

Bilancio

EVOLUZIONE del PRINCIPIO di DERIVAZIONE del REDDITO

di Emanuele Rossi

Come noto, l'**utile di bilancio** costituisce il punto di partenza per la determinazione dell'imponibile fiscale, cui si arriva **rettificando** il primo (utile) con le variazioni in aumento e in diminuzione richieste dal D.P.R. 917/1986. Tale assunto, conosciuto anche come **principio di derivazione** del reddito, trova fondamento nell'art. 83, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5183], ⁽¹⁾ e ha subito, nel corso del tempo, numerose evoluzioni.

Fino all'1.1.2004, data di entrata in vigore della riforma del diritto societario, ⁽²⁾ per effetto del co. 2, dell'art. 2426 c.c. (ante riforma), gli operatori erano autorizzati ad **imputare a Conto economico accantonamenti ed altre rettifiche** di valore aventi matrice **esclusivamente fiscale**. Ciò comportava «**inquinamenti**» di bilancio, dovuti all'imputazione di componenti negativi di reddito, privi di giustificazione economica, che avevano il solo scopo di abbattere il reddito imponibile. Più che ad una derivazione del reddito imponibile dall'utile, si assisteva quindi al contrario: ad una contrazione dell'utile in forza di ragioni prettamente fiscali, il che portava ad un'alterazione dell'informativa di bilancio a danno dei vari *stakeholders* aziendali.

C'è da dire che il cattivo *modus operandi* dell'epoca, era favorito anche dal fatto che la norma consentiva la **deduzione solamente dei costi** e delle **spese** fatti prioritariamente **transitare a Conto economico**; con un principio di derivazione che si riduceva alla mera elisione, in sede dichiarativa, di quei costi e ricavi fiscalmente irrilevanti nel periodo.

A seguito delle modifiche della Finanziaria 2008 non sono deducibili in dichiarazione le voci di costo che non risultano a Conto economico

Conscio di questo, è intervenuto il Legislatore con la riforma del diritto societario, per mezzo della quale, tra i tanti interventi, è stato soppresso il succitato co. 2 dell'art. 2426 c.c. Per effetto di tale modifica, **non** è stato più possibile **imputare a bilancio poste prive di giustificazione economica**, anche se la riforma fiscale del 2003, ⁽³⁾ consentiva il recupero

delle stesse mediante il meccanismo delle deduzioni extracontabili di cui al Quadro EC del Mod. Unico. ⁽⁴⁾ Si assisteva così ad un'evoluzione virtuosa del principio di derivazione: la creazione di un **doppio binario**, quello **civilistico** e quello **fiscale**, che **migliorava l'informativa** di bilancio, senza appesantire il carico tributario in capo ai contribuenti.

Da ultimo, la Finanziaria 2008 ⁽⁵⁾ ha rimodulato nuovamente detto principio di derivazione, stabilendo **regole diverse** per i **oggetti Ias** ⁽⁶⁾ e per quelli **non Ias**: per i primi, è stato introdotto un **principio di derivazione cd. «rafforzata»**, prevalendo per questi, ai fini della determinazione del reddito imponibile, i criteri di **qualificazione, classificazione ed imputazione temporale** previsti dai Principi contabili internazionali, rispetto alle norme contenute nel D.P.R. 917/1986. ⁽⁷⁾ Per i secondi, il venir meno del regime di deduzione extracontabile di cui al Quadro EC del Mod. Unico comporta, invece, la nascita di un **principio di derivazione pro fisco** riguardo alle componenti di reddito di tipo valutativo.

Di seguito verrà trattato unicamente il principio di derivazione in un'ottica non Ias.

(1) *Secondo il quale*: «il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione».

(2) *D.Lgs. 17.1.2003, nn. 5 e 6.*

(3) *D.Lgs. 12.12.2003, n. 344.*

(4) *Art. 109, co. 4, lett. b), D.P.R. 917/1986, prima delle modifiche di cui alla L. 24.12.2007, n. 244, di cui si dirà infra.*

(5) *L. 244/2007.*

(6) *Intendendo per soggetti Ias quelli tenuti, a seguito del D.Lgs. 28.2.2005, n. 38, alla redazione del bilancio in base ai Principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002.*

(7) *Per maggiori approfondimenti, E. Rossi, «Soggetti Ias/Ifrs – Qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio», ne «La Settimana fiscale» n° 5/2009, pagg. 36-39.*

MODIFICHE della FINANZIARIA 2008 – ABOLITO il REGIME di DEDUZIONE EXTRACONTABILE

Prima di enucleare le modifiche che hanno intaccato il principio di derivazione del reddito, si ritiene opportuno ripercorrere il meccanismo di deduzione extracontabile, di cui al soppresso Quadro EC del Mod. Unico.

Tale meccanismo consentiva di **recuperare in dichiarazione la quota parte di costo che non poteva essere fatta transitare a Conto economico** in base ad una corretta applicazione dei principi contabili, relativa ad:

- **ammortamenti** (dal 2007, anche quelli riferiti alle spese di ricerca e sviluppo); (8)
- **accantonamenti**;
- **altre rettifiche** di valore.

