

CORRIERE TRIBUTARIO

25 GIUGNO

2018

25

ACCERTAMENTO

Termini di decadenza per la contestazione dei costi pluriennali

REDDITI D'IMPRESA

Società tra avvocati

DICHIARAZIONI

Regime di cassa per le imprese in contabilità semplificata

IMPOSTE INDIRETTE

Apporto di beni al trust

IVA

Operazioni triangolari "nazionali" all'esportazione

FISCALITA' INTERNAZIONALE

Trasferimento in Italia della residenza fiscale di società estere

PROCESSO TRIBUTARIO

Notifica via PEC degli atti e processo telematico

ANTIRICICLAGGIO

Valute virtuali nella V Direttiva

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Consolidato e holding neocostituita
- Partecipazioni qualificate
- Irretroattività del nuovo art. 20 del T.U.R.
- E-fatture B2B
- Bonus R&S
- Registro degli agenti sportivi

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00230053



5 000002 1300530



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

IPSOA InPratica FISCO è disponibile!

EDIZIONE 2018

Y25HACL

IPSOA InPratica
è una fra le fonti
di aggiornamento
del personale della
Guardia di Finanza

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con One|FISCALE per approfondire



Wolters Kluwer

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

Accertamento

I costi pluriennali vanno contestati nell'anno in cui sono sostenuti

La Corte di cassazione ha stabilito, nella sentenza n. 9993/2018, che le quote di ammortamento non possono essere rettifiche qualora sia decorso il termine per l'accertamento relativo al periodo d'imposta nel corso del quale è stato sostenuto il costo ed è iniziata la procedura di ammortamento. Tale orientamento risulta in linea con le precedenti prese di posizione della stessa Corte e dell'AIDC, che aveva affermato, nella Norma di comportamento n. 200/2017, che, in presenza di accertamenti basati su fatti avvenuti in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto di controllo, il contribuente non può essere gravato da un onere probatorio eccedente quello previsto per legge sul piano degli obblighi di conservazione documentale.

di Gianfranco Ferranti

1927

Redditi d'impresa

Le società tra avvocati realizzano reddito di impresa

Con la risoluzione n. 35/E/2018, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'esercizio della professione forense attraverso una società (sia di capitali, che di persone) costituita ai sensi dell'art. 4-bis della Legge n. 247/2012 realizza sempre reddito d'impresa, risultando determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria piuttosto che lo svolgimento di un'attività professionale. Viene quindi confermato un orientamento di prassi ormai consolidato secondo il quale le società tra professionisti producono reddito di impresa e non reddito di lavoro autonomo. Una diversa qualificazione del reddito delle società tra professionisti, in favore di quello di lavoro autonomo, può essere prevista solo a fronte di uno specifico intervento legislativo, che tuttavia comporterebbe non poche problematiche operative.

di Giorgio Gavelli e Fabio Giommoni

1935

Dichiarazioni

Ancora dubbi sul regime di cassa per le imprese in contabilità semplificata

In prossimità della scadenza per il versamento delle imposte relative alla dichiarazione dei redditi 2018, e a distanza di quasi diciotto mesi dall'entrata in vigore del nuovo regime di cassa applicabile alle c.d. imprese minori ex art. 66 del T.U.I.R., gli operatori devono ancora sciogliere numerosi dubbi. Alcuni di questi sono stati superati, sia pure informalmente, con le indicazioni dell'Agenzia delle entrate rese nel corso di un incontro con la stampa specializzata.

di Nicola Forte

1943

Trust

Ulteriore "giravolta" in Cassazione sulla tassazione dell'apporto al trust

La Suprema Corte, con sentenza n. 13626/2018, cambia ancora una volta la sua opinione sulla tassazione dell'atto di apporto di beni a un trust: va tassato il trust "traslativo", non è tassabile il trust "autodichiarato". Se appare apprezzabile lo sforzo della sentenza di non smentire quanto la Suprema Corte ha deciso in passato e, per quanto possibile, di rapportarsi coerentemente alle sue precedenti decisioni (sforzo che è ancor maggiormente apprezzabile in quanto si consegue la tranquillità sul punto che l'imposta di donazione non si applica agli atti istitutivi del fondo patrimoniale nel cui ambito non vi sia traslazione di diritti reali immobiliari), non può tuttavia sottrarsi che l'approdo cui la Corte di cassazione perviene resta insoddisfacente.

