

Finanziaria 2008: reddito d'impresa e ammortamenti

di Mario Liguori

Dottore Commercialista

Presidente ITI Ass. ONLUS

Centro studi di diritto e tecnica tributaria*

1) PREMESSA

In tema di reddito d'impresa la Legge 244/07 ha innovato in modo tangibile e ha avuto il pregio di ridurre l'aliquota IRES, e, nel contempo ha ampliato la base imponibile per cui l'ordinamento tributario domestico si è conformato sia alle raccomandazioni della Comunità Europea, sia agli altri ordinamenti tributari europei.

Una modifica di una certa valenza introdotta dalla Finanziaria 2008 è quella riguardante la valorizzazione del principio di derivazione del reddito d'impresa dalle risultanze del Conto Economico posto in essere mercé l'elisione delle deduzioni extracontabili, con la conseguenza diretta ed immediata dell'introduzione della regola dell'imputazione preventiva al Conto Economico. Per quanto concerne gli ammortamenti il maquillage operato dalla Finanziaria 2008 ha il precipuo scopo di far dipendere il reddito d'impresa dal risultato di bilancio (utile o perdita), oltre a rendere più semplice il computo dell'imponibile.

2) MANOVRA SUGLI AMMORTAMENTI

Il comma 33 dell'art. 1 lettera n) della Finanziaria 2008 ha in primis abrogato il comma 3° dell'art. 102 del TUIR, per cui vengono cancellati dall'ordinamento fiscale domestico gli ammortamenti accelerati e quelli anticipati¹. Quanto detto dianzi implica che i soggetti passivi d'imposta sono astretti ad adottare solo e soltanto l'ammortamento ordinario, ex art. 102 commi 1° e 2° del TUIR. Fino al 31/12/07 il comma 2° dell'art. 102 del TUIR poteva essere glissato considerando la più intensa utilizzazione (ammortamento accelerato) dei cespiti nei confronti di quella normale del comparto economico in cui il soggetto passivo d'imposta esplica la sua attività imprenditoriale. L'ammortamento accelerato presupponeva una certa valutazione fatta dagli amministratori in sede di quantificazione del bilancio di esercizio. È appena il caso di sottolineare che l'ammortamento accelerato veniva accolto dall'amministrazione finanziaria con un certo scetticismo per cui quasi sempre la soluzione della scelta fatta dal soggetto passivo d'imposta era affidata nelle mani delle Commissioni Tributarie sia di merito sia di legittimità. Infatti il contribuente doveva dare la prova provata del più intenso utilizzo del cespite che quasi sempre era una "PROBATIO DIABOLICA"².

A livello di gettito riteniamo che l'abrogazione dell'ammortamento accelerato abbia una valenza limitata, se non addirittura nulla. A differenza di alcuni autori i quali avrebbero auspicato la permanenza dell'ammortamento accelerato nel sistema tributario domestico³, ma con il supporto dell'interpello, onde superare le difficoltà operative, per converso non riteniamo che l'elisione di tale tipo di ammortamento ha avuto lo scopo di ovviare ad inutile contenzioso tributario. Qualche problema sorge in riferimento al riavvicinamento delle regole civilistiche a quelle fiscali, per la qual cosa si potrebbe riaprire il discorso sull'inquinamento del bilancio.

Infatti, si potrebbe verificare che le quote di ammortamento calcolate con i criteri civilistici siano maggiori o minori del plafond tabellare. Nella prima ipotesi il maggior valore rispetto a quello tabellare verrebbe attratto a tassazione e conseguentemente occorrerebbe computare le imposte differite attive. Invece se la quota di ammortamento rilevata con il criterio civilistico risultasse essere inferiore ai coefficienti tabellari per il "PRINCIPIO DI DERIVAZIONE" del reddito d'impresa dalle risultanze del conto economico verrebbe ammesso in deduzione solo la minor quota d'ammortamento prevista dai principi civilistici. È intuitivo che il

* Ha collaborato al presente lavoro il Dr. Antonio Capricano dello Studio Liguori di Torre del Greco (Na).

¹ Articolo 102 commi 2 e 3 del TUIR (abrogati)

² La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

³ La misura massima indicata nel comma 2 può essere superata in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore. La misura stessa può essere elevata fino a due volte, per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione per la prima volta e nei due successivi; nell'ipotesi di beni già utilizzati da parte di altri soggetti, l'ammortamento anticipato può essere eseguito dal nuovo utilizzatore soltanto nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la indicata misura massima può essere variata, in aumento o in diminuzione, nei limiti di un quarto, in relazione al periodo di utilizzabilità dei beni in particolari processi produttivi.

