

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti



30 - 4 - 2021

anno ottantottesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma
20/b legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

Dialogo sugli ultimi tempi, ovvero in onore – quel ch'è giusto è giusto – di alcune pronunce della Corte di Cassazione che ammoniscono a privilegiare la sostanza sulle forme

(Avv. Valdo Azzoni)

pag. 564

Note controcorrente in tema di sospensione degli ammortamenti ex art. 60 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104

(Dott. Emilio Abruzzese)

pag. 567

Apporti di partecipazioni al vaglio dei regimi di realizzo controllato

(Avv. Filippo Maisto)

pag. 576

Analisi ricostruttiva in materia civilistica e fiscale dei patrimoni destinati ad uno specifico affare in una linea di continuità tra tradizione e modernità, anche alla luce dell'emergenza epidemiologica da Covid-19

(Dott. Riccardo Lancia)

pag. 581

Procedimento – Costituzione in giudizio del ricorrente o dell'appellante – Deposito di un atto difforme da quello notificato alla controparte – Inammissibilità del ricorso ex art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992 – Dipende dalla concreta incidenza della difformità sulla comprensione, per il destinatario, del contenuto del ricorso e sullo svolgimento dell'attività difensiva

(Corte di Cassazione 1° dicembre 2020, n. 27388

con nota di Domenico Carnimeo)

pag. 618

IRPEF – Decesso del socio di una società di persone – Deduzione pro quota, da parte degli eredi, delle perdite da partecipazione di competenza del *de cuius* – Esclusione – Assunzione da parte degli eredi della qualità di socio – Non consegue – Patto parasociale per la continuazione della società fra gli eredi ed i soci superstiti – È privo di efficacia retroattiva

(Corte di Cassazione 21 gennaio 2021, n. 1216

con nota di Bruno Aiudi)

pag. 626

IRPEF e IRES – Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Accantonamenti per il trattamento di fine mandato (TFM) degli amministratori di società – Determinazione del TFM – È lasciata alla libera determinazione delle parti – Applicabilità delle norme sulla determinazione del TFR – Esclusione

(Commissione prov. di Reggio Emilia 23 ottobre 2020, n. 199

con nota di Luigi Lovecchio)

pag. 630

IVA – Fatturazione – Deducibilità di costi risultanti da fatture generiche – Esame delle sole fatture – Insufficienza – Obbligo dell'Amministrazione finanziaria di considerare anche le informazioni fornite dal contribuente con documenti e messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alle fatture iniziali – Sussiste

(Corte di Cassazione 23 gennaio 2020, n. 1468

con nota di Paolo Barabino)

pag. 635

NOTE CONTROCORRENTE IN TEMA DI SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI EX ART. 60 DEL D.L. 14 AGOSTO 2020, N. 104

Il presente articolo ha ad oggetto le statuizioni normative di cui ai commi da 7-bis a 7-quinquies dell'art. 60 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126.

Il citato art. 60 reca una rubrica (*“Rifinanziamenti di misure a sostegno delle imprese”*) che evidenzia come la disciplina di carattere eccezionale in esame non fosse ricompresa sin dall'origine dell'emanazione del decreto-legge, visto che la stessa ha poco a che fare coi *“Rifinanziamenti”*, occupandosi invece di *sospensione di ammortamenti* (1).

Essa è stata, infatti, introdotta *in extremis* in sede di conversione in legge.

La disposizione *de qua* si applica ai bilanci chiusi successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. n. 104/2020, vale a dire il 15 agosto 2020. Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratta di quelli riferiti all'anno 2020.

Sospensione di ammortamenti che sostanzialmente vuol significare la riduzione degli ammortamenti civilistici ordinariamente operati, sino al cento per cento dell'ordinaria aliquota applicata rinviando, come appresso indicato, a conto economico ad esercizio successivo.

Il presente elaborato può idealmente dividersi in due parti: una prima, ove si svolgeranno alcune riflessioni sulla norma di carattere eccezionale introdotta in occasione della conversione in legge del D.L. n. 104/2020, senza infingimenti o cautele, e sulla *ratio* che si ritiene dovesse avere o avrebbe dovuto avere.

Nella seconda parte, invece, si trarranno le conclusioni in termini di opportunità, prudenza e rigore cautelativo.

La norma di cui trattasi individua, in primo luogo, l'ambito soggettivo di applicazione, riferendolo ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali. Il novero dei beneficiari è molto ampio ed è sostanzialmente rivolto ai soggetti per i quali si abbia – ordinariamente – un principio di deducibilità delle quote di ammortamento di stretta derivazione bilancistica, fermi restando i limiti di cui al D.M. 31 dicembre 1988 e le altre norme che limitano la deducibilità degli ammortamenti. Quel che è rilevante, come vedremo sotto il profilo fiscale, è la dichiarata possibilità di derogare al requisito di deducibilità nei limiti della quota imputata a conto economico.

Il comma 7-bis dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020

(1) Al momento di licenziare queste riflessioni, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha emanato quella che è ancora solo una bozza per la consultazione (*“Bozza documento interpretativo 9”*) a commento dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020, che, per comodità, indicheremo come *Bozza OIC*.

consente di non effettuare fino al cento per cento *«dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio approvato»*.

La norma precisa che i soggetti di cui sopra *«possono ... non effettuare»* gli ammortamenti, di talché si tratta di una facoltà e non certo di un obbligo, il che può essere forse interessante per una chiave di lettura di cui appresso, a marcare la differenza rispetto alle norme ordinarie.

La norma letteralmente precisa come la possibilità di sospendere gli ammortamenti sino al cento per cento dell'ammortamento annuo possa portare addirittura al mantenimento del *«valore di iscrizione così come risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato»*. Precisazione che forse voleva enfatizzare la possibilità addirittura di azzerare la quota di ammortamento, ma involontariamente può creare malintesi nei casi di precedente bilancio non approvato e di dubbi o equivoci per i costi incrementativi sostenuti o per i nuovi investimenti realizzati durante il 2020.

Dubbi che, ad avviso di chi scrive, non dovrebbero sussistere, non vedendo preclusioni al riguardo.

La *Bozza OIC*, pur non evidenziando l'eventuale problema interpretativo di cui sopra, precisa che *«l'ambito di applicazione della norma è relativo all'ammortamento dei beni materiali ed immateriali risultanti nel bilancio chiuso successivamente ... (al) ... 15 agosto 2020»*, in tal modo ricomprendendo anche gli incrementi a vario titolo conseguiti nel 2020 stesso.

