

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA

Legge 27/12/2019, n. 160 - Gazzetta Ufficiale n.304 del 30 dicembre 2019

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022", cosiddetta Legge di Bilancio 2020, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2019, ai commi da 696 a 704 prevede la possibilità di applicare ancora una volta le disposizioni dell'art. 1, commi da 889 a 897, Legge 208/2015, in merito alla rivalutazione dei beni d'impresa nonché delle partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni.

AMBITO SOGGETTIVO

I soggetti destinatari della norma sono quelli indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, ovvero:

- Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- Gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Il comma 702, estende, l'ambito soggettivo delle disposizioni in esame, anche alle imprese individuali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate, agli enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, residenti nel territorio dello Stato, nonché alle società ed enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato.

AMBITO OGGETTIVO

Possono formare oggetto di rivalutazione i beni d'impresa, con esclusione degli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000 n. 342, vale a dire quelle in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018.

In particolare, la disciplina in esame è applicabile alle:

- immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili. Si pensi, ad esempio, agli immobili, ai beni mobili iscritti in pubblici registri, agli impianti e i macchinari, alle attrezzature industriali e commerciali;
- immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati. È il caso, ad esempio, dei diritti di brevetto industriale e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei diritti di concessione, licenze, marchi, *know-how*, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative;
- partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

La rivalutazione è applicabile anche ai beni completamente ammortizzati e alle immobilizzazioni in corso, risultanti dall'attivo dello stato patrimoniale. I beni detenuti in leasing possono essere rivalutati dall'utilizzatore solo se è stato esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018, considerato che possono essere rivalutati i soli beni in proprietà.

Non possono formare oggetto di rivalutazione invece:

- i beni materiali e immateriali alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (beni merci, materie prime, merci, prodotti finiti, etc.);
- l'avviamento, i costi pluriennali, i beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni, comprese quelle convertibili, etc.);
- le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile;
- le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, ancorché considerate di controllo o di collegamento ai sensi del citato articolo 2359 del codice civile.

La rivalutazione deve riguardare categorie omogenee di beni. I beni mobili ammortizzabili non iscritti in pubblici registri, vanno raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. La rivalutazione deve essere eseguita applicando a ciascuna categoria interessata un unico criterio, cioè un uniforme parametro di riferimento.

Le categorie omogenee possono essere individuate nel seguente modo:

TIPOLOGIA DI BENE	CATEGORIA OMOGENEA
Beni materiali (esclusi i beni immobili e i beni mobili registrati)	Per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento
Beni immobili	<ul style="list-style-type: none">- Aree fabbricabili con stessa destinazione urbanistica;- Fabbricati non strumentali;- Fabbricati strumentali (art. 40, c. 2, Tuir): a) fabbricati strumentali per destinazione; b) fabbricati strumentali per natura
Beni mobili registrati	<ul style="list-style-type: none">- Veicoli;- Aeromobili;- Navi iscritte nel registro internazionale;- Navi non iscritte nel registro internazionale.
Impianti e macchinari infissi al suolo	Per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento
Beni immateriali	Distinti per ciascun bene
Azioni e quote	Per natura in base ai criteri di cui all'art. 61 del Tuir

MODALITA' DI APPLICAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello al 31 dicembre 2018, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Il maggior valore attribuito ai beni si considera fiscalmente riconosciuto a partire dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento, anche tramite compensazione, di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili. Limitatamente ai beni immobili, gli effetti decorrono dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2021.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

La rivalutazione può avvenire secondo le seguenti modalità alternative:

- rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento lasciando inalterata l'originaria durata dell'ammortamento;
- rivalutazione del solo costo storico, scegliendo se mantenere inalterato o allungare il periodo di ammortamento;
- riduzione del fondo ammortamento e conseguente allungamento del periodo di ammortamento.

Il limite massimo della rivalutazione, come stabilito all'articolo 11 della legge n. 342 del 2000, è rappresentato dal valore economico del bene. In particolare, il citato articolo 11 dispone che i valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione non devono in alcun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni in base al loro "valore corrente", determinato in base alle quotazioni rilevate nei mercati regolamentati o al "valore interno" del bene. Tale ultimo valore è determinato sulla base della consistenza, della capacità produttiva e dell'effettiva possibilità economica di utilizzazione del bene nell'impresa.

CESSIONE DEI BENI RIVALUTATI

Se i beni rivalutati sono 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 inizi il quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio è stata eseguita la rivalutazione, le plusvalenze/minusvalenze vanno determinate considerando il costo del bene ante rivalutazione.

Tuttavia, in caso di estromissione del bene prima che gli effetti della rivalutazione abbiano effetto, è riconosciuto al soggetto che ha effettuato la rivalutazione un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva versata fino al quel momento relativamente ai beni che fuoriescono dall'impresa (art. 3, D.M. n. 86/2002).

Si propone una tabella esplicativa dell'efficacia temporale dei vantaggi fiscali derivanti dalla rivalutazione di beni d'impresa.