di Angelo Busani

1951

IVA

La rilevanza dei profili esecutivi nelle operazioni triangolari “nazionali” all’esportazione

I profili esecutivi nelle operazioni con l'estero assumono una rilevanza essenziale per il corretto inquadramento della fattispecie ai fini IVA. La Corte di cassazione, nella sentenza n. 4408/2018, offre una interpretazione coerente con la posizione espressa dalla Corte di Giustizia, attribuendo prevalenza ai profili sostanziali dell'operazione rispetto a quelli formali.

di Alessandro Albano e Carlotta Armuzzi

1960

Fiscalità internazionale

Acquisizione della residenza fiscale in Italia e conferimenti d'azienda intracomunitari in entrata

L'art. 166-bis del T.U.I.R., rubricato “trasferimento della residenza nel territorio dello Stato”, individua i criteri da utilizzare per la valorizzazione delle attività e delle passività facenti capo alle società non residenti che, appunto, trasferiscono la residenza in Italia. Secondo l'Agenzia delle entrate, la norma si applica anche per valorizzare attività e passività facenti capo a società residenti nella UE fuse per incorporazione in società italiane. I chiarimenti forniti dall'Agenzia non riguardano, tuttavia, esplicitamente altre operazioni straordinarie a carattere transnazionale, quali i conferimenti intracomunitari d'azienda che, al pari delle fusioni intra UE, comportano l'ingresso nel sistema del reddito d'impresa di attività e di passività provenienti da giurisdizioni estere.

di Antonio Vitali e Giulio Tombesi

1967

Processo tributario

Notifica via PEC degli atti tributari e PTT alla luce dell'intervento delle Sezioni Unite

Il principio di diritto fissato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione nella sentenza n. 10266/2018, con cui è stata decretata - seppur con riguardo al processo civile telematico - l'equipollenza tra le firme digitali di tipo CA-DES e PAdES, inciderà su quel diffuso orientamento giurisprudenziale alimentato da svariate Commissioni tributarie, le quali hanno approssimativamente interpretato la normativa vigente in materia di notificazione a mezzo PEC degli atti tributari, erroneamente ritenendo ch'essa prescrivere l'obbligo di apposizione della firma digitale in formato CADES sull'atto notificato telematicamente, quando invero la stessa - nell'imporre la notificazione del documento informatico (perciò firmato digitalmente) - di certo non prescrive alcuna preferenza tra i summenzionati standard.

di Carlo Ferrari e Piergiacomo Giusto

1973

Accise

Il contraddittorio nel procedimento di accertamento delle accise

Nella nota 22 dicembre 2017, n. 146542/RU l'Agenzia delle dogane ha chiarito che, con il novellato art. 19 del D.Lgs. n. 504/1995 (Testo Unico delle accise), l'ambito di applicazione del contraddittorio preliminare all'emanazione di atti impositivi o sanzionatori risulta ora riferibile a tutti i procedimenti impositivi disciplinati dal Testo Unico, concernenti, sia le accise armonizzate, sia quelle non armonizzate.

di Fabrizio Cerioni

1981

Antiriciclaggio

Le valute virtuali nella V Direttiva antiriciclaggio

La V Direttiva antiriciclaggio, in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, interviene sui punti di snodo principali del circuito delle valute virtuali, attraendone i prestatori di servizi digitali tra i soggetti obbligati agli adempimenti antiriciclaggio, così da poter intercettare l'identità di chi opera in pseudo-anonimato. Tuttavia, alla disciplina sfuggirà parte dell'operatività in cripto-valute, sia per assenza di normative equivalenti in altri Paesi, sia essendo possibile effettuare transazioni anche senza il supporto dei nuovi soggetti obbligati. La Direttiva è la prima normativa introdotta a livello europeo sul fenomeno ed ha il pregio di fissare dei primi paletti, sia sotto un profilo del monitoraggio per eventuali utilizzi ai fini illeciti, sia da un punto di vista giuridico. Sul tema, l'Italia è sorprendentemente avanti, avendo già introdotto analoghe misure - seppur più limitate - con il D. Lgs. n. 90/2017, che ha recepito la IV Direttiva antiriciclaggio, con possibili riflessi anche sul trattamento fiscale, allo stato ancora in fieri.

