

Ambito soggettivo ed oggettivo

Il funzionamento

CIRCOLARI 24 FISCO

CIRCOLARI

Ambito soggettivo ed oggettivo

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESA

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

La rivalutazione dei beni è rivolta a tutti i soggetti svolgenti attività d'impresa. E' necessario suddividere i beni in categorie omogenee e vanno rivalutati tutti, senza la possibilità di escluderene alcuni, sempre con riferimento alla categoria omogenea

COMMENTO

La legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016, attraverso i [commi da 556 a 563, dell'articolo 1](#), ha riproposto la norma sulla rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per tutti quei soggetti che non adottano, nella redazione del bilancio, i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Il comma 562 dell'articolo 1 della legge 232 del 2016, stabilisce letteralmente che “Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli [11](#), [13](#), [14](#) e [15 della legge 21 novembre 2000, n. 342](#), quelle del regolamento di cui al [decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162](#), nonché le disposizioni del regolamento di cui al [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86](#), e dei [commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311](#)”.

Assieme alla rivalutazione, è stato riproposto anche il così detto affrancamento della riserva di rivalutazione nonché il riallineamento dei valori fiscali con quelli civili nel caso in cui, questi ultimi, siano di valore superiore ai primi.

Da un punto di vista soggettivo, posso sfruttare le disposizioni in commento sia i soggetti di cui [all'articolo 73, primo comma, lettere a\) e b\) del Tuir](#), e quindi, sostanzialmente, le società di capitali e gli enti commerciali a queste equiparati, sia le società di persone e le imprese individuali, anche se in contabilità semplificata. Per questi ultimi soggetti la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato “dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta”.

Sempre da un punto di vista soggettivo, possono usufruire della rivalutazione in commento anche gli enti non commerciali e le società ed enti non residenti, visto che la legge di bilancio per il 2017 richiama anche [l'articolo 15 della legge 342](#), che parla anche dei soggetti appena menzionati.

Soggetti che possono sfruttare la rivalutazione dei beni

le società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata residenti nel territorio dello Stato

le società cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato

le società europee di cui al [regolamento \(CE\) n. 2157/2001](#) e società cooperative europee di cui al [regolamento \(CE\) n. 1435/2003](#), residenti nel territorio dello Stato

le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito d'impresa secondo quanto previsto [dall'articolo 55 del TUIR](#), per i beni relativi all'attività commerciale esercitata

le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate

Le aziende speciali

gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e soggetti equiparati

le società di ogni tipo e gli enti non residenti, compresi i trust, nonché le persone fisiche non residenti, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni

La [circolare n. 14/E del 27 aprile scorso](#), emanata dall'Agenzia delle entrate al fine di riepilogare la norma in commento, chiarisce che possono usufruire della norma anche le società cooperative a mutualità prevalente, indipendentemente dalla circostanza che le medesime fruiscono di un regime di parziale detassazione degli utili.

In caso di affitto di azienda o di usufrutto di azienda, la rivalutazione può essere eseguita solo dall'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti dei beni facenti parte dell'impresa. Alla fine dell'affitto o dell'usufrutto, i beni rivalutati saranno riconsegnati al dante causa del contratto, assieme alla riserva di rivalutazione sempre che quest'ultima non sia stata utilizzata per coprire eventuali perdite.

Se, invece, è il concedente a continuare a calcolare gli ammortamenti dei beni dell'azienda affittata, allora sarà lui a poter porre in essere la rivalutazione dei beni.

In caso di conferimento di azienda, in base al principio della continuità del possesso aziendale tra conferente e conferitario, quest'ultimo può rivalutare i beni anche se alla data del 31.12.2015, che, come si dirà in prosieguo della presente circolare, è la data a cui fare riferimento per determinare i beni rivalutabili, i beni erano in possesso del conferente. Le medesime considerazioni valgono anche in presenza di operazioni di scissione e di fusione, in presenza delle quali l'avente causa può rivalutare i beni "ricevuti" dal dante causa qualora, in capo a quest'ultimo, risultassero iscritti in bilancio alla data del 31.12.2015 o, meglio, che recita esattamente la norma, nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015.

