

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler Stefan Sandrini
Stefan Engele
Martina Malfertheiner Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi Massimo Moser
Andrea Tinti Michael Schieder
Stephanie Vigil Roberto Cainelli

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte Iwan Gasser
Thomas Sandrini

Circolare

numero:	29i
del:	2020-03-09
autore:	Andrea Tinti Stefano Seppi

A tutte le imprese

Rivalutazione dei beni di impresa

Come noto¹ nella legge Finanziaria 2020² è stata riproposta la possibilità per gli imprenditori di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni. È espressamente previsto dalla normativa³ che a tal proposito si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative alle precedenti rivalutazioni del 2000 e 2004⁴.

Riportiamo qui di seguito le principali informazioni inerenti la rivalutazione.

1 Ambito soggettivo

Possono effettuare la rivalutazione tutti i soggetti che producono reddito d'impresa e precisamente⁵:

- le spa, srl e sapa residenti;
- le società cooperative e di mutua assicurazione residenti;
- le società europee e società cooperative europee residenti;
- gli imprenditori individuali (per i beni appartenenti all'impresa);
- le snc, sas e soggetti equiparati;
- le aziende speciali;
- gli enti commerciali residenti;
- gli enti non commerciali residenti (per i beni appartenenti all'impresa);
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Possono accedere alla rivalutazione anche le imprese individuali e le società di persone in contabilità semplificata⁶, mentre non possono accedere le imprese con regimi di determinazione del reddito forfettario.

I soggetti in contabilità semplificata, al fine di poter accedere alla rivalutazione, devono predisporre un apposito prospetto bollato e vidimato dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta. Il prospetto dovrà essere presentato su richiesta dell'amministrazione finanziaria⁷.

1 Vedasi anche nostra circolare n. 17/2020

2 Art. 1, c. 696-703 Legge nr. 160 del 27.12.2019, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 30.12.2019 – S.O. 45/L

3 Art. 1, c. 696, 702 e 703 Legge n. 160/2019

4 Artt. 11, 13, 14 e 15 della L. 342/2000 – DM 13.4.2001, nr. 162 – DM 19.4.2002, nr. 86 – Art. 1 c. 475, 477 e 478 L. 311/2004

5 CM del 4.6.2014, nr. 13/E – paragrafo 2

6 Art. 15 della L. 342/2000

7 Art. 15 della L. 342/2000

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

2 Beni rivalutabili

Possono essere rivalutati i seguenti beni d'impresa e partecipazioni⁸:

- beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
- partecipazioni in società controllate e collegate, purché costituenti immobilizzazioni finanziarie.

Nel caso di beni immateriali deve trattarsi di beni giuridicamente tutelati quali: marchi, brevetti, licenze; mentre sono esclusi dalla rivalutazione i meri costi pluriennali.

Possono essere rivalutati anche i beni di importo inferiore ad € 516,46 ed i beni completamente ammortizzati.

Per effettuare la rivalutazione è necessario che i beni e le partecipazioni risultino iscritte sia nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2018 (2018 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) sia nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

Per i soggetti in contabilità semplificata, che non redigono il bilancio, i beni rivalutabili devono risultare dal registro dei beni ammortizzabili o dal registro IVA acquisti⁹.

La rivalutazione deve obbligatoriamente **riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea** e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. Riportiamo nella seguente tabella la tipologia di beni rivalutabili ed i criteri di imputazione alla rispettiva categoria omogenea¹⁰.

Tipologia di beni	Criterio di raggruppamento in categorie omogenee
Azioni o quote	Appartenenti alla medesima categoria omogenea se emesse dallo stesso soggetto e aventi uguali caratteristiche
Beni materiali ammortizzabili	Raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento
Beni immateriali	La rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi
Immobili	Valgono le seguenti categorie: <ul style="list-style-type: none"> • aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica; • aree non fabbricabili; • fabbricati non strumentali; • fabbricati strumentali per natura; • fabbricati strumentali per destinazione. • Gli impianti e macchinari, anche se infissi al suolo, sono raggruppati in categorie omogenee secondo i criteri dei beni materiali ammortizzabili
Beni mobili iscritti in pubblici registri	Valgono le seguenti categorie omogenee: <ul style="list-style-type: none"> • aeromobili; • veicoli; • navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale; • navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale.
Beni a deducibilità limitata e ad uso promiscuo	Possono essere esclusi dalla categoria omogenea di appartenenza

