

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 16 DEL 22 OTTOBRE 2020

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA NOVITÀ INTRODOTTE DAL "DECRETO AGOSTO"

Con l'articolo 110 del Decreto Agosto (D.L. 104/2020 convertito nella Legge del 13 ottobre 2020 n.126) sono stati riaperti i termini per la rivalutazione dei beni d'impresa, che potrà essere posta in essere in sede di bilancio al 31.12.2020. Tale rivalutazione, secondo opzione, potrà avere rilevanza

- solo **civilistica e contabile**;
- oppure sia **civilistica che fiscale**, tramite il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura pari al **3% del maggior valore** attribuito ai beni o alle partecipazioni.

In altri termini, applicando questo nuovo regime, l'iscrizione di maggiori valori in bilancio non viene obbligatoriamente subordinata all'assoggettamento dei medesimi ad imposizione sostitutiva.

In sede di conversione del Decreto, è poi stato introdotto un ulteriore importante beneficio, ovvero che non è più necessario rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogena.

AMBITO SOGGETTIVO

Il nuovo regime di rivalutazione può essere adottato dalle società di capitali residenti che non adottano i principi contabili internazionali (IFRS/IAS) per la redazione del bilancio.

Inoltre possono applicare la rivalutazione in oggetto anche le società di persone commerciali, le imprese individuali, gli enti non commerciali residenti e i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

AMBITO OGGETTIVO

La norma in oggetto offre la possibilità di rivalutare i seguenti beni:

STUDIO LUERTI

Partita IVA e Codice Fiscale 11071760158

Dott. Giorgio Luerti
Dottore Commercialista
Revisore contabile
giorgio.luerti@studioluerti.it

Rag. Valentina Brazzioli
Ragioniere Commercialista
Revisore contabile
valentina.brazzioli@studioluerti.it

- **Immobilizzazioni Materiali** (ammortizzabili e non) anche se completamente ammortizzate, comprese le Immobilizzazioni in corso;
- **Immobilizzazioni Immateriali** costituite da beni giuridicamente tutelati (diritti di brevetto e utilizzazione delle opere dell'ingegno, marchi, etc.,)
- **Partecipazioni** in società controllate/collegate iscritte tra le immobilizzazioni

La norma non permette la rivalutazione dei seguenti beni:

- **Immobili Merce**, ovvero quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa;
- **Immobilizzazioni Immateriali** quali l'avviamento, i costi di impianti e ampliamento, i costi di sviluppo;
- **Partecipazioni non di controllo/collegamento** e quelle di controllo e collegamento non iscritte tra le immobilizzazioni;
- **Beni in leasing.**

I beni possono essere oggetto di rivalutazione a condizione che:

- [figurino nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019](#); e
- [vengano rivalutati nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019](#) (bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 per i soggetti solari).

Occorre sottolineare che, ai sensi dell'articolo 110, comma 2, del Decreto Agosto, la rivalutazione può essere effettuata "[distintamente per ciascun bene](#)", senza comprendere gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea come previsto dalle precedenti misure in tema di rivalutazione.

La norma prevista dal Decreto estende l'ambito applicativo della norma [anche ai soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare](#). In tal caso, la rivalutazione potrà essere eseguita nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019 (ne è un esempio il bilancio dell'esercizio che va dal 01.07.2019 al 30.06.2020) a condizione che tale bilancio non sia già approvato da parte dell'assemblea alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020.

RICONOSCIMENTO AI FINI FISCALI

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3% dei maggiori valori iscritti, con riferimento sia ai beni ammortizzabili che a quelli non ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un massimo di **tre rate di pari importo**. Il pagamento della prima rata è da effettuarsi, **tramite modello F24**, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, mentre il versamento delle rate successive dovrà avvenire entro il termine del saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Per quanto riguarda gli effetti fiscali della rivalutazione bisogna precisare quanto segue:

- Ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap la rivalutazione avrà effetto già a decorrere **dall'esercizio successivo a quello di effettuazione dell'operazione**: pertanto dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 i maggiori valori attribuiti rilevano ai fini della deducibilità degli ammortamenti, della determinazione del plafond di deducibilità delle spese di manutenzione e della disciplina delle società non operative;
- ai fini della determinazione delle **plus/minusvalenze** i maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dal **quarto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione viene eseguita (per i soggetti con esercizio solare dal 1.1.2024)**.

Conseguentemente a quanto sopra precisato, nel caso in cui i beni rivalutati siano **ceduti a titolo oneroso**, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore **prima che sia iniziato il quarto esercizio successivo a quello nel quale la rivalutazione è stata eseguita** (cioè, per i contribuenti "solari", in data anteriore al 1° gennaio 2024) la plusvalenza/minusvalenza è calcolata ai fini fiscali facendo riferimento al costo del bene ante rivalutazione. In tal caso viene riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti.

NATURA FISCALE DEL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

Il saldo attivo di rivalutazione:

STUDIO LUERTI

Partita IVA e Codice Fiscale 11071760158

Dott. Giorgio Luerti
Dottore Commercialista
Revisore contabile
giorgio.luerti@studioluerti.it

Rag. Valentina Brazzioli
Ragioniere Commercialista
Revisore contabile
valentina.brazzioli@studioluerti.it

- costituisce una **riserva in sospensione d'imposta** per le imprese in contabilità ordinaria che optano per la rilevanza fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni;
- rappresenta una **ordinaria riserva di utili** se la rivalutazione ha solo effetti civilistici.

Nel primo caso, se si effettua una distribuzione della riserva in oggetto:

- le somme attribuite ai soci, aumentate della relativa imposta sostitutiva, **concorrono alla formazione del reddito imponibile della società** (attribuita ai soci per trasparenza nel caso di società di persone in contabilità ordinaria);
- alla **società** è attribuito un **credito d'imposta** pari all'importo dell'imposta sostitutiva ai fini IRES e IRPEF.

Nel caso di rivalutazioni con effetti meramente civilistici, non si generano oneri in capo alla società in caso di distribuzione ma per i **soci di società di capitali**, il saldo attivo ricevuto viene tassato come reddito di capitale, anche nel caso di rivalutazione civilistica. In caso di **soci rappresentati da persone fisiche non imprenditori**, all'atto della distribuzione viene operata una ritenuta del 26% a titolo di imposta.

Per i **soci di società di persone**, invece:

- nel caso di rivalutazione con effetti fiscali, la distribuzione del saldo genera un presupposto d'imposta, pertanto il reddito viene attribuito per trasparenza ai soci;
- mentre nel caso di rivalutazione civilistica, la distribuzione è irrilevanti ai fini della tassazione.

L'**utilizzo della riserva per la copertura delle perdite** non rappresenta, in ogni caso, presupposto d'imposta. Tuttavia, in tal caso non si potrà procedere alla distribuzione di utili finché la riserva non viene reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria.

AFFRANCAMENTO DEL SALDO ATTIVO

La riserva di rivalutazione **può essere affrancata**, in tutto o in parte, pagando **un'imposta sostitutiva** nella misura del **10%** e secondo le stesse modalità e alle stesse scadenze viste per l'imposta dovuta in caso di riconoscimento dei maggiori valori ai fini fiscali.

STUDIO LUERTI

Partita IVA e Codice Fiscale 11071760158

Dott. Giorgio Luerti
Dottore Commercialista
Revisore contabile
giorgio.luerti@studioluerti.it

Rag. Valentina Brazzioli
Ragioniere Commercialista
Revisore contabile
valentina.brazzioli@studioluerti.it

Resta fermo che, in caso si opti per attribuire solo valenza civilistica alla rivalutazione, non si iscrive alcuna riserva in sospensione d'imposta, pertanto non si rende necessario ricorrere all'affrancamento.

RIALLIENAMENTO DEI VALORI CIVILI E FISCALI

Le disposizioni del DL 104/2020, all'art. 110 co. 7, richiamano espressamente le norme dell'art. 14 L. 342/2000 in materia di riallineamento dei valori civili e fiscali.

I destinatari delle disposizioni contenute nel predetto articolo sono quelle **imprese i cui bilanci presentano beni con valori divergenti** (es. beni pervenuti con operazioni straordinarie o rivalutati in passato ai soli fini civilistici).

In tal caso, il riallineamento risulta **particolarmente vantaggioso** in quanto godrebbe della stessa tassazione del **3%** prevista per la rivalutazione.

Cordiali saluti

STUDIO LUERTI