

l'Amministrazione possa valutare i compensi agli amministratori applicando la regola della inopponibilità del:

*"conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici".*

A livello teorico, la Corte sembra far coincidere, e forse confondere, i due aspetti della "antieconomicità" del comportamento del contribuente, in grado di condurre alla contestazione della inerenza del costo, con quello dell'abuso del diritto.

D'altra parte, l'utilizzo della clausola generale dell'abuso come elemento in grado di "rafforzare" questo tipo di contestazioni sembra diffondersi nelle sentenze più recenti<sup>10</sup>.

Se in questo modo si conferma che solo le ipotesi più evidenti di sproporzione dei compensi appaiono contestabili dall'Amministrazione Finanziaria, occorre anche considerare che l'eventuale inopponibilità derivante dall'applicazione del principio dell'abuso del diritto dovrebbe previamente richiedere la dimostrazione del vantaggio fiscale ottenuto dalla complessiva operazione.

E quindi si dovrebbe mettere a confronto non solo la deducibilità in capo alla società ma anche la tassazione del compenso in capo all'amministratore con la conseguenza che, nella normalità delle ipotesi, la fattispecie non risulterà "abusiva", perché *"l'imposizione (Irpef e addizionali) gravante sull'amministratore è generalmente più elevata di quella relativa alla società soggetta all'Ires"*<sup>11</sup>.

Maggiore spazio per una contestazione di elusione/abuso potrebbe esserci nelle ipotesi di amministratori che siano anche soci, in quanto la non economicità nell'entità del compenso potrebbe essere valutata considerando la non deducibilità del dividendo a fronte della deducibilità del compenso. Anche in questo caso, però, il vantaggio fiscale deve essere concretamente dimostrato dall'Amministrazione Finanziaria, considerando sia la deducibilità/non deducibilità in capo alla società sia il concreto regime di tassazione (e quindi la parziale esenzione in caso di dividendi) in capo al socio amministratore.

<sup>10</sup> Si veda Cass. sent. n.4091/13.

<sup>11</sup> Così Ferranti, *"Soltanto la delibera blinda i compensi agli amministratori"*, in *Il sole 24 ore, Norme e Tributi*, 18/3/13, il quale cita anche la sent. n.24957/10 della Corte di Cassazione.



### **La modifica dei piani di ammortamento: vincoli civilistici e fiscali**

#### **Premessa**

A causa del difficile contesto economico e di mercato dovuto alla perdurante crisi economica molte imprese hanno modificato, o hanno intenzione di modificare, i piani di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e in particolare degli impianti e macchinari, al fine di riflettere nel Conto economico la minore incidenza degli ammortamenti imputabile alla ridotta utilizzazione dei cespiti.

La modifica delle aliquote di ammortamento è tuttavia una manovra soggetta ad una serie di vincoli principalmente di natura civilistica, ma anche fiscale, che saranno oggetto di approfondimento nel presente intervento.

Si premette che per quanto riguarda gli aspetti civilistici si farà riferimento allo schema del nuovo principio contabile [Oic n.16](#) – “Immobilizzazioni materiali”, il quale al momento è ancora in bozza.

#### **Gli aspetti civilistici della modifica delle aliquote di ammortamento**

Come è noto, l’ammortamento trova il suo fondamento giuridico nell’art.2426, n.1) c.c., il quale prevede che il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Sotto il profilo contabile l’ammortamento - nell’ambito del sistema di valutazione dei beni aziendali basato sui valori storici, previsto dai principi contabili nazionali - rappresenta la ripartizione del costo di un’immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile. L’ammortamento deve essere effettuato con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell’esercizio (nuovo Oic n.16, par.52).

L’ammortamento non è invece un procedimento di valutazione dei cespiti né un mezzo per stanziare fondi per la sostituzione dell’immobilizzazione materiale.