Altro tema è quello del bilancio di riferimento, per cui ritengo che tale possibilità si intenda riconosciuta anche con riferimento ai bilanci infrannuali a vario titolo eventualmente predisposti, come, ad esempio, nel caso di liquidazione deliberata il 1° settembre 2020.

L'art. 60 consente la sua applicazione anche per singoli beni o categorie di beni.

Si dice che tale facoltà può essere esercitata *«... anche in deroga all'art. 2426, primo comma, numero 2), del codice civile»*.

Il passaggio *codicistico civile*, al quale si può derogare, è il seguente: *«il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento devono essere motivate nella nota integrativa»*.

Prima di affrontare quanto precisato dagli OIC e rimanendo per ora nell'ambito di quanto previsto dal codice civile, fermo restando l'obbligo di sistematico

ammortamento, lo stesso codice non esclude la possibilità che, ovviamente sulla base di idonea motivazione legittimante, e non di mere politiche altalenanti opportunistiche di bilancio, *si possano* modificare i criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati.

Oltre all'obbligo di motivazione il codice all'art. 2426 c.c. non pone obblighi di vincolo dell'utile che ne deriva, in una riserva, tantomeno indisponibile.

Come si vedrà appresso, in base a quanto previsto dall'art. 60, vi è l'obbligo, in tale disciplina eccezionale, di costituire o vincolare una riserva a fronte degli utili che derivano dalla sospensione degli ammortamenti.

Di vincoli su riserve, nel senso della loro non distribuibilità (2), discorre invece il quinto comma dell'art. 2423 c.c.: «*Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato*».

Anche in questo caso *si parla* di obbligo di motivazione, rispetto a una fattispecie per la quale si ha un *obbligo* di disapplicazione degli articoli del codice civile, *versus* la *facoltà* prima cennata di cui al n. 2 del primo comma dell'art. 2426 c.c.

A fronte di tali obblighi di disapplicazione (di norme del codice civile) e di motivazione, consegue l'altrettanto obbligata formazione di una riserva (qualificata come non distribuibile), ove dalla disapplicazione (obbligata) di norma codicistica ne derivino *utili*.

Da qui parte l'analisi della presunta *ratio* dell'art. 60. Non è revocabile in dubbio che il legislatore volesse esprimere una misura *"a sostegno delle imprese"*, e non certo aggiungere rigore normativo al rigore pandemico. Se così è, o dovrebbe essere, non può che doversi ragionare cominciando dalla base di partenza codicistica per poter immaginare che con l'art. 60 si possa star meglio e non peggio di quanto accade con le ordinarie norme del codice civile.

Altrettanto si spera che, se raffrontata alla deroga prevista al n. 2 del primo comma dell'art. 2426 c.c., si volesse significare che per quanto attiene la disciplina di cui all'art. 60 viene concesso qualcosa in più rispetto alla norma civilistica.

Si può quindi immaginare che, sussistendo sufficienti motivi per modificare il criterio di ammortamento, non ci sarebbe stato neanche bisogno della novella disposizione eccezionale qui in commento.

Tanto è vero che (addirittura) applicando (legittimamente) la norma ordinaria non si avrebbe nemmeno l'obbligo di costituire una riserva, addirittura indisponibile.

Ancora più marcato è il confronto fra l'obbligo di disapplicazione delle norme ordinarie, così come previsto dal citato art. 2423 c.c., assistito da un obbligo di costituzione di riserva non distribuibile, *verso* la

facoltà di non applicazione degli ammortamenti, che genera una riserva addirittura non disponibile.

Orbene: a fronte di una *facoltà verso un obbligo*, a fronte di un rigore maggiore sulla destinazione della riserva, sarebbe lecito aspettarsi una casistica di minor rigore rispetto alle motivazioni a supporto della sospensione degli ammortamenti.

Ad opinione di chi scrive, la norma di cui all'art. 60 voleva (forse) partire quale norma di sistema, sia pur eccezionale, volta a tutelare (bisogna poi verificare se in maniera opportuna) il *"sistema Italia"*, perché non v'è chi non veda come i riflessi patrimoniali, reddituali, finanziari della pandemia Covid-19 non si riflettono in maniera inequivoca sui vari operatori.

Partiamo dai casi limite dei settori che sono stati tormentati dal virus e dai provvedimenti restrittivi e da quelli che, invece, per effetto della pandemia hanno migliorato conti, fatturato e risultati.

Quale deve essere il parametro legittimante la riduzione della quota di ammortamento, sino ad arrivare alla sua sospensione al 100 per cento della aliquota ordinaria? Il fatto di essere stati chiusi *"per obbligo"* per sei mesi? E se poi nei restanti sei mesi si è raddoppiato il fatturato per effetto della ripresa o perché l'azienda legittimamente ha iniziato a produrre mascherine? Il parametro è la riduzione del fatturato? Non pare. L'evidenza di una perdita d'esercizio, di contro a una riduzione di atteso utile da *budget*? E chi può serenamente *certificare* che la perdita sia stata dovuta a Covid-19 e non a inefficienze dell'azienda?

Se poi la sospensione degli ammortamenti dovesse essere necessariamente collegata a un fermo produttivo, per immaginata minor usura e maggiore vita utile, anche questa non sarebbe scienza esatta, basti pensare ai casi limite degli altiforni delle acciaierie, ma magari altri casi meno eclatanti ve ne sono.

Come si dirà in seguito, le incertezze civilistiche si possono portare appresso anche incertezze di carattere fiscale, in maniera molto più eclatante di quel che si può pensare.

Tutte le interpretazioni di estremo rigore portano a non riconoscere che si possano ridurre gli ammortamenti se non si è ridotta l'attività, o in termini oggettivo-produttivi o di fatturato (3).

Le stesse interpretazioni basano essenzialmente tale rigorosa conclusione sulla previsione del comma 7-*quater* dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020, che prevede come la nota integrativa debba dare *«conto delle ragioni della deroga»* (4).

A nostro avviso, *«dar conto delle ragioni»* e *«giustificare»* (e quindi legittimare) sono concetti non necessariamente sovrapponibili.

Non dimentichiamo che la deroga di cui all'art. 60 del D.L. n. 104/2020, non è solo all'impianto ordinario del codice civile, ma anche alle deroghe (o obblighi di deroga) già incluse nel codice civile.

(3) La *Bozza OIC* pone alcuni esempi.

(4) Art. 60, comma 7-*quater*, del D.L. n. 104/2020: *«La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio»*.

(2) E non, addirittura, della indisponibilità assoluta, come vedremo, nel caso dell'art. 60 in commento.