Tale meccanismo poteva altresì essere utilizzato dai **soggetti Ias**, nei casi in cui, venendo adottato il **metodo finanziario** ai fini della contabilizzazione dei **contratti di leasing**, (9) si intendeva dedurre il **maggior onere** sostenuto a pagamento dei canoni, rispetto agli **interessi** e agli **ammortamenti** transitati a Conto economico.

Per mezzo di tale meccanismo, a parità di carico tributario, l'informativa di bilancio veniva depurata dai condizionamenti fiscali. (10) Si ipotizzi il caso della società ALFA, che nel corso del 2006, ha acquistato un bene del costo di 100, con coefficiente di ammortamento del 10%, sia ai fini civili che fiscali. Fino al 2007, ALFA poteva far transitare l'ammortamento ordinario di 10 a

Conto economico, senza tuttavia perdere la possibilità di dedurre ulteriori 10 a titolo di ammortamento anticipato, direttamente nel Mod. Unico, Quadro EC. Ancora, ipotizzato un utilizzo ridotto del bene nel corso del 2007, ben poteva ALFA far transitare a Conto economico solo 5, deducendo il restante in dichiarazione, fornendo un'informativa corretta, senza per ciò subire un maggior carico tributario.

A decorrere **dal periodo d'imposta 2008**, tutto questo **non è più possibile**. Il Legislatore della Finanziaria 2008 è intervenuto infatti sull'argomento, rimodulando il principio di derivazione mediante le seguenti **tre modifiche**:

- **eliminazione degli ammortamenti anticipati ed accelerati** (art. 1, co. 33, L. 244/2007);
- **abrogazione del Quadro EC del Mod. Unico** (art. 1, co. 33, L. 244/2007). O meglio, mantenimento dello stesso, al solo fine di evidenziare in dichiarazione il **riassorbimento delle deduzioni extracontabili effettuate in passato**;
- possibilità per l'Amministrazione finanziaria di **disconoscere i comportamenti non coerenti** dei contribuenti relativamente all'imputazione a bilancio di ammortamenti, accantonamenti ed altre rettifiche di valore (art. 1, co. 34, L. 244/2007 [CFF ② 6195]).

In merito alla prima modifica, **non sarà più possibile far valere ai fini fiscali, un maggior utilizzo del bene, rispetto a quello contemplato dai coefficienti tabellari di cui all'art. 102, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5202]** (oggi, fermi al

1988). (11) Non sarà, quindi, più possibile né raddoppiare il coefficiente d'ammortamento nei primi tre periodi d'imposta di entrata in funzione del bene (ammortamento anticipato), né poter far valere un reale maggiore utilizzo del bene, rispetto alla media di settore (ammortamento accelerato). **Unica deroga** concessa dal Legislatore, è quella relativa ai **beni nuovi** acquisiti ed entrati in funzione nel corso del **2008**, per i quali viene data la possibilità di **non ridurre della metà la quota di ammortamento stanziata** per il primo anno (in pratica, viene data la possibilità di effettuare l'ammortamento anticipato solo per il 2008, potendo tra l'altro far transitare tale eccedenza, anche direttamente in dichiarazione senza indicazione in Conto economico).

Tale modifica è strettamente legata alla seconda, ovvero al **venir meno del meccanismo delle deduzioni extracontabili**. Infatti, non solo le imprese non potranno più dedurre ammortamenti eccedenti quelli stabiliti dal D.M. 31.12.2008, ma **non** potranno più neanche **recuperare il maggior ammortamento**, che seppur permesso dalla normativa fiscale, non è stato fatto transitare a bilancio perché privo di giustificazione economica. Venendo meno il meccanismo delle deduzioni extracontabili, infatti, rileverà ai fini fiscali **solo** ciò che è stato fatto prioritariamente **transitare a Conto economico**. È di tutta evidenza il ritorno al passato (ci riferiamo al quadro normativo, ante riforma fiscale del 2003), con la differenza però che non c'è più il

(8) Art. 37, co. 47, D.L. 4.7.2006, n. 223 conv. con modif. nella L. 4.8.2006, n. 248.

(9) L'adozione del metodo finanziario, comporta che il bene venga iscritto nell'attivo di bilancio del soggetto locatario, il quale fa transitare a Conto economico non i canoni, ma gli ammortamenti e gli interessi connessi al bene locato.

(10) Ciò a patto che l'operatore non esagerasse con le deduzioni extracontabili, perseguendo il fine inverso: far transitare direttamente in dichiarazione, anche la quota parte di costo dotata di giustificazione economica, al solo fine di migliorare le performances aziendali.

(11) D.M. 31.12.1988 [CFF ② 5400].

