

TERMINI DI DECADENZA DAL POTERE DI ACCERTAMENTO E COMPONENTI REDDITUALI PLURIENNALI

Commento a Cass. civ., sez. trib, ord. 5 giugno 2020, n. 10701

1. Il guazzabuglio della “definitività”

Sembra davvero strano pensare che la questione della definitività del dichiarato – in un contesto nel quale tale tema è stato affrontato quasi mezzo secolo fa da Giulio Tremonti con una monografia ancora fondamentale nel nostro settore (*Imposizione e definitività*, Milano 1977) e in cui nessuno studio è più tornato ad esaminare il problema nel suo complesso – sia, non solo irrisolta, ma apparentemente sempre più ingarbugliata.

Certamente, la mancanza di chiarezza dipende anche dal legislatore: basterà pensare ai complessi svolgimenti della disciplina del c.d. “raddoppio dei termini” o alla perdurante incertezza circa i caratteri distintivi dell'accertamento parziale rispetto all'accertamento ordinario (i quali essendo chiaramente differenziati sotto il profilo disciplinare devono ritenersi anche distinti sotto il profilo contenutistico, ma quando si vada a indagare quale sia tale seconda, e presupposta, differenza, essa risulta sempre difficilmente afferrabile).

Ma, altrettanto sicuramente, a questo stato di fatto ha contribuito pure la giurisprudenza la cui posizione è oscillante fra l'estremo della massima tutela dell'interesse fiscale e quello opposto della tutela dell'interesse del contribuente.

Così, sotto il primo profilo, si è avuta la ben nota affermazione secondo cui il decorso del termine per l'accertamento cristallizzerebbe il debito d'imposta, ma non il credito del contribuente. E ciò in ragione di un argomento del tutto avulso dalla disciplina dell'attività di accertamento e che attinge a una regola del diritto civile, peraltro oggi scarsamente o nient'affatto attuale, che la Cassazione ha affermato con la perentorietà che si addice alle cose ovvie affidandosi, senza verifica alcuna, all'illusoria

certezza (e alla fallace scorciatoia) dei brocardi “*Quae temporalia ad agendum, perpetua ad excipiendum*”.

Sotto il secondo profilo, invece, meritano di essere segnalate le sentenze Cass. civ., sez. trib., sentt. 24 aprile 2018, n. 9993 e 31 gennaio 2019, n. 2899 le quali hanno sostanzialmente affermato che, se l'ufficio tributario vuole contestare la deducibilità in sé di un costo pluriennale o ammortizzato (e non solo la determinazione di una singola quota di esso) deve rettificare, entro il relativo termine, la dichiarazione del periodo in cui tale costo è stato originariamente sostenuto o il bene ammortizzabile è stato iscritto in bilancio, risultando altrimenti preclusa detta contestazione per gli esercizi successivi.

La debolezza degli argomenti posti a fondamento delle sentenze da ultimo citate è stata posta ben in evidenza da Roberto Schiavolin (cfr., *Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, 280 ss.).

Cosicché, da questo punto di vista si deve salutare con favore (nei limiti in cui si dirà) l'ordinanza interlocutoria in commento, con la quale la Corte di Cassazione – riprendendo proprio gli acuti rilievi della dottrina prima richiamata – propone alle Sezione Unite di rivedere (e, verosimilmente, rettificare) il precedente orientamento.

2. I punti centrali della questione

La Corte di Cassazione, nell'esprimere i suoi (fondati) dubbi circa la condivisibilità del principio di diritto enunciato dalle sentenze nn. 9993 del 2018 e 2899 del 2019, correttamente passa in rassegna gli argomenti adottati dalle stesse per suffragare le proprie conclusioni dimostrandone, sia pure nella forma dubitativa che si confà a un'ordinanza di remissione alle Sezioni Unite, l'intrinseca inconsistenza.

Dal mio punto di vista, è indubbiamente vero – e lo ha dimostrato R. Schiavolin annotando la sentenza n. 9993 del 2018 – che la tesi della giurisprudenza anteriore all’ordinanza in commento si fonda su argomenti del tutto irrilevanti. Così è per i riferimenti al principio dell’autonomia dei periodi d’imposta, all’estensibilità del giudicato a ulteriori annualità, all’esigenza costituzionale di non lasciare il contribuente indefinitamente esposto all’accertamento e, infine, al limite temporale dell’obbligo di conservazione delle scritture contabili.

È quindi inutile, a mio avviso, ripercorrere tali critiche.

