

IMPOSTE DIRETTE

di **LUCIANO SORGATO**

Costi pluriennali con decadenza ancorata all'acquisto, non all'uso

Il nuovo termine non è ancorato al momento di entrata in funzione, da cui decorre invece l'ammortamento: la potestà impositiva rischia così di esaurirsi con 2 anni di anticipo sull'ordinario.

Con l'art. 22 D.Lgs. 148/2026 il legislatore ha introdotto un raccordo temporale per la **notifica degli avvisi di accertamento** in caso di componenti negativi di reddito con effetto di trascinamento fiscale pluriennale (ammortamenti e oneri ad utilità pluriennale). La limitazione all'attività di verifica riguarderà però solo i beni e servizi acquistati dal 2027, imponendo la tempestività dell'azione di controllo in ordine al 1° periodo di rilevanza fiscale del costo e ponendo fine alla precedente potestà accertativa indefinita. La disposizione non ha effetto retroattivo: per i costi pluriennali sostenuti sino al 2026 rimarrà applicabile il previgente principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta. Tuttavia il dato legislativo dell'art. 22 cit. non appare nel complesso temporalmente ben sintonizzato. La norma integra l'art. 43 D.P.R. 600/1973 (cc. 1-bis e 1-ter), prevedendo che per i beni ammortizzabili e le spese pluriennali i termini di accertamento decorrano dal periodo d'imposta di acquisto del bene o sostenimento della spesa per le violazioni a tale momento riscontrabili, surrogando il criterio del periodo di prima deduzione del costo.

In particolare, si vuole evidenziare come il riferimento per i beni materiali ammortizzabili al momento dell'acquisto del bene non consenta sempre la simmetria temporale con l'art. 102 TUIR, dal momento che, come noto, la decorrenza del processo di ammortamento viene legislativamente fatta coincidere con il periodo di entrata in funzione del bene strumentale, il quale non necessariamente coincide con l'anno d'acquisto. Per di più il riferimento tout court al momento dell'acquisto e non al **momento della consegna** del bene strumentale parrebbe raccordarsi al paradigma civilistico della compravendita che, come noto, raccorda l'effetto traslativo del bene al momento della prestazione del consenso e non all'adempimento dell'obbligazione della consegna o spedizione.

Esempio - Se un bene strumentale viene acquistato nell'anno 1, ma viene fatto entrare in funzione nell'anno 3 (magari per la necessità di apportare al cespite specifici adattamenti di funzionalità strutturale), in virtù della riportata prescrizione che al c. 1-ter surroga il periodo d'imposta in cui per la prima volta viene dedotta una quota del componente reddituale negativo con il momento dell'acquisto del bene, la decadenza dell'ordinaria funzione impositiva viene fatta decorrere dall'anno 1 e non dall'anno 3, con la conseguenza che essa si viene ad esaurire con 2 anni di anticipo rispetto all'ordinario termine di scadenza fatto decorrere dall'entrata in funzione del bene e di deducibilità della sua prima quota d'ammortamento.

Inoltre, anche l'inciso "per le violazioni riscontrabili al momento dell'acquisto del bene" appare essere, sempre nel caso di mancanza di coincidenza temporale tra l'acquisto del bene e la data della sua entrata in funzione, di scarsa cautela per i diritti erariali. Si può pensare a delle spese contabilizzate in conto al cespite nell'anno d'acquisto, senza però che esse potessero essere intese come effettivamente espressive di un'implementazione di efficienza del bene strumentale. Anche in tale caso sarebbe stato più logico far decorrere i poteri accertativi dall'anno di **deduzione del 1° rateo** di tale costo (ossia dall'anno di entrata in funzione del cespite) e non dall'anno di acquisto, dal momento che, al pari dell'ipotesi di cui sopra, la decadenza dei poteri accertativi viene fatta anticipare di 2 anni. In entrambi i casi se, ad esempio, la verifica dovesse sopravvenire nel quarto periodo d'imposta successivo all'entrata in funzione del bene strumentale (ma 6° anno dal periodo fiscale dell'acquisto), l'Amministrazione Finanziaria, non sarebbe più in grado di contestare le irregolarità risalenti all'anno dell'acquisto con effetto di trascinamento nei periodi dell'ammortamento. Si passa da un irrazionale rinvio indefinito della funzione impositiva a una poco ponderata contrazione temporale della funzione impositiva rispetto persino agli ordinari termini dell'accertamento.