Forse – è una nostra impressione – il legislatore ha detto più di quello che avrebbe voluto dire. Per il lettore del bilancio, quando si ha perfetta cognizione:

- i) che la riduzione degli ammortamenti è disposta per effetto dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020,
- ii) dell'importo che ha migliorato i conti di bilancio,
- iii) dell'importo di riserva vincolata a indisponibilità

che volere di più?

È lo stesso riferimento al detto art. 60 che *confessa* l'inapplicabilità della disciplina ordinaria: lo stesso riferimento all'art. 60 di cui alla nota integrativa che consente al lettore del bilancio, in un attimo, di fare i conti e di capire quali siano gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici.

Che le *ragioni* da inserire in nota integrativa non siano (o non dovessero essere) motivazioni legittimanti, bensì mere, chiare, indicazioni della natura e origine della sospensione, dovrebbe potersi evincere anche dal maggior rigore previsto nella natura della conseguente riserva: di assoluta indisponibilità, anziché di mera indisponibilità come invece nel caso previsto dal quinto comma dell'art. 2423 c.c.

Perché mai il legislatore dovrebbe riequilibrare con maggior rigore rispetto a quanto previsto ordinariamente dal codice civile (5) un comportamento (*ex art.* 60) se non, in parallelo, prevedendo un minor rigore nelle condizioni legittimanti la sospensione degli ammortamenti?

Una lettura meno rigida delle *"ragioni della deroga"* *ex* comma 7-*quater* dell'art. 60 potrebbe idealmente fare il paio con quanto previsto in tema di deroghe agli obblighi di conservazione del capitale sociale in caso di perdite (6).

(5) In tema di natura della riserva conseguente all'applicazione della norma.

(6) Sospensione della disciplina in tema di riduzione obbligatoria del capitale a copertura di perdite, nel periodo dell'emergenza Covid-19 (artt. 2446, 2447, 2482-*bis* e 2482-*ter* c.c.; art. 6 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 49), Massima del Consiglio Notarile di Milano: «In forza dell'art. 6 d.l. 23/2020 (convertito con l. 40/2020), nel periodo dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020, qualora risulti che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, non si applicano le disposizioni di cui agli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-*bis*, commi 4, 5 e 6, e 2482-*ter* c.c., né opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, numero 4), e 2545-*duodecies* c.c., a prescindere da quale sia la data di riferimento del bilancio di esercizio o della situazione patrimoniale *infra-annuale*, dai quali emergono le predette perdite.

Resta fermo l'obbligo di convocare senza indugio l'assemblea per gli opportuni provvedimenti, ai sensi degli artt. 2446, comma 1, e 2482-*bis*, commi 1, 2 e 3, c.c., sia nei casi in cui per effetto di tali perdite il patrimonio netto è superiore al capitale minimo previsto dalla legge (fattispecie di cui agli artt. 2446 e 2482-*bis* c.c.), sia nei casi in cui, per effetto di perdite superiori a un terzo del capitale sociale, il patrimonio netto sia inferiore al capitale minimo previsto dalla legge (fattispecie di cui agli artt. 2447 e 2482-*ter* c.c.).

Sono pertanto legittime e possono essere iscritte nel registro delle imprese le deliberazioni di aumenti di capitale a pagamento, assunte nel periodo dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020, che non siano precedute dalla riduzione del capitale sociale a copertura delle perdite anche qualora ad esito dell'aumento di capitale il patrimonio netto della società continui ad essere in-

Nel caso di sospensione della disciplina in tema di riduzione obbligatoria del capitale a copertura delle perdite si è avuta e si ha incertezza del periodo con riferimento al quale le perdite sospese si possano riferire, tanto che Assonime in una sua circolare ha evidenziato ben tre chiavi interpretative (7).

Dopo un *bell'anno* pieno di varie incertezze, sulla valenza temporale di tale ultimo provvedimento si è avuto un chiarimento (che forse sarebbe tornato utile avere prima ...) da parte del Ministero dello sviluppo economico (lettera n. 26890 del 29 gennaio 2021), estremamente restrittivo, potendosi riferire la sospensione degli obblighi di ricapitalizzazione *ex* artt. 2446, 2447 *etc.* c.c., non alle perdite maturate nel 2019 (8).

Però, pur con le incertezze riguardo alla cadenza temporale di detta disposizione, è indubbio che la tutela del patrimonio netto non ponga delle condizioni fattuali alle quali subordinare il differimento dei termini di ricapitalizzazione, ovvero che si debba dimostrare che la perdita sia stata effettivamente dovuta alla contingenza Covid-19, e/o che l'impossibilità di ricapitalizzare sia dovuta allo stesso motivo pandemico, e non a cause endemiche e congenite della specifica realtà aziendale.

Tornando al tema del vincolo a riserva indisponibile *ex* comma 7-*ter* dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020, la disposizione prende in esame le diverse situazioni che si possono presentare, di capienza o di incapienza di utili di esercizio generati dalla deroga (9).

*feriore ai due terzi del capitale sociale (artt. 2446 e 2482-*bis* c.c.) o inferiore al minimo legale (artt. 2447 e 2482-*ter* c.c.). Parimenti dicasi per le altre operazioni sul capitale o con effetti sul capitale sociale, che richiederebbero il rispetto delle predette disposizioni, ove applicabili».*

(7) Assonime circ. 28 luglio 2020, n. 16, 33: «Seguendo la prima tesi, mentre rientrano nell'ambito di applicazione della sospensione le perdite rilevate con situazioni patrimoniali riferite al 2020, a prescindere da quando si tiene l'assemblea chiamata ad adottare le misure, sono escluse quelle rilevate con il bilancio relativo all'esercizio 2019. Con la seconda tesi, sono comprese tutte le perdite per le quali l'assemblea chiamata ad adottare le relative misure si collochi dal 9 aprile al 31 dicembre 2020, con esclusione di quelle perdite rilevate con il bilancio d'esercizio 2020. Con la terza tesi invece sono comprese tutte le perdite, a partire dalle perdite dell'esercizio 2019 per le quali l'assemblea chiamata ad adottare le relative misure si collochi dal 9 aprile 2020, fino alle perdite rilevate con il bilancio d'esercizio che si chiude al 31 dicembre 2020». Si rammenta anche l'interpretazione più rigorosa, del Trib. pen. Catania, sez. fall., 28 maggio 2020, in *Fall.*, 2020, 1612: «Il periodo da prendere in considerazione per la maturazione delle perdite rilevanti ai sensi dell'art. 6, D.L. n. 23/2020, è quello compreso fra il 9 aprile 2020 ed il 31 dicembre 2020 in quanto questa è la ricostruzione maggiormente in linea con la voluntas legis di paralizzare per un determinato periodo di tempo le perdite cagionate dalla pandemia».