VANTAGGIO FISCALE	EFFETTI DEL VANTAGGIO
Incremento del patrimonio netto	Bilancio relativo all'esercizio 2019
Maggiore plafond per il calcolo della deducibilità delle manutenzioni	Bilancio relativo all'esercizio 2020
Incremento degli ammortamenti	Beni mobili: bilancio relativo all'esercizio 2022 Beni immobili: periodo d'imposta in corso alla data del 01 dicembre 2021
Maggiore valore fiscale in caso di cessione (calcolo plusvalenza e minusvalenza)	Bilancio relativo all'esercizio 2023

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il pagamento dell'imposta sostitutiva dovuto per la rivalutazione, e per l'eventuale affrancamento del saldo attivo, potrà essere effettuato in forma rateale. In particolare:

- per importi complessivi fino a 3 milioni di euro è prevista la possibilità di effettuare i versamenti in un numero massimo di 3 rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine per il saldo delle imposte relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è eseguita la rivalutazione e le altre con scadenza entro il termine per il saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi successivi;
- per importi complessivi superiori a 3 milioni di euro, in un massimo di 6 rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine per il saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è eseguita la rivalutazione. La seconda va pagata entro il termine per la

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo; le altre, rispettivamente, entro il termine per il saldo delle imposte sui redditi e il termine per la seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

Di seguito una tabella esplicativa in merito alle scadenze delle due opzioni di pagamento.

IMPORTO IMPOSTA SOSTITUTIVA	SCADENZA
Fino a 3 milioni di euro	Rata n. 1: entro il 30/06/2020 Rata n. 2: entro il 30/06/2021 Rata n. 3: entro il 30/06/2022
Oltre i 3 milioni di euro	Rata n. 1: entro il 30/06/2020 Rata n. 2: entro il 30/11/2020 Rata n. 3: entro il 30/06/2021 Rata n. 4: entro il 30/11/2021 Rata n. 5: entro il 30/06/2022 Rata n. 6: entro il 30/11/2022

UTILIZZO DEL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE

Se il saldo attivo di rivalutazione è utilizzato a copertura di perdite di esercizio non produce recuperi a tassazione. Tuttavia, in tali circostanze non sarà possibile distribuire utili fino a quando la riserva di rivalutazione non sia reintegrata o ridotta in misura corrispondente (art. 13, comma 2, Legge n. 342/2000).

Se invece il saldo attivo è distribuito ai soci, le somme concorrono a formare il reddito imponibile sia della società che dei soci poiché, ai fini fiscali, il saldo attivo di rivalutazione costituisce una riserva in sospensione d'imposta, tassata in caso di distribuzione. In tali casi sarà riconosciuto un credito d'imposta pari all'importo dell'imposta sostitutiva pagata.

AFFRANCAMENTO DELLA RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Il comma 698 ripropone la possibilità di affrancare il saldo attivo iscritto in contabilità a fronte della rilevazione contabile dei maggiori valori, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali pari al 10% in continuità con quella prevista dai precedenti provvedimenti di rivalutazione.

L'imposta sostitutiva per l'affrancamento del saldo attivo è versata nel termine dell'imposta sostitutiva di rivalutazione e permette di distribuire liberamente la riserva di rivalutazione senza farla concorrere alla formazione del soggetto che effettua la distribuzione, ma solo del socio secondo le regole ordinarie previste per i dividendi.

L'imposta sostitutiva pagata in sede di affrancamento del saldo di rivalutazione è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio. Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10% produce il solo effetto di rendere libera la riserva dal regime di sospensione d'imposta. L'affrancamento del saldo attivo non produce alcun effetto sul differimento del riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio sui beni a seguito della rivalutazione.

Tale facoltà non riguarda i soggetti Irpef in contabilità semplificata.

ADEMPIMENTI A CARICO DEGLI AMMINISTRATORI

La legge di rivalutazione in oggetto richiama l'art. 11 della Legge n. 342/2000, che prevede che gli amministratori e i sindaci debbano indicare e motivare nelle loro relazioni al bilancio i criteri seguiti nella

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

rivalutazione, e attestare che la rivalutazione operata non ecceda il valore effettivamente attribuibile al bene oggetto di rivalutazione, avuto a riguardo alla sua consistenza, alla sua capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.

Se la riferita previsione legislativa ha un significato profondamente di economicità, finalizzato ad assicurare ai soci, ai creditori e ai terzi in genere che il valore attribuito al bene in sede di rivalutazione sia un valore effettivamente recuperabile, senza che si debba ricorrere ad una stima di un terzo indipendente (poiché specificamente non prevista dalla legge di rivalutazione), e con l'esigenza di non produrre sopravvalutazioni del patrimonio sociale; è pur vero che, a tale obbligo di attestazione, consegue un aggravio di responsabilità degli organi sociali, già chiamati in via generale ad attestare l'entità del patrimonio sociale, e nel caso particolare, ad attestare la congruità del valore economico di *assets* aziendali ritenuti plusvalenti. Attestazione questa che in molti casi richiede valutazioni tecniche e l'impiego di competenze spesso non in possesso dell'organo amministrativo e di controllo della società.

Proprio in considerazione del profilo di responsabilità connessa all'attestazione in oggetto, nel silenzio della legge di rivalutazione, il ricorso ad un'apposita perizia di stima predisposta da un tecnico professionalmente qualificato può essere uno strumento utile a far emergere l'effettivo valore dei beni oggetto di rivalutazione. Si consiglia quindi di supportare la scelta dei valori di valutazione a mezzo della predisposizione di una specifica perizia di stima, anche se la legge in commento non ne faccia espressa richiesta.

Inoltre, gli amministratori devono annotare la rivalutazione effettuata nell'inventario e nella nota integrativa del relativo bilancio e devono indicare nell'inventario il costo originario del bene rivalutato, nonché le precedenti rivalutazioni eventualmente effettuate in base a precedenti leggi speciali.

Bitonto, 21/01/2020

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it