Legge di bilancio 2020: la rivalutazione dei beni d'impresa

di Devis Nucibella

Pubblicato il 13 Febbraio 2020

La legge di bilancio 2020 ha riproposto la rivalutazione dei beni d'impresa (ad esclusione dei c.d. "immobili merce") e delle partecipazioni riservate alle società di capitali ed enti commerciali che non adottano i Principi contabili internazionali.
La rivalutazione va effettuata nel bilancio 2019 e deve riguardare tutti i beni risultanti dal bilancio al 31/12/2018 appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Nella rivalutazione dei beni d'impresa, il saldo attivo di rivalutazione va imputato al capitale o in un'apposita riserva che ai fini fiscali è considerata in sospensione d'imposta.

È possibile affrancare, anche parzialmente, tale riserva mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva Ires/Irap pari al 10%.

Il maggior valore dei beni è riconosciuto ai fini fiscali (redditi e Irap) a partire dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione (in generale, dal 2022) tramite il versamento di un'imposta sostitutiva determinata nelle seguenti misure:

- 12% per i beni ammortizzabili;
- 10% per i beni non ammortizzabili.

In caso di cessione/assegnazione ai soci/autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione, la plus/minusvalenza è calcolata con riferimento al costo del bene ante rivalutazione.

Vuoi approfondire l'argomento? Ti invitiamo a leggere:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Contabilizzazione della rivalutazione dei beni e rilevazione nel bilancio d'esercizio

La rivalutazione dei beni d'impresa in bilancio al 31 dicembre 2019

Nuova chance per chi vuole rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni immobilizzate

La rivalutazione dei beni d'impresa prevista dal D.L. Agosto

Decreto Rilancio: la rivalutazione di terreni e partecipazioni

Rivalutazione dei beni d'impresa: ambito oggettivo

Possono formare oggetto di rivalutazione dei beni d'impresa, con esclusione degli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000 n. 342, vale a dire quelle in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni.

In particolare, la disciplina in esame è applicabile alle:

- **immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili**. Si pensi, ad esempio, agli immobili, ai beni mobili iscritti in pubblici registri, agli impianti e i macchinari, alle attrezzature industriali e commerciali;

- **immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati**. È il caso, ad esempio, dei diritti di brevetto industriale e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative;

- **partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie**, in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Esclusioni dalla rivalutazione dei beni di impresa

Non possono formare oggetto di rivalutazione dei beni d'impresa invece:

- i beni materiali e immateriali alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (materie prime, merci, prodotti finiti, etc.);
- l'avviamento, i costi pluriennali, i beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni, comprese quelle convertibili, etc.);
- le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile;
- le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, ancorché considerate di controllo o di collegamento ai sensi del citato articolo 2359 del codice civile.

Coerentemente con quanto previsto nelle precedenti leggi di rivalutazione e dalla prassi interpretativa (si vedano circolari n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006), si precisa che:

- la rivalutazione dei beni d'impresa è applicabile **anche ai beni completamente ammortizzati** ex articolo 2 del decreto ministeriale n. 162 del 2001 e alle **immobilizzazioni in corso**, risultanti dall'attivo dello stato patrimoniale del bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018;
- per effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa è necessario che i beni e le partecipazioni siano iscritti sia nel **bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 sia nel bilancio relativo all'esercizio successivo**;
- i beni detenuti in **leasing** possono essere rivalutati dall'utilizzatore solo se è stato esercitato il diritto di **riscatto** entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018, considerato che possono essere rivalutati i soli beni in proprietà ex articolo 2, comma 3, del decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- i beni concessi in **locazione finanziaria** devono essere considerati quali immobilizzazioni finanziarie (in particolare, crediti verso la clientela) e, pertanto, non possono essere rivalutati da parte del **concedente**.

Rivalutazione dei beni d'impresa: ambito soggettivo

Possono effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa i **soggetti indicati nell'articolo 73**, comma 1, lettere a) e b) del TUIR che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio.

Sono, altresì, ammesse alla rivalutazione le **società in nome collettivo**, in **accomandita semplice** ed equiparate, le **imprese individuali** e le **società di persone in contabilità semplificata**.