(8) Ministero dello sviluppo economico (lettera n. 26890 del 29 gennaio 2021): «Il riferimento, in primo luogo, alle "perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020", anziché alle "fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data [del 31 dicembre 2020]" sembra chiarire che oggetto della norma sono solo le perdite emerse nell'esercizio 2020 (o negli esercizi non solari ricompresi nella data del 31 dicembre 2020).

Sembra da escludersi, pertanto, che la disposizione possa riguardare perdite relative ad esercizi antecedenti, come inizialmente da alcuni ipotizzato, restando le stesse assoggettate, di conseguenza, al regime generale (anche in tema di scioglimento *ex art.* 2484, n. 4, c.c.).».

(9) Art. 60, comma 7-*ter*: «I soggetti che si avvalgono della

Come prima precisato, si tratta di riserva indisponibile, e quindi non utilizzabile nemmeno per l'imputazione a capitale sociale o alla copertura di perdite di esercizio (10) (11).

Proseguendo nell'esame della norma, la stessa prevede quanto segue: «La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».

In sostanza, usando un gergo calcistico, si butta avanti la palla, per ora di un anno, finché Covid-19 non diverrà un brutto ricordo.

facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di utili di esercizio di importo inferiore quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi».

(10) Da Telefisco 2021: «La norma prevede l'indisponibilità della riserva e, pertanto, il divieto di utilizzo per qualsiasi ragione: in altre occasioni, per situazioni differenti da quella in questione, sono state previste deroghe a tale divieto per l'utilizzo a copertura di perdite di esercizio con obbligo di successivo reintrogo, mentre in questo caso non pare siano state previste deroghe in tal senso» (pag. 16, F. ROSCINI VITALI).

(11) Fondazione Nazionale Commercialisti (Doc. 17 gennaio 2017 su riserve): «Non rinvenendosi, dunque, all'interno del Codice civile alcun riferimento con riguardo alla nozione di disponibilità o indisponibilità, limitandosi quest'ultimo a legittimare l'utilizzo delle riserve disponibili per fini specifici (quali, ad esempio, l'aumento gratuito di capitale o il rimborso della partecipazione in caso di recesso del socio) si riscontrano in dottrina differenti orientamenti sul tema. Un risalente orientamento riteneva che la disponibilità della riserva dovesse desumersi dalla fonte della medesima, per cui, a seconda che fosse legale, statutaria o volontaria era possibile determinare quando una riserva fosse disponibile o meno. In senso contrario si è sviluppata una differente opinione che non ritiene la fonte della riserva un elemento chiave per definire una riserva disponibile o meno, dato che le disposizioni che richiamano le riserve "disponibili", tra cui quelle contenute negli artt. 2442 e 2481 ter c.c. circa il possibile utilizzo di riserve disponibili per l'aumento del capitale sociale non fanno alcun riferimento alla fonte delle medesime; lo stesso vale anche per le disposizioni previste in caso di rimborso delle partecipazioni in caso di recesso del socio.

Secondo un altro orientamento invece, la disponibilità della riserva è da correlarsi ad un atto di disposizione da parte dell'organo legittimato a compierlo, atto che comporta un utilizzo della riserva finalizzato alla produzione di una qualche utilità economica. Ciò implica che la disponibilità di una riserva sia strettamente commessa allo scopo per cui è costituita; scopo che può essere imposto dalla legge o dalla volontà dei soci. Sarebbe dunque lo scopo attribuito alla riserva a determinare il grado di compatibilità o meno con un determinato atto di disposizione (che può essere ad esempio l'imputazione a capitale o a copertura delle perdite). Ne consegue, pertanto, che il possibile utilizzo della riserva, laddove non espressamente previsto dalla legge, si desume dallo scopo e dunque dalla funzione attribuita alla medesima; andrà pertanto compiuta un'indagine con riguardo alle disposizioni legislative, all'esistenza di eventuali clausole statutarie e alla delibera assembleare di costituzione della medesima».

Le quote di ammortamento non contabilizzate sono imputate nel conto economico relativo all'esercizio successivo e, con lo stesso criterio, sono differite le quote successive, allungando, per ora di un anno, il piano di ammortamento (12).

Passando all'esame della specifica disciplina fiscale, dettata dal comma 7-quinquies (13), dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020, la stessa ci riporta per assonanza alle deduzioni extra contabili di cui all'art. 109 del TUIR, nella sua versione in vigore sino all'esercizio 2007, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare (14).

Questa dovrebbe essere una disposizione di ancor maggior favore, poiché appare consentire (15) che si possa operare una deduzione delle quote di ammortamento con modalità extracontabile, a prescindere dall'imputazione a conto economico, sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Dice il legislatore che la deduzione extracontabile, «Per i soggetti di cui al comma 7-bis» di ammortamento «di cui al comma 7-ter» è consentita comunque nei limiti e alle condizioni previste dagli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR.

E qui ovviamente sovengono le seguenti condizioni e limitazioni:

- i) deducibilità subordinata all'esercizio di entrata in funzione del bene;
- ii) limite massimo di quote deducibili come da D.M. 31 dicembre 1988;
- iii) normativa specifica per *leasing* e affitto o usufrutto di azienda;
- iv) ammortamento dei beni immateriali;
- v) etc.

La disposizione non cita espressamente i limiti previsti dall'art. 164 del TUIR (16), ma si sconsiglia fortemente di eccipire ciò, per reclamare una legiti-

(12) Conforme la Bozza OIC.

(13) Art. 60, comma 7-quinquies, dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020: «Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico».

(14) A norma dell'art. 109, quarto comma, lett. b), del TUIR, nella versione previgente alle modifiche disposte dall'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, «Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili: ... b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Gli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, le altre rettifiche di valore e gli accantonamenti sono deducibili se in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni e quelli dei fondi».

(15) Della formula dubitativa si dirà fra breve.

(16) «Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni».

tima deducibilità di componenti negative di cui allo stesso articolo.

E ora cominciano anzi, forse, proseguono e si incrementano i potenziali *dolori*.

Primo tema: la deduzione extracontabile ai fini fiscali presuppone che si sia legittimamente applicato il comma 7-bis, sotto il profilo civilistico e dei principi contabili?

In caso affermativo, la legittimità di detta deduzione extracontabile potrebbe dipendere:

i) dall'obbligo, o meno, di legittimare in maniera inequivoca la sospensione dell'ammortamento,

ii) e quindi dal fatto che verificatori dell'Amministrazione finanziaria e la stessa Agenzia delle entrate siano concordi con la congruità delle giustificazioni delle motivazioni addotte.

