

CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONI UNITE – SENTENZA n. 8500 del 25 marzo 2021

Fatti rilevanti e ragioni della decisione.

OMISSIS

§ 4.1 Al di là dell'ipotesi qui dedotta della svalutazione su crediti degli intermediari finanziari (art.106, co.3^a Tuir, modificato dopo i fatti di causa), la questione devoluta investe una casistica ampia e di notevole riscontro pratico, caratterizzata dalla rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali; cioè di elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine. Importanti applicazioni si hanno - ad esempio - nel riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (art.84 Tuir), nelle quote di ammortamento di beni materiali ed immateriali (artt.102 segg.Tuir), nelle sopravvenienze attive rateizzabili (art.88 Tuir). All'attribuzione di rilevanza reddituale pluriennale il legislatore fa inoltre sempre più frequente e sistematico ricorso nell'utilizzo della leva fiscale in funzione non propriamente tributaria, ma di politica di modernizzazione e rilancio, perchè agevolativa del perseguimento di obiettivi virtuosi di tutela del territorio e dell'ambiente, o in campo edilizio (cc.dd. 'bonus'), come - tra gli altri - nell'art.16 bis Tuir sulla detrazione decennale per rate costanti di quota delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici; nell'art.1 co. 219-224 l. 160/2019 (legge previsionale 2020) sulla detrazione decennale per rate costanti del 90% delle spese documentate per la pulitura o tinteggiatura delle facciate esterne degli edifici o, ancora, negli artt.119 segg. del d.l. 34/2020 conv.c.m. in 1.77/20, quanto a detrazione quinquennale in rate costanti delle spese affrontate per l'efficientamento energetico degli edifici, la prevenzione sismica, l'installazione di impianti fotovoltaici e di colonnine di ricarica di veicoli elettrici (c.d. 'superbonus' 110%). Può rientrare nella fattispecie anche il riconoscimento pluriennale di crediti d'imposta, come quelli (introdotti dall'art.3 d.l. 145/13, conv.c.m. in 1.9/14, come successivamente riformato) per attività di ricerca, sviluppo ed 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 11 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Con (nel qual caso, il termine per la contestazione di inesistenza e per il recupero del credito decorre per legge, non dalla dichiarazione iniziale, ma dal suo successivo utilizzo in compensazione: art.27, co.16, d.l. 185/08 conv.c.m. in l. 2/09). Scopo pratico del differimento pluriennale è quello di tutelare il gettito erariale evitandone la verticale riduzione altrimenti conseguente alla piena sottrazione dell'onere in un medesimo esercizio; nelle ipotesi incentivanti è proprio la diluizione nel tempo a rendere sostenibili per l'erario le misure di favore per il contribuente. Si tratta, come ben si vede, di ipotesi tra loro assai eterogenee: sia per soggetti interessati alla dilazione (soggetti Ires, Irap, persone fisiche), sia per natura del componente reddituale pluriennale (che può essere tanto negativo quanto positivo) sia, ancora, per maggiore o minore durata del differimento (che, nel caso delle perdite pregresse, può oggi addirittura essere indeterminato, fermo il limite di capienza del reddito imponibile in ciascuno degli anni di utilizzo). Non è poi detto (anche se questa è l'ipotesi più frequente) che l'elemento reddituale pluriennale sia sempre suscettibile di essere speso, nelle annualità successive, attraverso rate costanti derivanti dalla semplice suddivisione del suo ammontare iniziale per il numero delle annualità di fruibilità, ben potendo darsi anche il caso di rate variabili, perché invece derivanti dall'aggiornamento, anno per anno, degli importi fiscalmente rilevanti (come per le quote di ammortamento via via riconducibili alla minore utilità residua attribuibile al bene nell'ambito del suo ordinario ciclo di vita). Mentre nella prima ipotesi la diluizione negli anni del componente reddituale risponde ad un'operazione di pura ripartizione matematico-finanziaria dell'onere, nella seconda viene richiesta per ogni singolo anno una nuova valutazione che adegui la rata di competenza all'evolversi di una determinata situazione fattuale considerata dalla legge fiscalmente rilevante.

