

LEGGI DI STABILITÀ 2016/ Solo elementi fiscali per chi vuol godere dell'agevolazione

Super ammortamenti vincolati

Non rilevano le quote civilistiche eccedenti il deducibile

DI SANDRO CERATO

La deduzione maggiorata delle quote di ammortamento deve essere calcolata incrementando del 40% il costo di acquisizione del bene ammortizzabile fiscalmente rilevante, con la conseguenza che eventuali quote di ammortamento civilistiche eccedenti l'importo deducibile non assumono rilievo per il calcolo del super ammortamento. E questo uno degli aspetti che le imprese devono tenere conto nella determinazione dell'agevolazione introdotta dalla legge di Stabilità 2016, applicabile già a partire dagli acquisti di beni materiali ammortizzabili nuovi effettuati dal 15 ottobre scorso e fino al 31 dicembre 2016. In linea generale, l'agevolazione in questione prevede la possibilità di maggiorare la deduzione degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria nella misura del 40% limitatamente ai beni materiali strumentali nuovi (con esclusione dei fabbrica-

ti) la cui aliquota di ammortamento non sia inferiore al 6,5%, con esclusioni di alcune tipologie di beni indicate in apposito allegato alla legge di Stabilità 2016. L'agevolazione in questione, prevista per tutte le imprese e i professionisti, e a prescindere dall'adozione del regime contabile ordinario o semplificato o dalla data di inizio attività, si riflette come già detto in una maggiore deduzione, ai soli fini fiscali, delle quote di ammortamento deducibili o dei canoni di locazione finanziaria. Per i beni acquisiti in proprietà, quindi, la norma agevolativa non impatta in alcun modo sul processo di ammortamento civilistico (art. 2426 c.c. e Oic 16), le cui regole impongono di «spalmare» l'imputazione del costo del bene ammortizzabile lungo la vita utile del bene. Pertanto, la maggior deduzione consentita non transita in alcun modo nel conto economico dell'impresa, ma si concretizza con una variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Unico (per le imprese



in contabilità semplificata si dovrà prevedere un apposito rigo nel quadro RE o RG del modello Unico). L'autonomia della maggior deduzione ai fini fiscali non deve quindi in via di principio tener conto anche dell'ammortamento imputato a conto economico, il quale non necessariamente deve corrispondere alla quota deducibile dal reddito d'impresa (quest'ultima conteggiata in base alle aliquote di ammortamento indicate nel dm 21 dicembre 1988). A tale proposito, è possibile distinguere tre ipotesi:

- la quota di ammortamento stanziata a conto economico è pari alla quota deducibile

fiscalmente: l'agevolazione fiscale è fruita operando una variazione in diminuzione nel modello Unico pari al 40% della quota deducibile fiscalmente (pari a quella iscritta nel conto economico) senza alcun riflesso sulla fiscalità latente poiché trattasi di differenza definitiva non suscettibile di recupero;

- la quota di ammortamento stanziata a conto economico è maggiore della quota deducibile fiscalmente: nel modello Unico devono essere operate due variazioni, la prima in aumento pari alla differenza tra ammortamento civilistico e ammortamento deducibile fiscalmente, e la seconda in

diminuzione pari al 40% commisurata all'ammortamento deducibile fiscalmente e non alla quota iscritta nel conto economico. Relativamente alla variazione in aumento, deve essere iscritta la fiscalità anticipata in quanto trattasi di variazione temporanea oggetto di recupero al termine dell'ammortamento civilistico;

- la quota di ammortamento stanziata a conto economico è inferiore alla quota deducibile fiscalmente: in applicazione del principio di derivazione, l'ammortamento imputato nel conto economico è anche quello deducibile fiscalmente, mentre l'agevolazione del super ammortamento è fruita con una variazione in diminuzione nel modello Unico pari al 40% della quota deducibile fiscalmente, e quindi tenendo conto dell'ammortamento tabellare di cui dm 31 dicembre 1988. Anche in tale ultima ipotesi non deve essere stanziata la fiscalità differita in assenza di differenza tra ammortamento contabile e ammortamento deducibile.

LA REITERAZIONE DELLA MISURA LASCIA IRRISOLTA LA SITUAZIONE DI CHI RINUNCIA DOPO LA PRIMA RATA

Rivalutazioni incagliate fra (troppe) opportunità

Riaperti i termini per la rivalutazione di terreni edificabili e agricoli e di partecipazioni societarie non quotate. Ma resta irrisolto il caso in cui il contribuente rinunci formalmente alla procedura di rivalutazione in seguito al versamento della prima rata, pur non azionando in modo definitivo una seconda rivalutazione. Il disegno di legge di Stabilità 2016, nella versione approvata dal Senato, in via definitiva, nella seduta dello scorso 22 dicembre, prevede dal comma 889 in avanti l'agevolazione che consentirà, anche l'anno prossimo, al contribuente - a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva - di sostituire al costo fiscalmente riconosciuto dei beni posseduti alla data del 1° gennaio 2016, il valore rideterminato sulla base di una perizia di stima di parte. Destinatari della procedura, come in passato, sono:

I) le persone fisiche che detengono quote, purché la partecipazione non sia posseduta nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni;
II) le società semplici e soggetti a esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir;
III) enti non commerciali;
IV) i soggetti non residenti per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni. La procedura dovrà essere perfezionata entro il 30 giugno 2016 con la presentazione di una perizia giurata di stima - i cui costi, ove sostenuti da persone fisiche, potranno essere portati a diretto incremento del valore del bene rivalutato - redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri,

degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agratecnici o dei periti agrari e dei periti industriali edili con riferimento a terreni ovvero da dottori commercialisti, esperti contabili o revisori contabili qualora la stima riguardi partecipazioni.

Alla stessa data (30 giugno 2016) dovrà, inoltre, essere adempiuto l'ulteriore obbligo relativo al versamento dell'imposta sostitutiva, in unica soluzione ovvero, come prima, di tre rate annuali.

La novella, diversamente da quanto previsto nella legge di Stabilità 2015, ha individuato l'aliquota d'imposta sostitutiva unica dell'8% in relazioni sia ai terreni sia alle partecipazioni non negoziate, a prescindere, dunque, dalla natura qualificata o meno delle stesse (art. 1, comma 501).

La normativa, pur costituendo la proroga di una disciplina introdotta quasi 15 anni or sono, ad analisi più approfondita, continua a recare alcune zone d'ombra.

In considerazione delle numerose proroghe e riaperture dei termini succedutesi dal 2002 ad oggi, non sono isolati i casi di quei contribuenti che, usufruendo delle ripetute proroghe e riaperture dei termini concessi dalla legge, hanno sottoposto i beni di loro proprietà a una prima rivalutazione e successivamente a una seconda.

In un primo tempo, in relazione alle procedure da seguire nel caso di una seconda rideterminazione del costo di cui sopra, l'Agenzia delle entrate si era espressa nel senso di precludere al contribuente la compensazione della nuova imposta sostitutiva con quella versata in precedenza: i contribuenti, secondo tale interpretazione, in sede

di seconda rivalutazione, avrebbero dovuto procedere a calcolare e versare l'imposta sostitutiva dell'Irpef sull'intero valore del terreno periziato, e non sulla differenza tra il valore risultante dalla seconda perizia e quello risultante dalla precedente perizia (circolare n. 27 del 9/5/2003).

Il c.d. decreto Sviluppo 2011 (dl n. 70 del 2011), oltre ad aver disposto la riapertura dei termini relativi alla rideterminazione del costo di acquisto sia dei terreni edificabili e agricoli che delle partecipazioni, ha introdotto importanti novità, rispetto al passato, proprio in tema di rideterminazione del costo di acquisto di beni già sottoposti ad una precedente rivalutazione, consentendo espressamente al soggetto che si fosse avvalso della rivalutazione nonostante una rivalutazione precedente, di compensare dalla seconda imposta quanto già versato, fermo restando, in ogni caso, che il rimborso non avrebbe potuto eccedere il valore dell'imposta dovuta per la rivalutazione successiva.

Pertanto, resta tutt'oggi scervo da qualsivoglia regolamentazione il caso in cui il contribuente rinunci formalmente alla procedura di rivalutazione in seguito al versamento della prima rata, pur non azionando in modo definitivo una seconda rivalutazione. E, dunque, affidata alla giurisprudenza la delicatissima interpretazione su tale eventualità.

Tra i vari orientamenti giurisprudenziali, si ricorda la Ctr Lombardia che, rigettando gravame interposto dall'Agenzia delle entrate, con sentenza n. 168/65/2013 ha ammesso la ripetizione dell'imposta sostitutiva a seguito dell'istanza di rimborso pro-

posta dal contribuente. Chiarissimamente, la Ctr Lombardia ha affermato che «la rinuncia alla procedura di rivalutazione delle aree - attestata dal mancato versamento dell'imposta sostitutiva nel suo intero ammontare nonché dalla formalizzazione dell'istanza di rimborso - comporta che il pagamento effettuato sia privo di causa e che rappresenti per l'erario un indebito arricchimento».

Anche la giurisprudenza tributaria di legittimità, dopo essersi espressa nel senso dell'irrevocabilità dell'agevolazione in seguito al perfezionamento della procedura di rivalutazione - che avviene con la predisposizione della perizia e il pagamento della prima rata - e della conseguente non spettanza del rimborso di quanto versato in caso di rinuncia del contribuente (Cass., sent. 20 febbraio 2015, n. 3410), con la recente sentenza n. 8350 del 24 aprile 2015, sovvertendo interamente questo scenario interpretativo, ha affermato con fermezza la facoltà dei contribuenti di non avvalersi più dell'opzione, sostituendo alla tassazione sostitutiva quella ordinaria. Come chiarito dalla Corte di cassazione, infatti, la revoca dell'opzione non comporta alcun danno per l'erario, il quale «incasserà l'Irpef ad aliquota marginale intera anziché al 4% come previsto per l'imposta sostitutiva». Persa l'occasione, non resta che attendere un intervento legislativo, volto a dirimere definitivamente la questione e sgravare la giurisprudenza dell'onere di cimentarsi nell'opacità interpretativa che attanaglia il tema in oggetto.

Giancarlo Marzo
e Olga Palma