

## STUDIO BARDAZZI – DOTTORI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Sede: 59100 Prato (PO) - Via Roma n. 317/E

Tel. 0574/593815-546876-546760

[info@studiobardazzi.com](mailto:info@studiobardazzi.com)

[www.mydab.it](http://www.mydab.it)

---

### CIRCOLARE N. 6/2021

#### RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

\*\*\*\*\*

L'art.110 del D.L. 104 del 14 agosto 2020 conv. L. 13 ottobre 2020 n. 126, ha introdotto la **facoltà** per i soggetti titolari di redditi di impresa che non adottano i principi contabili internazionali di **rivalutare** i **beni materiali ed immateriali e le partecipazioni** risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2019** e, dietro il pagamento di un'imposta sostitutiva, di ottenere anche il riconoscimento del maggior valore fiscale dei beni iscritti in bilancio.

*Tenuto conto dei potenziali effetti negativi che l'epidemia da Coronavirus può aver prodotto sui bilanci delle imprese per l'esercizio 2020 e della possibilità di patrimonializzare adeguatamente le imprese anche al fine di migliorarne il rating bancario, si invitano i clienti a contattare lo Studio in modo da valutare l'opportunità di procedere alla rivalutazione dei beni nel bilancio dell'esercizio 2020, concordando i passaggi necessari alla rivalutazione, ad esempio nomina di un perito per la valutazione di un immobile; a tal proposito, qualora il Cliente avesse necessità di una perizia attestante il valore di rivalutazione dell'immobile o non avesse un suo professionista di fiducia, lo Studio ha definito una convenzione con uno Studio di architetti in modo da avere prezzi competitivi e un team di professionisti cui poter fare affidamento, in modo da offrire un servizio a 360°.*

#### **Ambito soggettivo**

La rivalutazione compete:

- alle società di capitali (Spa, Sapa e Srl residenti) che redigono il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili nazionali;
- agli imprenditori individuali (esclusivamente per i beni appartenenti all'impresa);
- alle società di persone (Snc e Sas).

**Possono accedere alla rivalutazione anche i soggetti in contabilità semplificata, per i quali, tuttavia, non si applica il corpo di norme che regola la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.**

#### **Affitto di azienda**

Nel caso di affitto o usufrutto di azienda:

- se non è stata prevista la deroga all'art. 2561 c.c. e quindi se gli ammortamenti sono dedotti dall'affittuario o usufruttuario, la rivalutazione compete all'affittuario o usufruttuario;
- se, invece, è stata prevista la deroga e quindi se gli ammortamenti continuano ad essere dedotti dal concedente, la rivalutazione compete al concedente.

Nel caso 1) al termine dell'affitto o dell'usufrutto, l'azienda è restituita al concedente comprensiva dei beni rivalutati e del saldo di rivalutazione, sempre che questo non sia stato utilizzato per la copertura delle perdite. L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituisce per quest'ultimo un credito di imposta.

#### **Beni rivalutabili**

Possono essere rivalutati i beni di impresa e le partecipazioni:

- beni materiali ed immateriali (tra cui marchi, brevetti, licenze, con eccezione dei meri costi pluriennali), con **esclusione** dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa; pertanto, ad esempio, per quanto concerne i beni immobili, dovranno essere classificati nell'attivo immobilizzato e non tra le rimanenze dell'attivo circolante, affinché sia possibile procedere alla rivalutazione in commento;
- partecipazioni in società controllate e collegate, purché costituenti immobilizzazioni finanziarie.

**La rivalutazione riguarda i beni risultanti dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio di riferimento) e deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo, ovvero nel bilancio al 31 dicembre 2020.**

Per i soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, è possibile eseguire la rivalutazione nel bilancio 2019/2020 (es. bilancio chiuso al 30 giugno 2020) a condizione che esso sia approvato in data successiva al 14 ottobre 2020 (data della conversione in legge del decreto che ha introdotto la nuova rivalutazione) ed i beni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

### **Casi particolari**

- 1) I beni riscattati dal leasing si considerano acquisiti alla data di trasferimento della proprietà o della consegna con clausola di riserva della proprietà.
- 2) Per i beni pervenuti da società fuse, incorporate o scisse si fa riferimento alla data in cui i beni sono stati acquisiti da tali società.
- 3) I beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultano dal bilancio (sono sufficienti secondo la circolare Assonime 13/2001 i prospetti della Nota Integrativa che danno evidenza del costo storico e degli ammortamenti) o per i soggetti in contabilità semplificata, dal registro dei beni ammortizzabili.
- 4) Per i beni pervenuti a seguito di conferimento, la continuità nel periodo di possesso tra conferente e conferitario è assicurata dall'art. 176, comma 4 del TUIR, in base al quale le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui all'articolo citato si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente (v. Circolare ADE n. 18/2006).

### **Rivalutazione per singolo bene**

Diversamente dai precedenti provvedimenti di rivalutazione, l'art. 110 del D.L. 104/2020 non prevede che la rivalutazione debba necessariamente riguardare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea. L'operazione può quindi essere effettuata distintamente per ciascun bene.