Se fosse (o fosse stato) sufficiente esporre in nota integrativa solo lo specifico riferimento all'art. 60 del D.L. n. 104/2020, all'evidenziazione dei dati numerici di impatto finanziario, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe (o avrebbe potuto) discutere della legittimità di tale deduzione.

Se così non è o non deve essere, lo specifico rimando al dato soggettivo («Per i soggetti di cui al comma 7-bis») e oggettivo (di ammortamento «di cui al comma 7-ter») potrebbe comportare la pericolosa conseguenza che la deduzione extracontabile sia legittima solo se la sospensione degli ammortamenti è legittima.

Diversamente, l'Agenzia delle entrate potrebbe eccepire (o tentare di eccepire) che l'indeducibilità dell'ammortamento deriva dalla mancata imputazione a conto economico, cosa che è consentita solo per i soggetti che applicano l'art. 60 legittimamente dal punto di vista civilistico.

Il che non sarebbe una novità, date le accelerazioni che si sono avute nel potere di sindacabilità delle scelte di bilancio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Basti ricordare quanto fu disposto con il comma 34 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 24 (legge finanziaria 2008), nel disciplinare la transizione fra un regime che consentiva le variazioni extracontabili in quadro EC e una loro eliminazione: «Gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale, ... , decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili, 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».

Giova ricordare anche l'art. 2 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 («Regolamento IAS»), che prevede l'inapplicabilità anche di ogni altra determinazione del reddito che «assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio» ... di prevalenza della sostanza sulla forma (17).

(17) Il D.M. 3 agosto 2017, emanato in base a quanto stabilito dall'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19) precisò quali, tra le norme di coordinamento tra principi

Inoltre, non si può ignorare quanto espresso dall'Agenzia delle entrate con la circolare 28 febbraio 2011, n. 7/E, allora rivolta ai soggetti IAS *compliant*, ma potenzialmente riferibile anche ai soggetti OIC *compliant*, per i quali valga il principio di derivazione rafforzata (18).

Quindi, se valesse l'assioma «la sospensione vale solo per chi è stato danneggiato da Covid 19», conseguentemente un «non danneggiato da Covid 19» non potrebbe sospendere gli ammortamenti in base all'art. 60 del D.L. n. 104/2020, ergo gli ammortamenti eventualmente operati extracontabilmente ai fini fiscali sarebbero illegittimi, perché è chiaro che il legislatore non ha reintrodotta in via generale il non rimpianto quadro EC, ma ha circoscritto detta facoltà in questi stretti, anche se non perfettamente definiti, ambiti.

Altro tema, di fondamentale importanza, è quello della possibilità o meno di non operare gli ammortamenti fiscali (avendo sospeso quelli civilistici). In sostanza: se si sospendono gli ammortamenti civilistici si è forse obbligati ad operare quelli fiscali?

Il dato letterale sembrerebbe chiaro: «... la deduzione ... è ammessa ...», non «ammessa ... e comunque dovuta in continuità coi precedenti esercizi!»

Una recentissima risposta (o non risposta) nel corso di Telefisco 2021 (19) ha indotto un illustre Autore

pi contabili e reddito di impresa già previste per le imprese IAS-adopter (D.M. n. 48/2009 e D.M. 8 giugno 2011), dovessero applicarsi, a decorrere dall'esercizio 2016, anche da parte delle società che adottano i principi contabili italiani, in forza dell'estensione del principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR. L'art. 2, primo comma, lett. a), n. 1), del D.M. 3 agosto 2017, ha previsto l'estensione alle imprese OIC-adopter delle regole comprese nell'art. 2, commi primo, secondo e terzo, del D.M. n. 48/2009.

(18) Circ. 28 febbraio 2011, n. 7/E (in *Boll. Trib.*, 2011, 358): «In particolare, nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili internazionali, l'amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi. Infine, qualora i principi contabili internazionali consentano di effettuare scelte meramente discrezionali senza prevedere un criterio direttivo, l'amministrazione finanziaria potrà sindacare le opzioni adottate che, sulla base di specifici fatti e circostanze, risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali».

(19) Questa la risposta ufficiale dell'Agenzia delle entrate, riportata sul sito internet ufficiale del Convegno Telefisco 2021, organizzato da *Il Sole 24-Ore* editore

«Ammortamenti, quote differibili. QUESITO – La norma (decreto-legge 104/2020, articolo 60, comma 7 bis) prevede che «La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno». Si chiede la conferma che – nonostante il tenore letterale – il recupero fiscale mediante variazione in aumento della quota non imputata al 2020 avverrà in coda al processo di ammortamento.

RISPOSTA – Il comma 7-quinquies del medesimo articolo 60 disciplina il trattamento fiscale dei soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis dell'articolo 60 del decreto-legge n. 104 del 2020 di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. Sulla base del comma 7-quinquies la deduzione della quota di ammortamento non effettuata «è ammessa alle stesse

a farne derivare una sorta di “*divieto di non deduzione fiscale*” in caso di sospensione di ammortamenti (20).

Sul punto non pare di poter concordare, per almeno un duplice ordine di ragioni. In primo luogo, l'art. 60 dice «è ammessa ...» e non vi sono altri punti della normativa specifica che inducano a ritenere il contrario.

Inoltre, se così fosse, si obbligherebbero i contribuenti, nella maggior parte dei casi, comunque a dilatare perdite fiscali 2020 che sarebbero poi compensabili negli esercizi successivi solo nei limiti dell'ottanta per cento.

Pertanto, sembra corretto poter sostenere che non sussista un obbligo di deduzione o, meglio, un divieto di “*non deduzione*” o, ancora meglio, il venir meno in via definitiva del diritto di dedurre le quote non dedotte fiscalmente nel 2020, stante la letteralità della norma e la *ratio* che pare rinvenibile in quest'ultima. Ciò, ovviamente, salvo tener conto, come meglio sarà consapevolmente ritenuto opportuno dai contribuenti, in caso di formalizzate interpretazioni dell'Agenzia delle entrate in senso contrario.

Soprattutto su questo punto saranno necessari chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria ben più decisivi (e, si spera, urgenti).

Andando oltre, altro tema da non sottovalutare è quello della *quota da dedurre extracontabilmente*.

È da dare per assodato che la politica di determinazione delle quote di ammortamento, sia pur sempre nei limiti delle quote deducibili ex D.M. 31 dicembre 1988, in maniera arbitraria e altalenante, solo per politiche di bilancio o di opportunità fiscale, è malvista dall'Amministrazione finanziaria.

Ciò, con buona pace di un articolo di legge, il 102 del TUIR, che chiaramente precisa che la «*deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante ...*» nei limiti previsti dai coefficienti del sopra citato D.M del 1988.

