

Roma, 10 novembre 2011

OGGETTO: *Eventi sismici del 6 aprile 2009 – Ulteriori chiarimenti*

La presente circolare intende fornire alcuni chiarimenti in ordine al trattamento fiscale:

- delle spese sostenute per la riparazione degli immobili diversi da quelli ad uso abitativo distrutti o danneggiati a seguito degli eventi sismici che hanno interessato la regione Abruzzo il 6 aprile 2009;
- dei relativi contributi concessi anche con le modalità del credito d'imposta a norma dell'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto legge 28 aprile 2009, n. 39, recante *“Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici nella regione Abruzzo...”*, convertito con modificazioni dalla legge 24 giugno 2009, n. 77.

La circolare n. 44/E del 13 agosto 2010 ha illustrato le modalità di ripresa degli adempimenti fiscali e dei versamenti dei tributi sospesi sia per i contribuenti con domicilio fiscale “fuori cratere” sia per quelli con domicilio nei

“comuni del cratere”, come individuati dall’articolo 1 del citato decreto legge n. 39 del 2009.

A miglior precisazione di quanto riportato nella richiamata circolare (*cfr.* paragrafo 2.2), si chiarisce che in ordine al trattamento fiscale delle spese sostenute per la riparazione dei beni relativi all’impresa, il riferimento al limite di deducibilità del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili non ha inteso dettare una regola univoca nel trattamento delle suddette spese.

In tal senso depone anche la lettera dell’articolo 102, comma 6, del TUIR, secondo cui: *“Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all’inizio dell’esercizio dal registro dei beni ammortizzabili, (...)”*; l’eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque esercizi successivi.

La disposizione in esame, pertanto, non esclude, sussistendone le “ragioni” contabili, la possibilità di procedere, con riferimento a tali tipologie di costi, alla relativa capitalizzazione sul valore dei beni cui afferiscono, con conseguente partecipazione degli stessi alla determinazione del reddito d’impresa sotto forma di quote di ammortamento. Tale trattamento è infatti previsto come alternativa alla possibilità di dedurre i predetti componenti nei limiti indicati dal medesimo comma 6 del citato articolo 102. Resta inteso che le modalità di trattamento previste in ambito fiscale si assumono in coerenza con le corrette scelte contabili operate dal contribuente, in ossequio al principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze di bilancio recato dall’articolo 83 del TUIR.

In relazione ai contributi concessi alle imprese deve, in via generale, premettersi che il corretto trattamento fiscale dipende dall’esatta individuazione della natura degli stessi.

Sul punto, in mancanza di specifiche indicazioni nelle singole leggi agevolative, occorre in linea di principio avere riguardo alla finalità per la quale i contributi sono riconosciuti nonché alle modalità di iscrizione in bilancio delle spese in relazione alle quali gli stessi sono concessi (*cf.* risoluzioni nn. 100/E del 29 marzo 2002 e 2/E del 22 gennaio 2010).

In relazione a quest'ultimo aspetto, si precisa che nei casi (come quello in esame) in cui le spese di riparazione e ripristino degli immobili danneggiati (diversi da quelli ad uso abitativo) siano rilevate, secondo corretti principi contabili, come oneri accessori ai beni strumentali cui ineriscono e siano iscritte in bilancio unitamente al costo del bene, il relativo contributo deve essere considerato in conto impianti e, in via di principio, concorrere alla formazione del reddito secondo le regole di competenza economica di cui all'articolo 109 del TUIR (*cf.* risoluzione n. 100/E del 2002).

Più in dettaglio:

1. Nell'ipotesi in cui l'onere venga capitalizzato, si possono avere due casi:
 - a) il contributo è contabilizzato a diretta riduzione del costo degli immobili; in tale ipotesi, il concorso alla formazione del reddito avverrà automaticamente sotto forma di minori quote di ammortamento nei periodi d'imposta di durata complessiva del processo di ammortamento [tecnica della riduzione del costo ammortizzabile – metodo patrimoniale illustrato in Tabella 2];
 - b) il contributo non è rilevato in diminuzione del valore dei beni strumentali; in tal caso il medesimo contributo concorrerà alla formazione del reddito sotto forma di quote di risconto proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio [tecnica dei risconti – metodo reddituale illustrato in Tabella 3].