Ciò detto, non sembra che la complessità ed eterogeneità della fattispecie siano tali da impedire o sconsigliare una soluzione unitaria al problema giuridico posto dall'ordinanza di rimessione, così come del resto si addice ad una materia, qual è quella dell'accertamento e dei termini del suo esercizio da 12 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 parte dell'amministrazione finanziaria, che più di ogni altra richiede regole operative il più possibile stabili ed uniformi. § 4.2 Tralasciando per il momento le decisioni (Cass. n.9993/18 e 2899/19) dalle quali l'ordinanza di rimessione vorrebbe discostarsi, non può dirsi che in tema di accertamento degli elementi reddituali pluriennali vi sia uno specifico e consolidato indirizzo di legittimità. In un ormai lontano precedente (sent.n. 1583 del 1989) la Corte di Cassazione, pronunciandosi in una fattispecie di riporto in avanti delle perdite secondo il previgente regime di cui al dpr n. 645 del 1958, ebbe ad affermare che qualora l'amministrazione "non si sia avvalsa, nei prescritti termini, del potere di accertamento in rettifica, avverso la dichiarazione del contribuente relativa all'anno in cui si è verificata la perdita, non può metterne in discussione l'esistenza, con l'accertamento in rettifica della dichiarazione successiva, salva restando la con testabilità, in tale sede, della deducibilità della perdita medesima". A diversa conclusione pervenne, in fattispecie di ammortamento, Cass. 1347/1995, la quale stabilì che "ogni periodo di imposta ha una propria autonomia sì che le determinazioni dell'amministrazione tributaria con riferimento ad uno specifico periodo di imposta non possono avere alcun riflesso sulle sue determinazioni rispetto ad altri periodi o, comunque, sugli accertamenti relativi a questi distinti periodi. Ne consegue che la circostanza che l'ufficio non abbia rettificato la denuncia relativa ad un determinato esercizio non preclude l'autonoma valutazione della denuncia relativa all'esercizio successivo e la richiesta di documentazione delle spese e della effettività degli ammortamenti in essa dichiarati". In quest'ultima direzione si orienta più recentemente anche Cass. 14999/20 la quale, pronunciandosi in fattispecie di disconoscimento di una posta passiva costituita da un finanziamento-soci riportata nelle dichiarazioni di più esercizi, ha osservato che in presenza di contestazione dell'Amministrazione finanziaria relativa all'insussistenza della posta passiva iscritta a bilancio, è onere del contribuente dimostrare l'esistenza e l'ammontare della stessa, oltre che l'inerenza all'attività di impresa esercitata ai fini della deduzione, "senza che rilevi l'eventuale inerzia dell'Ufficio relativamente alla dichiarazione resa per i periodi di imposta precedenti, contenente la medesima posta, stante 13 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Cons. l'autonomia di ciascun periodo ai fini dell'esercizio del potere impositivo, tale per cui il termine decadenziale va valutato con riferimento al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione rettificata". Cass. n.5403/12, da ultimo ripresa da Cass. n.5833/20, ebbe modo di pronunciarsi su materia analoga a quella qui dedotta (ripartizione annuale per noni delle rettifiche di valore sui crediti alla clientela da parte delle imprese bancarie e finanziarie), affrontando lo specifico profilo della retroattività, sulle annualità d'imposta anteriori al 2005, della regola di indeducibilità, da parte delle banche, di tali svalutazioni ai fini della base imponibile Irap (regola introdotta dall'art.2 di 168/04 conv.in l. 191/04). La soluzione è stata nel senso di escludere tale retroattività, posto che la indeducibilità ai fini Irap "non attinge le quote (cd. noni pregressi) di competenza degli esercizi anteriori, in quanto relative a svalutazioni di crediti operate nei corrispondenti bilanci, ed oggetto, quindi, di una situazione giuridica sostanziale già consolidata". Questo indirizzo non sembra tuttavia del tutto pertinente al problema di causa, dal momento che con esso si è affermata l'indifferenza del presupposto della svalutazione dei crediti bancari agli eventi normativi sopravvenuti, senza tuttavia affrontare il diverso e più ampio problema della decadenza del Fisco dalla potestà di accertamento. In altri termini, l'intangibilità della svalutazione pregressa ai fini Irap è stata in quell'occasione affermata sul piano della disciplina sostanziale ritenuta applicabile (efficacia della riforma solo per le svalutazioni non ancora iscritte in bilancio alla data della sua entrata in vigore), non anche su quello - qui di interesse - in generale riferibile alla preclusione dell'azione accertativa dell'amministrazione con riguardo a ragioni di contestazione non sopravvenute al formarsi del presupposto svalutativo, ma originarie ed incidenti sulle annualità successive. Cass. n.15178/10 (non massimata) ha fatto applicazione (richiamando Cass. n. 12880/08) della "giurisprudenza di questa Corte (...) secondo cui in tema di accertamento delle imposte sui redditi è facoltà dell'Ufficio contestare anche soltanto i criteri utilizzati dal contribuente nella redazione del bilancio, per i loro riflessi fiscali negli esercizi futuri, senza necessariamente procedere, per il periodo considerato, alla determinazione di una maggiore