Basti rammentare la sentenza della Suprema Corte che rese definitivo un accertamento, riferito al 1999,

condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico». Tale norma ricorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile prevedendo, in particolare, che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico».

(20) Cfr. F. ROSCINI VITALI, *Ammortamenti non iscritti in bilancio deducibili nel 2020*, in *Il Sole 24 Ore* del 30 gennaio 2021: «La risposta delle Entrate sembra confermare, quantomeno indirettamente, che la deduzione deve avvenire in via extracontabile mediante variazione nella dichiarazione relativa all'esercizio 2020. In particolare, non è consentito recuperare fiscalmente la quota di ammortamento non imputata nel conto economico 2020 in coda al processo di ammortamento: questo comportamento, che vorrebbe evitare la gestione del doppio binario e la conseguente contabilizzazione della fiscalità differita, non sembra consentito dalla norma di legge».

con il quale la società aveva elevato, da un anno all'altro, l'aliquota dal 50% al 100% del limite consentito per legge, non trattandosi ovviamente, quello del 50%, del primo periodo d'imposta (21).

(21) Cfr. Cass., sez. trib., 17 ottobre 2014, n. 22016, in *Boll. Trib. On-line*: «In materia di imposte sui redditi, avuto riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, ed in particolare alla deduzione delle spese di ammortamento, al contribuente non può essere riconosciuta una piena discrezionalità nel determinare, in sede di dichiarazione, le quote di ammortamento annuo dei beni, variandole di anno in anno. L'ammortamento non può che uniformarsi al criterio di sistematicità posto dall'art. 2426 c.c., n. 2) sulla base di un piano di ammortamento che indichi il valore da ammortizzare (differenza tra costo dell'immobilizzazione e suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile), residua possibilità di utilizzazione e criteri di ripartizione del valore da ammortizzare, tendenzialmente costituiti da quello a quote costanti – che costituisce l'ordinario criterio di imputazione – o a quote decrescenti. Ai criteri di valutazione dettati dall'art. 2426 su indicato, e quindi anche al n.2) che interessa la fattispecie in esame, dev'essere riconosciuto carattere inderogabile perché gli stessi garantiscono la funzione, propria del bilancio di trasparenza per assicurare la leggibilità e la controllabilità da parte dei soci e dei terzi (Cass. 23976/2004 e Cass. 4874/2006). Ed invero in difetto di disposizioni specifiche di segno diverso sono pur sempre le disposizioni civilistiche di redazione del bilancio a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali. In contrario non vale addurre quanto disposto dall'art. 67 (attuale art. 102, comma 2) TUIR, che riconosce la deducibilità di quote di ammortamento, quali componenti negativi del reddito, nella misura indicata dall'apposita tabella redatta dal Ministero delle Finanze e consente al contribuente, il quale in determinati esercizi abbia dichiarato ammortamenti inferiori alla misura massima consentita, la possibilità di recuperare il mancato beneficio del maggior ammortamento in esercizi successivi, purché non si superino i limiti ammessi per ciascuno di detti esercizi. Tale previsione non libera peraltro l'imprenditore tenuto alla redazione del bilancio dall'obbligo di calcolare l'effettiva quota di ammortamento dei beni imputabile a ciascun esercizio, ai fini della corretta redazione del bilancio medesimo, secondo le disposizioni degli artt. 2423 c.c. e ss. (Cass. 1910/2007). La norma dell'art. 67 (102) TUIR appare unicamente finalizzata a porre limiti alla facoltà del contribuente di recuperare quote di ammortamento che da un punto di vista fiscale egli sarebbe stato autorizzato a dedurre già nell'esercizio di competenza e del cui beneficio non si è avvalso, ma non può ritenersi idonea a fondare una deroga – che non può che essere espressa – al generale nesso di derivazione della determinazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico. Non può dunque ritenersi che l'art. 67 (attuale art. 102, comma 2) TUIR stabilisca un criterio di determinazione dell'ammortamento per l'esercizio di competenza, dal punto di vista tributario, variabile e diverso da quanto il contribuente è tenuto a dichiarare in conformità alle norme civilistiche di redazione del bilancio. Oltre al principio generale di chiarezza e verità del bilancio, espresso dall'art. 2423 c.c., viene in rilievo, come già evidenziato, la specifica disposizione dell'art. 2426 c.c., n. 2), secondo cui “il costo delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo dev'essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione. I criteri di ripartizione del valore da ammortizzare devono dunque assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cepti durante la stimata vita utile dei medesimi onde eventuali modifiche dei criteri di ammortamento dei coefficienti applicati devono essere giustificate in forza di una valida ragione economica e specificamente motivate nella nota integrativa. Orbene nel caso di specie la contribuente ha applicato nei periodi d'imposta antecedenti a quello in esame, ai propri beni strumentali, coefficienti di ammortamento pari al 50% di quelli stabiliti dalla normativa fiscale, mentre a far data dall'anno 1999 ha applicato ai medesimi beni i coefficienti stabiliti dalla medesima normativa in misura massima. La variazione del criterio di im-

