



N.protocollo: 16/2008

Oggetto: SCELTE DEL BILANCIO DELL'ESERCIZIO 2007 E LE NUOVE POSSIBILITÀ DI ACCERTAMENTO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Data: 11 febbraio 2008

Dalla Legge Finanziaria per il 2008 si ricava, con una certa chiarezza, che il fisco diventa senz'altro più sensibile alle scelte di bilancio operate dalle imprese. Infatti, uno degli aspetti maggiormente evidenziati della manovra di fine anno, è quello per cui le basi imponibili sono decisamente più ancorate al risultato civilistico. In ogni caso, posto che questo assunto valeva, nella sostanza, anche per il passato, la novità è che l'Amministrazione Finanziaria si riserva per legge la facoltà di sindacare appunto le scelte di bilancio operate dalle imprese.

A fianco di una norma estremamente decisa in materia di accertamento della base imponibile Irap, imposta per la quale il cosiddetto principio di derivazione è evidenziato con forza forse maggiore rispetto all'IRES, ne troviamo un'altra che afferma che gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall'esercizio 2008 – per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - 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.

Questa disposizione va di certo correlata, ma in questo non si esaurisce, con la soppressione della facoltà di operare deduzioni extracontabili utilizzando il quadro EC – *in primis* ammortamenti – nel presupposto che le imprese recuperino in bilancio ciò che, fino al 2007, stanziavano extrabilancio.

Il caso più eclatante corrispondente a questo schema, lo si rinviene in quelle situazioni in cui un'impresa, che utilizzava un immobile di pregio come ufficio, valutava non solo che questo non era di fatto soggetto a deperimento ma, addirittura, si rivaluta nel tempo. Ciò la poteva indurre a non ritenere civilisticamente dovuto alcun ammortamento. Tuttavia, posto che la sua deduzione non era vietata sotto il profilo fiscale, stanziava gli ammortamenti extracontabilmente, ottenendo così il doppio beneficio di presentare un bilancio senz'altro migliorato in termini di risultato, oltre ad ottenere il risparmio d'imposta grazie proprio all'imputazione delle quote di ammortamento nel quadro EC. Venuta meno questa possibilità, in astratto è facile attendersi che l'impresa modifichi il proprio comportamento contabile, riprendendo a stanziare ammortamenti direttamente nel conto economico. In effetti, un comportamento di questo genere non sembra proprio facile da giustificare sotto il profilo civilistico e così, il fisco, ha evidenziato questo punto di debolezza riservandosi la possibilità di intervenire.

Comunque è bene precisare che la portata della norma è decisamente più ampia rispetto al caso prospettato, poiché, astrattamente, coinvolge ogni ipotesi in cui l'impresa si trovi a dover modificare una stima contabile, e ciò nel senso precisato dal principio contabile 29.

Anche qui il caso più evidente è dato dalla modifica delle quote di ammortamento da un anno all'altro, scelta spesso utilizzata dalle imprese per attuare politiche di bilancio, nel senso di ottenere risultati maggiori o minori in funzione di riduzioni o incrementi delle quote di ammortamento stanziare a conto economico, senza che ciò si fondi su giustificazioni economiche particolarmente robuste. In ogni caso, va detto che questo comportamento – si intende la modifica di stime contabili - non solo non è in sé illegittimo, ma, anzi, è dovuto ogni qual volta ne ricorrano i presupposti economici, dal che deriva



l'obbligo di dare un'informativa estremamente esauriente nella documentazione di bilancio, vale a dire in nota integrativa.

Pensiamo al caso di un'impresa che acquista un impianto e valuta che la sua vita utile sia di 10 anni, in questo magari influenzata dalle percentuali di ammortamento, ormai obsolete, fissate dall'Amministrazione Finanziaria. Da ciò che le quote di ammortamento stanziato anno per anno saranno pari a 1/10 del costo. I principi contabili, tuttavia, invitano a rivedere periodicamente i piani di ammortamento, proprio per verificare se la stima fatta in sede iniziale può dirsi ancora aggiornata alla situazione corrente. Non è così infrequente che, in corso di ammortamento, ci si accorga che la vita residua effettiva del bene è diversa – maggiore o minore – di quella determinata in sede di varo del piano di ammortamento. Questo impone agli amministratori la sua revisione, e la sua conseguente rimodulazione in modo tale che lo stanziamento delle quote residue termini in coincidenza con il termine della nuova vita utile stimata del bene.

Esempio

- Valore del bene 1.000
- Vita utile stimata in anni 10
- Ammortamento annuo 100

Si suppone che, al quarto anno, sia revisionata la stima iniziale, posta a base del piano di ammortamento così definito, e ci si accorga che la vita residua non è di 6 anni, ma solamente di 3. Ciò implica, come suggerisce il richiamato principio contabile 29, che il valore residuo di 600 (6/10), sia ammortizzato per 1/3 nei tre anni residui, quindi per 200 all'anno. Ciò porta ad un incremento di 100 rispetto alle quote di ammortamento stanziato in precedenza. E anche questa ipotesi rientra precisamente nella possibilità di disconoscimento di ammortamenti da parte dell'Amministrazione, in applicazione della norma della Legge Finanziaria per il 2008.

È qui però che l'impresa, a fronte di eventuali azioni del fisco, deve dimostrare che la modifica delle quote di ammortamento deriva da una precisa esigenza – la norma, infatti, ammette, e non potrebbe essere diversamente, la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili – dovuta alla necessità di modificare il piano di ammortamento in forza delle cause sopravvenute di cui si è detto.

Quindi, se una situazione di questo tipo si dovesse presentare nel bilancio relativo al 2007, è bene che gli amministratori documentino in modo estremamente preciso e puntuale le esigenze a base della modifica del piano di ammortamento e, con altrettanta precisione e puntualità, ne diano conto in nota integrativa.

A ribadire, quindi, che, visto che l'azione di disconoscimento risulta chiaramente esercitabile dal 2008 nel senso già detto, è opportuno che le imprese già dal 2007 programmino opportunamente le scelte di bilancio in modo tale da creare un precedente contabile che si possa utilizzare per fronteggiare le eventuali future pretese fiscali.