

WINKLER & SANDRINI

*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili*

*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili*

Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini

Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner

Dr. Alfredo Molinari

Dr. Massimo Moser

Dr. Oskar Malfertheiner

Rag. Stefano Seppi

Dr. Andrea Tinti

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte

Dr. Iwan Gasser

Dr. Michael Schieder

Stephanie Vigl

numero:

27i

del:

2017-03-08

autore:

Rag. Stefano Seppi

Dott. Andrea Tinti

Circolare

A tutte le imprese

Rivalutazione dei beni d'impresa

Nella legge Finanziaria 2017¹ è stata riproposta la possibilità per gli imprenditori di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni. È espressamente previsto dalla normativa² che a tal proposito si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative alle precedenti rivalutazioni del 2000 e 2004³.

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 precisamente⁴:

- 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 semplificata⁵, 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 finanziaria⁶.

1 Art. 1, c. da 556 a 564 della L. 232/16

2 Art. 1, c. 562 della L. 208/15

3 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

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

5 Art. 15 della L. 342/2000

6 Art. 15 della L. 342/2000

2 Beni rivalutabili

Possono essere rivalutati i seguenti beni d'impresa e partecipazioni⁷:

- 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 risultano iscritte sia nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015 (2015 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 acquisti⁸.

La rivalutazione deve obbligatoriamente riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea. Riportiamo nella seguente tabella la tipologia di beni rivalutabili ed i criteri di imputazione alla rispettiva categoria omogenea⁹.

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: • 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: • 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 al 31.12.2015, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1.1.2017¹⁰; nel

⁷ CM del 4.6.2014, nr. 13/E – paragrafo 1

⁸ Art. 2, c. 1 del DM 162/2001

⁹ Art. 4 del DM 162/2001

¹⁰ Art. 1, c. 557 della L. 232/16

bilancio 2016 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare.

I maggiori valori rivalutati sono riconosciuti fiscalmente ai fini dei redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (2019 per i soggetti solari)¹¹.

Limitatamente agli immobili il maggior valore è riconosciuto ai fini fiscali dal periodo d'imposta in corso al 1.12.2018 (2018 per i soggetti solari)¹².

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

La cessione del bene rivalutato nel periodo di "sospensione" (2017-2019 per la generalità dei beni e 2017 per gli immobili), comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che le plusvalenze e minusvalenze saranno determinate con i valori ante rivalutazione¹³. In questo caso sarà riconosciuto al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti¹⁴.

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 fiscali¹⁵. 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^{16 17 18}:

- 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 precisati¹⁹.

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 al²⁰:

- 16% dei maggiori valori, per i beni ammortizzabili;
- 12% dei maggiori valori, per i beni non ammortizzabili.

Le imposte sostitutive devono essere versate in un'unica rata 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 30.06.2017)²¹. Non è previsto il pagamento

11 Art. 1, c. 559 della L. 232/16

12 Art. 1, c. 563 della L. 232/16

13 Art. 1, c. 560 della L. 232/16

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

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

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

17 Art. 6 del DM 162/2001

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

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

20 Art. 1, c. 559 della L. 232/16

21 Art. 1, c. 561 della L. 232/16

rateale.

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

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'imposta²². 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 IRAP²³. In tal caso verrà riconosciuta alla società un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata²⁴.

È possibile provvedere all'affrancamento della riserva da rivalutazione, anche parziale, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%²⁵. Il pagamento deve avvenire in un'unica soluzione 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 30.06.2017)²⁶. Non è previsto 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 2019: si potranno effettuare quote di ammortamento su un valore più alto, e quindi il reddito da assoggettare a tassazione sarà minore – sarà maggiore il valore di riferimento per calcolo delle spese di manutenzione;
- dal 2020: 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;
- dal 2018: per gli immobili il valore fiscale è riconosciuto già dal 2018, con anticipazione dei benefici sopra precisati.

Già dal periodo d'imposta 2016 per i soggetti IRPEF (ditte individuali e società di persone) la riserva da rivalutazione andrà ad aumentare il patrimonio netto contabile con effetti positivi nel computo della base ACE. Per le società di capitali la riserva da rivalutazione è considerata indisponibile ai fini dell'ACE²⁷ e quindi non si avrà alcun beneficio in questo contesto.

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.

Ricordiamo che la cessione del bene rivalutato nel periodo di “sospensione” (2017-2019 per la generalità dei beni e 2017 per gli immobili), 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 a regime sarà del 24%²⁸ (attualmente 27,5%).

²² Art. 13, c. 1 della L. 342/2000

²³ Art. 13, c. 3 della L. 342/2000

²⁴ Art. 13, c. 5 della L. 342/2000

²⁵ Art. 1, c. 558 della L. 232/16

²⁶ Art. 1, c. 561 della L. 232/16

²⁷ Art. 5, c. 5 del DM 14.3.2012

²⁸ Art. 1, c. 61 della L. 20/15

Il costo della rivalutazione risulta particolarmente oneroso per le società di capitali, qualora non ci siano previsioni di successive distribuzione degli utili. Infatti l'aliquota IRES "ordinaria" del 24% sarà inferiore all'eventuale percentuale complessiva che si deve pagare per la rivalutazione di un bene con relativo affrancamento della riserva da rivalutazione, che nel caso dei beni ammortizzabili, è pari al 26% (16% + 10%).

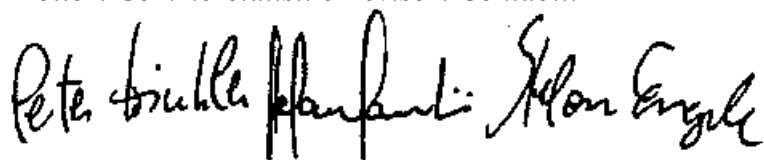
Qualora foste interessati alla rivalutazione dei beni, Vi invitiamo a metterVi in contatto con il nostro studio.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Handwritten signatures of Peter Winkler, Manfredi, and Ron Engel.