² Veggasi Cassazione n. 22032 del 03/07/06 e Cassazione n. 6835 del 22/07/94.

³ In tal senso veggasi C. Piro, L'abolizione degli ammortamenti anticipati, in Corriere Tributario, 2007 pag. 3773.

soggetto passivo d'imposta abbia la convenienza di appostare ammortamenti pari a quelli previsti dai coefficienti tabellari.

3) ELISIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI

Altro problema è quello inerente l'abolizione dell'ammortamento anticipato ex art. 102 comma 3°. Tale previsione è sancita dall'art. 1 comma 33° lettera n) della Legge Finanziaria 2008. Con la riforma tributaria del 1973 si pone il problema se l'ammortamento fiscale e quello civilistico dovessero avere gli stessi presupposti. La dottrina commercialistica riteneva che la disciplina fiscale degli ammortamenti fosse in stridente contrasto con i criteri civilistici, atteso che la prima trova la sua ragion d'essere nei parametri ministeriali.

Il soggetto passivo d'imposta era astretto ad imputare al conto economico le quote computate secondo i parametri tabellari, ragion per cui si creavano i presupposti per l'inquinamento del bilancio, il quale veniva posto in essere in conformità alle regole fiscali e non a quelle civilistiche. Invece, i tributaristi ritenevano che la fissità delle quote fiscali di ammortamento era solo apparente, in quanto il legislatore del '73 aveva predisposto idonei correttivi come l'ammortamento accelerato e decelerato. In buona sostanza secondo la dottrina tributaristica i coefficienti tabellari sostituivano l'obsolescenza fisica ed economica dei cespiti da ammortizzare atteso che gli stessi previsti per categorie di beni omogenee in conformità al deperimento normale nei vari settori produttivi.

Il tema della compatibilità delle norme fiscali con quelle civilistiche in riferimento al risultato d'esercizio ha attraversato anche i cosiddetti "AMMORTAMENTI ANTICIPATI". In un primo stadio la riforma tributaria degli anni '70 fu censurata dalla giurisprudenza, la quale sosteneva l'illegittimità civilistica degli ammortamenti fiscali, in quanto non agganciati ad un discorso di deperimento dei beni e difformi dalla previsione ex art. 2425 comma 2° del codice civile allora vigente. Dopo un decennio la giurisprudenza fece una virata a trecentosessanta gradi allineandosi con la tesi dei tributaristi per i quali l'ammortamento anticipato rappresentava una riserva momentaneamente sottratta a tassazione a titolo di anticipazione di ammortamenti ordinari futuri.

In altri termini veniva riconosciuta l'iscrizione nel bilancio di ammortamenti anticipati a condizione che la relazione degli amministratori contenesse le istruzioni dello stanziamento degli stessi. Con l'introduzione del TUIR si sono di nuovo accesi i riflettori sugli ammortamenti in parola, in quanto in base all'art. 67 comma 3° del TUIR il soggetto passivo d'imposta è facoltizzato di iscrivere una quota maggiore dell'ammortamento ordinario a titolo di ammortamento anticipato a condizione che il plus sia accantonato in un fondo "ad hoc" del passivo che ai fini fiscali costituisce parte integrante del fondo ammortamento.

Quindi l'ammortamento anticipato ha una doppia natura e precisamente:

- a) ammortamento vero e proprio;
- b) riserva di utile.

Quella di cui al punto a) si contabilizzava in riferimento di un deperimento maggiore dei beni ammortizzabili rispetto a quello ordinario; laddove quella di cui al punto b) la riserva veniva stanziata allo scopo di una agevolazione fiscale nell'ipotesi di non enucleazione in bilancio di una quota maggiore.

Nello specifico se sussistessero i principi civilistici per l'appostazione di un ammortamento maggiore a quello di cui alle tabelle del D.M. il fatto diventava dal punto di vista civilistico unitario in quanto si trattava di ammortamento vero e proprio, anche se ai fini fiscali eravamo in presenza di un ammortamento divisibile nei due segmenti anticipato ed ordinario. Per converso nell'ipotesi di assenza dei requisiti civilistici per l'appostazione di un valore superiore nel conto economico si poteva non stanziare in bilancio la quota di ammortamento maggiore mercé l'accantonamento del fondo "ad hoc". Così operando si aveva l'effetto di non inquinare il conto economico con una posta con finalità squisitamente fiscale. L'apposito fondo deputato ad accogliere l'ammortamento anticipato rappresentava una riserva in sospensione d'imposta, atteso che l'importo concorrevva a determinare il reddito per il quantum prelevato dal soggetto passivo d'imposta distribuiti solo e soltanto in quanto imputato a capitale, fino alla liberazione progressiva in concomitanza con il recupero a tassazione degli accantonamenti imputati al conto economico alla fine del ciclo di ammortamento fiscale del bene.