Ai fini della determinazione del piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell’immobilizzazione, i principi contabili nazionali stabiliscono che devono essere presi in considerazione i seguenti elementi (nuovo Oic n.16, par.57):

- valore da ammortizzare;
- criteri di ripartizione del valore da ammortizzare;
- residua possibilità di utilizzazione.

valore da ammortizzare



è la differenza tra il costo dell’immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile. Il valore residuo di un bene è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile. Tale valore, da determinarsi al netto dei costi di rimozione, è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto, per cui il valore da ammortizzare nella pratica coincide con il costo di acquisto o di costruzione del cespite.

criteri di ripartizione del valore da ammortizzare



devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

residua  
possibilità di  
utilizzazione



non è legata alla “durata fisica” del cespite, bensì alla sua “durata economica”, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile all’impresa (nuovo Oic n.16, par.60).

Tale periodo, che è normalmente inferiore alla durata fisica, è ragionevolmente stimato sulla base di una serie di complessi fattori i cui principali possono essere così riassunti:

- ➔ deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- ➔ grado di utilizzo;
- ➔ esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell’impresa e del settore in cui questa opera;
- ➔ stime dei produttori del cespite;
- ➔ perizie;
- ➔ obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;
- ➔ correlazione con altri cespiti (se un cespite è acquisito per migliorare la funzionalità di un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario);
- ➔ piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- ➔ fattori ambientali;
- ➔ condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti) ecc.;
- ➔ politiche di manutenzione e riparazione (un’inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, mentre una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente);
- ➔ fattori economici o legali che impongono limiti all’uso del cespite.

Il piano di ammortamento deve essere stabilito in base alla vita utile del cespite che è definita dai principi contabili (nuovo Oic n.16, par.62) come:

- ➔ il periodo di tempo durante il quale l’impresa prevede di poter utilizzare l’immobilizzazione; ovvero
- ➔ le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l’uso dell’immobilizzazione.

La vita utile del cespite può cambiare nel tempo ad esempio qualora siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.

Se si verifica un mutamento della residua possibilità di utilizzazione del cespite i principi contabili nazionali stabiliscono che il piano di ammortamento deve essere variato in modo tale che il valore contabile dell’immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento sia ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite.

La modifica del piano di ammortamento deve essere motivata nella nota integrativa come previsto dall’art.2426, n.2) c.c.. Tale previsione è evidentemente diretta a consentire al lettore una migliore comprensione del bilancio e ad assicurare il confronto con l’andamento dell’esercizio precedente.

Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima, come espressamente precisato dal nuovo Oic n.16 (par. 64), è un cambiamento di stime contabili e non un cambiamento di principio contabile.

A tale riguardo è, dunque, necessario fare riferimento anche al nuovo principio contabile Oic n.29 – “*Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio*”, il quale prevede che le stime che caratterizzano il bilancio devono essere operate attraverso un procedimento razionale di raccolta di ogni pertinente informazione, di

valutazione critica dell'effetto che tali informazioni hanno sul valore oggetto di stima ed infine di motivato giudizio sull'esito finale della stima.

Sia la stima effettuata, sia il procedimento che ha condotto alla sua determinazione, devono sempre essere verificabili a posteriori.

Poiché il cambiamento di stima può influenzare anche significativamente la comparabilità dei bilanci nel tempo, il principio contabile Oic n.29 ritiene necessario che siano indicati in Nota integrativa:

- le ragioni del cambiamento;
- il criterio di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in tale determinazione;
- l'effetto del cambiamento e, ove ragionevolmente stimabile, la relativa incidenza fiscale.

Tuttavia, dato che non si tratta né di un cambiamento di principio contabile né di una correzione di un errore, la modifica delle aliquote di ammortamento non deve determinare la rilevazione nel Conto economico di componenti straordinari di reddito né comportare alcun effetto sui bilanci degli anni precedenti.

### **Gli aspetti fiscali della modifica delle aliquote di ammortamento**

La durata del piano di ammortamento delle immobilizzazioni materiali ha ovviamente un impatto rilevante anche per quanto riguarda la determinazione delle imposte sul reddito, atteso che una maggiore o una minore quota di ammortamento dei cespiti determina rispettivamente una diminuzione o un aumento del reddito imponibile.

Al riguardo si ricorda che l'art.109, co.4, lett. b) del Tuir, nella formulazione vigente prima delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 (L. n.244/07), consentiva di dedurre extracontabilmente la differenza tra la quota di ammortamento imputata a bilancio e la maggior quota di ammortamento fiscalmente deducibile calcolata sulla base dei coefficienti di ammortamento di cui al D.M. 31/12/98.