Per i soggetti che fruiscono di regimi semplificati di contabilità è previsto che la rivalutazione dei beni d'impresa sia consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.

Il medesimo rinvio all'articolo 15 della legge n. 342 del 2000 – che richiama i soggetti di cui all'articolo 87 (ora articolo 73), comma 1, lettere c) e d) del TUIR - consente di far rientrare tra i soggetti beneficiari della rivalutazione dei beni d'impresa in commento anche gli enti non commerciali e le società ed enti non residenti.

In definitiva, possono effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa **tutti i soggetti titolari di reddito di impresa** e precisamente:

- società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata residenti nel territorio dello Stato;
- cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato;
- società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003, residenti nel territorio dello Stato;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito d'impresa secondo quanto previsto dall'articolo 55 del TUIR, per i beni relativi all'attività commerciale esercitata;
- società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate;
- aziende speciali;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e soggetti equiparati;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, per i beni relativi all'attività commerciale esercitata;
- società di ogni tipo e gli enti non residenti, compresi i trust, nonché le persone fisiche non residenti, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

Riferimenti temporali

La rivalutazione dei beni d'impresa può essere eseguita con riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018 e deve risultare dal bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2020, data di entrata in vigore della **legge di bilancio 2020**.

Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'adeguamento dei valori deve essere eseguito nel bilancio o rendiconto chiuso il 31 dicembre 2019, in relazione ai beni risultanti dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2018.

Ne deriva la necessità che i beni da rivalutare siano iscritti tra le immobilizzazioni sia nel **bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 che nel bilancio relativo all'esercizio successivo.**

La rivalutazione può essere effettuata dai soggetti in contabilità ordinaria e, come già evidenziato, anche da quelli che fruiscono di regimi semplificati di contabilità.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In tal caso, la rivalutazione va effettuata per i beni, acquisiti entro il 31 dicembre 2018, che **risultano dal registro dei beni ammortizzabili** – qualora istituito - ovvero dal **registro degli acquisti tenuto ai fini Iva.**

In assenza di un bilancio formale, le imprese in contabilità semplificata possono provare la qualifica di beni diversi da quelli merce - qualità necessaria per beneficiare della rivalutazione in esame - sulla base di situazioni di fatto, ossia di elementi desumibili dalle modalità di effettivo impiego dei beni (si veda circolare AdE n. 11/E del 2009).

Si precisa, peraltro, che possono effettuare la rivalutazione anche le società cooperative a mutualità prevalente, indipendentemente dalla circostanza che le medesime fruiscano di un regime di parziale detassazione degli utili (si veda AdE circolare n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006).

Casi particolari

Nell'ipotesi di:

Affitto o usufrutto di azienda:

- ove non sia stata contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili, la rivalutazione può essere eseguita solo **dall'affittuario** o usufruttuario, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti;

- al termine dell'affitto o dell'usufrutto, l'azienda sarà trasferita al concedente, comprensiva dei beni rivalutati e della relativa riserva di rivalutazione, sempre che quest'ultima non sia stata già utilizzata per copertura di perdite o distribuita.
  L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituirà per quest'ultimo credito d'imposta;

- nella diversa ipotesi in cui le parti, in deroga all'articolo 2561 del codice civile abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione può essere effettuata solo da quest'ultimo;

Conferimento

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Quanto al conferimento effettuato in neutralità fiscale nel corso del 2019, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 176, comma 4, del TUIR *"le aziende si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente"*.

In applicazione di tale principio di continuità del possesso aziendale tra conferente e conferitario, deve ritenersi che il **conferitario possa rivalutare i beni oggetto di conferimento** anche se gli stessi figuravano iscritti nel bilancio del conferente relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2018.

Fusione o scissione

Per le fusioni e scissioni realizzate nel corso del 2019 la società incorporante o risultante dalla fusione e la **società beneficiaria possono rivalutare i beni acquisiti**, se gli stessi figuravano iscritti nei bilanci della società incorporata o della scissa al 31 dicembre 2018.

