

CIRCOLARE N. 32/2014

Torino, 12 luglio 2014

Oggetto: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SULLA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Con la Circolare n.13/E del 4 giugno 2014 l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per fornire le proprie interpretazioni relativamente al provvedimento di rivalutazione dei beni d'impresa, tema già oggetto di commento nelle precedenti circolari e che presenta poco appeal visto l'elevato costo che comporta per i contribuenti.

Il documento emanato dall'Agenzia è una sorta di "riepilogo" dei chiarimenti già forniti in passato; di seguito si fornisce un quadro sintetico del contenuto della circolare.

Soggetti interessati	• società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel nostro paese; • enti pubblici e privati residenti in Italia a prescindere dal fatto che tali enti abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale; • società in nome collettivo, società in accomandita semplice ed equiparate; • imprese individuali; • società ed enti di ogni natura non residenti, persone fisiche non residenti le quali esercitino attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione Il richiamo anche ai soggetti Irpef consente di estendere la possibilità di rivalutare i beni d'impresa anche alle imprese in contabilità semplificata
Soggetti esclusi	• le società semplici (Circolare n.5/E del 26 gennaio 2001); • i soggetti che determinano forfetariamente il reddito (Circolare n.207/E del 16 novembre 2000); • le imprese agricole; • i lavoratori autonomi
Beni rivalutabili	Possono formare oggetto della rivalutazione i seguenti beni: • beni materiali; • beni immateriali (giuridicamente tutelati), esclusi gli oneri pluriennali; • partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, purché iscritte tra le immobilizzazioni; • terreni (sia edificabili che non edificabili). Sono altresì rivalutabili anche: • i beni di costo unitario inferiore ad euro 516,46; • i beni completamente ammortizzati (mentre sono esclusi i beni merce); Nota bene: per i beni detenuti in locazione finanziaria assume rilievo l'avvenuto riscatto, che deve essere avvenuto entro la data del 31 dicembre 2012
Effetti fiscali	Secondo quanto stabilito dall'art. 1, co. 143, della legge n. 147/2013, gli effetti fiscali si producono:

	• a partire dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (e quindi normalmente dal 2016), ai fini della deduzione degli ammortamenti sul valore rivalutato; • a partire dal quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata eseguita (dal 2017), per quanto riguarda il calcolo delle plusvalenze e/o minusvalenze
Società non operative	La Risoluzione n.101/E/13 (sia pure riferita alla rivalutazione dei beni immobili di cui al D.L. n.185/08, ma le cui conclusioni di rendono applicabili anche alla rivalutazione in commento) ha precisato che: • fino al periodo d'imposta 2015, poiché il valore rivalutato non è riconosciuto fiscalmente, i beni immobili abitativi rivalutati partecipano alla determinazione del <i>test</i> di operatività con il coefficiente del 6%, applicato sul valore ante rivalutazione; • a partire dal periodo d'imposta 2016, ossia a partire dal periodo d'imposta in cui la rivalutazione ha effetto, gli immobili abitativi partecipano al predetto test con il coefficiente del 4% applicato al valore rivalutato
Riserva di rivalutazione	L'ammontare della riserva di rivalutazione deve considerarsi al netto dell'imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione dei beni stessi.
Distribuzione riserva di rivalutazione	La distribuzione ai soci comporta i seguenti effetti: • per i soggetti Ires (tipicamente le società di capitali), l'importo distribuito, al lordo dell'imposta sostitutiva, concorre alla formazione del reddito della società e del socio. In capo a quest'ultimo, infatti, l'importo percepito costituisce un dividendo tassato secondo le regole ordinarie del Tuir; • per i soggetti Irpef (società di persone ed imprese individuali), l'importo distribuito concorre alla formazione del reddito in capo alla società (al lordo dell'imposta sostitutiva), che per effetto del principio della trasparenza fiscale si riflette in capo ai soci, essendo questi ultimi i soggetti d'imposta ai fini Irpef. Naturale conseguenza derivante dalla distribuzione della riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta è costituito dall'anticipazione degli effetti fiscali della rivalutazione dei beni, ovviamente in misura proporzionale al "quantum" distribuito in caso di distribuzione parziale.
Affrancamento riserva di rivalutazione	Le imprese che effettuano la rivalutazione dei beni possono altresì procedere, in via facoltativa, all'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, totalmente o anche in misura parziale. L'operazione avviene tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%
Base imponibile affrancamento	Secondo quanto precisato dalla Circolare n.18/E/06, e confermato nella Circolare n.13/E, la base imponibile non è costituita dall'importo della riserva, bensì dalla stessa aumentata dell'imposta sostitutiva in precedenza pagata al momento della rivalutazione.
Effetti fiscali affrancamento	Gli effetti sono differenti a seconda del soggetto che procede all'affrancamento, ed in particolare: • per i soggetti Ires, la riserva si libera solo in capo alla società, poiché in capo ai soci l'eventuale distribuzione rimane rilevante quale dividendo tassabile anche a seguito dell'affrancamento;

	• per i soggetti Irpef, ai quali si aggiungono anche le società di capitali che hanno optato per la trasparenza ai sensi degli artt.115 e 116 Tuir, l'affrancamento produce effetti diretti in capo ai soci, con a conseguenza che la riserva, a seguito dell'affrancamento, è liberamente distribuibile senza alcun onere fiscale nemmeno in capo ai soci
Cessione anticipata dei beni	Se prima della data in cui la rivalutazione esplica effetti fiscali, i beni rivalutati dovessero essere ceduti: • le plusvalenze o le minusvalenze, sono calcolate tenendo conto del costo fiscale dei beni esistente prima di procedere alla rivalutazione; • corrispondentemente, la quota parte di riserva riferita al bene ceduto si libera quale effetto naturale derivante dalla tassazione della cessione
Rivalutazione ed effetti ACE	Per i soggetti Ires, la riserva di rivalutazione non costituisce incremento patrimoniale rilevante per il calcolo dell'Ace (aumenta tuttavia il patrimonio netto quale limite massimo agevolabile) Per i soggetti Irpef, la riserva di rivalutazione rientra nella base di calcolo dell'Ace, portando un beneficio diretto in capo al soggetto Irpef pari al 3% dell'importo della riserva stessa
Categorie omogenee	La rivalutazione deve obbligatoriamente riguardare tutti i beni rientranti nella medesima categoria omogenea. I beni ammortizzabili sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per i beni immobili sono previste le seguenti categorie omogenee: aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica; aree non fabbricabili; fabbricati non strumentali; fabbricati strumentali.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

STUDIO SAVIO E ASSOCIATI