di Ivan Bixio

1987



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Esperto tributario

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 13 giugno 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

I costi pluriennali vanno contestati nell'anno in cui sono sostenuti

di Gianfranco Ferranti (*)

La Corte di cassazione ha stabilito, nella **sentenza n. 9993/2018**, che le **quote di ammortamento non** possono essere **rettificate** qualora sia **decorso** il **termine** per l'**accertamento** relativo al periodo d'imposta nel corso del quale è stato sostenuto il **costo** ed è **iniziata** la **procedura** di ammortamento. Tale orientamento risulta in linea con le precedenti prese di posizione della stessa Corte e dell'AIDC, che aveva affermato, nella Norma di comportamento n. 200/2017, che, in presenza di accertamenti basati su fatti avvenuti in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto di controllo, il contribuente non può essere gravato da un onere probatorio eccedente quello previsto per legge sul piano degli obblighi di conservazione documentale.

La Corte di cassazione ha affermato, nella sentenza n. 9993/2018 (1), che il criterio dell'autonomia dei periodi d'imposta non rileva in termini assoluti ed incondizionatamente, perché non opera in relazione a "situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive".

A tale conclusione la Corte è pervenuta anche alla luce delle sentenze della Corte costituzionale del 15 luglio 2005, n. 280, e del 19 novembre 2004, n. 352, nelle quali è stato affermato che, "nella prospettiva di cui all'art. 24 Cost., è conforme a Costituzione, e va ricercata dall'interprete, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del Fisco per termini eccessivamente dilatati".

È stato, di conseguenza, ritenuto che "in ipotesi di costi che danno luogo a diritto a deduzione frazionata in più anni e di quote di ammortamento, la decadenza in danno dell'Agenzia delle entrate deve ritenersi necessariamente maturare con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e l'ammortamento è stato iscritto a bilancio".

Tale orientamento interpretativo risulta in linea con quello più recente della stessa Corte, della prevalente giurisprudenza di merito e del-

l'Associazione italiana dei dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC).

Allo stesso è, inoltre, possibile fare riferimento anche per dare soluzione alle questioni concernenti la decorrenza del termine per la rettifica - oltre che degli ammortamenti di beni materiali e immateriali - delle perdite, di alcuni componenti positivi e negativi del reddito d'impresa o di "eccedenze" riportati in avanti e delle detrazioni dall'imposta fruibili in più anni.

Le precedenti pronunce della Cassazione

La Corte di cassazione si era già precedentemente espressa in conformità ai principi enunciati nella sentenza in esame, avendo contrastato, nella sentenza del 13 maggio 2016, n. 9834, l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria secondo il quale sarebbe "onere del contribuente provare gli ammortamenti portati in deduzione, contrariamente a quanto ravvisato dal giudice d'appello che aveva ritenuto sufficienti le annotazioni contenute nelle scritture contabili". In base alla tesi erariale le fatture d'acquisto dei beni strumentali sarebbero state indispensabili per dimostrare l'intervenuto ammortamento, "poiché senza detti documenti non vi è modo di dimostrare quale sia in effetti l'epoca di acquisto e neppure vi è modo di accertare se l'ammortamento del bene sia in effetti ancora in corso".