3 Ambito temporale

La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso

⁸ Art. 1, c. 696 L. 160/2019 e CM del 4.6.2014, nr. 13/E – paragrafo 1

⁹ Art. 2, c. 1 del DM 162/2001

¹⁰ Art. 4 del DM 162/2001

al 31.12.2018, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 31.12.2019¹¹; nel bilancio 2019 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare.

I maggiori valori rivalutati sono riconosciuti fiscalmente (per quanto concerne l'ammortamento fiscale) ai fini dei redditi e dell'IRAP a decorrere dal **terzo** esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (**2022** per i soggetti solari)¹². Limitatamente agli **immobili** il maggior valore è riconosciuto ai fini fiscali dal periodo d'imposta in corso al 1.12.2021¹³.

Ai fini della cessione a titolo oneroso, dell'assegnazione ai soci o della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero del consumo familiare dell'imprenditore invece a decorrere dal quarto esercizio successivo (in pratica dal **2023**)¹⁴.

La rivalutazione assume valenza fiscale solamente previo pagamento dell'imposta sostitutiva.

La **cessione** del bene rivalutato nel periodo di "sospensione" (2020-2022), comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che le plusvalenze e minusvalenze saranno determinate con i valori ante rivalutazione¹⁵. In questo caso sarà riconosciuto al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti¹⁶.

Il differimento degli effetti fiscali comporta inoltre che nel periodo di "sospensione" gli ammortamenti civilistici, calcolati sulla base del maggiore valore dei beni rivalutati, saranno maggiori di quelli fiscali¹⁷. Si dovranno pertanto evidenziare nel bilancio le imposte pagate anticipatamente.

4 Valore massimo di rivalutazione

Il valore attribuito ai singoli beni in seguito alla rivalutazione, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore^{18 19 20}:

- al valore di mercato (criterio di valore "esterno");
- oppure
- al maggior valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva ed effettiva possibilità di utilizzazione economica nell'impresa (criterio di valore "interno").

I criteri utilizzati per la rivalutazione devono essere mantenuti per tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea. Essi devono essere indicati e motivati nelle relazioni degli amministratori e dei sindaci, i quali devono anche attestare che la rivalutazione non eccede i valori massimi sopra precisati²¹.

5 Costo della rivalutazione

Sui maggiori valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione l'impresa deve versare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF/IRES, dell'IRAP e delle eventuali addizionali in misura pari al²²:

- 12 % dei maggiori valori, per i beni ammortizzabili;

11 Art. 1, c. 697 della L. 160/2019

12 Art. 1, c. 699 Legge n. 160/2019

13 Art. 1, c. 703 Legge n. 160/2019

14 Art. 1, c. 699 Legge n. 160/2019

15 Art. 1, c. 703 Legge n. 160/2019

16 CM del 4.6.2014, nr. 13/E – paragrafo 6

17 CM del 25.6.2002, nr. 57/E – paragrafo 3.2

18 Art. 11, c. 2 della L. 342/2000

19 Art. 6 del DM 162/2001

20 CM del 4.6.2014, nr. 13/E – paragrafo 3

21 Art. 11, c. 3 della L. 342/2000

22 Art. 1, 699 Legge n. 160/2019

- 10 % dei maggiori valori, per i beni non ammortizzabili.

Rispetto ai precedenti provvedimenti speciali di rivalutazione:

- è stata ridotta l'entità delle imposte sostitutive da versare (come indicato sopra);
- è stata introdotta la facoltà di versamento rateale dell'imposta (in 3 rate per importi fino a € 3.000.000 o 6 rate per importi superiori a € 3.000.000) da versare entro i termini dei versamenti a saldo delle imposte dei rispettivi esercizi successivi.

Le imposte sostitutive devono essere versate²³ entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (per i soggetti solari entro il 30.06.2020) salvo pagamento in tre (o sei) rate come descritto nel paragrafo precedente.

