

## RIVALUTAZIONE DI IMMOBILI E “SCARICO” IMPOSTE ANTICIPATE

di Fabio Balestra e Matteo Valgiusti

I maggiori valori derivanti dalle rivalutazioni di immobili eseguite ai sensi dell'art. 15 del DL n. 185/2008 sono riconosciuti ai fini fiscali solo a partire dal periodo d'imposta 2013.

Tale differimento degli effetti fiscali della rivalutazione rispetto agli effetti civilistici ha creato la necessità negli esercizi precedenti di evidenziare in contabilità l'insorgenza di crediti per imposte anticipate derivanti dalle differenze temporanee tra reddito imponibile e utile civilistico, che dovranno essere progressivamente riassorbiti.

Il tema viene di seguito trattato con un'analisi della normativa riguardante le rivalutazioni di immobili, della disciplina contabile della rilevazione di imposte anticipate unita ad un esempio numerico complessivo.

### La rivalutazione degli immobili d'impresa ex DL 185/2008

**I commi da 16 a 23 dell'articolo 15 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla Legge n. 2 del 28 gennaio 2009, disciplinano la rivalutazione dei beni immobili delle imprese (che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio) risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2007.**

Come precisato nella relazione illustrativa al decreto legge *“la finalità che si intende perseguire è quella di consentire a tali soggetti l'adeguamento ai valori effettivi della rappresentazione contabile dei beni immobili, senza rinunciare al carattere oneroso della rivalutazione ai fini del riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni”*.

In base a tali disposizioni è possibile effettuare la rivalutazione dei beni immobili *“ad esclusione delle aree fabbricabili e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa”* risultanti dal bilancio relativo all’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2007 (art. 15, co. 16) che siano di proprietà dell’impresa.

Secondo quanto disposto dal successivo co. 17 del medesimo art. 15, la rivalutazione va necessariamente effettuata nel bilancio o rendiconto relativo all’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, a condizione che il termine di approvazione dello stesso scada successivamente al 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del Decreto Legge.

Il co. 19 consente, inoltre, di effettuare, contemporaneamente alla rivalutazione, l'affrancamento del saldo attivo mediante il pagamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell’Irap e di eventuali addizionali.

La rivalutazione può avvenire secondo le seguenti **modalità alternative**:

1. **Rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento**, mantenendo inalterata l’originaria durata del processo di ammortamento;
2. **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, vengono stanziati quote di ammortamento maggiori di quelle che si sarebbero determinate applicando il coefficiente precedentemente utilizzato;
3. **Riduzione del fondo di ammortamento**: tale metodo comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario.

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

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

A prescindere dal metodo adottato, il limite massimo della rivalutazione, come stabilito dalla L. n. 342/2000, art. 11, non può superare il valore economico del bene.

Il comma 20 dell'articolo 15 del Decreto Legge in esame stabilisce la **possibilità che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione possa essere fiscalmente riconosciuto con il versamento di un'imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali.

**Tale maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto** in termini di quote di ammortamento deducibili e di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione a decorrere dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita e cioè **a decorrere dall'esercizio che inizia**, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, **il primo gennaio 2013**.

Il contribuente può anche iscrivere in bilancio il maggior valore sui beni senza che tale maggior valore produca effetti fiscali, propendendo per una valutazione solo civilistica esclusa dal pagamento della relativa imposta sostitutiva.

**RIVALUTAZIONE IMMOBILI EX DL 185/2008**



**Riconoscimento ai fini fiscali della rivalutazione differito all'esercizio 2013**



**Differenza temporanea tra ammortamenti civilistici e fiscali**



**Rilevazione di imposte anticipate**

**Nota Bene**

**Prima del riconoscimento fiscale dei maggiori ammortamenti iscritti in bilancio** e imputati a conto economico in misura superiore a quella fiscalmente deducibile, devono essere recuperati a tassazione i relativi importi attraverso una variazione in aumento dal reddito imponibile, questa **differenza temporanea tra utile di bilancio e reddito imponibile** crea la necessità di rilevare in contabilità le adeguate **imposte anticipate**.