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

La Corte aveva, invece, ritenuto che:

- l'obbligo, sancito dall'art. 22, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, di conservare la documentazione contabile obbligatoria fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta - anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie - avrebbe dovuto essere interpretato "in ossequio al principio specifico più generalmente previsto dalla Legge 212/2000, art. 8, comma 5, - che costituisce ... principio generale dell'ordinamento tributario";

- l'estensione del termine di conservazione delle fatture di acquisto dei beni strumentali oltre il termine decennale si verifica "solo se l'accertamento che sia iniziato prima del decimo anno non sia stato ancora definito". Adottando una diversa interpretazione si perverrebbe ad "un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma ... influenzata da un forte indice di discrezionalità";

- è necessario evitare che la durata dell'obbligo dipenda "esclusivamente dalla volontà dell'Ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture *sine die*".

Ad analoga conclusione era pervenuta la Commissione tributaria regionale della Lombardia, che nella sentenza del 21 ottobre 2014, n. 5477, aveva affermato che è "legittima la deduzione della quota di ammortamento cristallizzata nel tempo per effetto del mancato tempestivo esercizio dei poteri di controllo e verifica da parte dell'Ufficio" (2).

Nella sentenza del 23 giugno 2010, n. 15178, la Corte di cassazione aveva, invece, asserito che, pur essendo l'Ufficio decaduto "dalla possibilità di rideterminare valori riferiti a spese per immobili in anni precedenti, ... è possibile la regolarizzazione di calcoli delle quote di ammortamento per gli anni successivamente accertati".

Nella sentenza del 30 novembre 2016, n. 24385, la stessa Corte ha affermato che la mancata annotazione delle quote di ammortamento

nel registro dei beni ammortizzabili ne provoca la indeducibilità, in quanto si tratta di un adempimento di carattere sostanziale, che consente l'attività di accertamento, e perché "la previa annotazione serve a evitare prassi elusive e distorte". In tal senso si erano espresse anche le sentenze n. 1241/2006 e n. 9876/2011 (3).

Si ricorda, infine, che nella sentenza del 28 giugno 2017, n. 16064, la Cassazione ha stabilito che la sentenza passata in giudicato che ha sancito la legittimità della deduzione delle quote di ammortamento può essere opposta anche in sede di giudizio per un periodo d'imposta successivo.

Il parere dell'AIDC

Anche l'Associazione italiana dei dottori commercialisti ed esperti contabili (AIDC) ha affrontato, nella Norma di comportamento n. 200 emanata nel mese di ottobre 2017, la problematica relativa all'onere probatorio gravante sui contribuenti in presenza di accertamenti basati su accadimenti intervenuti in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto di controllo, per i quali è già spirato il termine di decadenza per l'accertamento (4). Quale esempio di accertamento "anticipato" l'AIDC ha formulato quello concernente la corretta capitalizzazione di un costo nell'esercizio in cui non sia ancora iniziato l'ammortamento ed, in particolare, quello della corretta deduzione di quote di ammortamento di beni strumentali acquistati in un esercizio non più accertabile.

L'Associazione ha sostenuto che l'accertamento dovrebbe in tal caso riguardare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il costo è stato sostenuto e contabilizzato.

In sede di controllo relativo ad un periodo d'imposta successivo il contribuente è, quindi, chiamato soltanto "a produrre un'ordinata e regolare tenuta delle scritture contabili", e non è gravato dall'obbligo di produrre documenti ri-

(2) Si vedano, in senso conforme, anche le sentenze: della Comm. trib. reg. Piemonte n. 35/25/2010, della Comm. trib. prov. di Lecce n. 502/1/2010 e della Comm. trib. reg. Puglia n. 175/23/2012.

(3) Le annotazioni da eseguire nel registro dei beni ammortizzabili dell'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973 possono essere effettuate, in base all'art. 2 del D.P.R. n. 695/1996, anche nel li-

bro degli inventari e, per le imprese minori, nel registro acquisti tenuto ai fini dell'IVA: il principio affermato dalla Corte si applica, quindi, anche con riguardo alle annotazioni "sostitutive" da eseguire in tali registri.

