ASPETTI CONTABILI E RIFLESSI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE

Gianluca Odetto

Opzioni (quadro di sintesi)

	Rivalutazione «in proroga» (art. 12-ter DL 23/2020)	**Rivalutazione alberghi (art. 6-bis DL 23/2020)**	**Rivalutazione generale (art. 110 DL 104/2020)**
Soggetti ammessi	Tutti i soggetti imprenditori	Imprese operanti nei settori alberghiero e termale	Tutti i soggetti imprenditori
Bilancio di riferimento	2019, 2020 o 2021	2019	2019
Bilancio di rivalutazione	2020, 2021 o 2022	2020, 2021, o «mix» 2020 e 2021	2020
Beni rivalutabili	Beni materiali e immateriali, tranne quelli «merce»; partecipazioni in società controllate e collegate costituenti immobilizzazioni		
Categorie omogenee	Vincolo da rispettare	Vincolo da rispettare	Il vincolo può essere derogato
Imposta sostitutiva	10% o 12%	Non dovuta	3% (per la sola rivalu-tazione «fiscale»)
Decorrenza effetti fiscali	Dal 2023 (1.1.2024, per plusvalenze), se la rivalutazione avviene nel bilancio 2020	Dal 2020 (1.1.2024, per plusvalenze), se la rivalutazione avviene nel bilancio 2020	Dal 2021 (1.1.2024, per plusvalenze); nessun effetto, per la rivalutazione civilistica

Soggetti ammessi

Permangono le questioni dubbie sull'**affitto d'azienda**. Infatti:

- se non è stata prevista la deroga all'art. 2561 c.c. (e gli ammortamenti sono dedotti dall'affittuario), la rivalutazione compete all'affittuario;
- se è stata prevista la deroga all'art. 2561 c.c. (e gli ammortamenti sono dedotti dal concedente), la rivalutazione compete al concedente.

Situazione non chiara se, nel primo caso, i beni continuano ad essere iscritti nel bilancio del concedente: il beneficio dovrebbe essere di competenza dell'affittuario.

Beni rivalutabili

Categorie omogenee (art. 4 DM 162/2001)
Azioni o quote
Beni materiali ammortizzabili
Beni immateriali
Immobili (a loro volta suddivisi in sottocategorie)
Beni mobili iscritti in pubblici registri

Questa distinzione non rileva nel contesto della rivalutazione ex art. 110 del DL 104/2020, la quale può essere eseguita bene per bene.

Il documento interpretativo OIC 7 ritiene possibile rivalutare i **beni immateriali** mai iscritti in bilancio (es. marchi, brevetti, *know how*); pronunce discordanti sul tema da parte delle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate.

Beni rivalutabili

Per gli **immobili strumentali**, non risulta chiara la modalità di rivalutazione per la componente «area».

La circ. Agenzia delle Entrate 14/2017 (ultimo documento organico sul tema) ha evidenziato che è possibile attribuire **valori distinti** alla componente «fabbricato» e alla componente «area» sulla base di valutazioni altrettanto distinte (risultanti da perizie o stime dirette degli amministratori).

Si dovrebbe trattare di una deroga al principio contenuto nell’art. 36 co. 8 del DL 223/2006, secondo cui rivalutazioni e spese incrementative sono imputate, ai fini fiscali, al fabbricato.

Valore massimo

La **perizia di stima** non è obbligatoria, pur se metodologia largamente utilizzata (e di regola richiesta dall’organo di controllo), soprattutto per immobili, beni immateriali e partecipazioni.

Attenzione particolare per i **beni già rivalutati** e che vengono nuovamente rivalutati al 31.12.2020: la giurisprudenza di legittimità (Cass. 28173/2017) ha disconosciuto la seconda rivalutazione in assenza dell’esposizione, negli atti societari, delle cause che la avevano determinata (in questi casi, meglio sempre perizie).

Tecniche di rivalutazione

Possibile l’utilizzo di tre tecniche di rivalutazione:

- adeguamento del solo **costo storico**;
- adeguamento del **costo storico** e del **fondo di ammortamento**;
- riduzione del **fondo di ammortamento**.

E’ possibile adottare tecniche differenti anche all’interno della medesima categoria (se il vincolo della categoria rileva).

Quale che sia la tecnica utilizzata, il **valore netto** al 31.12.2020 deve essere il medesimo.

La rivalutazione, in ogni caso, non è in sé evento che modifica la **vita utile** del bene (OIC 7). Se il periodo di ammortamento viene prolungato, occorre segnalare che la vita utile era stata sottostimata.

