

La variazione dei coefficienti di ammortamento può essere sgradita al Fisco | Cassaz. Sentenza n. 22016 del 17 10 2014

di [Sentenze tributarie](#)

Pubblicato il 5 Febbraio 2015

la gestione dei coefficienti di ammortamento va gestita in modo coerente con le norme civilistiche e del TUIR: la variazione dei coefficienti non giustificata in bilancio (in particolare in nota integrativa) può essere disconosciuta dal Fisco (Corte di Cassazione)

Sentenza n. 22016 del 17 ottobre 2014 (ud 17 luglio 2014) - della Cassazione Civile, Sez. V

- Pres. DI IASI Camilla - Est. FEDERICO Guido – Pm. MASTROBERARDINO Paola REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. DI IASI Camilla - Presidente - Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere - Dott. GRECO Antonio - Consigliere - Dott. FEDERICO Guido - rel. Consigliere - Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere - ha pronunciato la seguente: sentenza sul ricorso 1921-2008 proposto da: AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende; - ricorrente - contro AGI SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA FLAMINIA 135, presso lo studio dell'avvocato PAOLO BERRUTI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato AV con procura speciale del Not. Dr. MV in M rep. n. xx dell'11/09/2012; - controricorrente - avverso la sentenza n. 73/2007 della COMM.TRIB.REG. di L'AQUILA, depositata il 22/10/2007; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/07/2014 dal Consigliere Dott. GUIDO FEDERICO; udito per il ricorrente l'Avvocato DE STEFANO che ha chiesto l'accoglimento; udito per il controricorrente l'Avvocato VOGLINO che ha chiesto il rigetto; udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. MASTROBERARDINO Paola che ha concluso per l'accoglimento del ricorso. **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza della CTR dell'Abruzzo n.73/6/07 che, riformando la sentenza di primo grado, ha annullato l'accertamento con il quale veniva rettificata in aumento, ai fini IRPEG ed IRAP, la base imponibile della società AGI spa 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. La CTR ha affermato, accogliendo l'appello della contribuente, 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 CTR, non inficiava correttezza e validità del bilancio, nè consentiva una ripresa a fini impositivi. Non si rilevavano inoltre, in tale modalità di redazione del bilancio di esercizio, finalità elusive o di evasione d'imposta. La contribuente ha resistito con controricorso. **MOTIVI DELLA DECISIONE** Con i due motivi di ricorso, che in quanto strettamente connessi possono essere unitariamente valutati, l'Agenzia delle Entrate, denunciando violazione e falsa applicazione di norme di legge (artt. 67 e 75 TUIR; artt. 2423, 2426 e 2427 c.c.) e carenza motivazionale, censura la sentenza della CTR per aver ritenuto, annullando l'accertamento impugnato, l'insindacabilità della scelta della contribuente, di variare le quote di ammortamento dei beni strumentali nella redazione del bilancio di esercizio in relazione a diverse annualità, senza darne adeguata giustificazione nella nota integrativa al bilancio. La censura è fondata. 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 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 (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, purchè 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 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. 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 imputazione, 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 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 la 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, nè 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 sezione della medesima CTR affinché provveda a decidere la controversia facendo applicazione dei principi di diritto sopra esposti, provvedendo anche in ordine alla spese processuali di questo giudizio di legittimità. **P.Q.M.** La Corte accoglie il ricorso. Cassa la sentenza impugnata e rinvia anche per le spese a diversa sezione della CTR Abruzzo. Così deciso in Roma, il 17 luglio 2014. Depositato in Cancelleria il 17 ottobre 2014.