

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 sofimsrl@tin.it - www.donninieassociati.it



Carrara, 1° giugno 2021
DL/

Spett.le Ditta/Società/Sig.

SOMMARIO	
A	Documenti ultradecennali
B	Metodologia di rivalutazione ex DL 104/2020
C	

- A -

DOCUMENTI ULTRADECENNALI OBBLIGO DI CONSERVAZIONE

Con circolare 16 maggio 2016 (reperibile anche nel ns. sito, sub *Circolari*) SOFIM-SISTEMI DI AMMINISTRAZIONE srl riferì con comprensibile compiacimento che – secondo la Suprema Corte (sentenza 9834/2016) – le imprese non hanno l'obbligo di conservare i documenti relativi alla loro attività per un periodo superiore ai 10 anni stabiliti dall' art. 2220 Codice Civile. Avvertì però che il principio poteva, all'atto pratico, rivelarsi assai *scomodo* con l' Agenzia delle Entrate quando gli effetti di un' antica operazione (ormai prescritta agli accertamenti) continuano comunque a riverberarsi in anni ancora soggetti a controllo.

Caso classico è quello degli immobili, il cui ammortamento si protrae per ben 25 o addirittura 33 anni, di modo che la legittimità di un ammortamento annuale (poniamo: nel ventesimo anno) può dipendere da documenti già distrutti per superato decennio. Il problema, s' intuisce, non riguarda l'atto di acquisto ⁽¹⁾ che resta comunque reperibile in pubblici registri: riguarda semmai le spese accessorie dell' acquisto (compensi di intermediazione o di assistenza professionale), i costi di adattamento e di ammodernamento iniziali, le manutenzioni straordinarie capitalizzate nel primo decennio, e così via. Tutti oneri che risultano soltanto da fatture e scritture contabili conservate presso l' impresa.

SOFIM suggerì allora di non distruggere i documenti ultradecennali, bensì di conservarli – nel caso di beni a lungo o lunghissimo ammortamento - finché non sia prescritto anche l' anno dell' ultimo ammortamento ⁽²⁾ e perfino oltre (cfr. le conclusioni di questo Cap.). Il costo di conservazione, osservò, è senz' altro modesto rispetto a quello della difesa contro un accertamento che si fondi sulla assenza di documentazione probatoria.

¹ Per i beni diversi dagli immobili non ci sono quasi mai atti pubblici, ma semplici fatture a loro volta soggette a distruzione, dopo il decennio, presso i soggetti emittenti.

² Si ricorda che gli ammortamenti non hanno necessariamente termine allo scadere del 25° anno (percentuale 4%) o del 34° anno (percentuale 3%). Si possono dare infatti periodi più lunghi, ad esempio per effetto dell' art. 102 TUIR (metà aliquota nel primo esercizio) oppure per la ritardata messa in funzione del bene (ancora art. 102). Né d' altro canto la prescrizione si verifica (attualmente) dopo il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: ad esempio per la sua omissione (che può dipendere anche da uno "scarto" telematico non tempestivamente rilevato), oppure per il raddoppio dei termini ai sensi dell' art. 37 L. 223/2006 (cfr. nel ns. sito la circol. SOFIM del 28 agosto 2006, pag. 34, sub "Accertamenti e controlli").

Il suggerimento risulta oggi più giusto che mai, giacché la Cassazione ⁽³⁾ – questa volta a Sezioni Unite, e quindi con maggior forza (sentenza 8500 depositata il 25 marzo 2021) – ha statuito il principio che la decadenza del potere di accertamento va verificata in ogni singola annualità, a prescindere – aggiungiamo noi – da quando si è verificato il fatto generatore che influisce su detta annualità. In sostanza: l' art. 2220 c.c. resta valido; e restano altresì validi i termini prescrizionali stabiliti dal DPR 600/1973. Ma il contribuente deve sempre essere in grado di documentare le partite che hanno concorso a formare il suo reddito in ogni annualità non prescritta. Il fatto che i documenti utili risalgano a più di dieci anni prima non è perciò una esimente.

A dispetto di quanto ritengono i validissimi commentatori de Il Sole 24 Ore (cfr. nota 3) siamo convinti che le Sezioni Unite abbiano colto nel segno ⁽⁴⁾. E perciò suggeriamo alle imprese di conservare ordinatamente tutta la documentazione relativa ad ogni bene ammortizzabile, per quanto lunga sia la sua vita aziendale, ed anche dopo che l' ammortamento ha avuto termine. In caso di vendita successiva, che può aver luogo anche a distanza di anni, si dovranno infatti determinare le plusvalenze o minusvalenze, *ripescando* perciò il costo d' acquisto ed i successivi. Con la relativa documentazione probatoria ⁽⁵⁾.

- B -

METODOLOGIA DI RIVALUTAZIONE DEI BENI AI SENSI DEL D.L. 104/2020

Essendo in epoca di formazione dei bilanci 2020, nei quali deve collocarsi l' eventuale rivalutazione dei beni aziendali presenti alla data del 31 dicembre 2019, riteniamo utile informare che – secondo l' Agenzia delle Entrate, circol. 27 aprile 2017 n. 14/E – tre sono le metodologie utilizzabili a tal fine:

- 1) rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento, mantenendo l' originaria durata dell' ammortamento ⁽⁶⁾;
- 2) rivalutazione del solo costo storico, con ciò allungando la durata dell' ammortamento;
- 3) riduzione del fondo di ammortamento, con gli stessi effetti sub 2.

Condizione essenziale, dettata dalla stessa circolare 14/E: *“la rivalutazione effettuata secondo le modalità sub 1 e sub 2 non potrà mai portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione”* ⁽⁷⁾. L' eventuale violazione di questo precetto costituisce indubbiamente una colpa dell' *imprenditore* - specialmente nel caso di società, in particolare se tenute al deposito dei bilanci – perché fornisce ai terzi una visione in qualche modo *dopata* dei propri mezzi. Ma – sotto il profilo fiscale - comporta la semplice irrilevanza di quanto eccede questo “valore di sostituzione”, ad esempio in tema di ammortamenti ⁽⁸⁾.

Ebbene, per stabilire il limite della *rivalutazione consapevole* (e non *dopata*, quindi) si deve allora fare riferimento al valore di iscrizione del bene all' attivo patrimoniale ⁽⁹⁾, il valore cioè che poi si utilizza per il calcolo degli ammortamenti ed anche del *plafond* (5%) che separa le manutenzioni

³ Ne dà notizia Il Sole 24 Ore del 26 marzo 2021, con un articolo a firma Laura Ambrosi. L' Autrice - nella considerazione che per gli immobili si rischia di dover conservare i documenti fino a 40 anni (33 di ammortamento + 6 di prescrizione); e invocando il D. Lgs 128/2015 sulla *“certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”* – dichiara tutta la sua perplessità sul *decisum* della Corte. Le si associa, nella stessa edizione, il collega Antonio Iorio.

⁴ I Giudici di primo grado e d' appello avevano dato ragione al contribuente.

⁵ Sarebbe opportuno conservare sempre gli originali, non semplici fotocopie.

⁶ A rigor di termini ci sarebbe anche la variante opposta per cui la vita utile del bene è invece allungata. Se ne parlerà nel seguito.

⁷ Il principio è stato affermato per la prima volta con la circol. 11/E del 2009.

⁸ Però si può essere certi che il 3% di imposta sostitutiva sarebbe ben accetto anche per rivalutazioni smodate.

⁹ Cfr. Il Sole 24 Ore del 22 marzo 2021, *“Bilanci, tre metodi per gestire le rivalutazioni”* di P. Meneghetti e G.P. Ranocchi.

ordinarie (iscritte al passivo del Conto Economico) da quelle straordinarie (spesabili nei cinque esercizi successivi, art. 102, comma 6, TUIR).

In quest' ottica riteniamo preferibile attenersi in generale alla procedura che segue, sostanzialmente rappresentativa della metodologia sub 1) (i dati sono meramente esemplificativi):

1	Costo storico (durata 10 anni, aliquota amm.to 10%)	10.000	4	Valore assegnato al bene (nuovo valore ammortizzabile)	9.000
2	Fondo amm.to (4 anni x 10%)	4.000	5=4-3	Rivalutazione (<i>max</i> consentito)	3.000
3=1-2	Valore contabile netto	6.000	6=5x3%	Imposta sostitutiva	90

Ciò significa peraltro che – una volta portato il bene al valore di rigo 4 – il relativo ammortamento riprenderà nel 2021 con la solita aliquota del 10% (rigo 1), e proseguirà così – se il bene resta in uso presso lo stesso proprietario – finché il fondo (azzerato per la rivalutazione) non sia divenuto pari al costo rivalutato ⁽¹⁰⁾. E siccome occorreranno 10 ulteriori anni ($9.000 \times 10\% = 900$ quota annuale), la “vita utile” del bene sale a 14 anni: i 4 già trascorsi (rigo 2) più i nuovi 10. L' allungamento allora non influisce sulla deducibilità fiscale del “nuovo” ammortamento.

Al contrario, se si volesse mantenere stabile la predetta “vita utile” (ossia rifarsi ancora al vecchio piano di ammortamento decennale) i 9.000 euro di costo rivalutato si verrebbero a spalmare su 6 anni (i 10 dell' originario piano di rigo 1 meno i 4 già maturati di rigo 2). Ma della quota annua di 1.500 (= $9.000 : 6$) la parte deducibile sarebbe di soli 900 (= $9.000 \times 10\%$); ineducibile il resto ⁽¹¹⁾.

In ogni caso, come si può vedere, il cespite rivalutato viene sempre iscritto al valore di 9,000 (rigo 4 di tabella), quello cioè assegnatogli dagli amministratori o, meglio ancora, risultante da una perizia tecnica ⁽¹²⁾. Non si incappa perciò nella limitazione indicata al secondo capoverso di questo Cap. B.

All' occorrenza, ma anche con il concorso attivo dei singoli interessati, il metodo di rivalutazione può essere rivisto – all' interno dei *paletti* appena descritti - in rapporto a specifiche esigenze.

* * * * *

Restiamo in ogni caso a completa disposizione ed inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

STU-CIRC/CIR20-STUCIR/POR

¹⁰ Per tutti i beni: finché il fondo non sia pari al costo rivalutato, aumentato delle eventuali migliorie/innovazioni o manutenzioni straordinarie intervenute (e capitalizzate) nel frattempo. Nel caso di immobili: finché il fondo non sia pari al costo rivalutato del singolo cespite, oltre alle suddette capitalizzazioni eventuali, esclusa però l' area sottostante.

¹¹ Con il paradosso che gli ammortamenti deducibili sarebbero così pari a 4.000 (rigo 2 di tabella) + 5.400 (= 900×6) e quindi 9.400: *meno* cioè del costo originario e senza i benefici, sotto questo profilo, della rivalutazione pagata.

¹² Cfr. nel sito dello Studio, sub “Alcune pubblicazioni”: “*La rivalutazione dei beni d' impresa*”, in Bollettino Tributario n. 3/2021, par. 4.