Gli **ammortamenti su maggiori valori** sono posticipati al 2021.

Ipotesi di partenza

Anno	Costo storico	Ammortamenti	Fondo ammortamento	Valore netto contabile
2012	200.000	10.000	10.000	190.000
2013	200.000	20.000	30.000	170.000
…	200.000	20.000	…	…
2019	200.000	20.000	150.000	50.000
2020	200.000	20.000	170.000	30.000
2021	200.000	20.000	190.000	10.000
2022	200.000	10.000	200.000	0

Valore corrente del bene al 31.12.2020: 90.000 euro

Rivalutazione massima: 90.000 – 30.000 = 60.000

Rivalutazione del solo costo storico

		Attrezzature industriali	a	≠	60.000
				Saldo attivo di rivalutazione	58.200
				Debiti per imposta sostitutiva	1.800

Attivo		Passivo	
Attrezzature industriali	260.000	Capitale sociale	50.000
Fondo ammortamento 2019	(150.000)	Perdita d'esercizio	(20.000)
Ammortamento 2020	(20.000)	Saldo attivo di rivalutazione	58.200
Valore netto contabile 2020	90.000	Debiti tributari	1.800
TOTALE	90.000	TOTALE	90.000

Nuovo piano di ammortamento

Anno	Costo storico	Ammortamenti	Fondo ammortamento	Valore netto contabile
2012	200.000	10.000	10.000	190.000
…	200.000	20.000	…	…
2019	200.000	20.000	150.000	50.000
2020	260.000	20.000	170.000	90.000
2021	260.000	26.000	196.000	64.000
2022	260.000	26.000	222.000	38.000
2023	260.000	26.000	248.000	12.000
2024	260.000	12.000	260.000	0

Attenzione al **prolungamento della vita utile** (al 2024), da motivare in Nota integrativa

Rivalutazione del costo storico e del fondo

E’ necessario individuare un **coefficiente di rivalutazione**, pari al rapporto tra:

- rivalutazione massima (60.000 euro);
- valore netto contabile del bene nel bilancio 2019 (50.000 euro).

Posto il coefficiente di rivalutazione del 120%:

- incremento del costo storico: 200.000 x 120% = 240.000 euro;
- incremento del fondo ammortamento: 150.000 x 120% = 180.000 euro.

Rivalutazione del costo storico e del fondo

Attrezzature industriali	a	≠		240.000
		Fondo ammortamento attrezzature industriali	180.000	
		Saldo attivo di rivalutazione	58.200	
		Debiti per imposta sostitutiva	1.800	

Attivo		Passivo	
Attrezzature industriali	440.000	Capitale sociale	50.000
Fondo ammortamento 2019	(330.000)	Perdita d'esercizio	(20.000)
Ammortamento 2020	(20.000)	Saldo attivo di rivalutazione	58.200
Valore netto contabile 2020	90.000	Debiti tributari	1.800
TOTALE	90.000	TOTALE	90.000

Nuovo piano di ammortamento

Anno	Costo storico	Ammortamenti	Fondo ammortamento	Valore netto contabile
2012	200.000	10.000	10.000	190.000
…	200.000	20.000	…	…
2019	200.000	20.000	150.000	50.000
(rett.)	440.000		330.000	110.000
2020	440.000	20.000	350.000	90.000
2021	440.000	44.000	394.000	46.000
2022	440.000	44.000	438.000	2.000
2023	440.000	2.000	440.000	0

Tendenzialmente, la **vita utile** rimane **invariata** rispetto al piano di ammortamento originario.

Riduzione del fondo ammortamento

		Fondo ammortamento attrezzature industriali	a	≠	60.000
				Saldo attivo di rivalutazione	58.200
				Debiti per imposta sostitutiva	1.800

Attivo		Passivo	
Attrezzature industriali	200.000	Capitale sociale	50.000
Fondo ammortamento 2019	(150.000)	Perdita d'esercizio	(20.000)
Riduzione del fondo	60.000	Saldo attivo di rivalutazione	58.200
Ammortamento 2020	(20.000)	Debiti tributari	1.800
Valore netto contabile 2020	90.000		
TOTALE	90.000	TOTALE	90.000

Nuovo piano di ammortamento

Anno	Costo storico	Ammortamenti	Fondo ammortamento	Valore netto contabile
2012	200.000	10.000	10.000	190.000
…	200.000	20.000	…	…
2019	200.000	20.000	150.000	50.000
(rett.)			90.000	110.000
2020	200.000	20.000	110.000	90.000
2021	200.000	20.000	130.000	70.000
…	200.000	20.000	…	…
2024	200.000	20.000	190.000	10.000
2025	200.000	10.000	200.000	0

Attenzione al **prolungamento della vita utile** (al 2025), da motivare in Nota integrativa.