«paracadute» dato dal co. 2, dell'art. 2426 c.c., il quale, come accennato, consentiva di imputare a bilancio gli accantonamenti e le rettifiche motivate solo da ragioni fiscali. Il contribuente viene lasciato completamente in balia del Fisco, quando, con la terza modifica, viene dato il potere all'Amministrazione finanziaria di poter **disconoscere**, da un punto di vista fiscale, gli **ammortamenti**, gli **accantonamenti** e le **altre rettifiche** di valore, **non coerenti** con i comportamenti contabili che il contribuente ha tenuto in passato. Dispone, infatti, il co. 34, dell'art. 1, L. 244/2007 [CFF ② 6195], che a decorrere **dal periodo d'imposta 2008**, gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati a Conto economico possono essere sconosciuti 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 ai **corretti principi contabili**.

È come se il principio di derivazione del reddito venisse scisso in due. Da una parte, relativamente alle componenti di reddito di tipo **oggettivo** (intendendo quelle non sottoposte a valutazioni discrezionali da parte dell'organo amministrativo), **non cambia** nulla rispetto al passato: rilevanza fiscale delle stesse, in base alle regole dettate dagli artt. 83 e segg., D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5183]. Riguardo alle componenti **soggettive** di reddito (ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche), invece, la **derivazione** è di tipo **integrale**, nei limiti dei coefficienti tabellari precedentemente richiamati. Con una importante precisazione: tutto ciò che **non trovasse giustificazione economica**, e quindi **non potesse essere fatto transitare in bilancio**,

non potrà essere dedotto in dichiarazione. È evidente la rigidità mostrata dal Legislatore, nei confronti delle componenti di reddito di tipo valutativo; posizione che si ritiene anche di condividere, nella misura in cui è volta a **contrastare** mere **politiche di pianificazione fiscale**. Ciò che non si ritiene di condividere, è il fatto che la rigidità sia mostrata solo verso il basso, e non anche verso l'alto; nel senso che al contribuente viene altresì impedito di dedurre un maggior utilizzo del bene, evidenziato mediante un corretto utilizzo dei Principi contabili.

È fuor di dubbio che chi rischia di più, a seguito di tali modifiche normative, è chi in passato ha fatto un eccessivo utilizzo del Quadro EC, andando a dedurre in via extracontabile, anche quelle componenti negative di reddito (*in primis*, gli ammortamenti), che per il fatto di essere dotate di giustificazione economica, andavano fatte prioritariamente transitare a Conto economico.

Vedendosi impedita la possibilità di ricorrere al meccanismo delle deduzioni extracontabili, è forte la tentazione del contribuente di **compensare la mancata variazione in diminuzione** in sede dichiarativa, con un **aumento della quota di ammortamento imputata a Conto economico**. Ma è proprio nell'improvviso incremento dell'ammortamento civilistico, che si nascondono i pericoli di una possibile ripresa a tassazione, motivata dal Fisco con la non coerenza rispetto ai comportamenti tenuti in passato. Quanto maggiore sarà l'incoerenza, intesa come incremento degli ammortamenti civilistici rispetto a quelli stanziati nei bilanci dei precedenti esercizi, tanto maggiori saranno le probabilità di una contestazione avanzata dall'Amministrazione finanziaria. Come può cercare di difendersi allora il contri-

bueno? Tolto il caso estremo dell'impresa che in passato ha deciso di dedurre l'intero ammortamento (ordinario e non) direttamente nel Mod. Unico, per la quale tra l'altro oltre al problema fiscale, è di tutta evidenza il problema civile relativo alla chiarezza, veridicità e correttezza dei precedenti bilanci, il problema si risolve nel fornire in **Nota integrativa**, un'**esaustiva giustificazione del cambiamento di stima** avvenuto. Ai sensi del Principio contabile Oic 16, infatti, l'ammortamento non è altro che la ripartizione temporale di un costo pluriennale, basata su di un processo di stima condotto dall'organo amministrativo della società. Tale processo di stima serve ad ottemperare al principio di correlazione costi – ricavi, facendo concorrere al risultato d'esercizio i ricavi con i relativi costi, diretti ed indiretti, tra i quali ricade appunto l'ammortamento. Ben può accadere, però, che le **stime iniziali** vadano **riviste**, in conseguenza di un determinato accadimento (ad es. utilizzo del bene in misura diversa rispetto a quanto originariamente preventivato), con la necessità di rivedere il processo di ammortamento, per far concorrere alla formazione del reddito di periodo la quota di ammortamento che riflette il reale depauperamento del bene.

Si è dell'idea che fornendo in Nota integrativa solide giustificazioni circa il cambio di stima che ha causato la rivisitazione del piano di ammortamento, difficilmente l'Agenzia delle Entrate potrà contestare i maggiori ammortamenti transitati a Conto economico. Tanto più se il **bilancio** dell'impresa sottoposta a verifica è soggetto a **revisione** contabile, ed il soggetto incaricato del controllo (revisore persona fisica, società di revisione o Collegio sindacale) **non** ha, a suo tempo, **sollevato eccezioni** sul punto.