

Tax Alert – 31 marzo 2021

Corte di Cassazione – Sezioni Unite – Sentenza 25 marzo 2021, n. 8500 – Decadenza dall'accertamento rispetto ai componenti reddituali di natura pluriennale.

* * *

La sentenza

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 25 marzo 2021, n. 8500, hanno affrontato l'annosa questione relativa all'individuazione del termine di decadenza dal potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria in relazione ai componenti reddituali di natura pluriennale.

In maggior dettaglio, la questione sottoposta al giudizio delle Sezioni Unite della Suprema Corte consiste nel chiarire se la decadenza dalla potestà impositiva rispetto a componenti reddituali di natura pluriennale 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”*. Si tratta, come riconosciuto dagli stessi Giudici di legittimità, di una questione di particolare importanza, in quanto suscettibile di riflettersi sull'ampia casistica delle fattispecie reddituali a rilevanza pluriennale (quali, ad esempio, gli ammortamenti, le perdite suscettibili di riporto in avanti, le sopravvenienze attive rateizzabili).

Il criterio cardine nella risoluzione della questione in esame è stato il principio di autonomia dei periodi d'imposta. In particolare, i Giudici delle Sezioni Unite hanno affermato che la natura periodica – ed in specie annuale – dell'imposta sul reddito si riflette sulla relativa dichiarazione e, per l'effetto, sullo stesso potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria; accertamento che deve avere ad oggetto la verifica del reddito unitariamente inteso, indipendentemente dalla natura annuale ovvero pluriennale del componente reddituale

(pena il determinarsi di una forma di discriminazione, in termini di attività accertativa, tra le due tipologie di componenti di reddito). Su queste basi, hanno quindi ritenuto che *“l'accertamento deve essere possibile, su ogni annualità, anche con riguardo al fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione”*.

Ad avviso dei Giudici delle Sezioni Unite, non osta all'affermazione del predetto principio

- (i) né l'esistenza di un indirizzo giurisprudenziale di segno opposto, secondo cui il principio di autonomia dei periodi d'imposta può essere derogato in presenza di un giudicato relativo ai presupposti di fatto dell'imposizione. Tale orientamento – 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. E ciò, in specie, in quanto l'accertamento di una circostanza per mezzo di una sentenza passata in giudicato non può essere in alcun modo assimilato alla semplice inerzia dell'Amministrazione che rispetto a una certa annualità abbia omesso l'esercizio della propria potestà impositiva;
- (ii) né il richiamo al principio di certezza dei rapporti giuridici-tributari di cui al combinato disposto degli artt. 3 e 24 della Costituzione – affermato dai Giudici della Consulta con sentenza 15 luglio 2005 n. 280 –. Tale principio, infatti, conserva comunque la propria validità nel caso di specie, essendo le

considerazioni della Corte Costituzionale riferite a un contesto normativo (i.e. quello relativo all'attività di riscossione) che, diversamente da quello in esame, non prevedeva alcun termine di decadenza;

- (iii) né, ancora, il richiamo al principio del legittimo affidamento (corollario del diritto di difesa riconosciuto dallo Statuto dei diritti del contribuente) – non potendosi trarre alcun convincimento dall'inerzia del Fisco – o dei limiti temporali all'obbligo legale di conservazione delle scritture contabili –, i quali non vengono indebitamente prorogati sine die, ma solo fino allo spirare dei termini previsti per l'esercizio del potere di rettifica dell'Amministrazione finanziaria.

Su tali basi, le Sezioni Unite hanno affermato il principio di diritto secondo cui *"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. 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"*.

Non essendo questa la sede dove argomentare i profili di opinabilità della sentenza in esame, ci si limita ad osservare, in termini pratici, che il predetto principio comporterà la necessità per i contribuenti di conservare nei propri archivi la documentazione a supporto delle dichiarazioni fiscali in relazione ai componenti pluriennali per un periodo molto lungo, decisamente superiore rispetto al termine decadenziale di cinque anni previsto per l'attività di accertamento.

Volendo fare un esempio estremo, per l'ammortamento di un bene immobile con una vita utile fiscale di 33 anni, il proprietario sarà tenuto a mantenere nei propri archivi la documentazione relativa all'acquisto dello stesso per ben 39 anni!

Se poi, come sembra affermare la sentenza in commento, lo stesso principio vale anche per le perdite pregresse, l'onere a carico dei contribuenti è ancora maggiore. La perdita, infatti, è l'aggregato di tutti i componenti positivi e negativi di reddito che hanno concorso a formare il risultato annuale dell'impresa. Con la conseguenza che tali componenti andrebbero tutti adeguatamente documentati, anche a distanza di molti anni. Il che è ancora più gravoso se si considera che le perdite sono riportabili senza limiti di tempo.

Per **maggiori informazioni** contattateci ai seguenti riferimenti:

Milano

Via Crocefisso, 12, 20122

Tel: +39 02 58 313 707

milano@virtax.it

Roma

Via della Consulta 1/B, 00184

Tel: +39 06 3218 022

roma@virtax.it