Semmai, mi permetto di rilevare che il problema non consiste nello stabilire se la regola dell’autonomia dei periodi d’imposta abbia natura procedimentale o sostanziale e se, viceversa, l’efficacia del giudicato e i suoi limiti oggettivi si risolvono in una regola meramente processuale (come sembrano indicare la dottrina e, nell’ordinanza in commento, la Corte di Cassazione).

A parte il fatto che il confine fra procedimentale e sostanziale (relativamente alla regola dell’autonomia dei periodi d’imposta) mi pare, anche considerando l’origine della regola, assai tenue e anche volendo prescindere dalla circostanza che, invece, l’efficacia del giudicato ha una indubbia portata (anche) sostanziale e non meramente processuale, a me pare che, ferma nel complesso l’esattezza della affermata dell’irrelevanza di tali argomenti, i punti che veramente meritano di essere chiariti sono altri (giustamente colti, sia pure incidentalmente, in dottrina, ma invece ancora equivocamente presenti nell’ordinanza).

Il primo punto è quello della qualificazione dei componenti negativi di reddito come “diritti”; il secondo è quello della effettiva natura del termine decadenziale in relazione alla dichiarazione dei redditi (o, in generale, alla dichiarazione tributaria).

3. L’erronea qualificazione dei componenti negativi di reddito come

“diritti”

Uno dei presupposti centrali delle sentenze nn. 9993 del 2018 e 2899 del 2019 è che vi sia un diritto alla deduzione rispetto al quale sarebbe possibile distinguere il momento in cui esso sorge e quello in cui può essere esercitato.

Nel caso dei componenti negativi “annuali” la nascita del diritto e il suo esercizio sono temporalmente coincidenti. Nel caso dei componenti negativi “pluriennali” il diritto sorgerebbe in un determinato esercizio e deve essere esercitato, frazionatamente, in una pluralità di periodi d’imposta.

L’ordinanza n. 10701 del 2020 non si discosta da tale concezione. Si discorre, in essa, di “fatto costitutivo” della deduzione e si afferma che *«ai fini della soluzione della questione in esame, non rileva quando è sorto il diritto del contribuente [...] ma quando è sorta ciascuna obbligazione tributaria determinata avvalendosi di tale diritto»*.

Si tratta di un modo di ragionare che attraversa l’intera giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Lo ritroviamo, per esempio, quando la Corte afferma che l’onere della prova della deduzione incombe sul contribuente. Tale conclusione discende, infatti, dall’idea per cui la deduzione del costo è un diritto la cui prova deve, conseguentemente, essere offerta da chi intende avvalersene.

È, quindi, una questione ideologica e, come tale, è data per presupposta, senza che, di tale qualificazione, sia stata mai data alcuna dimostrazione.

D’altra parte, dimostrare che la deduzione è un “diritto” sarebbe impresa destinata al fallimento.

I componenti negativi sono “fatti”, non situazioni giuridiche soggettive e vengono (*rectius* dovrebbero venire) accertati come “fatti”, ossia come elementi di una complessiva fattispecie i quali concorrono a formare, unitamente a tutti gli altri fatti, la base imponibile dell’imposta considerata.

Opinare diversamente significherebbe, inammissibilmente, considerare i componenti

positivi come “obbligazioni”.

Forse su tale concezione ha inciso il fatto che, in sede di accertamento, sembra non esservi alcun obbligo dell’Agenzia delle Entrate di prendere in considerazione anche i fatti favorevoli al contribuente oppure la circostanza che il contribuente che, per errore, ometta di prendere in considerazione un componente negativo non incorre in alcuna sanzione.

Ma l’inesistenza di una sanzione così come il fatto che l’Agenzia non abbia il dovere di rettificare l’imponibile anche per tener conto dei componenti negativi non dedotti (circostanza, questa, peraltro non unanimemente condivisa) non sono, evidentemente, circostanze in alcun modo rilevanti ai fini della qualificazione dei componenti stessi.

Viceversa, per accorgersi della erroneità della qualificazione dei componenti negativi e della loro inclusione nella base imponibile come “diritti” è sufficiente por mente al fatto che l’errore derivante dalla mancata inclusione dei componenti negativi nella base imponibile rileva sempre come errore sul fatto (nell’ambito di una dichiarazione di scienza) e non certo come atto dispositivo (ossia come rinuncia) del diritto. Il contribuente non deve dimostrare alcunché per far valere tale errore. Deve solo rettificare la dichiarazione.

In definitiva, e a ben vedere, la nozione di “fatto” propria dei componenti negativi della base imponibile (così come dei componenti positivi) è in diretto rapporto con la nozione di dichiarazione tributaria come dichiarazione di scienza (secondo una concezione che, a quanto consta, è da tutti oggi condivisa).

