

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***L'ammortamento dei beni rivalutati e il calcolo dell'Ace***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



Il contenuto della [risposta ad istanza di interpello n. 889/2021](#) è destinato a spiegare efficacia anche sul **modello Redditi 2023** ed in particolare per il calcolo della base Ace del 2022.

In quell'istanza, infatti, l'interpellante descriveva la situazione che si crea dopo aver eseguito una **rivalutazione** dei beni di impresa con conseguente creazione di un saldo attivo da rivalutazione che, pur qualificandosi come riserva di patrimonio netto, tuttavia è generata da un processo valutativo e non realizzativo, quindi **non rilevante ai fini Ace**.

Tuttavia con il **processo di ammortamento** del bene rivalutato si genera un **progressivo realizzo della riserva stessa** (e ciò per il fatto che l'incremento da rivalutazione viene imputato come costo nel conto economico tramite **quota di ammortamento**).

Questo progressivo **mutamento di status della riserva ha rilevanza ai fini Ace** e ha permesso lo scorso anno di fruire di un **vantaggio significativo poiché il passaggio a riserva realizzata** (per la quota 2021) ha avuto come conseguenza la legittima fruizione della cosiddetta SuperAce, come del resto confermato a Telefisco 2022.

È del tutto evidente che il chiarimento delle Entrate assume valenza generale e quindi l'incremento della base Ace avviene **per tutte le rivalutazioni eseguite sia nel 2020** (meramente civilistica o fiscale con affrancamento o meno del saldo attivo) sia in anni precedenti, purché si tratti di **rivalutazioni eseguite dopo il 2010, anno di avvento dell'Ace**.

Per quanto attiene alla modalità concreta di calcolo della quota di ammortamento che permette di "aceizzare" la riserva si ritiene che **il procedimento debba partire dalla stessa quota di ammortamento calcolata sul valore globale del bene rivalutato** (quindi calcolata non solo sul maggior valore rivalutato bensì sul nuovo costo lordo iscritto nell'attivo patrimoniale), da ridurre poi in considerazione della fiscalità sostitutiva o fiscalità differita che ha diminuito il saldo attivo stesso.

Pertanto se prendiamo, ad esempio, il **saldo attivo di una rivalutazione solo civilistica** eseguita nell'esercizio 2020, pari a 100, ed iscritto nel netto patrimoniale per 72,1 (al netto di 27,9 di fiscalità differita passiva), si avrà che la quota d'ammortamento (come sopra calcolata), moltiplicata per il 72,1%, darà il dato della **riserva che diviene realizzata**.

Una modalità di calcolo alternativa e più logica consiste nel determinare la durata del processo di ammortamento del bene rivalutato e poi **ribaltare tale durata sul saldo attivo, cioè dividendo il medesimo per gli anni del processo di ammortamento**.

In tal modo viene determinata la quota annua di saldo attivo che diviene realizzata e quindi rilevante ai fini Ace.

Su questo punto è stato prodotto un interpello alla Dre Lombardia proponendo due modalità di calcolo.

Facciamo l'esempio di una rivalutazione eseguita nel 2020 di un immobile che presentava un **costo storico di euro 500.000 interamente ammortizzato** al momento della rivalutazione.

Il **valore contabile è quindi pari a zero**, mentre il **valore di mercato** è pari a 1 milione di euro. Viene quindi eseguita la **rivalutazione** di 1 milione iscrivendo il saldo attivo al netto della imposta sostitutiva del 3%, cioè euro 30.000.

Pertanto il **saldo attivo** è iscritto nel patrimonio netto per euro 970.000 e la **quota di ammortamento** annua è pari a euro 4.500.

Il **processo di ammortamento** si conclude in 22,22 anni.

### ***Interpretazione 1)***

La quota d'ammortamento relativa all'immobile nel 2022 viene scissa in **ammortamento relativo al valore rivalutato** e **ammortamento relativo al valore storico**.

Per determinare la quota relativa al valore rivalutato si assume il dato incrementale

euro  $1.000.000 \times 3\% = 30.000$ .

Tale importo viene **moltiplicato al 97%** (poiché il saldo attivo è iscritto in bilancio al netto della imposta sostitutiva del 3%), quindi determinando il dato di **euro 29.100**, che corrisponderebbe alla quota di saldo attivo che **diviene riserva realizzata nel 2022** e che, sommata a quella uguale già rilevata nel 2021, origina al 1,3% la variazione diminutiva Ace.

Tale metodo tuttavia porta ad una conclusione inaccettabile poiché un principio

inoppugnabile è che il saldo attivo deve diventare **riserva interamente realizzata al termine del processo di ammortamento**.

Nel nostro caso il processo di ammortamento termina in 22,22 anni.

Residuo totale = euro 1.000.000 (saldo attivo)/quota annua di ammortamento pari a euro 4.500 = 22,22 anni.

Orbene, se consideriamo che in base alla tesi della interpretazione succitata il **saldo attivo si trasforma in riserva realizzata per euro 29.100 all'anno**, si avrebbe che al **termine del processo di ammortamento il saldo attivo sarebbe divenuto riserva realizzata per euro 646.602**, e quindi **resterebbe una quota di saldo attivo che non diventerebbe mai riserva realizzata**, il che contrasta, anzitutto, con la logica, ed in seconda battuta con il dettato della [risposta all'istanza di interpello n. 889/2021](#), posto che **alla fine del processo di ammortamento l'intero saldo attivo**, ovviamente, avrà mutato la sua natura da riserva valutativa a riserva realizzata.

Quindi è necessaria una **seconda e diversa modalità operativa**, come segue.

### **Interpretazione 2)**

Per determinare quale parte della quota di ammortamento trasforma man mano il saldo attivo da riserva valutativa a riserva realizzata si assume il **valore totale del saldo attivo netto** (euro 970.000 ) e lo si divide per gli anni che formano il processo di ammortamento (22,22), posto che, al termine di quest'ultimo, l'intero saldo attivo deve essere divenuto riserva realizzata ai fini Ace.

Quindi il quoziente che risulta è pari a euro 43.654. Ne discende che la quota di ammortamento integrale annua (euro 45.00 x 97%) comporta la **trasformazione del saldo attivo in riserva realizzativa nel 2021 e nel 2022**.

Tale valore va moltiplicato al 1,3% per determinare la **variazione diminutiva Ace anche nel 2022** (dopo che ai fini SuperAce 2021 già si è fruito della variazione diminutiva calcolata al 15%).

Nell'interpello n. 904-267/2022, la DRE Lombardia conferma tutta la parte in qualche modo propedeutica al calcolo, cioè il tema della **rilevanza del saldo attivo ai fini SuperAce** per una quota proporzionale al processo di ammortamento, ma **sul calcolo concreto non prende posizione affermando** : *“Al riguardo si rileva che tale questione non si riferisce ad un dubbio interpretativo di una norma tributaria, essendo già chiarito con documenti di prassi pubblicati che si verifica la trasformazione della riserva da rivalutazione in riserva disponibile per l'importo realizzato dei maggiori valori iscritti mediante ammortamento dei valori rivalutati.... Pertanto l'istanza di Interpello è inammissibile ...”*.

Risposta insoddisfacente poiché il tema non è matematico, o meglio la soluzione del problema assume rilevanti conseguenze sul piano tributario, anche se deriva da diverse ipotesi di calcolo matematico.

Non vi è dubbio, a parere di chi scrive, che la **riserva da trasformazione non possa che essere correlata al maggior rivalutato**; il problema è capire il *quantum* annuale di tale trasformazione.

Sul punto **l'ipotesi più convincente resta quella sub 2)** poiché non può essere discusso che alla fine del processo di ammortamento l'intero saldo attivo si deve essere trasformato in riserva realizzata, e quindi la progressione del processo d'ammortamento fissa le quote annuali di saldo attivo che si intende realizzato.