Da un punto di vista oggettivo, i beni che possono essere oggetti di rivalutazione sono, come dispone la norma, tutti i beni d'impresa, con esclusione degli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, nonché le partecipazioni, che costituiscono immobilizzazioni, detenute in società controllate e collegate ai sensi [dell'articolo 2359 del codice civile](#).

Beni oggetto di rivalutazione

Le immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili, come, ad esempio, gli immobili, i beni mobili iscritti in pubblici registri, gli impianti e i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali

Le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati come, ad esempio, i diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i 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

Le partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi [dell'articolo 2359 del codice civile](#)

Restano, invece, esclusi dalla agevolazione i beni materiali e immateriali alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa. La già richiamata [circolare 14/E dell'Agenzia delle entrate](#) a tal proposito chiarisce che tale esclusione riguarda tutti i beni merce, nonostante la norma si limiti a prevedere l'esclusione solo con riferimento alla categoria degli immobili merce.

Sono altresì esclusi dalla rivalutazione del valore l'avviamento, i costi pluriennali, i beni monetari quali, ad esempio, il denaro, i crediti, le obbligazioni, ma anche le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, ancorché considerate di controllo o di collegamento ai sensi del citato articolo 2359 del codice civile.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito anche che la rivalutazione è applicabile anche ai beni che sono stati completamente ammortizzati e alle immobilizzazioni in corso, purché risultino dall'attivo dello stato patrimoniale del bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2015. Per quanto concerne, invece, i beni acquisiti in leasing, può essere rivalutato solo il prezzo di riscatto.

E' bene infine ricordare che, come chiarisce la circolare n. 14/E del 27 aprile scorso, emanata dall'Agenzia delle entrate al fine di riepilogare la norma in commento, che le imprese in contabilità semplificata, qualora sia assente un "bilancio formale", possono provare la qualifica dei beni che siano diversi dai beni merce, sulla base di situazioni di fatto "ossia di elementi desumibili dalle modalità di effettivo impiego dei beni".

In tal caso, la rivalutazione va effettuata per i beni, acquisiti entro il 31 dicembre 2015, che risultano dal registro dei beni ammortizzabili - qualora istituito - ovvero dal registro degli acquisti tenuto ai fini Iva.

CIRCOLARI

Il funzionamento

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

La rivalutazione dei beni d'impresa, reiterata per l'ennesima volta, consente, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva, di attribuire maggiore valore ai beni coinvolti

COMMENTO

Per quanto riguarda i riferimenti temporali, la rivalutazione può essere eseguita, come già si è detto, con riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2015 e deve risultare dal bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della [legge n. 232 del 2016](#).

Sul fronte delle modalità di rivalutazione, tre sono i metodi a disposizione del contribuente:

-rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento: in questo modo si mantiene inalterata la durata del processo di ammortamento:

-rivalutazione del solo costo storico: attraverso tale metodo vi è un allungamento del processo di ammortamento, se viene, naturalmente, mantenuto inalterato il precedente coefficiente, oppure, se vi è, al contrario, un incremento del coefficiente di ammortamento, la durata del periodo di vita utile del cespite rimane immutata;

-riduzione del fondo di ammortamento: tale metodo comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario.

Premettendo che il limite della rivalutazione è il valore economico del bene, dopo aver visto le modalità di rivalutazione, si ricorda che sul maggior valore attribuito al bene, con uno dei metodi appena elencati, va pagata un'imposta sostitutiva del 16 per cento, se si tratta di bene ammortizzabile, ovvero del 12 per cento se, invece, il bene non è ammortizzabile.

