

Giurisprudenza

## Componenti pluriennali di reddito: ogni rateo ha la sua decadenza

4 Maggio 2021

L'accertamento dell'imposta si rinnova di anno in anno e ogni volta che le quote spalmate in più periodi sono riportate in dichiarazione ne vengono richiamati e utilizzati tutti i presupposti

immagine generica illustrativa

Legittima la rettifica del componente pluriennale del reddito della società, entro il termine ordinario di decadenza, anche

sull'esercizio successivo a quello in cui la voce è stata inserita in dichiarazione per la prima volta. L'immediato disconoscimento del costo spalmato su più esercizi, infatti, costituisce una mera facoltà e non un obbligo per l'Erario: le annualità successive hanno rilevanza autonoma tanto da consentire il recupero d'imposta ed escludere la decadenza delle Entrate. Nel caso di una svalutazione pluriennale, dunque, l'intangibilità potrebbe scattare soltanto con un giudicato che attesta la legittimità dell'operazione contabile.

Lo stabiliscono le sezioni unite civili della Cassazione con la sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021 con cui è stato accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate.

### La vicenda processuale e la decisione della Cassazione.

La Cassazione è stata chiamata a stabilire se, in ipotesi di costi che danno luogo a deduzione frazionata in più anni (nella specie: ammortamenti), la decadenza in danno dell'Agenzia matura con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della dichiarazione di ciascun specifico rateo (come sostiene l'Agenzia) ovvero con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo fiscale in cui il costo è stato sostenuto e l'ammortamento è iniziato a decorrere.

La soluzione propugnata dall'ufficio finanziario trova conforto nel principio di autonomia dei singoli periodi di imposta secondo cui a ciascun periodo d'imposta corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria (articolo 7, Tuir); in base a questa soluzione il fatto che l'Agenzia non abbia controllato la

dichiarazione di insorgenza del costo pluriennale non è di ostacolo al controllo delle dichiarazioni relative agli anni successivi per cui il potere ancora non è spirato.

Per i contribuenti il principio di autonomia dei periodi di imposta non è però assoluto subendo delle deroghe in virtù della capacità espansiva del giudicato su situazione geneticamente unitarie ma con frazionamenti e ripercussioni in più anni. Inoltre, secondo l'insegnamento della Corte costituzionale (cfr ordinanza n. 352/2004) il contribuente non può essere sottoposto all'azione esecutiva del Fisco per un tempo troppo dilatato pena la compressione eccessiva del suo diritto di difesa.

Nel caso di specie la Ctr aveva annullato l'accertamento Ires e Irap a carico dell'intermediario finanziario ritenuto stabile organizzazione in Italia di una società olandese. Secondo l'amministrazione la *branch* gira alla casa madre utili sotto forma di interessi dovuti su finanziamenti sottraendoli all'Erario nostrano. E alla stabile organizzazione risulta imputata una posta passiva come la svalutazione su crediti di finanziamento ascrivibili solo nei limiti della quota figurativa del patrimonio di vigilanza.

L'errore del giudice del gravame è consistito nel ritenere decaduta l'Agenzia delle entrate per non aver rettificato la svalutazione del credito alla società nel periodo d'imposta in cui per la prima volta il componente negativo del reddito compare a bilancio: i presupposti della svalutazione non potrebbero, quindi, essere rimessi in discussione e l'amministrazione avrebbe avuto soltanto la facoltà di verificare che la quota dedotta non eccedesse il rateo costante consentito (nella specie un nono). In realtà l'accertamento dell'imposta sul reddito si "*rinnova*" di anno in anno. E deve essere possibile per ogni periodo d'imposta anche rispetto al fatto costitutivo del costo pluriennale dedotto, non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione.

In altri termini, il fatto che non scatti l'accertamento alla dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non implica la preclusione, quindi non esclude il sindacato per il periodo successivo.

D'altronde, ogni volta che è riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi: così quando l'ufficio rettifica la dichiarazione non va incidere a danno del contribuente sulla denuncia dell'anno di primo riporto o su quelle successive già decadute. Alle Entrate, quindi, non si attribuisce un potere di controllo per un tempo indeterminato. Né il mero decorso del tempo e l'inerzia dell'amministrazione possono produrre nel contribuente un affidamento tutelabile. E il principio vale a maggior ragione nel mancato esercizio della potestà di rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il principio di diritto affermato è dunque il seguente: nel caso di contestazione di un componente di reddito a efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore e il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex articolo 43 del Dpr n. 600/1973, 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.

Smentito dunque l'indirizzo che si era formato nelle corti di merito e avallato dalla Cassazione (sentenza n. 9993/2018) secondo cui il termine di decadenza dal potere di accertamento si calcola dal periodo di imposta in cui gli oneri pluriennali sono stati originariamente sostenuti ed esposti nella prima dichiarazione e non da quello in cui vengono esposti i singoli ratei delle dichiarazioni successive.

di

**Francesco Brandi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/componenti-pluriennali-reddito-ogni-rateo-ha-sua-decadenza>