Se, invero, la deduzione di un componente negativo fosse esercizio di un diritto, la dichiarazione tributaria non sarebbe più, per tale parte, una dichiarazione di scienza. Specularmente, in tanto si può affermare che la dichiarazione tributaria è dichiarazione di scienza in quanto *tutti* gli elementi che vi confluiscono sono meri fatti e, comunque, rilevano come tali ai fini della determinazione dell’imponibile e dell’imposta.

La mancanza di chiarezza a tale riguardo è la causa prima, a mio avviso, delle incertezze della giurisprudenza sulla nozione di “definitività” della

dichiarazione le quali trovano preciso riscontro nella ordinanza in commento e negli orientamenti giurisprudenziali che ne hanno costituito l’occasione.

4. La nozione di definitività della dichiarazione

Come accennavo, il secondo punto centrale rispetto al quale l’ordinanza costituisce il momento di emersione di una carenza generale di chiarezza è quello della nozione di definitività della dichiarazione.

L’art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 disciplina puramente e semplicemente l’esaurimento del potere di rettifica del dichiarato nell’ambito di un sistema in cui l’attività amministrativa è un’attività di controllo (necessaria e non surrogabile) della corrispondenza del contenuto della dichiarazione di scienza alla realtà.

Trascorso il termine previsto, la dichiarazione di scienza non è più soggetta a controllo e, proprio perché il controllo può avvenire solo con determinate modalità ed entro determinati termini, il risultato della dichiarazione non potrà essere più messo in discussione (tanto che essa evidenzi un debito, quanto se, invece, ne emerge una perdita o un credito).

Ma il fatto che, decorso il termine, non ci siano più spazi per una rettifica è solo la conseguenza della disciplina della funzione di controllo e della sua indispensabilità ed esclusività come forma di verifica della corrispondenza del dichiarato alla realtà.

Non vi è, in questo, alcun effetto di “accertamento”, nel senso che alla definitività così conseguita, non corrisponde un effetto preclusivo rispetto all’insieme dei fatti riflessi nella dichiarazione. Cosicché, se eventualmente quei medesimi fatti rilevassero relativamente a un diverso periodo d’imposta, l’Agenzia potrebbe (se non ancora decaduta dal potere di controllo per quel diverso periodo d’imposta) sottoporli senz’altro a verifica e ad accertamento.

Per esempio, è chiaro che se le rimanenze finali indicate dal contribuente in un esercizio sono pari a 100, l’ufficio può senz’altro (senza procedere

alla rettifica di quel periodo d'imposta) rettificare (elevandole a 150 o riducendole a 90) le rimanenze iniziali relative al periodo d'imposta successivo (prescindendo, in questa sede, per non appesantire troppo il discorso, dalla portata dell'art. 110, co. 8, del t.u.i.r. che, comunque, riguarda solo gli esercizi successivi).

Non bisogna confondere, cioè, la "definitività" derivante dalla mancata rettifica nei termini con la "preclusività" che è propria, ad esempio, delle risposte agli interpelli (anche relativamente ai periodi d'imposta futuri).

La "definitività", in questo senso, è la conseguenza del mero esaurimento dei rimedi (caratterizzati dalla esclusività della funzione amministrativa e delle sue modalità di esercizio) a disposizione dell'ufficio per evidenziare una divergenza fra il dichiarato e la realtà, mentre la "preclusività" è un effetto ulteriore e distinto che, peraltro, sussiste proprio in quanto è la legge a stabilire la "nullità" degli avvisi di accertamento contrastanti con la risposta agli interpelli.

Un simile effetto preclusivo manca evidentemente nel caso dell'avviso di accertamento relativo a un periodo d'imposta successivo a quello in cui la dichiarazione si è resa definitiva per mancata rettifica nei termini. Ma, a bene vedere, l'effetto preclusivo manca finanche nel caso in cui l'accertamento relativo a un determinato periodo d'imposta "contraddica" quello relativo al periodo d'imposta precedente.

Ovviamente, tale "contraddizione" potrebbe rilevare sotto diversi profili, ma non determina alcuna automatica forma di nullità del secondo avviso proprio per l'assenza del predetto effetto preclusivo.

Ma qui, naturalmente, il discorso deve arrestarsi perché la questione oltrepassa i limiti di questa breve analisi la cui finalità è soprattutto quella di formulare l'auspicio che le Sezioni Unite possano raggiungere una conclusione – che a me pare scontata – muovendo da una visione complessiva del sistema.