In caso di affitto di azienda o di usufrutto, di cui si è già detto, 'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita dall'affittuario o dall'usufruttuario al concedente costituirà per quest'ultimo credito d'imposta

I beni, inoltre, vanno suddivisi in categorie omogenee e la rivalutazione deve coinvolgere tutti

i beni della singola categoria omogenea. All'interno della singola categoria omogenea va adottato un unico sistema di rivalutazione, come ad esempio basato sul valore di mercato, ma possono essere adottati metodi diversi tra i tre sopra rappresentati.

Le categorie omogenee per la rivalutazione	aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica
	aree non fabbricabili ☐
	fabbricati non strumentali ☐
	fabbricati strumentali per destinazione
	fabbricati strumentali per natura ☐
	aeromobili
	veicoli
	navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale ☐
	navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale ☐
	beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

I beni ad uso promiscuo, quali, ad esempio, i cellulari e le auto, possono essere esclusi dalla categoria omogenea.

La riserva di rivalutazione, che viene a crearsi per effetto del maggior valore attribuito ai beni dell'impresa, al netto dell'imposta sostitutiva, è una riserva fiscalmente in sospensione d'imposta che, quindi, in caso di distribuzione ai soci deve scontare la normale imposizione. Viene, però, data la possibilità dalla legge in commento, di affrancare e cioè liberare la predetta riserva, con riferimento alla tassazione che dovrebbe subire altrimenti in capo alla società, pagando un'i posta sostitutiva del 10 per cento.

Il maggior valore attribuito ai beni viene riconosciuto, ai fini fiscali a partire dal terzo esercizio successivo e, pertanto, per i soggetti che esercizio coincidente con l'anno solare, dal 2019. Per l'auto consumo dei beni, invece, il valore fiscale è riconosciuto dal quarto esercizio successivo e cioè dal 2020.

Nel caso in cui il bene rivalutato venga "realizzato" nel corso del periodo di "sospensione" degli effetti fiscali, appena visti, vi è il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che le plusvalenze e le minusvalenze dei beni saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione mentre, dall'altra parte, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti. In tale caso la riserva di rivalutazione va incrementata dell'imposta sostitutiva riferibile al bene ceduto.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva va effettuato entro il 30 giugno 2017, utilizzando il codice tributo "1811"

SI RICORDA CHE

- La rivalutazione ha valenza solo fiscale e non può essere, quindi, effettuata solo ai fini civili
- All'atto della rivalutazione si deve avere riguardo al valore economico del bene come valore massimo

SCHEMI E TABELLE

La rivalutazione dei beni d'impresa – I punti salienti

La disposizione	La legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016 , attraverso i commi da 556 a 563, dell'articolo 1 , ha riproposto la norma sulla rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per tutti quei soggetti che non adottano, nella redazione del bilancio, i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Il comma 562 dell'articolo 1 della legge 232 del 2016, stabilisce letteralmente che "Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342 , quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162 , nonché le disposizioni del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86 , e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 ".
Affitto e usufrutto di azienda	In caso di affitto di azienda o di usufrutto di azienda, la rivalutazione può essere eseguita solo dall'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti dei beni facenti parte dell'impresa. Alla fine dell'affitto o dell'usufrutto, i beni rivalutati saranno riconsegnati al dante causa del contratto, assieme alla riserva di rivalutazione sempre che quest'ultima non sia stata utilizzata per coprire eventuali perdite. Se, invece, è il concedente a continuare a calcolare gli ammortamenti dei beni dell'azienda affittata, allora sarà lui a poter porre in essere la rivalutazione dei beni.
I termini	Per quanto riguarda i riferimenti temporali, la rivalutazione può essere eseguita, come già si è detto, con riferimento ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2015 e deve risultare dal bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della legge n. 232 del 2016 .
L'imposta	Premettendo che il limite della rivalutazione è il valore economico del bene, dopo aver visto le modalità di rivalutazione, si ricorda che sul maggior valore attribuito al bene, con uno dei metodi appena elencati, va pagata un'imposta sostitutiva del 16 per cento, se si tratta di bene ammortizzabile, ovvero del 12 per cento se, invece, il bene non è ammortizzabile.