

IMPOSTE DIRETTEdi **LUCIANO SORGATO****Disciplina fiscale delle spese pluriennali nelle imprese minori**

L'operatività dell'art. 108 del Tuir in materia di spese a utilità pluriennale si estende anche alle imprese in contabilità semplificata. L'assenza del bilancio non comporta deroghe alla disciplina fiscale, che resta ancorata ai criteri generali di determinazione del reddito d'impresa.

La questione riguarda l'operatività nei confronti delle imprese minori delle prescrizioni fiscali dell'art. 108 del Tuir, relativamente alla categoria delle spese a utilità pluriennale, dipendendo la relativa disciplina da precise opzioni di bilancio che le imprese in regime contabile semplificato non redigono.

L'analisi non può che dipartire dagli **artt. 56, c. 1 e 83 del Tuir**. Risulta quindi inconfutabile che **i soggetti Irpef determinano il reddito d'impresa in piena unione con le regole fiscali dei soggetti Ires, con le sole tassative deroghe** raccordate a specifiche fattispecie di volta in volta legislativamente individuate.

Se si passano in rassegna tali parcellizzate deroghe a partire dall'art. 57 (ricavi) e proseguendo con gli artt. 58 (plusvalenze), 59 (dividendi), 60 (spese per prestazioni di lavoro), 61 (interessi passivi), 62 e 63 (abrogati), 64 (norme generali del reddito d'impresa), 65 (beni relativi all'impresa), non si rinviene per i soggetti Irpef alcuna deroga alle prescrizioni che disciplinano il reddito d'impresa per i soggetti Ires in ordine alla disciplina fiscale delle spese ad utilità pluriennale.

Tali normative appaiono sintomatiche dell'esigenza avvertita dal legislatore di **non modificare**, oltre la misura strettamente necessaria, **i criteri determinativi del reddito d'impresa a motivo della conformazione strutturale dell'imposta**, se non per i presupposti che abbiano una stretta derivazione causale dalle specifiche prerogative della persona fisica rispetto a quella giuridica (l'art. 57 ad esempio comprende tra le fattispecie di ricavo anche il valore normale dei beni destinati al consumo personale dell'imprenditore o dei suoi familiari, fattispecie ovviamente mancante per i soggetti Ires). E tale necessità di criteri determinativi uniformi per l'Irpef e per l'Ires deriva in primis dal principio di rango costituzionale della **capacità contributiva**, il cui unico parametro è dato dall'effettiva consistenza di forza economica che viene a manifestarsi nel periodo d'imposta e non da parametri connessi a fattori che contraddistinguono la persona fisica dalla persona giuridica.

Espletata questa prima verifica, si deve ancora sottolineare come in ordine al regime contabile il legislatore proceda a **non diversificare**, se non per la stretta misura necessaria a garantire le necessarie tutele erariali, **i criteri determinativi del reddito d'impresa in dipendenza dei supporti contabili impiegati**, in quanto dalla semplificazione delle scritture contabili non è all'evidenza lecito far derivare differenti manifestazioni di capacità contributiva.

Proprio con specifico riferimento alle imprese minori **l'art. 108 viene richiamato nella sua intera portata disciplinare**, senza previsione alcuna di deroghe o eccezioni. Che tale plenaria disciplina risponda a un preciso e ponderato volere legislativo è inconfutabile, dal momento che il richiamo di tale articolo non viene menomato di alcun suo comma, a differenza di altre disposizioni solo richiamate in maniera parcellizzata (come, per fare un esempio, l'art. 99 richiamato solo per i cc. 1 e 3).

Nonostante, quindi, le imprese minori non redigano il bilancio, la soluzione fiscale non può che venire raccordata al tracciato normativo dell'art. 2426, c. 1, n. 5 c.c., il quale, nel prevedere letteralmente che l'ammortamento delle spese d'impianto e di ampliamento non deve essere superiore a 5 anni, **dimostra di non raccordare ad alcuna rigidità quinquennale la distribuzione delle spese in questione**. Anzi, la congiunta e coerente considerazione di tutti i presupposti che il citato n. 5 prevede per legittimare il rinvio delle spese d'impianto e di ampliamento dimostra un intendimento legislativo solo disposto a tollerarne il differimento, privilegiando piuttosto la soluzione della deduzione in un'unica soluzione e in ogni caso nel periodo più breve possibile.

Alla luce di quanto sopra esposto, dalla rappresentata configurazione di *"norma in bianco"* dell'art. 108, c. 3, del Tuir, **appare estendibile anche alle imprese minori il regolamento fiscale delle spese a utilità pluriennale previsto per le imprese in regime ordinario**, nonostante la mancanza di redazione del bilancio da parte di queste ultime.