Imposte differite

Se la rivalutazione è effettuata con modalità esclusivamente civilistiche, è obbligatorio stanziare nel bilancio 2020 le **imposte differite**, con l'aliquota del 27,9% (i maggiori valori, infatti, generano imposte con questa aliquota nel momento in cui il bene viene ceduto).

Se, invece, la rivalutazione è effettuata con valenza anche fiscale:

- non occorre stanziare imposte anticipate nel bilancio 2020 (gli ammortamenti sono effettuati sui «vecchi» valori);
- occorre stanziare imposte anticipate nei bilanci 2021 e successivi solo se gli ammortamenti non sono dedotti in quanto l'importo stanziato in bilancio eccede quello deducibile ai sensi del DM 31.12.88.

Effetti fiscali

I maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020 sono riconosciuti ai fini fiscali dal 2021 con riferimento, ad esempio:

- agli **ammortamenti** deducibili;
- alla determinazione del *plafond* delle **spese di manutenzione** (art. 102 co. 6 del TUIR);
- alla disciplina delle **società non operative** (art. 30 della L. 724/94).

Per le plusvalenze e minusvalenze, gli effetti fiscali sono differiti all'1.1.2024 (soggetti «solari»).
Possibili soluzioni per chi ha intenzione di vendere? Contratti preliminari? *Rent to buy*?

Affrancamento del saldo attivo

Tipo di società	Distribuzione della riserva non affrancata	Distribuzione della riserva affrancata
Società di capitali	La società assolve l'IRES, scomputando l'imposta del 3%. Il socio assoggetta ad imposta il saldo attivo in qualità di dividendo (ritenuta del 26%, se persona fisica)	La società non paga nulla. Il socio assoggetta ad imposta il saldo attivo in qualità di dividendo (ritenuta del 26%, se persona fisica)
Società di persone	La società attribuisce per trasparenza il reddito corrispondente al saldo attivo (che i soci tassano pro quota) e il credito per l'imposta del 3% (che i soci scomputano pro quota)	Nessun effetto reddituale, né sulla società, né sul socio (circ. Agenzia delle Entrate 33/2005)

Rivalutazione degli alberghi

La rivalutazione prevista dall'art. 6-bis del DL 23/2020 riguarda le «imprese operanti nei **settori alberghiero e termale**» (salvaguardata, con appositi interpelli dell'Agenzia delle Entrate, la posizione delle aziende alberghiere concesse in affitto).

Non risulta, però, alcuna definizione in merito:

- una prima ipotesi è quella di considerare i **codici ATECO** (ed in particolare non solo i codici 55.1, riferiti agli alberghi, ma anche 55.2 – alloggi per vacanze, rifugi, affittacamere ecc. – e 55.3 – aree di campeggio e simili – anche se non risulta alcuna conferma);
- altre definizioni sono previste, ad esempio, con riferimento a disposizioni agevolative (es. **credito d'imposta per la ristrutturazione** degli alberghi, che vincola però il beneficio alla sussistenza di almeno 7 camere per gli ospiti).

Rivalutazione degli alberghi

La rivalutazione alberghiera:

- è **gratuita** (non è dovuta alcuna imposizione sostitutiva);
- comporta, però, lo stato di **sospensione d'imposta** sulla riserva del passivo (è possibile l'**affrancamento** con l'imposta sostitutiva del 10%);
- implica un periodo triennale di sospensione degli effetti per la determinazione delle **plusvalenze** e delle minusvalenze.

Adempimenti dichiarativi

Quadro modello REDDITI	Rivalutazione «in proroga» (art. 12-ter DL 23/2020)	Rivalutazione alberghi (art. 6-bis DL 23/2020)	Rivalutazione generale (art. 110 DL 104/2020)
Quadro RQ	Sezione XXIII (tranne rivalutazione solo civilistica)	Sezione XXV (solo per affrancamento del saldo attivo)	Sezione XXIV (tranne rivalutazione solo civilistica)
Quadro RV	SI (tranne imprese individuali)	SI (tranne imprese individuali)	SI (tranne imprese individuali)
Quadro RS	Prospetto del patrimonio netto (solo società di capitali)	NO	NO