

---

# Non si può modificare in corsa il criterio di ammortamento

---

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 11 Novembre 2014

Al contribuente non può essere riconosciuta una piena discrezionalità nel determinare, in sede di dichiarazione del reddito d'impresa, le quote di ammortamento annuo dei beni, variandole di anno in anno: l'ammortamento infatti deve uniformarsi al criterio di sistematicità.

La Suprema Corte, con la Sentenza n. 22016 del 17 ottobre 2014, accogliendo il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria, afferma che 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.**

## Ammortamento e criterio di sistematicità

L'ammortamento infatti, sottolineano i giudici di legittimità deve uniformarsi al **criterio di sistematicità** posto dall'art. 2426 c.c., n. 2) ed ogni variazione dei criteri deve comunque essere motivata da casi eccezionali, da indicare in nota integrativa.

## Il fatto

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale dell'Abruzzo, che, riformando la sentenza di primo grado, aveva annullato l'accertamento con il quale veniva rettificata in aumento, ai fini IRPEG ed IRAP, la base imponibile di una società per l'anno d'imposta 2000.

L'avviso di accertamento era fondato sulla deduzione, ritenuta indebita, di lire 1.231.478.860, a titolo di ammortamento di beni strumentali, in quanto, a partire dal 1 gennaio 1999 la contribuente aveva immotivatamente modificato il piano di ammortamento di detti beni adottato fino al 31.12.1998, elevando i coefficienti di ammortamento previsti dal d.m. 31.12.1987 dalla percentuale del 50% a quella del 100%.

Tale comportamento veniva ritenuto contrario all'obbligo di redigere il bilancio con chiarezza e verità ex art. 2423 c.c. ed al principio stabilito dall'art. 2426 c.c. per cui il costo delle immobilizzazioni dev'essere ammortizzato in modo sistematico e tendenzialmente uniforme, in relazione alla residua possibilità di utilizzazione del bene.

I giudici di secondo grado, accogliendo l'appello della contribuente, affermavano che il comportamento della società, con cui era stata modificata la percentuale di ammortamento dei beni strumentali, dal coefficiente del 50% al 100%, era legittimo e conforme alla normativa vigente, ed in particolare all'art. 2426 c.c., u.c., stante l'insindacabilità delle scelte aziendali di determinazione del risultato del bilancio di esercizio operate nel rispetto di previsioni normative.

L'omessa annotazione della variazione del piano di ammortamento nella nota integrativa, infatti, ad avviso della Commissione di merito, non inficiava la correttezza e validità del bilancio, nè consentiva una ripresa a fini impositivi.

## **Il *decisum* della Corte**

La Suprema Corte, con la Sentenza n. 22016 del 17 ottobre 2014, accogliendo il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria, afferma che 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 infatti, sottolineano i giudici di legittimità

*“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 dev'essere dunque riconosciuto carattere inderogabile, perchè gli stessi garantiscono la funzione, propria del bilancio di trasparenza per assicurarne la leggibilità e la controllabilità da parte dei soci e dei terzi.

In contrario non vale neppure 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, purchè non si superino i limiti ammessi per ciascuno di detti esercizi.

Tale previsione non libera infatti 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, (in senso conforme anche Cass. 1910/2007).

Oltre al principio generale di chiarezza e verità del bilancio, espresso dall'art. 2423 c.c., viene del resto 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.

## **Criteri di ripartizione dell'ammortamento - Conclusioni**

I criteri di ripartizione del valore da ammortizzare devono dunque assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti 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.

**La variazione del criterio di imputazione**, in contrasto con il disposto dell'art. 2426 c.c. e con il principio di sistematicità ed uniformità dell'ammortamento, **se non fondato su una valida ragione economica, non trova dunque alcuna giustificazione**, che comunque, laddove ci fosse, dovrebbe essere indicata nella nota integrativa al bilancio.

Le quote di ammortamento non possono infatti essere determinate e variate in modo arbitrario (e tanto meno insindacabile) 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.

La continuità (o costanza) di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo è del resto 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), 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.

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, non potendo comunque 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.

11 novembre 2014

Giovambattista Palumbo