pretesa impositiva, e senza che ciò comporti una preclusione al recupero d'imposta per gli anni successivi; ne consegue la legittimità dell'avviso di accertamento 14 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Cons.E limitato, alla censura contro il metodo di contabilizzazione e il sistema di deduzione di una spesa o di una quota di spesa sostenuta, assolvendo il predetto atto ad una funzione di regolarizzazione di altri aspetti del comportamento tributario della parte nel periodo, e ad assicurare il corretto svolgimento del rapporto tributario nel futuro (...). Dunque, pur sussistendo l'asserita decadenza dell'Ufficio dalla possibilità di rideterminare valori riferiti a spese per immobili in anni precedenti il quinquennio, è possibile la regolarizzazione dei calcoli delle quote di ammortamento per gli anni successivamente accertati". Anche in tal caso l'incidenza del principio sul problema qui in esame è soltanto mediata, nel senso che l'orientamento riportato stabilisce la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di effettuare un accertamento senza una diretta pretesa di prelievo ed al solo fine di contestare i criteri di contabilizzazione adottati dal contribuente in una determinata annualità, così da suscitare la regolarizzazione per le annualità successive. Sennonché, quella di effettuare accertamenti senza imposta - come ad esempio può accadere (a parte i casi di accertamento di redditi imputabili per trasparenza a soggetti diversi da quello sottoposto a verifica) nella contestazione, nell'annualità di prima iscrizione, delle perdite destinate al riporto in avanti - costituisce appunto, secondo questo indirizzo, una facoltà dell'amministrazione finanziaria, il cui mancato esercizio nella annualità di prima emersione del componente pluriennale non determina, di per sé, la preclusione alla sua contestazione nelle annualità successive. Dalla giurisprudenza da ultimo riportata, pertanto, si evince unicamente che: - il fisco non ha l'obbligo', sancito da decadenza o preclusione, di contestare il componente pluriennale fin dalla sua prima dichiarazione, quanto soltanto la 'facoltà' di farlo per rettificare comportamenti e scelte ritenute non corrette; - questa possibilità gli va riconosciuta (ciò rispondendo, del resto, anche all'interesse del contribuente) pure nelle ipotesi in cui da questa contestazione d'origine non possa comunque scaturire alcuna immediata imposizione. 15 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co Sebbene al diverso fine di individuare il termine di prescrizione in ragione della natura, periodica o no, dell'obbligo tributario Irpef, Irap ed Iva, Cass.n.12740/20 (richiamando Cass.n. 2941/07 ed altre), ha affermato che "l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario, ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi". La giurisprudenza fin qui richiamata muove tutta dal principio di autonomia di ciascuna annualità, ma le conseguenze applicative di questo principio non appaiono poi univoche; ciò perché da quello stesso elemento normativo costituito dall'autonomia di ciascun periodo d'imposta viene fatta discendere - talvolta - la distinta e piena potestà di accertamento su ogni singola annualità successiva, indipendentemente dalla mancata contestazione iniziale del componente pluriennale, - talaltra - invece la definitività e successiva immodificabilità di quanto inizialmente dichiarato dal contribuente e non tempestivamente contestato dall'amministrazione. Va ancora evidenziato, per un approccio auspicabilmente organico al problema, come della questione si sia interessata anche la Cassazione penale, la quale ha più volte affermato il principio per cui "in tema di reati tributari e finanziari, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile nel caso di un frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto (inesistente) di beni strumentali ed è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengono indicati i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi" (Cass. pen. 35729/13, così Cass. pen 39176/08, Agrama ed altri). Anche in tal caso la base concettuale del ragionamento è costituita dall'autonomia di ciascun periodo d'imposta, dalla quale viene fatta discendere la consumazione di tanti autonomi reati di frode quante sono le dichiarazioni nelle quali vengono riportati gli elementi pluriennali fittizi. § 4.3 Autonomia ed annualità dei periodi d'imposta sono dunque fattori interpretativi chiave per la soluzione del problema. L'imposta sul reddito è dal legislatore fortemente improntata a questi caratteri. 16 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Con Per le persone fisiche, dispone l'art.7, co. 1^a, d.P.R. 917/86 che: "Periodo di imposta. 1. L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'articolo 8 e nel secondo periodo del comma 3 dell'articolo 11". Per i soggetti Ires provvede