### **Rivalutazione civilistica e rivalutazione con valenza anche fiscale**

La rivalutazione può essere effettuata:

- ai soli fini civilistici, senza riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio;
- con valenza anche fiscale, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva del 3% (misura applicata per tutti i beni rivalutabili).

L'imposta sostitutiva sul saldo di rivalutazione può essere versata, con possibilità di compensazione, in un massimo di tre rate di pari importo, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

L'imposta viene calcolata sulla differenza tra il vecchio costo di iscrizione in bilancio ed il valore attribuito che, anche sulla base delle norme che hanno regolato le precedenti rivalutazioni, non può eccedere quelli attribuibili ai beni in base:

- alla loro consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità di utilizzazione economica nell'impresa;
- ai valori correnti.

Per le società di persone, l'imposta sostitutiva è a carico della società e non dei soci.

### **Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti**

I maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva sono riconosciuti ai fini fiscali solo se viene assolta l'imposta sostitutiva.

I maggiori valori iscritti sono riconosciuti:

- a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, ovvero a partire dall'esercizio 2021, per i soggetti solari, per quanto riguarda la deducibilità degli ammortamenti o la determinazione del plafond delle spese di manutenzione ex art. 102, comma 6 TUIR e della disciplina delle società di comodo;
- a partire dal quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata effettuata, ossia a partire dal bilancio 2024 per la determinazione delle plusvalenze imponibili: pertanto, nel caso in cui la cessione del bene rivalutato (o la destinazione a finalità estranea all'esercizio dell'impresa) venga effettuata in data anteriore all'1.1.2024, la plusvalenza o minusvalenza sarà calcolata riguardo al costo dei beni ante rivalutazione.

Se i beni rivalutati vengono ceduti, assegnati ai soci o realizzati con atti suscettibili di generare plusvalenze nel triennio di "moratoria":

- al soggetto che ha effettuato la rivalutazione viene attribuito un credito di imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti;
- l'ammontare dell'imposta sostitutiva è portato ad aumento del saldo attivo di rivalutazione in misura corrispondente al maggior valore attribuito ai beni;
- dalla data di cessione dei beni il saldo attivo di rivalutazione, fino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ceduti, non è più in sospensione di imposta.

### **Esempio**

Se a fronte di un bene iscritto in bilancio ad un valore molto basso, per semplicità si ipotizzi zero, viene effettuata da una srl una rivalutazione per 100, si avrà:

- Il pagamento di un'imposta sostitutiva di 3;
- La costituzione di una riserva di rivalutazione di 97;
- Il riconoscimento del maggior valore fiscale pari a 100, ai fini del computo delle plusvalenze a partire dall'1.1.2024 e degli ammortamenti sul valore rivalutato a partire dall'1.1.2021.

La cessione del bene rivalutato prima dell'1.1.2024 comporta per la società:

- L'attribuzione di un credito di imposta pari a 3;
- L'aumento del saldo attivo di rivalutazione da 97 a 100;
- La cessazione dello stato di sospensione del saldo attivo per 100.

Il soggetto che abbia ceduto il bene, ad esempio a 160 **prima** del compimento del triennio:

- Realizzerebbe una plusvalenza civilistica di 60 (160-100);
- Realizzerebbe una plusvalenza fiscale pari a 160 (valore fiscale ante rivalutazione, pari a zero).

### **Regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione (riferibile ai soli soggetti in contabilità ordinaria)**

Per le imprese in contabilità ordinaria, il saldo attivo di rivalutazione costituisce una riserva in sospensione di imposta.

Per le imprese in contabilità semplificata, invece, come evidenziato anche nella Circolare ADE n. 5/2001, non si applica il corpo di norme che disciplina il saldo attivo di rivalutazione essendo questo legato all'evidenza di un dato, l'ammontare della riserva, desumibile dal bilancio. Per tali soggetti, quindi, è esclusa la tassazione della riserva in caso di distribuzione.

### **Utilizzi della riserva**

Il saldo attivo di rivalutazione può essere:

- imputato a capitale, previa ulteriore delibera dell'assemblea dei soci in sede straordinaria;
- distribuito ai soci; in questo caso ai sensi dell'art. 2445, commi 2 e 3, la deliberazione può essere eseguita soltanto dopo 90 giorni dal giorno dell'iscrizione nel Registro delle imprese purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione;
- utilizzato a copertura delle perdite, in questo caso non si possono distribuire utili sino a quando la riserva non sia stata reintegrata o ridotta con apposita deliberazione dell'assemblea straordinaria.

### **Riflessi fiscali dell'attribuzione delle riserve ai soci**

In caso di distribuzione della riserva:

- le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente alle somme medesime, concorrono alla formazione del reddito imponibile sia della società che dei soci;
- alla società viene attribuito un credito di imposta ai fini Irpef o Ires pari all'imposta sostitutiva medesima.

Se la rivalutazione è effettuata ai soli fini civilistici, però, la distribuzione non ha conseguenze fiscali in capo alla società (e quindi nel caso di società di persone neanche in capo ai soci).

### **Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione**

Per coloro i quali abbiano effettuato la rivalutazione con valenza anche fiscale (quindi col pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%), è consentito affrancare il saldo attivo di rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%

\*\*\*\*\*

Lo Studio rimane a disposizione per i chiarimenti del caso.

*Studio Bardazzi*