuna delle dichiarazioni dei redditi nelle quali viene imputato il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale. A nulla rileva che lo stesso sia maturato o sia stato iscritto per la prima volta in bilancio in un periodo di imposta non più accertabile.

La soluzione interpretativa. Al di là del caso specifico dedotto (attinente a un'ipotesi di svalutazione su crediti), l'attenzione della Corte si è appuntata su una questione più ampia, ovvero sulla rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali o, meglio, sui termini per l'accertamento di tali elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale in una determinata annualità d'imposta, sono ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente

I punti principali della vicenda	
La soluzione interpretativa	Il fatto generatore e il presupposto costitutivo di un onere pluriennale possono essere contestati anche in sede di accertamento dei ratei imputati e dedotti nelle dichiarazioni successive a quella della sua prima esposizione
Risvolti pratici	La pronuncia involge una casistica ampia ed eterogenea, sia da un punto di vista soggettivo (soggetti Ires, Irap e persone fisiche), sia per la natura delle componenti reddituali pluriennali (che possono essere tanto negative quanto positive)
Criticità	Il contribuente potrebbe trovarsi esposto a contestazioni anche dopo oltre 30 anni dal sostenimento del costo

anche molto lontane da quella di origine.

Al riguardo, la Suprema corte ha rilevato, preliminarmente, l'esistenza di un contrasto interpretativo sul tema

Secondo l'orientamento della Suprema corte, la decadenza della potestà accertativa deve essere valutata avendo riguardo a ognuna delle dichiarazioni dei redditi nelle quali viene imputato il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale. A nulla rileva che lo stesso sia maturato o sia stato iscritto per la prima volta in bilancio in un periodo di imposta non più accertabile

della decadenza della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria che intenda contestare un componente di reddito a efficacia pluriennale sulla base di ragioni che non dipendano dal mero errato computo del singolo rateo. In particolare, si è dato atto che in talune pronunce, anche piuttosto recenti (nn. 9993/18 e 2899/19), le sezioni semplici hanno statuito che il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità in cui componente pluriennale è maturato ed è stato iscritto per la prima volta in bilancio. Tuttavia, la Corte ha deciso di propendere per il diverso orientamento che fa decorrere il termine di rettifica dalla dichiarazione in cui è indicato il singolo rateo, in cui il componente pluriennale è suddiviso (nn. 14999/20, 9838/16, 15178/10, 3304/09; 12880/08), affermando, di riflesso, che non sussista alcuna preclusione all'azione accertativa dell'amministrazione con riguardo a ragioni non sopravvenute, ma originarie e incidenti sulle annualità successive.

In sintesi, gli Ermellini



hanno ritenuto che tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione un componente di reddito pluriennale, devono ritenersi richiamati e utilizzati tutti i fatti presupposti e costitutivi, con conseguente possibilità di contestazione da parte dell'Ufficio anche del fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto. A sostegno di tale conclusione la Corte ha richiamato il principio di autonomia dei periodi di imposta, osservando che l'art. 43 del dpr n. 600/1973, nel fissare i termini di decadenza dell'accertamento, non distingue tra elementi di reddito annuali e pluriennali.

Inoltre, secondo la Corte, tale impostazione non risulta lesiva della posizione del contribuente, né sotto il profilo dell'affidamento, né avuto riguardo agli obblighi di conservazione documentale. Da un lato, ad avviso della Corte, il mero decorso del tempo e il comportamento passivo dell'amministrazione finanziaria non sarebbero suscettibili di produrre un affidamento tutelabile. Sotto altro aspetto, è stato osservato che il contribuente sarebbe comunque onerato della conservazione delle scritture contabili fino allo spirare

dei termini per l'esercizio dell'azione accertativa (in relazione all'ultima annualità potenzialmente accertabile).

Risvolti pratici. La pronuncia, che si propone come una «soluzione unitaria», ha rilevanti risvolti pratici, poiché involge una casistica piuttosto ampia ed eterogenea, sia da un punto di vista soggettivo (soggetti Ires, Irap e persone fisiche), sia per la natura delle componenti reddituali pluriennali (che possono essere tanto negative quanto positive).

La «dilatazione» dei termini per l'accertamento, a titolo esemplificativo, interessa il riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (art. 84 Tuir), la deduzione di quote di ammortamento di beni materiali e immateriali (art. 102 Tuir e ss), nonché le sopravvenienze attive rateizzabili (art. 88 Tuir).

La decisione tocca anche il comparto delle agevolazioni fiscali e, in particolare, le detrazioni fiscali ripartite su più annualità, come la detrazione decennale delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici (art. 16 bis Tuir), il bonus facciate (art. 1, commi

219-224, legge n. 160/2019) e, da ultimo, il cosiddetto superbonus al 110% (artt. 119 segg. del dl n. 34/2020).

Rientra nella fattispecie esaminata anche il riconoscimento pluriennale di crediti d'imposta, come quelli (introdotti dall'art. 3 del dl n. 145/2013) per attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica e digitale, suscettibili di essere fatti valere in compensazione, entro un tetto predeterminato, in quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione.

Profili di criticità. La soluzione interpretativa optata dalle sezioni unite della Corte di cassazione è stata fortemente criticata dagli operatori di settore, anche avuto riguardo ai riflessi operativi. È chiaro, infatti, che un accertamento che si innesti su violazioni commesse (potenzialmente) diversi anni prima, presupponga una valutazione postuma e non aggiornata che potrebbe rendere poco agevole (se non impossibile) la difesa da parte del contribuente.

Basti pensare a tutti quei beni per i quali sono previsti coefficienti di ammortamento molto bassi, in relazione ai quali il contribuente potrebbe trovarsi esposto a contestazioni anche dopo oltre 30 anni dal sostenimento del costo. Si pensi, poi, al caso delle perdite utilizzate anni dopo la relativa formazione.

In tali ipotesi, dando seguito alla lettura della Corte, verrebbe ammesso l'accertamento non solo in relazione all'anno di utilizzo ma anche in riferimento a quello di formazione, seppur decaduto, rimettendo in discussione la dichiarazione illo tempore presentata.

Quel che è certo è che, comunque, l'impostazione tracciata dalla Cassazione tende a produrre un effetto sanante rispetto all'eventuale inerzia dell'ufficio accertatore a scapito del contribuente che, nella pratica, rimane esposto sine die a un'azione accertativa che rischia di andare ben oltre un termine ragionevole. Per quest'ultimo, dunque, l'unica via di uscita, può essere quella di sollecitare al giudice interno una valutazione sul potenziale contrasto della norma (l'art. 43 citato), come interpretata dalla Corte di cassazione, con il diritto di difesa costituzionalmente garantito, al fine di un rinvio alla Corte costituzionale.

* **Marzo Associati Studio legale e tributario**

© Riproduzione riservata