l'art.76: "Periodo d'imposta. 1. L'imposta e' dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84. 2. Il periodo di imposta e' costituito dall'esercizio o periodo di gestione della societa' o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non e' determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o e' determinata in due o piu' anni, il periodo di imposta e' costituito dall'anno solare". Per quanto la base imponibile sia infine necessariamente costituita da un dato economico, e quindi numerico, di sintesi e compendio, come tale sempre percepibile nella sua puntualità ed istantaneità, il presupposto dell'imposta sul reddito viene invece dal legislatore colto nel suo formarsi nel tempo. Come prescritto dalla legge, il risultato di ciascun periodo costituisce l'oggetto di un' "obbligazione tributaria autonoma". Ciò rende quella sul reddito una tipica imposta di natura periodica, ed il periodo di riferimento viene convenzionalmente dal legislatore fissato nell'anno solare ovvero, per le società di capitali, nell'anno di esercizio. Il principio della periodicità annuale non è assoluto, perché l'ordinamento conosce in effetti delle deroghe nel senso della infra o ultra-annualità d'imposta, ma ciò accade - appunto in via di eccezione - non in ragione della mera rilevanza poliennale di certi elementi reddituali, ma allorché si verificano eventi straordinari nella vita del contribuente (come nel caso della liquidazione sociale ovvero del c.d. 'maxiperiodo concorsuale' costituito dall'intera durata della procedura fallimentare o di liquidazione coatta amministrativa ex artt.182 segg. TUIR) che giustifichino il fatto che il prelievo sia commisurato non all'utile di un singolo esercizio, ma all'attivo differenziale eventualmente sussistente all'esito dell'intera procedura, dopo che siano stati soddisfatti i creditori. Per contro, la regola è nel senso che l'imposta non cessa di essere annuale - e dunque scandita su rapporti tributari nuovi, perché via via insorti in 17 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Cons. . 7 ciascun anno - sol perché, come di frequente accade, alla formazione del reddito di una determinata annualità possano per legge concorrere componenti derivanti da fatti generatori ricadenti in annualità pregresse. Altrimenti detto, il reddito viene colpito su base annuale quando anche determinato da elementi pluriennali. § 4.4 La periodizzazione annuale dell'imposta sul reddito e la novazione, tempo per tempo, di ciascuna obbligazione tributaria si riflettono sulla dichiarazione, la quale deve indicare "annualmente i redditi posseduti" (art.1 d.P.R. 600/73). L'orientamento di gran lunga maggioritario, in dottrina e giurisprudenza, è nel senso di attribuire a quella fiscale la natura di dichiarazione di scienza o giudizio, non dispositiva e di volontà; in tal senso si esprime, in particolare, quella giurisprudenza di legittimità che si è diffusamente occupata dell'errore nella dichiarazione e delle condizioni della sua retrattabilità ed emendabilità successiva (SSUU 15063/02; SSUU 13378/16; da ultimo tra le molte, Cass. 31237/19, 6060/20). Questa natura è evidente quando la pluriannualità dell'elemento di reddito sia prescritta ed imposta direttamente dalla legge, spettando al contribuente unicamente di uniformarsi. Ma, a ben vedere, anche quando essa muova da un'opzione di tipo volontaristico e negoziale del contribuente (come nel caso del riporto a nuovo delle perdite: Cass. 16977/19; Cass. 5105/19) la soluzione in ordine allo specifico problema della decadenza dall'accertamento non muta, rilevando a tal fine la quota annuale di deduzione solo in rapporto al periodo al quale si riferisce la dichiarazione. In effetti, stabilisce l'art.1 d.P.R. sull'accertamento delle imposte sul reddito, che questa deve contenere "l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse". La dichiarazione dei redditi costituisce dunque essenzialmente una narrazione di fatti ("elementi" o "dati" o "informazioni"), fatti giuridicamente rilevanti perché ricostruiti in funzione impositiva. Essa non espone 'diritti' né posizioni giuridiche soggettive del contribuente, ma soltanto componenti economici e patrimoniali 18 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co l'ordinamento tributario prende in considerazione in quanto determinativi di un risultato algebrico nel quale la legge individua il reddito imponibile di quell'anno (solo di quello). La rilevanza prettamente giuridica del fatto esposto esclude, al contempo, che quest'ultimo possa essere inteso quale riporto puramente contabile, inoppugnabile soltanto perché tratteggio. Dunque, la mera indicazione unilaterale di un fatto, valevole per legge solo per l'anno al quale la dichiarazione si riferisce, non può di per sé esplicare alcun effetto preclusivo sull'azione dell'amministrazione finanziaria che voglia contestare quello stesso fatto una volta dichiarato 'ex novo' in una dichiarazione diversa, in quanto concernente un'altra annualità d'imposta nella quale quello stesso fatto continui a rilevare. Né si ritiene che

vi sia spazio per diversificare l'ipotesi in cui la quota del componente pluriennale possa di anno in anno mutare secondo l'evolversi di una determinata situazione (come nel caso dell'ammortamento), da quella in cui esso si riproduca di anno in anno in quote costanti predeterminate (attraverso una ripartizione meramente finanziaria della posta), atteso che in entrambi i casi si ha autonoma rilevanza fiscale di periodo.