(4) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "I limiti agli accertamenti 'posticipati' secondo l'AIDC", in *il fisco*, n. 43/2017, pag. 4111.

salenti all'esercizio in cui il bene è stato acquistato, quando sia spirato il termine di decadenza dell'accertamento relativo a quel periodo d'imposta. Può, di conseguenza, comprovare la correttezza del proprio operato "avvalendosi di ogni ragionevole mezzo di prova, individuabile nelle scritture contabili e ausiliarie, nelle dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta ancora accertabili, nei contratti, nelle perizie e in qualsiasi ulteriore documentazione del

cui obbligo di conservazione il contribuente sia ancora gravato, ovvero sia stato oggetto di volontaria conservazione, anche oltre".

La detta Associazione ha, in particolare, osservato che il disposto dell'art. 2220 c.c. impone un obbligo civilistico "che non comporta un corrispondente allungamento del periodo in cui il contribuente è tenuto a dimostrare la correttezza della propria dichiarazione dei redditi".

Il termine di decadenza entro il quale deve essere esercitata l'azione accertatrice è, infatti, fissato - dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 (per le imposte sui redditi e l'IRAP) e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (per l'IVA) ed è, quindi, questo il termine entro il quale il contribuente deve essere in grado di "comprovare la correttezza della propria dichiarazione, attraverso tutta la documentazione necessaria e idonea".

L'obbligo di conservazione della documentazione contabile e tributaria oltre il termine decennale di cui all'art. 2220 c.c. non rappresenta, infatti, un principio di carattere generale e non trova applicazione quando il termine per l'accertamento sia spirato prima che l'avviso di accertamento sia stato notificato. Ciò in quanto il citato art. 22 del D.P.R. n. 600/1973 fa riferi-

LA GIURISPRUDENZA

Rettifica dei componenti riportati in avanti

La Corte di cassazione ha affermato che, in presenza di **costi** la cui **deducibilità** è **rateizzata** in più anni, l'Agenzia delle entrate può **rettificare l'importo** dedotto in ciascun anno soltanto se **non è decaduta** dal potere di **accertamento** con riguardo al **periodo d'imposta** nel quale tali **costi** sono stati sostenuti ed è **iniziato l'ammortamento** degli stessi. Tale principio può riguardare, oltre agli ammortamenti di beni materiali e immateriali, i casi di riporto in avanti delle perdite, di alcuni componenti positivi e negativi del reddito d'impresa o di "eccedenze" e delle detrazioni dall'imposta fruibili in più anni.

mento soltanto ai casi in cui l'accertamento sia notificato prima del termine di decadenza e non sia stato ancora definito allo spirare del decimo anno.

Per l'Associazione un diverso orientamento interpretativo "determinerebbe il protrarsi indefinito dell'obbligo di conservazione delle scritture, anche oltre il periodo decennale, in quanto discrezionale" (5). L'accertamento dovrebbe, quindi, riguardare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta

nel corso del quale il costo è stato sostenuto e contabilizzato, in quanto la rettifica è legittima anche qualora "non comporti incrementi dell'imponibile dell'esercizio oggetto di verifica, ma, determinando conseguenze sulle obbligazioni fiscali future, consenta di orientare il corretto svolgimento del rapporto fiscale".

In tal senso si è espressa la Corte di cassazione nella sentenza del 21 maggio 2008, n. 12880, nella quale è affermato che l'Ufficio delle entrate può notificare un avviso di accertamento anche quando dallo stesso non deriva una immediata pretesa impositiva ma comporti la contestazione dei "criteri adottati nella redazione del bilancio e i loro riflessi sulle obbligazioni fiscali negli esercizi futuri". Ciò allo scopo "di assicurare il corretto svolgimento del rapporto fiscale nel futuro".

La sentenza n. 9993/2018

La sentenza in esame ha affrontato il caso del recupero, operato con atto notificato il 5 dicembre 2011, di una rata di ammortamento del diritto immateriale di concessione iscritto per la prima volta in bilancio nell'anno 1998 e mai in precedenza contestato.

(5) Tale orientamento appare condivisibile perché l'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce nel comma 1 che le scritture contabili devono essere tenute a norma dell'art. 2219, c.c. e nel comma 2 è fatto riferimento all'art. 2220, c.c. soltanto al fine di imporre la tenuta delle scritture contabili obbligatorie oltre il termine stabilito ai fini civilistici - limitatamente ai casi in

cui "non siano definiti gli accertamenti". La disposizione dell'art. 8, comma 5, della Legge n. 212/2000 si ritiene sia finalizzata esclusivamente a stabilire che anche in caso di accertamenti non ancora divenuti definitivi l'obbligo di conservazione delle scritture non può comunque eccedere il termine decennale previsto ai fini civilistici.

