

ACCERTAMENTO

Il termine per l'accertamento decorre dal sostenimento della spesa

di Alessandro Bonuzzi

Il termine per l'**accertamento di costi deducibili in più anni** decorre dal periodo d'imposta di **sostenimento**, non rilevando, invece, le singole imputazioni dell'onere frazionate negli anni. Lo ha stabilito la **Corte di Cassazione** con la [**sentenza n. 9993/2018**](#).

La vicenda trae origine da un **avviso di accertamento** Irpef e Irap per l'anno **2007**, notificato il 5 dicembre 2011, teso al recupero a tassazione di **quote di ammortamento**, la cui **prima rata** è stata imputata nel **1998**, del valore dei beni (acquedotto di proprietà del Comune) oggetto di **concessione d'uso** per la durata di 29 anni.

La **CTR** della **Lombardia** ha ritenuto legittima la ripresa dell'Agenzia; di conseguenza, il contribuente ha proposto ricorso in Cassazione denunciando la violazione e la falsa applicazione dell'[**articolo 43 D.P.R. 600/1973**](#), per non aver la Commissione di secondo grado riscontrato l'**intervenuta decadenza** del potere impositivo del Fisco.

Al riguardo, va ricordato che:

- **fino** al periodo d'imposta **2015**, gli avvisi di accertamento dovevano essere notificati, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del 4° anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione, entro il **31 dicembre del 5° anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;
- **dal** periodo d'imposta **2016**, invece, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del 5° anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione, entro il **31 dicembre del 7° anno successivo** a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Quindi, in ipotesi di regolare presentazione della dichiarazione, il **2016 può essere accertato fino al 31 dicembre 2022**.

Si trattava quindi di stabilire se, in ipotesi di **costi** che danno luogo a **deduzione frazionata** in più anni (nella specie **costi ammortizzati**), la decadenza dell'accertamento fosse maturata:

- con il decorso del 31 dicembre del 4° anno successivo a quello della dichiarazione di **ciascun specifico rateo** (come sostenuto dall'Agenzia) e, quindi, per la quota di

ammortamento dedotta nel 2007, con il decorso del **31 dicembre 2012** ovvero

- con il decorso del 31 dicembre del 4° 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 sostenuto dal contribuente) e, quindi, con il decorso del **31 dicembre 2003**.

A parere della Cassazione, sebbene “*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 ... Deve, tuttavia, osservarsi che 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 del decisione definitiva (cfr. Cassazione n. 4832/2015, 21395/2017), esso non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive*”.

Peraltro, ha osservato sempre la Suprema Corte, il sistema, per essere **coerente** con l'orientamento della **Corte Costituzionale** ([sentenza n. 80/2005](#)), **non deve lasciare il contribuente esposto all'azione esecutiva del Fisco per termini eccessivamente dilatati, eccedenti quelli indicati dall'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).**

“*Ne discende 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 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 Costituzionale 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*”.

Per rafforzare il proprio indirizzo, la pronuncia in commento richiama, poi, la **sentenza della Cassazione n. 3304/1999**, secondo cui la rettifica della **quota d'ammortamento**, non preceduta dal **disconoscimento** dell'**iscrizione originaria** nel bilancio del costo da ammortizzare, una volta scaduto il termine per l'accertamento dell'anno di sostenimento, **non** sarebbe più **possibile** a meno che **non dipenda da un'erronea determinazione** (perché superiore a quanto inizialmente previsto, o malamente calcolata).

Quindi, calando il principio al caso concreto oggetto della controversia, atteso che:

- l'**iscrizione** in bilancio del diritto di **concessione d'uso** è stata effettuata nel **1998** e
- le quote di **ammortamento** sono state **dedotte** negli anni successivi fino al 2007, che è l'anno oggetto di contestazione,

è **precluso all'Ufficio rettificare nel 2011** (anno di notifica dell'accertamento per l'esercizio

2007) le **quote di ammortamento dedotte**, non ricorrendo affatto la fattispecie dell'errato calcolo.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)