§ 4.5 La periodizzazione annuale dell'imposta e della relativa dichiarazione si riflette anche sull'accertamento, il quale deve essere notificato (salvo prolungamento dei termini in particolari situazioni) "a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' stata presentata la dichiarazione"(art.43 d.P.R. 600/73). La norma è chiara nel collegare la decadenza all'inutile spirare di un determinato termine di attivazione decorrente dalla dichiarazione che si intende accertare, senza distinguere tra natura annuale o poliennale del singolo elemento di reddito in essa esposto. Né permette - in assenza di specifiche disposizioni in tal senso, ed a maggior ragione in una materia di stretta interpretazione qual è quella della decadenza - una lettura tale da ingenerare un'ipotesi di decadenza anticipata o ultrattiva a carico del Fisco, perché maturata a causa dello spirare del termine di accertamento relativo, non già alla stessa dichiarazione oggetto di verifica, ma ad una diversa (precedente). 19 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co Anche l'accertamento si 'rinnova' dunque di anno in anno, nel senso che il suo oggetto è il controllo del reddito di ciascuna singola annualità presa in esame, e siccome il reddito verificato costituisce, come detto, un dato complessivo unitario costituente l'esito dell'interdipendenza di una molteplicità di voci rilevanti, la sua verifica neppure si presta ad essere limitata a taluni componenti soltanto, con la salvezza di altri (quelli pluriennali) che, in ipotesi, non siano stati sottoposti a verifica negli anni precedenti; altrimenti, si verrebbe ad introdurre un limite di accertabilità, non solo temporale ma anche contenutistico, di cui non vi è riscontro nella legge (non potendosi esso ravvisare, in particolare, in quanto disposto, sull'oggetto dell'accertamento, negli artt. 39 e 40 d.P.R. cit.). Da ciò consegue 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. Il che equivale ad affermare che la 'definitività', in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della 'preclusività 1 di sindacato per un periodo successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato. § 4.6 Venendo al contrario indirizzo di cui alle più volte citate sentenze (Cass.9993/18; 12880/18), si rimarca in esse la natura non assoluta né incondizionata del criterio dell'autonomia dei periodi di imposta, difatti suscettibile di venire meno nel caso di "efficacia espansiva del giudicato su annualità diversa da quella oggetto della decisione definitiva"; caso in cui la regola di separazione delle annualità viene travolta dal giudicato che abbia ad oggetto "situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive" (Cass. 9993/18 cit.). Non si tratta di argomento dirimente. E' noto che nella giurisprudenza tributaria la teoria generale dei limiti oggettivi e soggettivi del giudicato si arricchisce - nell'ambito dei rimedi di unificazione e convergenza decisionale su più accertamenti omogenei - di una 20 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co prospettiva peculiare, costituita dalla proiezione del giudicato stesso nel tempo. Nella non infrequente ipotesi di plurimi avvisi di accertamento, ciascuno concernente una diversa ed autonoma annualità di imposta e separatamente impugnato, si è posto il problema di verificare se, ed a quali condizioni, il giudicato che abbia appurato determinati fatti materiali di imposizione relativamente ad una annualità, possa o debba estendere la propria efficacia preclusiva, tra le stesse parti, anche ad annualità diverse ed ancora sub iudice. Il problema sorge proprio perché quello tributario è giudizio non limitato all'atto, ma esteso, nei limiti della domanda, alla valutazione fattuale del rapporto secondo lo schema della 'impugnazione-merito'. Ebbene, la questione è stata organicamente affrontata dalle Sezioni Unite nel 2006 (n.13916/06) e successivamente innumerevoli volte ripresa, anche e soprattutto nella specificazione e concretizzazione dei requisiti di 'tendenziale permanenza' e di 'durevolezza' degli elementi fattuali definitivamente acclarati che costituiscono il presupposto imprescindibile della estensione ad annualità diverse del giudicato extra moerga (tra le molte, Cass. nn. 23723/13, 4832/15, 20257/15, 21824/18, 30033/18). Non è qui il caso di tornare sui risultati ai quali questa giurisprudenza, che interamente si richiama,