Bene oggetto di un diritto di superficie

In tal caso la facoltà di rivalutazione spetta, qualora il bene sia comunque relativo all'impresa, al **titolare di tale diritto reale** (si vedano circolari n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006).

Modalità di rivalutazione

Per quanto concerne le modalità di effettuazione della rivalutazione, valgono le disposizioni contenute nell'articolo 11 della legge n. 342 del 2000 e negli articoli 4, 5 e 6 del decreto ministeriale n. 162 del 2001.

In particolare, l'operazione può essere eseguita adottando uno dei metodi indicati all'articolo 5 del decreto ministeriale n. 162 del 2001, ai sensi del quale:

- "*per i beni ammortizzabili (...) la rivalutazione, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la misura dei coefficienti ovvero rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento. (...) I criteri seguiti ai sensi del precedente periodo devono essere indicati nella nota integrativa al bilancio."

La rivalutazione può avvenire, quindi, secondo le seguenti modalità alternative:

- **rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento**, mantenendo inalterata l'originaria durata del processo di ammortamento.

ESEMPIO

Un bene ha un valore contabile di 5.000 euro, un fondo ammortamento di 2.500 euro e un importo rivalutabile di 2.000 euro: in tal caso il contribuente può rivalutare il bene incrementando il valore contabile da 5.000 a 6.500 e riducendo il fondo da 2.500 a 2.000 euro.

- **rivalutazione del solo costo storico**: tale metodo determina un allungamento del processo di ammortamento, se viene mantenuto inalterato il precedente coefficiente, oppure un incremento del coefficiente se si intende lasciare inalterata la durata del periodo di vita utile del cespite.
  In tale ultimo caso, le imprese stanzieranno quote di ammortamento maggiori di quelle che si sarebbero determinate applicando il coefficiente precedentemente utilizzato, facendone menzione in nota integrativa.

ESEMPIO

Un bene ha un valore contabile di 5.000 euro, un fondo ammortamento di 2.500 euro e un importo rivalutabile di 2.000 euro: in tal caso il contribuente può rivalutare il bene incrementando il valore contabile da 5.000 a 7.000 euro.

- **riduzione del fondo di ammortamento**: tale metodo comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ESEMPIO

Un bene ha un valore contabile di 5.000 euro, un fondo ammortamento di 2.500 euro e un importo rivalutabile di 2.000 euro: in tal caso il contribuente può rivalutare il bene riducendo il fondo da 2.500 a 500 euro.

ATTENZIONE

La rivalutazione effettuata secondo le modalità del punto 1) e del punto 2) non potrà **mai portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione**.

Per valore di sostituzione si intende il costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia, oppure il valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità.

L'adozione di un metodo piuttosto che di un altro determina differenti conseguenze sia in ambito fiscale che in quello civilistico.

In particolare:

- la rivalutazione proporzionale del valore lordo dei beni e del relativo fondo di ammortamento (ipotesi punto 1), ad esempio, consente di **ammortizzare il bene secondo il piano di ammortamento originario**;
- quella del solo valore lordo (ipotesi punto 2) può **determinare sia il mantenimento che il prolungamento della durata del periodo di ammortamento**;
- quella operata attraverso la riduzione del fondo di ammortamento (ipotesi punto 3), determina un **allungamento del predetto periodo di ammortamento**.

NOTA BENE

Qualunque sia il metodo adottato, il limite massimo della rivalutazione, come stabilito all'articolo 11 della legge n. 342 del 2000, è rappresentato dal valore economico del bene. In particolare, il citato articolo 11 dispone che i valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione non **devono in alcun caso superare i**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

valori effettivamente attribuibili ai beni in base al loro "valore corrente", determinato in base alle quotazioni rilevate nei mercati regolamentati o al "valore interno" del bene.

Tale ultimo valore è determinato sulla base della consistenza, della capacità produttiva e dell'effettiva possibilità economica di utilizzazione del bene nell'impresa.

Con riferimento al rispetto del limite della rivalutazione di **tutti i beni** (appartenenti a ciascuna categoria omogenea) deve avvenire in base ad un **unico criterio**, il quale deve essere inteso nel senso che non è dato adottare per alcuni beni appartenenti ad una categoria omogenea il metodo di rivalutazione a valori correnti e per altri appartenenti alla stessa categoria quello basato sul *"valore interno"* (si vedano. circolari n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006).