Nel caso in cui il processo di ammortamento sia iniziato in un esercizio precedente a quello in cui il contributo è concesso, le quote di contributo

riferite agli ammortamenti effettuati negli esercizi pregressi costituiscono un provento dell'esercizio (*i.e.* una sopravvenienza attiva).

2. Diversamente, nel caso in cui i costi sostenuti per la riparazione e il ripristino degli immobili strumentali vengano contabilizzati tra le spese relative a più esercizi ovvero tra gli oneri di esercizio, il contributo ad esse riferibile, a prescindere dal periodo d'imposta in cui è concesso, va ricondotto nella categoria dei contributi di cui all'articolo 88, comma 3, lettera b) del TUIR e concorrerà alla formazione del reddito in via di principio nell'esercizio in cui è incassato ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (*cf.* risoluzione n. 100/E del 2002 e istruzioni ai modelli di dichiarazione Unico 1999).

Di seguito si sviluppa il caso di un contributo in conto impianti concesso in un esercizio successivo rispetto a quello di sostenimento dei costi nelle due diverse modalità di contabilizzazione indicate sub 1).

Si ipotizzi che nel 2009 siano state sostenute spese capitalizzate per la ricostruzione di un immobile strumentale (già interamente ammortizzato) in misura pari a euro 10.000 e che nel 2010 venga concesso un contributo di euro 8.000. Si assuma, inoltre, che l'ammortamento del valore del bene – pari alle spese capitalizzate – sia iniziato nel 2009 e che il coefficiente tabellare di cui al decreto ministeriale 31 dicembre 1988 sia pari al 10 per cento.

Agli effetti fiscali si rileva, nel periodo d'imposta 2010, una sopravvenienza di 800 riferibile al 10 per cento del contributo maturato nell'esercizio precedente (periodo d'imposta 2009 – voce E20 di conto economico). Inoltre assumerà rilievo:

- o se si contabilizza secondo il metodo patrimoniale, un costo residuo da ammortizzare nei successivi nove esercizi di euro 1.800 [pari alla differenza tra il costo del bene ancora da ammortizzare (9.000)

sopr.		800								
-------	--	-----	--	--	--	--	--	--	--	--

Tab. 3) Contributi in conto impianti concessi in un esercizio successivo a quello di sostenimento dei costi: modalità di contabilizzazione secondo il metodo reddituale (cfr. supra)

Anno	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
amm.to	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
provento		800	800	800	800	800	800	800	800	800
sopr.		800								

Alla luce di quanto sopra precisato ed a miglior chiarimento di quanto chiarito nella Circolare 44/E, costituisce sopravvenienza attiva:

- 1) se i costi sono stati capitalizzati, solo la quota di contributo riferibile agli ammortamenti effettuati negli esercizi precedenti a quello di erogazione;
- 2) se i costi non sono stati capitalizzati, l'ammontare del contributo concesso.

L'impostazione sopra illustrata rileva, in via di principio, anche dal punto di vista fiscale; tuttavia è utile precisare che i contributi in esame, pur costituendo un componente positivo di reddito, non concorrono alla relativa formazione, atteso che l'articolo 3, comma 1, lettera l), del citato decreto legge n. 39 prevede “*la non concorrenza dei contributi e degli indennizzi erogati alle imprese ai sensi del presente comma ai fini delle imposte sui redditi e della imposta regionale sulle attività produttive (...)*” [cfr., tra le altre, le Ordinanze del Presidente del Consiglio dei Ministri nn. 3779 del 6 giugno 2009 e 3790 del 9 luglio 2009].

Ne consegue che il contribuente dovrà effettuare in sede di dichiarazione opportune variazioni in diminuzione dal reddito per sterilizzare, ai fini fiscali, gli

effetti della contabilizzazione del contributo – in termini di quote di risconto ovvero di minori quote di ammortamento – sull'utile d'esercizio.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA