

LA NUOVA RIVALUTAZIONE DEGLI IMMOBILI DELL'IMPRESA

seconda parte

[per collegarti alla prima parte CLICCA QUI](#)

di **Gianfranco Ferranti**

Le due categorie omogenee

La rivalutazione deve obbligatoriamente riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea.

Con riferimento ad un'analogha previsione contenuta nell'art. 11 della citata legge n. 342 del 2000, l'Agenzia delle entrate¹ ha affermato che nel caso in cui alcuni beni siano "illegittimamente" esclusi dalla rivalutazione sono disconosciuti gli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, con il conseguente recupero a tassazione dei maggiori ammortamenti effettuati o delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze dichiarate, cui consegue l'applicazione delle ordinarie sanzioni previste nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

In tali casi la corrispondente imposta sostitutiva versata o compensata era considerata in diminuzione degli importi dovuti. Tale conclusione era stata motivata in base al carattere volontario e non obbligatorio della rivalutazione, che non consente di affermare d'ufficio l'obbligo di estendere la rivalutazione agli altri beni della stessa categoria omogenea e i suoi effetti erano stati parzialmente attenuati dalla precisazione che, fermo restando l'obbligo di effettuare rivalutazioni con criteri omogenei nell'ambito della stessa categoria, differenze non sostanziali derivanti da difetti di stima non avrebbero comportato il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione. Tale posizione era stata ritenuta dall'Assonime² eccessivamente rigorosa e non in linea con la tipologia dell'infrazione, che non costituisce un occultamento di redditi ma semplicemente un non corretto esercizio di una facoltà cui la norma riconnette la debenza dell'imposta sostitutiva.

¹ Nella circolare n. 57 del 2001.

² Nella circolare n. 18 del 23 aprile 2004, paragrafo 3.2.

Nella già citata circolare n. 18/E del 2006³ l'Agenzia delle entrate ha parzialmente rivisto la propria posizione, precisando che il contribuente può "impedire la caducazione degli effetti della rivalutazione sui beni rimanenti qualora, anche in sede di accertamento, provveda al versamento dell'imposta sostitutiva non versata con riferimento al bene illegittimamente escluso, maggiorata di sanzioni ed interessi previsti per legge; resta inteso che l'assolvimento di tale onere non comporta anche il riconoscimento del maggior valore relativo ai beni esclusi dalla rivalutazione. E' di ostacolo, a tale fine, anche la circostanza che il maggior valore di tali beni non è stato imputato a capitale o accantonato nella speciale riserva a titolo di saldo attivo di rivalutazione". Tale precisazione è stata ribadita nella circolare n. 11/E del 2009.

Ai fini della rivalutazione in esame si intendono compresi in due distinte categorie gli immobili ammortizzabili e quelli non ammortizzabili. Nella circolare n. 22/E del 2009 l'Agenzia ha chiarito che se la rivalutazione produce effetti anche fiscali l'appartenenza ad una o all'altra categoria omogenea deve essere verificata sulla base della qualificazione fiscale del bene. Da tale precisazione sembra, quindi, evincersi che se la rivalutazione è effettuata ai soli fini civilistici la distinzione non vada effettuata con i criteri fiscali, bensì con quelli civilistici.

Quindi, a differenza di quanto previsto, ad esempio, dalla legge di rivalutazione di cui di cui all'art. 1, commi 469 e seguenti, della legge n. 266 del 2005, le aree non fabbricabili vanno comprese, insieme agli immobili-patrimonio, nella categoria degli immobili non ammortizzabili.

Vanno, invece, inseriti nella categoria degli immobili ammortizzabili sia quelli strumentali per destinazione che quelli strumentali per natura di cui all'art. 43 del TUIR⁴.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 22/E del 2009, ha chiarito che le cave non vanno considerate quali beni non ammortizzabili (pur trattandosi di terreni) bensì quali beni ammortizzabili, in considerazione del fatto che in relazione alle stesse è stata a suo tempo riconosciuta⁵ la possibilità di dedurre quote del costo di acquisto a titolo di oneri pluriennali, in considerazione del loro progressivo sfruttamento e, quindi, "il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione incrementa l'ammontare dell'importo fiscalmente deducibile".

In base all'art. 4, comma 7, del citato decreto n. 162 del 2001 i beni ad uso promiscuo possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea. Se, però,

³ Circolare 13 giugno 2006, n. 18/E, paragrafo 1.7.

⁴ Non assume, pertanto, più alcun rilievo il problema relativo agli immobili in possesso dei requisiti per essere considerati strumentali sia per natura che per destinazione, in relazione al quale nella circolare n. 57/E del 2001, punto 1.2., era stato precisato che gli stessi dovevano essere compresi nella categoria degli immobili strumentali per destinazione, in quanto la detta destinazione determina un'ulteriore specificazione della loro qualità e una diversa utilità ai fini dell'esercizio dell'impresa.

⁵ Dalla risoluzione n. 9/082 del 1977.

non sono esclusi l'imposta sostitutiva va corrisposta, a prescindere dalla rilevanza fiscale dell'incremento, sull'intero saldo attivo di rivalutazione, che resta soggetto per l'intero ammontare al regime di sospensione d'imposta. Si ritiene che tale previsione possa trovare applicazione anche con riferimento agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore.

Ai fini dell'individuazione della categoria di appartenenza va fatto riferimento (in caso di mutamento della destinazione da un esercizio all'altro) alle caratteristiche e alla destinazione che hanno gli immobili alla chiusura dell'esercizio in cui è eseguita la rivalutazione, cioè, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008.

Gianfranco Ferranti
13 Maggio 2009

[per collegarti alla prima parte CLICCA QUI](#)

l'articolo prosegue nell'area riservata ai soli utenti abbonati...

- se sei abbonato clicca **[QUI](#)** per proseguire
- se ti vuoi abbonare subito clicca **[QUI](#)**
- se vuoi *ulteriori chiarimenti sull'abbonamento* **[clicca qui](#)**