All'interno della medesima categoria omogenea, fermo restando l'obbligo di utilizzare il medesimo criterio di rivalutazione (ad esempio, basato sul valore di mercato, sul valore di utilizzo, ecc.), non è, invece, necessario utilizzare uno solo dei metodi di rivalutazione prima illustrati (rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento, rivalutazione del solo costo storico, riduzione del fondo d'ammortamento).

Per i diversi beni della categoria omogenea possono essere utilizzati anche metodi di rivalutazione differenti (si vedano circolari n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006).

Coerentemente con quanto affermato nelle circolari n. 22/E del 2009 e n. 57/E del 2002, si precisa che tali metodi possono essere utilizzati anche contestualmente per rivalutare il medesimo bene.

ESEMPIO

Si consideri un bene ammortizzabile, acquisito nel 2015, che abbia un costo storico pari a 1.000 euro, un'aliquota di ammortamento civilistico del 3% e un valore di mercato alla fine del 2019 di 1.400 euro. Il piano di ammortamento fino al 2019 è il seguente:

Anno	Quota ammortamento	Fondo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2015	15	15
2016	30	45
2017	30	75
2018	30	105
2019	30	135

Poiché il valore residuo dell'immobile al 2019 è pari a 865 (1.000 - fondo di 135), la rivalutazione massima consentita è di 535 euro (valore di mercato 1.400 - valore residuo 865).

Per dare rilievo alla rivalutazione massima consentita per un importo pari a 535, il contribuente può, ad esempio, ridurre il fondo ammortamento per un importo pari a 135 ed incrementare contemporaneamente il costo storico del cespite per un importo pari a 400.

In questo caso, il limite economico della rivalutazione è rispettato in quanto alla fine del 2019 il costo storico rivalutato e il valore residuo del bene immobile, che in questo caso coincidono, sono in linea con il valore di mercato.

La rivalutazione richiede, infine, una serie di adempimenti a carico degli amministratori e dei sindaci, i quali devono:

- indicare nelle rispettive **relazioni al bilancio** i criteri utilizzati per rivalutare le varie categorie di beni:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- attestare che il valore rivalutato iscritto in bilancio **non eccede il valore attribuibile ai beni in base ai criteri sopra esposti**;

- annotare la rivalutazione effettuata **nell'inventario e nella nota integrativa** del relativo bilancio e devono indicare nell'inventario il costo originario del bene rivalutato, nonché le precedenti rivalutazioni eventualmente effettuate in base a precedenti leggi speciali.

Rivalutazione dei beni d'impresa: disciplina del saldo attivo di rivalutazione

In base a quanto disposto dall'articolo 13 della legge n. 342 del 2000 il saldo attivo risultante dalla rivalutazione eseguita deve essere

- **imputato al capitale**

ovvero

- **accantonato in una speciale riserva** designata con riferimento alla legge in esame, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.

Sulla base di quanto previsto nel medesimo articolo 13 della legge n. 342 del 2000, il saldo attivo di rivalutazione non può essere utilizzato e

> *"la riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile".*

Inoltre,

> *"in caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il predetto saldo attivo è iscritto in bilancio in contropartita della rivalutazione per un importo corrispondente al maggior valore dei beni al netto dell'imposta sostitutiva, così come previsto dal decreto ministeriale 13 aprile 2001, n. 162.

Ai fini fiscali, inoltre,

- il saldo attivo costituisce una **riserva in sospensione di imposta** tassato, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 342 del 2000, in caso di sua distribuzione;

- con riferimento ai soggetti in contabilità semplificata, invece, si ricorda che in assenza del bilancio **non opera la predetta tassazione del saldo attivo di rivalutazione in caso di distribuzione** (si vedano circolari n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006).

Rivalutazione per categorie omogenee

Stante la facoltatività della rivalutazione, i soggetti economici possono, in linea di principio, anche scegliere di operare la rivalutazione solo per alcuni dei beni *"potenzialmente"* rivalutabili.

Qualora il contribuente decida di operare la rivalutazione, essa deve riguardare obbligatoriamente tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, così come individuati dall'articolo 4 del decreto ministeriale n. 162 del 2001.

I requisiti di appartenenza alle diverse categorie sono quelli esistenti alla data di chiusura del bilancio in cui è eseguita la rivalutazione.

Per i criteri per l'individuazione delle categorie omogenee è necessario aver riguardo a quanto prescritto dall'art. 4 del D.M. 162/2001 che specifica espressamente le categorie omogenee relative ai beni immobili e ai beni mobili iscritti in pubblici registri e indica le modalità da seguire per quelle relative agli altri beni materiali ammortizzabili.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Beni immobili	Beni mobili iscritti in pubblici registri	Altri beni materiali ammortizzabili
• aree non fabbricabili • fabbricati non strumentali • ...strumentali per destinazione • ...strumentali per natura	• aeromobili • veicoli • navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale • navi e imbarcazioni non iscritte in tale registro	• categoria omogenea per ar di acquisizione • categoria omogenea per coefficiente di ammortamer

Per quanto riguarda:

- beni **immateriali**, non raggruppabili in categorie omogenee per la loro stessa natura, la rivalutazione può avvenire distintamente per ciascuno di essi;

- **partecipazioni azionarie in società** devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura e quindi la rivalutazione deve riferirsi a tutte le partecipazioni appartenenti alla stessa categoria (ordinarie, privilegiate, di risparmio) ed emesse dal medesimo soggetto. Per le quote societarie occorre fare riferimento alle singole società partecipate;

- **beni a deducibilità limitata** (es. le auto aziendali) nonché quelli a uso promiscuo, possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea, ma, ove l'impresa decida di rivalutarli, l'intero loro incremento costituisce base di commisurazione dell'imposta sostitutiva, a prescindere dalla rilevanza fiscale dell'incremento stesso e il corrispondente saldo di rivalutazione rimane per intero soggetto al regime di sospensione d'imposta.

Rivalutazione dei beni d'impresa: effetti fiscali

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La rivalutazione è condizionata al pagamento di **un'imposta sostitutiva** dell'imposta sui redditi e dell'IRAP nella misura del:

- 10% dei maggiori valori attribuiti ai beni non ammortizzabili (partecipazioni, terreni ed immobili patrimonio);
- 12% dei maggiori valori attribuiti ai beni ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva deve essere versata **entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi** dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Quindi, ove la rivalutazione venga effettuata nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, l'intero importo dell'imposta sostitutiva dovrà essere versata entro il 30 giugno 2020.

È da evidenziare che gli importi da versare possono essere compensati ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

In alternativa le imposte sostitutive dovute per il riconoscimento della rivalutazione e per l'eventuale affrancamento della riserva possono essere versate:

- per importi fino a € 3.000.000 in un massimo di 3 rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il saldo Ires, le altre con scadenza entro il termine previsto per il saldo Ires relativo ai periodi d'imposta successivi;
- per importi superiori a € 3.000.000 in un massimo di 6 rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il saldo Ires, la seconda entro il termine per previsto per il versamento della seconda/unica rata dell'acconto Ires relativo al periodo d'imposta successivo, le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il saldo Ires e il termine previsto per il versamento della seconda/unica rata dell'acconto Ires per i periodi d'imposta successivi.

I maggiori valori attribuiti in sede di rivalutazione si considerano fiscalmente riconosciuti **dal terzo esercizio** successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (quindi dal 2022).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ai soli fini della determinazione della **plusvalenza/minusvalenza** in caso di cessione/autoconsumo del bene rivalutato, sono previsti termini ancora più lunghi: la rivalutazione fa fede solo a decorrere dal **quarto esercizio successivo a quello in cui è eseguita** (quindi dal 2023).

Si sottolinea che il differimento degli effetti fiscali della rivalutazione al primo gennaio 2022 riguarda anche l'imposta regionale sulle attività produttive, nonostante il principio di derivazione della base imponibile Irap dalle risultanze del conto economico.