è negli anni pervenuta (tra l'altro, anche includendo tra i fatti suscettibili di espansione nel tempo, perché certamente stabili, anche quelli ingeneranti le deduzioni pluriennali: Cass. 16064/17 ed altre). E' invece necessario evidenziarne l'ininfluenza ai fini del problema in esame. In primo luogo, la preclusione da giudicato tributario ultrannuale attiene al merito dell'imposizione, cioè alla sussistenza o insussistenza sostanziale dei suoi presupposti fattuali o di qualificazione giuridica, non già alla potestà accertativa dell'ufficio, ostando infatti quel giudicato non all'accertamento in sé, ma ad un suo determinato esito sul fondo della pretesa. In secondo luogo, i principi giurisprudenziali in materia presuppongono appunto che la coincidenza della dichiarazione con la realtà sia stata vagliata da una sentenza passata in giudicato là dove, nel caso in esame, questo requisito manca per definizione, discutendosi della ben diversa ipotesi intangibilità della dichiarazione di prima emersione del compon 21 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 pluriennale a seguito, non già di giudicato, ma di semplice inerzia dell'amministrazione che, per quella annualità, abbia tralasciato di verificare quella coincidenza. Pertanto, nel problema di specie manca il sostrato fondamentale dato dall'effetto conformativo tipico, ex art.2909 cod.civ., del giudicato e soltanto di questo. § 4.7 Ulteriore argomento di conforto viene dal menzionato indirizzo individuato in un principio più generale, ed anzi di rilevanza costituzionale, secondo quanto stabilito dal giudice delle leggi con le sentenze nn. 280/05 e 352/04. Si è osservato (Cass. 9993/18 cit.) come la Corte Costituzionale abbia ritenuto compatibile con l'art.24 Cost. solo un sistema decadenziale della pretesa fiscale "che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del fisco per termini eccessivamente dilatati". Si tratta, come è evidente, di un argomento basilare di civiltà giuridica che si fa al contempo carico sia dell'interesse generale alla stabilizzazione, entro un termine ragionevole, del rapporto giuridico tributario ed alla correlativa certezza delle entrate erariali, sia del diritto del contribuente di non essere lasciato per un tempo indeterminato, o comunque eccessivamente lungo (quale può essere quello decennale di prescrizione), sostanzialmente in balia delle iniziative recuperatorie del Fisco. Nella sentenza n. 280 del 2005 (sollecitativa di un intervento legislativo riparatore, poi intervenuto) ebbe a stabilire la Corte Costituzionale che: "E' costituzionalmente illegittimo l'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Premesso che, nel disciplinare il procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, le disposizioni che si sono succedute nel tempo hanno sempre collegato l'atto finale ed "esterno" del procedimento stesso (la notifica della cartella) ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti, sicché vi era comunque certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il 22 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco, il venir meno della fissazione di un termine per la consegna dei ruoli al concessionario non consente più di individuare un termine certo entro il quale deve intervenire la notifica della cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi del citato art. 36-bis, sicché la disposizione censurata si pone in contrasto con l'art. 24 Cost., il quale non consente che il contribuente sia assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole, soprattutto ove si consideri che l'Amministrazione, in tale procedimento, è chiamata a compiere una elementare operazione di verifica meramente formale (...)" . Fermo il principio, non si ritiene che esso possa essere utilmente impiegato, quanto al problema qui in esame, per affermare la decadenza dell'amministrazione dall'accertamento di elemento pluriennale. La Corte Costituzionale si è pronunciata su un contesto normativo del tutto differente, perché relativo non alla fase di accertamento ma a quella della riscossione-esecuzione (iscrizione a ruolo e notificazione della cartella) e, inoltre, concernente una prodromica attività di verifica che la stessa Corte Costituzionale definisce necessariamente 'elementare' perché rinveniente dalla liquidazione di imposte oggetto di controllo automatizzato ex articolo 36 bis d.P.R. 600/73. Soprattutto, la Corte Costituzionale si è pronunciata con riguardo ad una disciplina nella quale l'azione riscossiva dell'amministrazione non era in sostanza assoggettata ad alcun termine decadenziale, così da potersi indebitamente protrarre ad libitum con il solo limite della prescrizione decennale. E' evidente come si tratti di situazione ben diversa dalla presente, nella