La Commissione di merito aveva affermato l'illegittimità della deduzione delle quote di ammortamento relative ad impianti inerenti un acquedotto oggetto di una concessione in uso, ritenendo che l'Agenzia delle entrate potesse rettificare in ciascun anno del periodo di ammortamento gli importi ritenuti indeducibili.

La società aveva, invece, eccepito l'avvenuta decadenza dal potere di accertamento con riguardo al periodo d'imposta nel quale il cespite era stato originariamente iscritto in bilancio ed iniziato il relativo ammortamento.

La Corte di cassazione ha innanzitutto rilevato che il recupero dell'Agenzia "si fonda, non sull'inesatta definizione dell'entità del singolo rateo (in cui il costo è stato frazionato), ma sulla radicale indeducibilità del costo sostenuto" e che occorre, quindi, "stabilire se - in ipotesi di costi che danno luogo a deduzione frazionata in più anni (nella specie: costi ammortizzati) - la decadenza in danno dell'Agenzia maturi 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 (come sostiene la società contribuente)" (6).

Al riguardo è stato osservato che "la prima soluzione sembrerebbe trovare apparente conforto in una meccanicistica applicazione del criterio di autonomia dei periodi d'imposta, secondo quale a ciascun periodo d'imposta corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 7); giacché in tale prospettiva, rientrando nel potere dell'Amministrazione finanziaria procedere al controllo delle singole dichiarazioni in relazione a ciascuna annualità d'imposta, il fatto che l'Agenzia delle entrate non abbia provveduto al controllo della dichiarazione dei redditi con riferimento alle annualità d'insorgenza e di originaria esposizione dei costi non implicherebbe che l'Amministrazione non possa procedere alla verifica della posizione fiscale del contri-

bute per gli anni successivi e dunque per le annualità per le quali tale potere non risulti ancora perento".

Tale conclusione non è stata, però, ritenuta (giustamente) corretta perché "il criterio dell'autonomia dei periodi d'imposta non rileva in termini assoluti ed incondizionatamente, atteso che, come ha posto ben in evidenza la giurisprudenza in tema di efficacia espansiva del giudicato su annualità diversa da quella oggetto della decisione definitiva (7), esso non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive".

Sono state, al riguardo, richiamate le sentenze della Corte costituzionale del 15 luglio 2005, n. 280, e del 19 novembre 2004, n. 352, nelle quali è stato affermato che, "nella prospettiva di cui all'art. 24 Cost., è conforme a Costituzione, e va ricercata dall'interprete, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del Fisco per termini eccessivamente dilatati".

Pertanto, "in ipotesi di costi che danno luogo a diritto a deduzione frazionata in più anni e di quote di ammortamento, la decadenza in danno dell'Agenzia deve ritenersi necessariamente maturare con il decorso del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa ai periodi fiscali in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e l'ammortamento è stato iscritto a bilancio, venendosi, altrimenti, a violare lo stesso *dictum* di Corte Cost. 280/05; è alle anzidette annualità che si ricollegano, infatti, i presupposti del diritto alla deduzione e, quindi, il diritto medesimo nel suo definitivo valore (mentre il frazionamento interferisce solo sul relativo mero esercizio) e la predisposizione della documentazione giustificativa".

È stata menzionata anche la sentenza della Cassazione n. 3304/1999, secondo la quale "se è pur vero che ogni esercizio è autonomo, la rettifica della quota d'ammortamento non è più possibile qualora non dipenda da erroneità della sua determinazione (perché superiore a quanto inizialmente previsto, o malamente cal-

(6) I termini di accertamento sono variati a seguito delle modifiche recate dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

(7) Sono state, al riguardo, menzionate le precedenti sentenze n. 4832/2015 e n. 21395/2017.