Prima del riconoscimento fiscale, i maggiori ammortamenti iscritti in bilancio e imputati a conto economico in misura superiore a quella fiscalmente deducibile devono essere recuperati a tassazione attraverso una variazione in aumento dal reddito imponibile.

L'incremento del patrimonio netto, conseguente all'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni – che per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare viene evidenziato in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio 2019 – assume rilevanza nel bilancio in cui la rivalutazione è effettuata.

ATTENZIONE

Nel caso di cessione, assegnazione ai soci, autoconsumo o destinazione a finalità estranee al regime di impresa dei beni rivalutati **prima della decorrenza degli effetti fiscali**, le plusvalenze o minusvalenze devono essere calcolate con riguardo al **valore fiscale dei beni nell'esercizio in cui si verifica la cessione, determinato senza tener conto della rivalutazione**.

In tali ipotesi, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito di imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni oggetto delle operazioni di cui trattasi.

Contestualmente, si considera "libera" la parte della riserva di rivalutazione riferibile ai beni alienati e, quindi, non concorre alla formazione del reddito della società se attribuita ai soci.

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E’ possibile **affrancare** il saldo attivo risultante dalla rivalutazione mediante il pagamento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del **10 per cento**.

Il predetto saldo attivo di rivalutazione è costituito, ai fini fiscali, dall'importo iscritto nel passivo del bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati.

Tale importo, così come stabilito dal comma 1 dell'articolo 4 del d.m. n. 86 del 2002, deve essere assunto ai fini dell'affrancamento al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale degli effetti della rivalutazione, senza tener conto, pertanto, della circostanza che il saldo attivo viene esposto in bilancio al netto dell'imposta sostitutiva.

Si ricorda, al riguardo, che ai sensi dell'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000 e dell'articolo 9, comma 2, del d. m. n. 162 del 2001, in caso di **distribuzione,** *“il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società”*.

Specularmente deve ritenersi che anche in sede di affrancamento del saldo, vale a dire di assoggettamento dello stesso a tassazione sostitutiva, occorre aumentare il saldo attivo dell'importo dell'imposta sostitutiva (cfr. circolari n. 11/E del 2009 e n. 18/E del 2006).

Sulle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva e sul perfezionamento dell'operazione di affrancamento, si ribadiscono le considerazioni già evidenziate nel precedente paragrafo in relazione all'imposta sostitutiva dovuta sui maggiori valori iscritti in bilancio.

Disciplina sull'affrancamento delle riserve e dei fonri in sospensione d'imposta

Per quanto riguarda la disciplina **sull'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta** si fa presente che:

- la riserva costituita in seguito alla rivalutazione, qualora **affrancata, è liberamente distribuibile** e non concorre, pertanto, a formare il reddito imponibile del soggetto che effettua la distribuzione;

- la **distribuzione dopo l’affrancamento** del saldo attivo di rivalutazione **non consente di fruire del credito di imposta** pari all'imposta sostitutiva assolta al momento della rivalutazione;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- poiché le riserve, una volta affrancate, confluiranno tra le riserve di utili, in caso di distribuzione il socio dovrà assoggettare a tassazione l'importo percepito secondo le regole ordinariamente previste per la tassazione dei dividendi;

- sempre in caso di distribuzione del saldo attivo dopo l'affrancamento, troverà applicazione la presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, del TUIR secondo cui si considerano **prioritariamente distribuite le riserve di utili rispetto alle riserve di capitali** (la citata presunzione non opera, invece, per espressa previsione normativa, per le riserve in sospensione d'imposta);

- nell'ipotesi di distribuzione del saldo attivo non affrancato trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000 e all'articolo 9, comma 2, del d.m. n. 162 del 2001, secondo le quali in caso di distribuzione, *"il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società"*. In tal caso, l'intero saldo attivo distribuito costituisce utile in capo ai soci.

Potrebbe interessarti anche:

"La chance della rivalutazione dei beni di impresa: modalità e beni interessati"

"Rivalutazione dei beni di impresa: valutazioni di convenienza"

"La rivalutazione dei beni d'impresa: nuova opportunità e convenienza"

A cura di Devis Nucibella

Giovedì 13 febbraio 2020

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D