Comunque il codice civile diede cittadinanza al fenomeno dell'inquinamento del bilancio.

Infatti l'ultimo comma dell'art. 2426 del c.c. dava la possibilità di porre in essere rettifiche di valore ad accantonamenti di natura fiscale. Con la riforma del diritto societario si rende negletta la possibilità di mutare il bilancio con elementi di natura squisitamente fiscale, e, a far tempo dal 2004 la riforma IRES ha rimosso le cause di inquinamento fiscale del bilancio, prevedendo che gli ammortamenti dei cespiti materiali e immateriali e le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti dovessero essere rilevati in un prospetto "ad hoc" (quadro EC del modello Unico). Quindi fino al 31/12/2007 la deduzione dell'ammortamento anticipato era subordinata alla indicazione separata quadro EC del modello Unico.

LA MANOVRA FINANZIARIA 2008 E L'ABROGAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI

La Finanziaria 2008 ha abrogato il comma 3° dell' art. 102 del TUIR facendo tabula rasa non solo degli ammortamenti anticipati ma di quelli accelerati, per cui a far tempo dal 01/01/2008 l'abrogazione in questione riguarderà anche gli ammortamenti in corso per i periodi d'imposta pregressi.

Per il solo anno 2008 non torna applicabile la riduzione al 50% del coefficiente ministeriale di cui al comma 2° dell'art. 102 del TUIR e la differenza eventuale non imputata al conto economico potrà dedursi nella dichiarazione dei redditi. In tale ipotesi si ha una deroga alla soppressione delle deduzioni in via extracontabile da quanto previsto dal comma 33° lettera q) n. 1 dell' 1 della Finanziaria 2008.

Ad ogni buon conto la regola per la quale il primo periodo d'imposta non si applica la riduzione del 50% dell'aliquota d'ammortamento non torna applicabile ai veicoli ex art. 164 lettera b) del TUIR, oltre ai beni di cui all'art. 102 bis comma 7° del TUIR. La maggiore deduzione di cui di anzi non rileva ai fini del computo dell'acconto 2009, il quale va comunque rideterminato successivamente. Per usufruire del raddoppio dell'aliquota dal primo anno è indispensabile che il bene nuovo sia acquistato ed entrato in funzione nel 2008, per cui non potranno avere tale agevolazione i beni acquistati nel 2007 ma funzionanti solo nel periodo d'imposta 2008. Quest'ultimi beni subiranno la decurtazione al 50% dell'aliquota d'ammortamento valido per il primo periodo d'imposta. Per converso nell'ipotesi in cui il cespite acquistato sia operativo già dal 2007, il soggetto passivo d'imposta potrà usufruire dell'ammortamento anticipato con l'IRES al 33%. Nel 2008 l'aliquota d'ammortamento competerà per intero in conferimento ai coefficienti ministeriali senza l'applicazione dell'aliquota ridotta al 50% in quanto trattasi di 2° esercizio di operatività del bene. Invece per quanto riguardo l'IRAP la modifica rilevante è quella che sancisce la derivazione pura dell'imponibile del tributo dalle voci del conto economico implica che nell'ipotesi in cui vengono appostati in bilancio quote di ammortamento maggiori a quelle previste dalla normativa fiscale non dovrà essere effettuata alcuna rettifica dell'imponibile, il tutto ai sensi e per gli effetti del comma 50° dell'art. 1 della legge finanziaria 2008. La normativa inerente gli ammortamenti dilata la dipendenza del reddito d'impresa dalle risultanze del conto economico. Ovviamente si è ancora in presenza di una derivazione spuria atteso che l'ammortamento fiscale viene ancora computato con i cosiddetti coefficienti ministeriali, per cui l'inquinamento del bilancio sarà presente fino a quando la quantificazione avverrà con metodi forfettari. Ora, per effetto del maquillage operato dalla legge finanziaria 2008 la quota di ammortamento dei cespiti sarà quantificata con il D.M. del 31/12/1988, per cui la misura massima consentita è proprio quella prevista dal D.M. dianzi citato. Tutto ciò sta a significare che il nuovo palinsesto prevede l'esposizione nel quadro RF del modello Unico nell'ipotesi che le quote di ammortamento compatibili con i criteri civilistici siano maggiori di quelli di cui al D.M. del 31/12/1988. Chiaramente la variazione in aumento rispetto alle risultanze del conto economico determina il computo delle imposte differite attive.