quale l'attività di accertamento è per legge sottoposta (art.43 d.P.R. 600/73) ad un termine decadenziale certo, e la cui ampiezza non può dirsi irragionevole. Inoltre, la possibilità per il Fisco di accertare l'elemento pluriennale con riguardo ad una annualità successiva, pur a fronte della decadenza nella quale esso sia incorso con riguardo all'annualità di prima enunciazione o deduzione, non implica che quest'ultima annualità possa essere messa a 23 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co nuovo in discussione, e neppure comporta un allungamento dei termini di accertamento, che restano fissi ed ancorati in ogni caso, ex art.43 cit., alla sola annualità oggetto di verifica. In definitiva, posto che tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi, può ben dirsi che quando l'ufficio operi la rettifica della dichiarazione in cui è riportata la singola quota, tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già 'decadute'. Il che rende evidente come, in tal caso, non venga affatto attribuito all'amministrazione (con rispettiva soggezione del contribuente) un potere di controllo per un tempo indeterminato, così da violare quanto prescritto dal giudice delle leggi. Il quale, d'altra parte, tornando sull'argomento, ma nella specifica materia dell'accertamento IVA, ha anche stabilito un rapporto di ragionevolezza tra estensione del termine legale di decadenza e natura della materia da accertare (così C.Cost., sent. 247/2011, reiativa della questione di legittimità costituzionale, ex artt.3 e 24 Cost., in tema di raddoppio dei termini di accertamento in caso di obbligo di denuncia penale per reati tributari, ex art. 57 d.P.R. 633/72 nella formulazione vigente *ratione temporis*), ritenendo costituzionalmente censurabili solo quelle situazioni (qui non ricorrenti) nelle quali i tempi di esercizio della potestà di accertamento siano lasciati sostanzialmente alla discrezionalità dell'ufficio impositore. § 4.8 Poiché, nella soluzione prospettata, l'amministrazione finanziaria potrebbe contestare il fatto generatore ed il presupposto costitutivo dell'elemento pluriennale anche a molti anni di distanza dal suo insorgere, vi è da chiedersi se questa sola situazione determini la lesione di posizioni giuridiche tutelate in capo al contribuente, segnatamente sotto il duplice profilo dell'affidamento e dei limiti all'obbligo di conservazione della documentazione probatoria relativa. Per quanto concerne il primo aspetto, stabilisce l'art. 10 l. 212/00, nel 1^a e 2^a co.: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. 2. N 24 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co sono irrogate sanzioni nei confronti del contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.(...)" Ci si trova indubbiamente di fronte all'affermazione di un principio generale dell'ordinamento che, nella materia tributaria, trova radice negli artt.3, 23, 53 e 97 Cost., oltre che, per i tributi armonizzati, nei principi unionali. Su questo presupposto deve anzi ritenersi che le situazioni di tutela dell'affidamento concretamente riconoscibili siano tendenzialmente indeterminate e da valutare caso per caso, purchè riconducibili (a parte l'oggettiva incertezza normativa valutata dal giudice) vuoi ad 'indicazioni' fuorvianti provenienti dall'amministrazione finanziaria alle quali il contribuente si sia uniformato (circolari, pareri, interPELLI, inviti ecc...), vuoi a 'ritardi, omissioni od errori' dell'amministrazione medesima. E tuttavia, tra queste situazioni non può farsi rientrare la mera inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in decadenza nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale. Da questa circostanza il contribuente non può realisticamente trarre alcun convincimento tutelabile circa la correttezza del proprio operato e la legittimità della sua reiterazione nelle dichiarazioni successive; reiterazione che di certo non potrebbe reputarsi 'direttamente conseguente', e men che meno causalmente determinata, dalla mancata sottoposizione a verifica di una annualità pregressa. Se in via generale deve escludersi che il solo decorso del tempo ed il comportamento meramente passivo dell'amministrazione finanziaria siano suscettibili di produrre nel contribuente un affidamento tutelabile, a maggior ragione questa conclusione si impone nello specifico caso del mancato esercizio della potestà di rettifica. Comportamento, questo, notoriamente dipendente da una serie assai complessa ed eterogenea di variabili, e di per sé privo di significatività all'interno di un sistema impositivo che, soprattutto in campo reddituale, 25 Sezioni Unite

Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Co trova il proprio fulcro non nell'accertamento (evento che resta pur sempre secondario nella dinamica complessiva delle entrate tributarie) ma nella fisiologia della dichiarazione quale vero e proprio atto di responsabilità autoimpositiva ed autoliquidativa. § 4.9 Per quanto concerne il secondo aspetto, si obietta che non potrebbe esigersi dal contribuente la tenuta della documentazione dimostrativa dell'elemento pluriennale allorquando quest'ultimo venga contestato, non solo a notevole distanza dalla sua insorgenza, ma addirittura (come pure potrebbe accadere, a seconda della durata della dilazione) una volta decorso il termine decennale massimo di tenuta obbligatoria delle scritture ex artt.2220 cod.civ. ed 8, co. 5[^], Statuto del contribuente. Va però considerato che nel d.P.R. 600/73 il legislatore fornisce univoci segnali di indirizzo, nel senso che è il regime di conservazione documentale, per la sua evidente finalizzazione e strumentalità, a doversi per forza adeguare alla disciplina dell'accertamento ed alla sua tempistica, non il contrario. Per le persone fisiche, l'art.3 d.P.R. cit. ricollega l'obbligo di conservazione documentale al "periodo previsto dall'articolo 43", appunto concernente i termini di decadenza dell'accertamento; per le società e gli altri soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili previste dalla legge civile e tributaria, l'art.22, co. 2[^], stabilisce l'obbligo di conservazione "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta anche oltre il termine stabilito dall' articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del detto codice". Questa correlazione servente è stata fatta propria anche dalla Corte Costituzionale nella già citata sentenza n. 247/11, nella quale si è ritenuto costituzionalmente legittimo un sistema, quale quello risultante dagli articoli 22 d.P.R. 600/73 e 57 d.P.R. 633/72 *ratione temporis* applicabile, che comporti la conservazione delle scritture e dei documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, ivi compresi quelli che vengano adottati, perché implicanti fatti oggetto di denuncia per reati tributari, nel raddoppio dei termini; ed il conseguente raddoppio anche dei termini di conservazione documentale si è ritenuto non comportare alcuna 26 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Il Con lesione del diritto di difesa, proprio perché non irragionevole e, per quanto sensibilmente prolungato, fissato entro limiti certi e predeterminati. Cass. n.9834/16 ha affrontato espressamente (in una fattispecie di ammortamenti ultradecennali), il profilo del coordinamento tra le norme rilevanti, affermando che: "l'art. 22, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, nell'imporre la conservazione delle scritture contabili sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, va interpretato nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione oltre il termine decennale di cui all'art. 2220 c.c., termine pure specificamente previsto, agli effetti tributari, dall'art. 8, comma 5, della l. n. 212 del 2000, opera solo se l'accertamento, iniziato prima del decimo anno, non sia ancora stato definito a tale scadenza». Diversamente opinando, ha osservato la Corte, ne deriverebbe «se non un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma, un'applicazione di essa influenzata da un forte indice di discrezionalità, nel senso che potendo l'amministrazione procedere all'accertamento nei termini dell'art. 43 D.P.R. 600/73, l'obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, si protrarrebbe sino alla scadenza dei termini anzidetti per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell'ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture sine die». Va però considerato che una volta stabilito che la deduzione dell'elemento pluriennale in ogni singola annualità di imposta espone il contribuente alla potestà di accertamento dell'amministrazione finanziaria indipendentemente dalla decadenza nella quale quest'ultima sia incorsa sulle annualità pregresse, non pare inesigibile - proprio in ottica, anche questa statutaria, di affidamento e reciproca collaborazione - che il contribuente sia onerato della diligente conservazione delle scritture, non sine die, ma fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile. Tanto più considerato che si verte di dichiarazione nella quale quella documentazione è stata dal contribuente stesso necessariamente utilizzata e richiamata a giustificazione della deduzione di rata, così da riguardare, per riprendere la formulazione dell'art.22 cit., il "corrispondente periodo di imposta". 27 Sezioni Unite Civili - Ric.n.21851/13 rg. - Ud. 26.1.2021 Né il disposto dell'art.8, co. 5[^], Statuto, secondo cui il termine decennale di tenuta obbligatoria, ai soli effetti tributari, decorre dalla 'emanazione' o dalla 'formazione' della documentazione (là dove l'art.2220 cod.civ. fa invece richiamo, per le scritture, alla data di 'ultima registrazione') osta nel caso specifico alla permanenza di questo onere. Per

un verso, si tratta di fonte normativa non avente rango superiore alla legge ordinaria e di funzione essenzialmente interpretativa e di guida nell'applicazione della norma tributaria (tra le molte, Cass.nn. 4411/20, 2870/19); per altro, esso non può ragionevolmente riferirsi anche all'ipotesi del tutto caratteristica nella quale la documentazione, sebbene di più risalente genesi, venga purtuttavia in concreto utilizzata e valorizzata dal contribuente - come può accadere nelle rateazioni ultradecennali - anche oltre il termine massimo di legge. Inoltre, il tema della conservazione delle scritture (oggi generalmente attuata con modalità tecnologiche di gestione documentale) non coincide appieno con quello dell'esercizio del diritto di difesa e della prova in giudizio, nel senso che il contribuente deve essere ammesso a fornire in altro modo la prova posta a suo carico, in tutti quei casi nei quali vi siano in concreto elementi per ritenere che egli si sia legittimamente privato, oltre il termine decennale, della documentazione fiscale. § 4.10 Viene dunque a cadere, in accoglimento del primo motivo di ricorso per cassazione, la prima ragione decisoria della Commissione Tributaria Regionale, dovendosi escludere l'affermata decadenza dell'amministrazione finanziaria.

OMISSIS

PQM

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione. Così deciso nella camera di consiglio delle sezioni unite civili, in data 26 gennaio 2021. Il Consigliere est. Giacomo Stalla Il Presidente Angelo Spirito

DEPOSITATO il 25 marzo 2021