**La fiscalità differita**

La determinazione del reddito imponibile ai fini fiscali comporta la necessità di apportare al risultato civilistico le variazioni in aumento o diminuzione derivanti dall'applicazione delle norme sul reddito d'impresa; tali variazioni generano **differenze tra utile civilistico e reddito imponibile** che possono essere classificate in due categorie:

1. **Differenze definitive** (non recuperabili in futuro): costi e ricavi di competenza dell'esercizio non deducibili o non imponibili né nell'esercizio di competenza né in quelli futuri;
2. **Differenze temporanee**: differenze tra reddito imponibile e utile di esercizio che andranno ad annullarsi in esercizi successivi.

**Solamente le differenze temporanee rendono necessaria la rilevazione di fiscalità differita** in modo da poter adeguare la competenza civilistica di alcune voci di costo e ricavo alla competenza fiscale; tali differenze temporanee possono a loro volta essere divise in:

- **Differenze temporanee imponibili:** imposte che, pur essendo di competenza dell'esercizio, si renderanno esigibili in esercizi futuri;

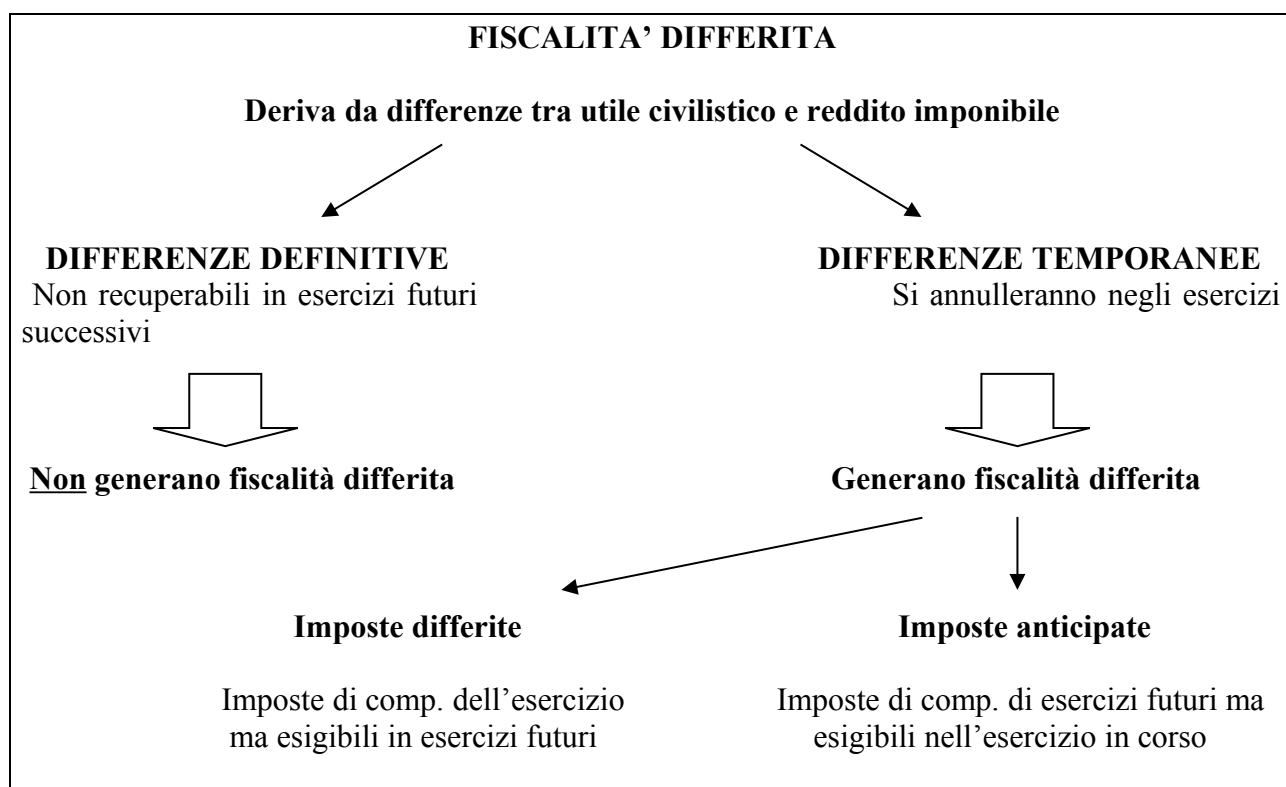

**originano imposte differite**

**Utile civilistico > Reddito imponibile = Imposte differite**

- **Differenze temporanee deducibili:** le imposte che, pur essendo di competenza di esercizi futuri, sono esigibili con riferimento all'esercizio in corso


**originano imposte anticipate**

**Reddito imponibile > Utile civilistico = Imposte anticipate**



### Le imposte anticipate

Come evidenziato in precedenza la rilevazione di imposte anticipate deriva da differenze temporanee deducibili e cioè nel caso di imposte esigibili nell'esercizio in corso ma di competenza di esercizi futuri.

