

CIRCOLARE N. 22/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 06 maggio 2009

OGGETTO: Articolo 15, commi da 16 a 23, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 - Rivalutazione dei beni d'impresa – Chiarimenti

INDICE

.....	1
<i>Direzione Centrale Normativa e Contenzioso</i>	1
Premessa	3
1. Ambito oggettivo della rivalutazione	3
2. Categorie omogenee	4
3. Modalità di rivalutazione	5
4. Ambito soggettivo della rivalutazione	9
5. Disciplina del saldo attivo con rilevanza solo civilistica	10

Premessa

I commi da 16 a 23 dell'articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 (di seguito, in breve, il "decreto legge"), convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009, prevedono la possibilità di rivalutare i beni immobili delle imprese che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

Si evidenziano, di seguito, ulteriori chiarimenti rispetto a quelli già contenuti nella circolare n. 11/E del 19 marzo 2009.

1. Ambito oggettivo della rivalutazione

Il comma 16 dell'articolo 15 del decreto legge riconosce la possibilità di effettuare la rivalutazione esclusivamente sui *"beni immobili, ad esclusione delle aree fabbricabili e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa"*.

Ai fini della corretta qualificazione dei predetti beni, appare opportuno far riferimento all'articolo 812 del codice civile che considera immobili *"gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo"*.

Ne deriva che possono essere rivalutati anche gli impianti e i macchinari infissi al suolo ossia quelli che, sulla base dei chiarimenti contenuti nella circolare 38/E dell'11 aprile 2008 (in materia di credito d'imposta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate), non possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

Si precisa che la rivalutazione può essere effettuata solo sui *"beni immobili"* che risultano iscritti nello stato patrimoniale alla voce B. II (Immobilizzazioni materiali). Ne consegue che nel caso di acquisizione di un diritto reale su un immobile diverso dalla proprietà, come ad esempio diritto di superficie, la rivalutazione potrà essere eseguita a condizione che tale diritto risulti

correttamente contabilizzato nella predetta voce di bilancio unitamente all'immobile ivi realizzato.

Il comma 16 dell'articolo 15 del decreto legge stabilisce che la rivalutazione non può essere effettuata sulle aree fabbricabili.

Si precisa, al riguardo, che, ai sensi dell'articolo 36 comma 2 del decreto legge n. 223 del 2006 un'area è da considerare fabbricabile *“se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”*.

L'area si considera edificabile e, quindi non rivalutabile, se entro la data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2008 (data in cui devono essere iscritti i maggiori valori sui beni) è qualificata tale dallo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, sempreché alla stessa data non sia stata riqualificata come non edificabile dallo strumento urbanistico regionale.

Si ricorda, inoltre, che possono essere rivalutate le aree edificate, ossia quelle occupate da costruzione o che vi costituiscono pertinenza. Al riguardo, coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 18/E del 13 giugno 2006, l'area è considerata edificata se nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 esiste un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, ossia un edificio nel quale è stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità ed è stata completata la copertura a norma dell'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile.

2. Categorie omogenee

Come precisato nella circolare n. 11/E del 2009 la rivalutazione, operata in ambito civilistico ed eventualmente rilevante anche sul piano fiscale, deve riguardare obbligatoriamente tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea. A tal fine, ai sensi del comma 17 dell'articolo 15 del decreto legge, i

beni immobili vanno distinti in due categorie omogenee: quella degli immobili ammortizzabili e quella degli immobili non ammortizzabili.

Al riguardo si precisa che, nell'ipotesi in cui la rivalutazione produce effetti anche ai fini fiscali, l'appartenenza ad una delle due categorie omogenee deve essere verificata sulla base della qualificazione fiscale del bene.

Come detto sopra, possono essere rivalutate anche le aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza. La circolare n. 11/E del 2009 ha chiarito che ai fini della rivalutazione tali aree vanno comprese nella categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili, mentre il fabbricato, se strumentale, deve essere compreso nella diversa categoria degli immobili ammortizzabili.

È evidente come la suddetta qualificazione sia obbligatoria e non facoltativa: l'articolo 36, comma 7, del decreto legge n. 223 del 2006, ai fini dell'individuazione della quota ammortizzabile relativa ai fabbricati, qualifica le aree sottostanti o quelle di pertinenza di un fabbricato strumentale come aree non ammortizzabili, indipendentemente dalla circostanza che l'area stessa sia iscritta in bilancio unitamente al valore del fabbricato ovvero separatamente.