In base a tale facoltà, fino all'esercizio 2007 si poteva iscrivere in bilancio la quota di ammortamento economico-tecnico di un cespite potendo comunque dedurre in via extracontabile gli ammortamenti relativi alla maggiore aliquota ordinaria fiscale rispetto alla suddetta aliquota civilistica, imputando detto maggiore ammortamento nel Quadro EC della dichiarazione dei redditi.

Tale possibilità, come è noto, è stata eliminata dalla Legge Finanziaria 2008, con effetto dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (esercizio 2008, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare).

Pertanto, a seguito dell'abrogazione delle deduzioni extracontabili, la normativa fiscale sulla deducibilità degli ammortamenti può comportare i seguenti effetti con riferimento alla determinazione del reddito di impresa:

#### **a) AMMORTAMENTO CIVILISTICO MAGGIORE RISPETTO AI LIMITI DEI COEFFICIENTI MINISTERIALI**

La differenza tra l'ammortamento civilistico e quello fiscale deve essere ripresa in aumento ai fini della determinazione del reddito di impresa, ma potrà essere dedotta, una volta completato l'ammortamento civilistico, mediante variazioni in diminuzione ai sensi dell'art.109, co.4, lett. a), del Tuir in base al quale sono deducibili i componenti negativi imputati al Conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle norme del Tuir che dispongono o consentono il rinvio.

#### **b) AMMORTAMENTO CIVILISTICO COINCIDENTE CON I LIMITI DEI COEFFICIENTI MINISTERIALI**

In tal caso non si dovrà operare alcuna variazione nella determinazione del reddito di impresa.

**c) AMMORTAMENTO CIVILISTICO MINORE RISPETTO AI LIMITI DEI COEFFICIENTI MINISTERIALI**

In tal caso si può dedurre fiscalmente solo l'ammortamento civilistico iscritto nel Conto economico, in quanto con l'eliminazione del quadro EC non è più possibile effettuare extracontabilmente (con una variazione in diminuzione in dichiarazione) la deduzione fiscale della differenza tra la quota di bilancio e quella massima fiscale.

In conseguenza dell'abrogazione del quadro EC è emersa la possibile convenienza delle imprese che avevano un'aliquota civilistica inferiore a quella fiscale (e che deducevano la differenza in dichiarazione) di modificare l'aliquota di ammortamento di bilancio per allinearla a quella fiscale, potendo così continuare a dedurre la predetta differenza (in bilancio e non in via extracontabile), riproponendosi così la nota questione dell'inquinamento fiscale del bilancio.

Al riguardo, la Finanziaria 2008, sia al fine di disincentivare il ritorno all'inquinamento fiscale dei bilanci, sia soprattutto per evitare una possibile riduzione del gettito fiscale, ha introdotto una disposizione (art.1, co.34, L. n.244/07) in base alla quale si prevede che gli ammortamenti imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili (esercizio 2008) possono essere disconosciuti dall'Amministrazione Finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.

Si tratta evidentemente di una norma di natura antielusiva tendente a contrastare la variazione in aumento degli ammortamenti al solo fine di ottenere una maggiore deducibilità fiscale (che avrebbe un'incidenza negativa sul gettito fiscale). Per tale ragione questa disposizione non è stata sostanzialmente applicata, in questi anni dalla sua introduzione, dato che le imprese, proprio per le motivazioni indicate nelle premesse, hanno tendenzialmente ridotto le aliquote di ammortamento, piuttosto che aumentarle.

Dal tenore letterale della norma non si può tuttavia escludere un suo utilizzo anche per contestare una riduzione delle aliquote di ammortamento, quando ciò possa assumere una valenza elusiva (ad esempio prima delle modifiche introdotte dal D.L. n.98/11, con le quali è stato previsto il riporto illimitato delle perdite fiscali, vi poteva essere convenienza a ridurre le aliquote degli ammortamenti ai fini di incrementare l'utilizzo di perdite fiscali prossime alla scadenza).