putazione, in contrasto, come già evidenziato, con il disposto dell'art. 2426 c.c. e con il principio di sistematicità ed uniformità dell'ammortamento ivi codificato, non risulta fondato su una valida ragione economica e non ha trovato alcuna giustificazione nella nota integrativa al bilancio. L'utilizzo di aliquote di ammortamento ridotte soltanto per le prime annualità di utilizzo dei beni, non appare dunque conforme all'obbligo, che grava sull'imprenditore, di determinare, in modo tendenzialmente unitario, l'effettiva misura della quota di ammortamento dei beni imputabile a ciascun esercizio, in applicazione del più generale obbligo di verità e chiarezza della redazione del bilancio di esercizio. Le quote di ammortamento non possono infatti essere determinate e variate in modo arbitrario dalla società, ma devono essere rapportate, in modo tendenzialmente uniforme, alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, in quanto l'art. 67 (adesso 102) TUIR non introduce una deroga alle disposizioni del codice civile in materia di redazione del bilancio, le quali sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali. Di tale variazione della quota di ammortamento, come si è detto, la contribuente non ha fornito alcuna giustificazione in nota integrativa e tale omessa indicazione implica una violazione che non è meramente formale, ma direttamente contraria all'obbligo di verità e chiarezza nella redazione del bilancio, e che non si esaurisce con la prima annualità in cui si determina la variazione, ma permane per tutte le annualità in cui si rilevi uno scostamento (nel caso di specie assai sensibile) dal criterio di ammortamento originario. La continuità (o costanza) di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo è infatti uno dei cardini della determinazione dei risultati ed è condizione essenziale della comparabilità dei bilanci, come specificamente prescritto dall'art. 2423 bis c.c., n. 6) "principi di redazione del bilancio" in forza del quale "nella redazione del bilancio...i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, salvo "casi eccezionali", con la prescrizione che "la nota integrativa deve motivare la deroga ed indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico". Da ciò discende che l'indicazione nei criteri di valutazione adottati e dei loro effetti, e la loro tendenziale uniformità, è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione del bilancio, posto che il principio di chiarezza nella redazione del bilancio non è affatto subordinato a quello di correttezza e veridicità, ma è dotato di autonoma valenza, in una sistema di informazione che postula l'idoneità del bilancio a rendere effettivamente fruibili per i soci ed i terzi tutte le informazioni che la legge impone siano ad essi fornite (Cass. 4874/2006). Il cambiamento dei criteri di valutazione e segnatamente del criterio di ripartizione dei valori da ammortizzare, deve dunque effettuarsi solo in casi eccezionali e tali deroghe, evidentemente fondate su eventi incidenti sulla residua possibilità di utilizzazione economica del bene, devono essere motivate nella nota integrativa, ai sensi dell'art. 2423 bis c.c., u.c. L'obbligo della continuità di applicazione dei criteri di valutazione si pone dunque come un esplicito limite alla discrezionalità tecnica dei redattori al fine di consentire la ricostruzione della dinamica societaria attraverso la lettura comparatistica del bilancio di esercizio e della contabilità nella loro successione annuale ed eliminare l'utilizzo delle c.d. "politiche di bilancio" al fine di occultare gli effettivi risultati dell'esercizio, tramite un cambiamento artificioso dei criteri valutativi. In particolare non possono ritenersi casi eccezionali che legittimino il mutamento dei criteri valutativi e la deroga al principio di continuità, quelli legati ad eventuali esigenze della società in tema di ottimizzazione del carico fiscale sul reddito imponibile. Da ciò discende che l'adozione, nella redazione del bilancio, di un criterio di valutazione di un cespite patrimoniale diverso da quello utilizzato negli esercizi precedenti, in violazione del principio di continuità dei valori contabili sancito dall'art. 2423 bis c.c. e senza che la nota integrativa rechi l'adeguata motivazione della deroga richiesta rende nullo il bilancio (Cass. 11091/2008). Questa Corte, con orientamento cui si intende dare senz'altro continuità ha infatti convincentemente statuito che il bilancio di esercizio di una società di capitali, che violi i precetti di chiarezza e precisione dettati dall'art. 2423

Tesi ribadita dalla giurisprudenza sino ad arrivare all'ordinanza della Corte di Cassazione del 2020 (22).

È quindi da domandarsi se lo stesso principio rigoristico debba applicarsi nella determinazione della quota deducibile extracontabilmente. Facciamo un esempio.

Poniamo che:

i) la quota ordinariamente applicata da un soggetto IRES sia stata storicamente del dieci per cento, con un limite invece, ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988, del venti per cento;

ii) nell'assunto che il contribuente riduca o azzeri la quota di ammortamento, in maniera legittima e indubitabile, o perché la sospensione civilistica degli ammortamenti valga a prescindere dal danneggia-

c.c. e ss. è illecito, ed è quindi nulla la deliberazione assembleare con cui esso sia stato approvato, non soltanto quando la violazione della normativa in materia determini una divaricazione tra il risultato effettivo dell'esercizio e quello del quale il bilancio dà invece contezza, ma anche in tutti i casi in cui dal bilancio stesso e dai relativi allegati non sia possibile desumere l'intera gamma delle informazioni che legge vuole siano fornite per ciascuna delle singole poste iscritte (Cass. 4874/2006). La sentenza della CTR, di contro, non si è attenuta ai principi come sopra affermati, ritenendo l'insindacabilità delle scelte aziendali di determinazione del risultato del bilancio di esercizio e la conseguente legittimità del mutamento della percentuale di ammortamento dei beni strumentali, ulteriormente precisando che l'omessa annotazione di detta variazione nella nota integrativa non inficiava correttezza e validità del bilancio, né consentiva una ripresa a fini impositivi, omettendo del tutto di valutare la compatibilità di tale modalità di redazione del bilancio di esercizio con il principio di continuità dei valori contabili. La sentenza va dunque cassata con rinvio ad altra sentenza della medesima CTR affinché provveda a decidere la controversia facendo applicazione dei principi di diritto sopra esposti, provvedendo anche in ordine alle spese processuali di questo giudizio di legittimità".

(22) Ved. Cass., sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3618, in Boll. Trib. On-line: «è utile riassumere (principi di diritto che presidiano la materia dei criteri d'ammortamento, alla luce del saldo indirizzo della Corte (Cass. 14/10/2015, n. 20680; conf.: 16478/2014; 22016/2014; 25758/2014, 451/2015): (a) ... omis-sis ...; (b) ne consegue che, in sede di dichiarazione, il contribuente non può procedere discrezionalmente alla determinazione delle quote di ammortamento, giacché, stante la previsione dell'art. 2426, primo comma, n. 2, cod. civ., l'ammortamento deve essere necessariamente improntato al criterio di sistematicità e le quote di ammortamento, dovendo essere rapportate in modo tendenzialmente uniforme alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, non possono, in assenza di adeguata esposizione della relativa giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio, variare in relazione alle diverse annualità; (c) sul piano fiscale, l'art. 102, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.), lungi dal rimettere la gestione degli ammortamenti alla discrezionalità del contribuente e dal costituire deroga al principio sopra esposto, vincola strettamente detta gestione, anche sotto il profilo della "competenza" (art. 109, t.u.i.r.), a rigorosi parametri quantitativi, temporali e di bilancio; (d) la ratio delle norme che, in materia di imposte sui redditi, disciplinano l'ammortamento dei costi per beni strumentali è quella di garantire la corretta rappresentazione del reddito d'impresa, tanto in relazione al principio di competenza quanto in rapporto all'autonomia delle obbligazioni tributarie relative a ciascun periodo di imposta, e, quindi, quella di assicurare l'esatta determinazione della base imponibile nel caso di deduzione di spese afferenti a beni strumentali il cui impiego e sfruttamento sia durevole nel tempo; (e) l'ingiustificata adozione di un regime di ammortamento diverso da quello prescritto, implicando una deduzione non consentita, comporta l'indebita alterazione della stessa base imponibile».

mento da Covid 19 o perché effettivamente si possa dimostrare di essere stato danneggiato;

iii) ove lo stesso voglia (si tratta di facoltà) dedurre extracontabilmente, lo potrà fare sino al venti per cento oppure dovrà rimanere il limite *fisiologico* di imputazione, sia pur extracontabile, di dieci?