Poiché, tuttavia, l'area dà luogo a una categoria omogenea diversa da quella del fabbricato, il contribuente potrà decidere di rivalutare la sola area ovvero il solo fabbricato.

Con particolare riferimento alle cave, il cui costo è deducibile anche fiscalmente nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta, si ritiene che le stesse rientrino nella categoria omogenea degli immobili ammortizzabili, in quanto il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione incrementa l'ammontare dell'importo fiscalmente deducibile.

3. Modalità di rivalutazione

Come precisato nella circolare n. 11/E del 2009, la rivalutazione in esame può essere eseguita adottando uno dei metodi indicati all'articolo 5 del decreto

ministeriale n. 162 del 2001, ai sensi del quale *“per i beni ammortizzabili (...) la rivalutazione, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti ovvero rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento”*.

Per i diversi beni della categoria omogenea possono essere utilizzati anche metodi di rivalutazione differenti.

Al riguardo, coerentemente con quanto affermato nella circolare n. 57/E del 2002, si precisa che tali metodi possono essere utilizzati anche contestualmente per rivalutare il medesimo bene come evidenziato nella seguente esemplificazione.

Costo storico del bene immobile ammortizzabile = 1.000 - Aliquota di ammortamento 3% - Anno di acquisto 2004.

Valore di mercato alla fine del 2008 = 1.400

Piano di ammortamento originario

Anno	Quota ammortamento	Fondo
2004	15	15
2005	30	45
2006	30	75
2007	30	105
2008	30	135
2009	30	165

Valore residuo dell'immobile = 865 (1.000 - Fondo 135).

Rivalutazione max = 535 (Valore di mercato 1.400 – valore residuo 865).

Per dare rilievo alla rivalutazione massima consentita per un importo pari a 535, il contribuente può, ad esempio, ridurre il fondo ammortamento per un importo pari a 135 ed incrementare contemporaneamente il costo storico del cespite per un importo pari a 400.

In questo caso il limite economico della rivalutazione è rispettato in quanto alla fine del 2008 il costo storico rivalutato e il valore residuo del bene immobile, che in questo caso coincidono, sono in linea con il valore di mercato.

Nuovo piano di ammortamento civilistico

Anno	Quota ammortamento	Fondo
2004	15	15
2005	30	45
2006	30	75
2007	30	105
2008	30	135
2009	42	42

Come noto, il maggior valore attribuito all'immobile in sede di rivalutazione troverà riconoscimento fiscale, ai fini dell'ammortamento, a partire dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e, ai fini della determinazione delle eventuali plusvalenze o minusvalenze, a partire dal sesto esercizio successivo.

Si ricorda 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" o al "valore interno" del bene (cfr. circolare n. 11/E del 2009).

Si chiarisce, al riguardo, che nell'ipotesi in cui si intenda rivalutare sia il fabbricato che l'area sottostante o di pertinenza (ovvero rivalutare la sola area o il solo fabbricato) - considerato che i predetti beni sono classificati in categorie omogenee differenti - occorre necessariamente individuare distinti valori di rivalutazione (che, come evidenziato, sono determinati sulla base del valore corrente o del valore interno dei singoli beni) riferibili rispettivamente al fabbricato e all'area. Ciò in quanto, l'articolo 11 della legge n. 342 del 2000 - espressamente richiamato dal comma 23 dell'articolo 15 del decreto legge - richiede che il valore dei beni (che nel caso in esame sono rappresentati dall'area e dal fabbricato) non superi, a seguito della rivalutazione, il valore effettivamente attribuibile sulla base del criterio del "valore corrente" o del "valore interno".

In pratica è necessario che il maggior valore da attribuire al fabbricato o all'area sia individuato sulla base di una perizia di stima o di altro metodo che individui distinti valori correnti dei beni o sulla base di una valutazione degli amministratori che individui distinti valori interni. Tali precisazioni prescindono dalla circostanza che il fabbricato e l'area siano unitariamente iscritti in bilancio o meno.

Nell'ipotesi di rivalutazione con rilevanza anche fiscale, i maggiori valori attribuiti distintamente al terreno e al fabbricato sulla base dei predetti criteri possono incrementare il precedente valore fiscale dei medesimi, come a suo tempo

determinato per effetto dell'applicazione dell'articolo 36, commi 7, 7-bis e 8 del decreto legge n. 223 del 2006. Tale disposizione, si ricorda, ha dettato le regole per la determinazione del valore fiscale da attribuire alle aree occupate dai fabbricati strumentali e di quelle di pertinenza dei medesimi.