In ogni caso, qualora l'Amministrazione Finanziaria, applicando la disposizione in commento, dovesse disconoscere i maggiori ammortamenti derivanti da un aumento dell'aliquota civilistica non coerente con le previsioni dei principi contabili, si ritiene applicabile il principio generale del divieto di doppia imposizione, per cui vi sarebbe il diritto da parte del contribuente di vedersi riconoscere negli esercizi successivi alla conclusione dell'ammortamento civilistico la deduzione di quelle maggiori quote di ammortamento che sono state ritenute indeducibili, fermo restando il pagamento delle sanzioni e degli interessi ([C.M. n.23/E/10](#) e [C.M. n.31/E/11](#)).

In merito alla prova della coerenza con i corretti principi contabili, da fornire in caso di modifica del piano di ammortamento e che ricade in capo al contribuente, l'Amministrazione Finanziaria nella [C.M. n.12/E/08](#) (risposta 7.1) ha chiarito che la coerenza dei comportamenti contabili adottati potrà essere dimostrata utilizzando ogni elemento ritenuto utile al raggiungimento del predetto fine (ad esempio, le indicazioni fornite nella nota integrativa, il confronto con i bilanci relativi agli esercizi precedenti, ecc.).

Al riguardo, anche se l'Agenzia non lo richiede, potrebbe rivelarsi particolarmente utile una perizia di un esperto che attesti la corretta vita utile del cespite, secondo elementi economico-tecnici, in base alla quale è stato impostato il nuovo piano di ammortamento.

Nella predetta circolare l'Agenzia ha comunque precisato che le indicazioni fornite dal contribuente in nota integrativa non possono intendersi preclusive dei poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

### **Le possibili motivazioni del cambiamento delle aliquote di ammortamento**

Sia la normativa civilistica che quella fiscale (che di fatto richiama la prima) prescrivono dunque che devono essere ben motivate le ragioni della variazione della residua possibilità di utilizzazione di un cespite, che è condizione indispensabile per la modifica dei coefficienti di ammortamento.

Poiché la residua possibilità di utilizzazione è determinata sulla base di una serie di fattori indicati in precedenza (nuovo Oic n.16, par.60), le modifiche delle aliquote di ammortamento dipendono dai cambiamenti intervenuti con riferimento a detti fattori.

- ➔ Al riguardo un primo fattore da prendere in considerazione è il deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo, il quale tuttavia non dovrebbe in generale subire significative mutazioni nel tempo per cui raramente questo può rappresentare un elemento per la revisione del piano di ammortamento del cespite.
- ➔ Molto più significativo in tal senso è, invece, il grado di utilizzo del cespite, atteso che la vita utile dei beni strumentali è generalmente molto influenzata dal maggiore o minore utilizzo degli stessi nel processo produttivo. Ad esempio, un macchinario che è sempre stato utilizzato per la produzione organizzata su un solo turno, una volta che si passa ad una produzione su due o più turni sarà sottoposto ad un'usura maggiore e, quindi, la sua vita utile residua dovrà essere ridotta.
- ➔ Anche l'obsolescenza tecnica può incidere significativamente sulla riduzione della residua possibilità di utilizzazione di un cespite, come nel caso dei beni informatici o dei prodotti tecnologici, i quali divengono sostanzialmente non più utilizzabili nel momento in cui viene lanciato sul mercato un prodotto innovativo che determina la loro sostituzione nonostante la loro vita utile residua "fisica" sia ancora significativa.
- ➔ Inoltre, i cambiamenti significativi dei piani aziendali per la sostituzione dei cespiti, purché adeguatamente formalizzati, possono costituire una valida ragione per la modifica del piano di ammortamento dei beni interessati.
- ➔ Per quanto riguarda le condizioni di utilizzo del cespite si rileva che un mutamento significativo delle stesse può incidere sulla vita utile del bene. Ad esempio un macchinario che prima veniva utilizzato all'interno dello stabilimento e che poi viene utilizzato all'esterno, risulta soggetto a maggior usura per effetto delle condizioni atmosferiche.
- ➔ Infine, la modifica del piano di ammortamento può essere motivata alla luce di mutati fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite. Ad esempio nuove e più stringenti normative ambientali o sulla sicurezza sul lavoro possono far prevedere una minore vita utile di macchinari non a norma o comunque che sarebbe molto costoso adeguare.