La giurisprudenza non è tranquillizzante al riguardo (23). La sentenza della Corte di Cassazione, riportata in nota, ovviamente faceva riferimento alle quote imputate a conto economico, ma temo che i suoi principi possano essere applicati anche in caso di discontinuità di fatto operata nella deduzione fiscale.

Anche perché potrebbero aversi dei soggetti che deprimevano la quota di ammortamento per non deprimere oltremodo il conto economico, essendo però ora solleticati dall'opportunità di elevare l'aliquota di deduzione, sia pur nei limiti del D.M. 31 dicembre 1988.

Analogamente, ai fini IRAP, difettando l'imputazione a conto economico ed essendo anche a questi fini concessa la deduzione extracontabile, le eventuali discussioni potrebbero aversi indirettamente dal quinto comma dell'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446: «*Indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa*» (24).

A tali fini, traslando la discontinuità od opinabilità contabile sul terreno della possibile opinabilità di deduzioni extracontabili, anche ai fini IRAP v'è bisogno di maggiori certezze.

Come riportato fra le premesse, nella prima parte di questo scritto si è esposto un pensiero rispetto a un approccio che rispecchia forse più quel che avrebbe potuto o dovuto dire l'art. 60 del D.L. n. 104/2020 rispetto a quanto poi è stato effettivamente scritto e (al momento) interpretato.

In questa parte conclusiva si cercherà di farne derivare conseguenze calate invece nella dura realtà di tutti i giorni, ove le insidie possono essere molteplici.

Nella misura in cui si fa subordinare la legittimazione civilistica della sospensione degli ammortamenti a stringenti motivazioni che, comunque sia, possono essere opinabili, problemi potranno aversi sotto diversi profili.

(23) Cfr. Cass., sez. trib., 14 ottobre 2015, n. 20678, in *Boll. Trib. On-line*: «*L'ammortamento deve essere necessariamente improntato a criterio di sistematicità e le quote di ammortamento, dovendo essere rapportate in modo tendenzialmente uniforme alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, non possono, in assenza di adeguata esposizione della relativa giustificazione economica nella nota integrativa di bilancio, variare in relazione alle diverse annualità*».

(24) In data 6 marzo 2015, nel corso di un convegno organizzato dall'Ordine Dottori Commercialisti ed esperti Contabili di Bologna, tenni una relazione sul tema: «*Interdipendenza fra il bilancio e la normativa fiscale. Disconoscimento da parte dell'AdE di operazioni rappresentate in bilancio*»: gran parte delle mie considerazioni e conclusioni vennero poi riprese in un convegno successivamente tenuto dall'Agenzia delle entrate, sempre sotto l'egida del Consiglio ODCEC, in data 3 giugno 2015.

Potranno aversi contestazioni in caso di compagnie societaria variegata e con minoranza ostile; problemi poi elevati a dismisura in caso di successivo dissesto della società. È di tutta evidenza che in tale ultimo caso subentrano figure professionali che, oltre ad avere specifiche competenze, hanno l'indubitabile vantaggio di fare valutazioni e considerazioni con il *plus*, potendo usare una metafora, di poter giocare una schedina del Superenalotto il giorno dopo quello di uscita dei numeri. Tre – quattro anni dopo un anno di riferimento è ovviamente più facile rendersi conto di come sarebbero andate le cose ...

È consigliabile operare con la massima prudenza, perché non v'è chi non veda che molte delle ipotesi possibili, di scenari che possano legittimare la sospensione degli ammortamenti, potrebbero portare delle eccezioni.

Ad esempio, un'attività chiusa per sei mesi e che abbia poi realizzato l'ottanta per cento dell'usuale fatturato? Cosa può sospendere?

Un'attività mai chiusa (e che quindi abbia sicuramente usurato i beni strumentali), che abbia dimezzato il fatturato? Cosa può sospendere?

Un'attività che abbia ridotto considerevolmente l'attività, ma non per restrizioni da Covid-19, ma per crollo di mercato? Può sospendere gli ammortamenti?

I motivi di cautela di carattere fiscale sono figli di quelli contabili e civilistici.

A meno che l'Agenzia delle entrate riconosca, o affermi, che la deducibilità extra contabile prescinde dalla legittimità della sospensione degli ammortamenti, potranno aversi problemi e contestazioni, poiché il principio di imputazione a conto economico e di derivazione non sono certo venuti meno per la generalità dei casi, ma solo per quelli che possano soggettivamente e oggettivamente riferirsi rispettivamente ai commi 7-bis e 7-ter dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020.

Allo stesso modo, una volta acclarata la legittimazione civilistica a sospendere sia pur parzialmente gli ammortamenti, è meglio mantenere continuità nella deducibilità fiscale (25), non andando oltre le aliquote costantemente applicate (26).

Anche questo, a meno che, nel frattempo, l'Agenzia delle entrate affermi che la deducibilità fiscale extracontabile di cui al comma 7-quinquies dell'art. 60 del più volte citato D.L. n. 104/2020 costituisca una sorta di un «*pace libera tutti*», di un territorio di «non belligeranza fisco-contribuente», rispetto all'annoso tema della sindacabilità delle scelte di bilancio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In conclusione, solo un cenno sugli effetti che la sospensione degli ammortamenti potrebbe avere in tema di *transfer price* e segnatamente quando si applichino criteri quali quello del *TNMM (Transactional Net Margin Method)*.

Gli indici che eventualmente risultassero modificati dalla sospensione degli ammortamenti dovrebbero

(25) Ferma restando la *querelle* se sia possibile non operare gli ammortamenti fiscali, come sopra evidenziato.

(26) Ci si riporta all'esempio fatto in precedenza, di ammortamenti «*fiscali*» entro la soglia di cui al D.M. 31 dicembre 1988, ma oltre gli ammortamenti costantemente applicati.

essere a loro volta rettificati di nuovo, con un reinserimento degli ammortamenti sospesi in bilancio?

A questo proposito si auspica che intervengano chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, perché potrebbero aversi effetti paradossali e diverse interpretazioni. La sospensione degli ammortamenti potrebbe infatti – ovviamente – migliorare significativamente gli indici e comportare indirettamente una

elevazione dei prezzi di acquisto (da *t.p.*) da una controllante estera che le vende i beni.

Per altro verso, la sospensione degli ammortamenti potrebbe essere vista come un mezzo empirico per rendere comparabili esercizi normali ed esercizi da pandemia.

Si spera che anche ciò sia chiarito, auspicabilmente prima dell'approvazione dei bilanci 2020.

Dott. Emilio Abruzzese