In particolare, la rivalutazione a valore "corrente" o "interno" dell'area potrà comportare un incremento del valore già determinato in applicazione dei criteri di cui al citato articolo 36 (mediante scorporo forfetario o sulla base del costo analitico di acquisizione).

4. Ambito soggettivo della rivalutazione

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 15 della legge n. 342 del 2000 - espressamente richiamato dal comma 23 dell'art. 15 del decreto legge - possono effettuare la rivalutazione, tra l'altro, le imprese individuali e le società di persone in contabilità semplificata.

Al riguardo, si precisa che la rivalutazione in esame può essere effettuata anche dalle persone fisiche esercenti attività di impresa che rientrano nel regime dei contribuenti minimi di cui all'articolo 1 commi 96 e seguenti della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Si ritengono applicabili a tali soggetti le medesime considerazioni evidenziate nella circolare n. 11/E del 2009 con riferimento alle imprese in contabilità semplificata. In particolare, i contribuenti minimi in esame, in assenza di un bilancio formale nel quale emergano i maggiori valori rivalutati, devono necessariamente attribuire rilevanza fiscale al maggior valore della rivalutazione attribuito al bene in sede di dichiarazione, cui deve essere commisurata l'imposta sostitutiva da versare.

Per tali soggetti, che in costanza di regime dei contribuenti minimi non deducono gli ammortamenti, il maggior valore della rivalutazione assumerà rilevanza fiscale ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza o

minusvalenza da cessione solo a partire dal 1° gennaio 2014. Si ricorda, infatti, che ai sensi del comma 21 dell'art. 15, il maggior valore fiscale assume rilevanza ai predetti fini dal sesto esercizio successivo a quello in cui è eseguita la rivalutazione.

5. Disciplina del saldo attivo con rilevanza solo civilistica

Con particolare riferimento al trattamento fiscale del saldo attivo risultante dalla rivalutazione con rilevanza solo civilistica, nella circolare n. 11/E del 2009 è stato precisato che lo stesso costituisce ai fini fiscali una riserva di utili e come tale è tassato in capo al socio in caso di distribuzione.

Conseguentemente, nell'ipotesi di distribuzione del saldo attivo da parte di un soggetto IRES:

- se il socio è una persona fisica e la partecipazione è detenuta al di fuori di un'attività d'impresa il dividendo concorrerà alla formazione del reddito complessivo del socio in misura pari al 49,72 per cento del suo ammontare in caso di partecipazione qualificata, ovvero verrà assoggettato alla ritenuta a titolo d'imposta del 12,5 per cento in caso di partecipazione non qualificata;
- se il socio è una persona fisica e la partecipazione è detenuta nell'ambito di un'attività d'impresa, il dividendo concorrerà alla formazione del suo reddito d'impresa in misura pari al 49,72 per cento del suo ammontare;
- se il socio è un soggetto Ires, il dividendo concorrerà alla formazione del reddito in misura pari al 5 per cento del suo ammontare.

Inoltre, in caso di distribuzione del saldo attivo troverà applicazione la presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, del TUIR secondo la quale si intendono prioritariamente distribuite le riserve di utili rispetto a quelle di capitali (detta presunzione non opera, invece, per espressa previsione normativa, per le riserve in sospensione d'imposta).

Il prelevamento o la distribuzione del saldo attivo da parte dell'imprenditore individuale o di una società di persone in contabilità ordinaria è, invece, irrilevante ai fini della tassazione. Peraltro, la distribuzione effettuata da una società di persone non produce effetti neanche ai fini del costo fiscale della partecipazione.

Si ricorda che per gli imprenditori individuali o le società di persone in contabilità semplificata, per i quali la rivalutazione esplica necessariamente effetti fiscali, il saldo attivo non risulta esposto nella contabilità e, pertanto, non opera la relativa disciplina.

Nella particolare ipotesi di rivalutazione effettuata da una società che ha esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale trova applicazione l'articolo 8 del DM 23 aprile 2004 secondo cui le riserve di utili formatesi nei periodi in cui ha efficacia l'opzione, ove distribuite, non concorrono a formare il reddito dei soci anche nel caso in cui le predette distribuzioni avvengano successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione.

Ne deriva che la distribuzione del saldo attivo, riferibile ad un maggior valore iscritto in bilancio senza rilevanza fiscale nel periodo di applicazione del regime di trasparenza, non concorre a formare il reddito dei soci anche se la distribuzione avviene successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.