In tale ipotesi il reddito imponibile risulta superiore all'utile civilistico e la rilevazione di imposte anticipate consente di annullare la temporanea differenza dovuta al pagamento anticipato.

In particolare le **registrazioni contabili** saranno le seguenti:

#### Negli esercizi in cui si evidenzia la differenza

Conto	Dare	Avere
Crediti per imposte anticipate (C. II. 4-ter)	X	
Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)		X

#### Negli esercizi in cui la differenza si annulla

Conto	Dare	Avere
Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)	X	
Crediti per imposte anticipate (C. II. 4-ter)		X

Lo stanziamento in bilancio di crediti per imposte anticipate deve avvenire, a norma del **Documento OIC n. 25**, rispettando determinate regole di accortezza, infatti **le imposte anticipate**

*“non possono essere rilevate, in rispetto del principio di prudenza, se non vi è la ragionevole certezza dell'esistenza negli esercizi in cui si riverteranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare”*

Il documento OIC n. 25 fornisce le seguenti precisazioni:

- La possibilità di rilevare imposte anticipate è subordinata alla **ragionevole certezza dell'esistenza di un reddito imponibile "capiente" negli esercizi futuri** in cui si annulleranno le differenze temporanee (la rilevazione è in questo caso obbligatoria);
- Nel caso di **perdite fiscali riportabili in esercizi successivi è comunque possibile l'iscrizione del credito per imposte anticipate** ma è necessario che la perdita derivi da eventi non ricorrenti;
- Le **attività per imposte anticipate sono compensabili con le passività per imposte differite** ove la compensazione sia consentita giuridicamente.

Secondo quanto disposto dall'**art. 2427, punto 14) c.c.** è inoltre necessario che venga inserito un **apposito prospetto in nota integrativa** contenente le seguenti informazioni:

- **a) la descrizione delle differenze temporanee** che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;
- **b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato** in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione.

### **Esempio**

La società Alfa srl decide nel 2008 di procedere alla rivalutazione, ex D.L. n. 185/2008, del valore di un bene immobile di sua proprietà già completamente ammortizzato, la rivalutazione viene eseguita per un valore totale di 200.000 euro e si procede inoltre al versamento della relativa imposta sostitutiva al fine di rendere fiscalmente riconosciuto il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione.

Per espressa previsione normativa fino all'esercizio 2012 gli ammortamenti civilistici di tale immobile sono indeducibili fiscalmente determinando perciò una differenza tra utile civilistico e reddito imponibile.

Valore immobile post rivalutazione: € 200.000

**Ammortamento civilistico (ineducibile fiscalmente) esercizio 2008=**  
**200.000 x 3 % = € 6.000**

**Ammortamento civilistico (ineducibile fiscalmente) esercizio 2009=**  
**200.000 x 3 % = € 6.000**

**Ammortamento civilistico (ineducibile fiscalmente) esercizio 2010=**  
**200.000 x 3 % = € 6.000**

**Ammortamento civilistico (ineducibile fiscalmente) esercizio 2011=**  
**200.000 x 3 % = € 6.000**

**Ammortamento civilistico (ineducibile fiscalmente) esercizio 2012=**  
**200.000 x 3 % = € 6.000**

Tali differenze sono temporanee in quanto verranno riassorbite in seguito, si rende perciò necessaria la rilevazione della relativa fiscalità differita.

In particolare in questo caso il reddito imponibile risulta superiore all'utile civilistico e quindi siamo in presenza di imposte anticipate.

Ipotizzando le seguenti aliquote per tutti gli esercizi interessati:

Ires = 27,5 %

Irap = 3,9 %



**Imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2008 = 6.000 x 31,4 % = € 1.884**

**Imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2009 = 6.000 x 31,4 % = € 1.884**

**Imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2010 = 6.000 x 31,4 % = € 1.884**

**Imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2011 = 6.000 x 31,4 % = € 1.884**

**Imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2012 = 6.000 x 31,4 % = € 1.884**

La società Alfa srl ritiene con ragionevole certezza di conseguire in futuro redditi imponibili capienti negli esercizi futuri e decide quindi di rilevare le suddette imposte anticipate.