Gli importi da versare possono essere compensati con eventuali crediti disponibili²⁴.

6 Affrancamento della riserva da rivalutazione

Il saldo attivo di rivalutazione va imputato al capitale o in un'apposita riserva che ai fini fiscali è in sospensione d'imposta²⁵. Nel caso di distribuzione della riserva, le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono alla formazione del reddito imponibile della società e dei soci e devono pertanto essere assoggettate ad IRES/IRPEF ed IRAP²⁶. In tal caso verrà riconosciuta alla società un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata²⁷.

È possibile provvedere all'affrancamento della riserva da rivalutazione, anche parziale, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%²⁸. Il pagamento deve avvenire secondo le modalità ed entro i termini del pagamento dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione²⁹. È dunque possibile anche il pagamento rateale.

Gli importi da versare possono essere compensati con eventuali crediti disponibili.

7 Considerazioni di convenienza

La rivalutazione vale immediatamente ai fini civilistici, mentre ai fini fiscali il valore rivalutato viene riconosciuto:

- dal **2022**: si potranno effettuare quote di ammortamento su un valore più alto, e quindi il reddito da assoggettare a tassazione sarà minore; sarà maggiore inoltre il valore di riferimento per calcolo delle spese di manutenzione e ai fini della valorizzazione degli stessi beni ai fini della disciplina delle società non operative;
- dal **2021**: per gli immobili il valore fiscale è riconosciuto già dal 2021, con anticipazione dei benefici sopra precisati;
- dal **2023**: in caso di cessione o di destinazione del bene rivalutato a finalità estranee a quelle di impresa, la plusvalenza da assoggettare a tassazione sarà minore.

Da un punto di vista civilistico con la rivalutazione emergeranno nel bilancio le riserve latenti che andranno ad incrementare il patrimonio netto societario. Il bilancio rappresenterà così una situazione patrimoniale migliore (più solida) e ciò andrà soprattutto a vantaggio di quelle imprese che hanno la necessità di ottenere finanziamenti dagli istituti di credito. Tuttavia si segnala, che la rivalutazione dei beni ammortizzabili comporta anche la contabilizzazione di maggiori ammortamenti civilistici nei futuri esercizi, fino a quando il valore dei beni a bilancio non sia completamente ammortizzato (salvo l'eventuale cessione del bene).

23 Art. 1, c. 701 Legge n. 160/2019

24 Ai sensi della sezione I del capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

25 Art. 13, c. 1 Legge n. 342/2000

26 Art. 13, c. 3 Legge n. 342/2000

27 Art. 13, c. 5 Legge n. 342/2000

28 Art. 1, c. 698 Legge n. 160/2019

29 Art. 1, c. 698 e 701 Legge n. 160/2019

Ricordiamo che la cessione del bene rivalutato nel periodo di “sospensione” (2020-2022) comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con tutte le conseguenze più sopra già evidenziate.

7.1 Ulteriori considerazioni per i soggetti IRES

A decorrere dal 1.1.2017 l'aliquota IRES è del 24%³⁰.

Il costo della rivalutazione e dell'affrancamento della riserva da rivalutazione risultano ancora onerosi per le società di capitali. Infatti per quanto concerne i beni ammortizzabili il combinato effetto dell'aliquota IRES “ordinaria” del 24%, della necessità di attualizzare i flussi di cassa derivanti dal maggior risparmio fiscale e di rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea e del citato costo (in questo caso paria a 12% + 10%) fanno sì che vantaggio fiscale netto possa essere raggiunto solo in determinati casi.

Tuttavia, la rivalutazione può risultare vantaggiosa nel caso di beni aziendali riscattati in base ad un contratto di leasing e che sono ancora utilizzati come beni aziendali o nel caso di beni d'impresa che saranno venduti nei prossimi anni. Inoltre, la rivalutazione potrebbe consentire l'allineamento tra valori fiscali e valori di bilancio (si pensi ai maggiori valori emersi con riferimento agli immobili in presenza di operazioni di fusione).

Qualora foste interessati alla rivalutazione dei beni, Vi invitiamo a metterVi in contatto con il nostro studio.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