Quanto detto fin qui può implicare che i soggetti passivi d'imposta appostano nel conto economico ammortamenti non corrispondenti al logorio economico tecnico. Ad esempio se il coefficiente tabellare sia pari al 20% e quello effettivo al 10%. Fino al 2007 era possibile dedurre extracontabilmente l'eccedenza del 10% con il supporto del QUADRO EC del modello Unico onde ovviare alla interferenze fiscali nel bilancio civilistico.

Dal 2008 il soggetto passivo d'imposta è facoltizzato ai appostare direttamente la quota d'ammortamento del 20% per non rinunciare alla maggiore aliquota dell'ammortamento fiscale.

Tutto ciò condurrebbe ineluttabilmente all'inquinamento del bilancio. Per converso nell'ipotesi in cui i criteri del codice civile ritenessero congruo una quota di ammortamento del 10% in presenza di una aliquota forfettaria del 5%, la deducibilità fiscale non potrà superare il plafond previsto dal D.M. Una parte della dottrina ha assunto un atteggiamento critico sul novellato palinsesto posto in essere dalla finanziaria 2008 in quanto si instaurerebbe un criterio non bilanciato. Questa corrente di pensiero ritiene che se un elemento reddituale sia imputato al conto economico ma indeducibile dal punto di vista fiscale, così come un diverso elemento deducibile dal reddito d'impresa sia non imputabile in bilancio in conformità ai principi contabili. Nella fattispecie entrambi i componenti risultano essere non deducibili dal reddito d'impresa se la compagine aziendale voglia conformarsi alla normativa di redazione del bilancio. In buona sostanza questo orientamento dottrinale ritiene che se il fisco si attegga in guisa da risultare sempre vittorioso per cui allorquando i criteri fiscali risultassero essere più restrittivi di quelli civilistici vengono adottati quelli fiscali, a prescindere dal quantum di impostazione al conto economico. Per contro se i criteri fiscali risultassero essere più permissivi nei confronti di quelli civilistici, la deduzione fiscale rimane ancorata all'adozione dei criteri fiscali anche nel bilancio redatto con i criteri civilistici. Ora, al fine di porre uno scudo protettivo ad eventuali abusi, il comma 34 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008 ha sancito che gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore spese al conto economico a partire dall'esercizio dal quale decorre l'elisione delle deduzioni extracontabili possono essere disconosciute dall'Agenzia delle Entrate se non risultano coerenti con gli atteggiamenti contabili adoperati

in guisa sistematica nei precedenti periodi d'imposta a meno che il soggetto passivo d'imposta dia una giustificazione economica plausibile degli elementi presi in considerazione in base a corretti principi contabili. Nella fattispecie si è in presenza, a nostro sommo avviso, di una misura "ANTIELUSIVA" analoga a quella di cui all'art. 37 bis del DPR n. 600/73. La peculiarità delle leggi antielusive è quella di concedere all'amministrazione finanziaria la possibilità di investigare atteggiamenti e nel contempo dare contezza alle giustificazioni economiche date dal soggetto passivo d'imposta⁴. Riteniamo che nella fattispecie non si è in presenza di una norma a finalità antielusive, atteso che essa non scalfisce le norme impositive di carattere sostanziale, per cui non implica una dilatazione della fattispecie imponibile. Quindi la Finanziaria 2008 introduce nel sistema tributario domestico una nuova norma antielusive in senso squisitamente tecnico anche se speciale e settoriale per cui la valenza è limitata agli ammortamenti, accantonamenti e alle altre rettifiche di valore nei confronti dei quali è stata elisa la deduzione extracontabile. A tale uopo appare giovevole enucleare le analogie strutturali che passano tra l'art. 37 bis e la norma antielusive di cui al comma 34 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008. La dottrina ritiene che la validità delle ragioni economiche dell'operazione rappresenta un elemento ostativo nella prospettazione dell'art. 37 bis e come tale la prova è a carico del soggetto passivo d'imposta. In guisa analoga il comma 34° dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008 fa salva la possibilità per il soggetto passivo d'imposta di dare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.

Ciò sta a significare che il legislatore del 2007 ha posto a carico del soggetto passivo d'imposta l'onere di provare l'opportunità economica delle valutazioni di modo che la rilevazione contabile corretta sia da scudo protettivo per l'operatività della norma antielusive.

⁴ Veggasi in particolare F. Tesoro Istituzione di diritto privato, Parte generale, VII ed. Torino 2000 pag. 221.