La scrittura contabile che dovrà essere ripetuta in tutti gli esercizi interessati è la seguente:

Conto	Dare	Avere
<b>Crediti per imposte anticipate (C. II. 4-ter)</b>	1.884	
<b>Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)</b>		1.884

Viene inoltre inserito in nota integrativa un apposito prospetto contenente la descrizione delle differenze, il calcolo relativo all'ammontare delle imposte anticipate rilevate e le motivazioni dell'iscrizione.

Il piano di ammortamento civilistico si differenzia da quello fiscale secondo al seguente tabella:

Anno	Amm. Civilistico	Amm. Fiscale	Differenza
2008	3 %	0	3 %
2009	3 %	0	3 %
2010	3 %	0	3 %
2011	3 %	0	3 %
2012	3 %	0	3 %
2013 – 2040	3 % (tot 84 %)	3 % (tot 84 %)	0
2041	1 %	3 %	(2 %)
2042	0	3 %	(3 %)
2043	0	3 %	(3 %)
2044	0	3 %	(3 %)
2045	0	3 %	(3 %)
2046	0	1 %	(1 %)
<b>TOTALI</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>0</b>

### Nota Bene

Nel periodo 2013 – 2040 l’ammortamento civilistico coincide con quello fiscale quindi non vi sono differenze che possano generare il recupero del credito per imposte anticipate, il riassorbimento si ha solo al verificarsi di differenze “opposte” e cioè, nell’esempio, dall’esercizio 2041.

Nell’esercizio 2041 termina l’ammortamento civilistico mentre quello fiscale prosegue fino all’esercizio 2046, in questo arco di tempo viene riassorbita la differenza generatasi in precedenza, in ognuno di questi esercizi si hanno le seguenti differenze:

**Differenza tra amm. civilistico e fiscale esercizio 2041 = 200.000 x 2 % = € 4.000**

**Differenza tra amm. civilistico e fiscale esercizi 2042 - 2045 = 200.000 x 3 % = € 6.000**

**Differenza tra amm. civilistico e fiscale esercizio 2046 = 200.000 x 1 % = € 2.000**

Ipotizzando le seguenti aliquote per tutti gli esercizi interessati:

Ires = 27,5 %

Irap = 3,9 %

**Recupero imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2041 = 4.000  
x 31,4 % = € 1.256**

**Recupero imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2042 = 6.000  
x 31,4 % = € 1.884**

**Recupero imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2043 = 6.000  
x 31,4 % = € 1.884**

**Recupero imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2044 = 6.000  
x 31,4 % = € 1.884**

**Recupero imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2045 = 6.000  
x 31,4 % = € 1.884**

**Recupero imposte anticipate di competenza dell'esercizio 2046 = 2.000  
x 31,4 % = € 628**

Nell'esercizio 2041 dovrà essere rilevata la seguente scrittura contabile

Conto	Dare	Avere
<b>Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)</b>	1.256	
<b>Crediti per imposte anticipate (C. II. 4-ter)</b>		1.256

Negli esercizi 2042 - 2043 - 2044 - 2045 dovrà essere rilevata la seguente scrittura contabile

Conto	Dare	Avere
<b>Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)</b>	1.884	
<b>Crediti per imposte anticipate (C. II. 4-ter)</b>		1.884

Nell'esercizio 2046 dovrà essere rilevata la seguente scrittura contabile

Conto	Dare	Avere
<b>Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)</b>	628	
<b>Crediti per imposte anticipate (C. II. 4-ter)</b>		628

Nella tabella seguente si riporta il prospetto di riconciliazione delle differenze temporanee e delle relative imposte anticipate durante tutto il periodo preso in esame.

Anno	Differenze temporanee	Riassorbimento differenze	Imposte anticipate	Riassorbimento imp. anticipate
2008	6.000		1.884	
2009	6.000		1.884	
2010	6.000		1.884	
2011	6.000		1.884	
2012	6.000		1.884	
2013 – 2040	0	0	0	0
2041		4.000		1.256
2042		6.000		1.884
2043		6.000		1.884
2044		6.000		1.884
2045		6.000		1.884
2046		2.000		628
<b>Totali</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	<b>9.420</b>	<b>9.420</b>

8 maggio 2014

Fabio Balestra e Matteo Valgiusti