

Circolare 1/2009

Sava li 17.03.2009

OGGETTO: RIVALUTAZIONI IMMOBILIARI

Egregio Cliente,

La Legge n. 2 del 28 gennaio 2009, pubblicata sul supplemento ordinario n. 14 alla G.U. n. 22 del 28 gennaio 2009, in vigore dal 29 gennaio 2009, ha convertito il decreto legge 185/2008 che ha reintrodotto la possibilità di rivalutare gli immobili da parte di società di capitali, di società di persone e di enti commerciali soggetti ad Ires (vedi ns. circolare n. 15/08).

La legge di conversione ha apportato alcune modifiche importanti soprattutto in tema di aliquota dell'imposta sostitutiva e di utilizzo dei vantaggi fiscali della rivalutazione; si è quindi ritenuto di riproporre l'intera circolare, con il recepimento di tutte le novità divenute legge.

Lo scopo dichiarato della rivalutazione è quello di far emergere un maggior grado di capitalizzazione delle imprese e, in un secondo momento, di goderne anche dei benefici fiscali.

A CHI E' DIRETTO:

La rivalutazione può essere operata da società di capitali (Spa, Sapa e Srl), società di persone (Sas e Snc) e da enti commerciali soggetti ad Ires; in ogni caso, tali imprese non devono utilizzare, nella formazione del bilancio 2008, i criteri Ias/lfrs.

Per un richiamo legislativo contenuto nella norma in commento, la possibilità della rivalutazione potrebbe estendersi anche alle imprese individuali, ma sul punto è necessario attendere le precisazioni ministeriali.

I BENI RIVALUTABILI:

La rivalutazione può avere per oggetto i beni immobili (escluse le aree fabbricabili e gli immobili destinati alla vendita) presenti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2007 (quindi, per i soggetti con esercizio solare, nel bilancio dell'anno 2007) e che sono ancora posseduti al termine dell'esercizio successivo (quindi, per i soggetti con esercizio solare, nel bilancio dell'anno 2008).

Ai fini della norma in commento, gli immobili sono suddivisi in due categorie: beni ammortizzabili (vale a dire gli immobili strumentali, per natura o destinazione) e beni non ammortizzabili (terreni agricoli – quelli edificabili sono esplicitamente esclusi dalla rivalutazione – ed immobili abitativi non utilizzati direttamente come beni strumentali ma dati in locazione o comodato a terzi ovvero inutilizzati).

Ciascuna categoria omogenea deve essere rivalutata con un unico criterio di quantificazione del valore e deve riguardare tutti gli immobili di quella categoria; i raggruppamenti omogenei possono essere così individuati:

- o Aree non fabbricabili
- o Fabbricati non strumentali
- o Fabbricati strumentali per destinazione
- o Fabbricati strumentali per natura.

COME SI RIVALUTA:

Il valore rivalutato attribuito ai singoli beni immobili non può essere superiore al valore di mercato o al maggior valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva e della possibilità di utilizzazione economica dell'impresa. In termini più semplici, l'ammontare della rivalutazione non può essere superiore alla differenza tra il valore di mercato (come sopra definito) ed il costo residuo del bene non rivalutato, al netto degli ammortamenti.

Questa differenza rappresenta il valore massimo della rivalutazione; ciò vuol dire che si può decidere di rivalutare anche per un importo inferiore, purché tale criterio sia applicato a tutti i beni immobili della medesima categoria.

Il rispetto del limite quantitativo imposto dal Legislatore deve essere attestato dagli amministratori (e dal collegio sindacale, se esistente) nelle proprie relazioni al bilancio ovvero nella nota integrativa.

Inoltre, nell'inventario dell'esercizio nel quale viene eseguita la rivalutazione deve essere indicato anche il prezzo di costo originario con le eventuali rivalutazioni eseguite in conformità a precedenti leggi di rivalutazione.

RISVOLTO FISCALE DELLA RIVALUTAZIONE:

Poiché lo scopo dichiarato del provvedimento è quello di consentire un adeguamento del valore contabile degli immobili ai maggiori valori reali le quote di ammortamento sul valore rivalutato ovvero le plusvalenze o minusvalenze hanno valenza solamente civilistica, senza alcuna incidenza sulla deducibilità fiscale.

Qualora si intendesse beneficiare anche delle agevolazioni fiscali sui nuovi valori (maggiori ammortamenti ed effetto su plusvalenze e minusvalenze), si dovrà versare una imposta sostitutiva del 7% (per gli immobili ammortizzabili) e del 4% (per gli immobili non ammortizzabili) calcolata sull'importo della rivalutazione.

L'imposta dovrà essere versata in unica soluzione entro il 16 giugno 2009 oppure in tre rate annuali, maggiorate degli interessi del 3%, scadenti rispettivamente il 16 giugno 2009, 2010 e 2011. In ogni caso, tale imposta sostitutiva potrà essere oggetto della procedura di compensazione con il Mod. F24.

Devono però essere rispettate anche le seguenti ulteriori condizioni:

a) le maggiori quote di ammortamento, per gli immobili strumentali, saranno deducibili solo a partire dal quinto anno successivo a quello della rivalutazione (quindi, per chi adotta l'esercizio ad anno solare, nel 2013); le quote di ammortamento calcolate solo ai fini civilistici negli anni dal 2009 al nel 2012 potranno essere recuperate fiscalmente a partire dal 2013 ai fini Ires mentre non è pacifico che il recupero fiscale possa essere operato anche ai fini Irap; nel bilancio 2008 le quote di ammortamento dovrebbero essere calcolate sui valori storici, in quanto la rivalutazione costituisce un adeguamento di valore come operazione contabile di chiusura;

b) le plusvalenze o le minusvalenze da cessione (o da altre operazioni assimilate) saranno calcolate sui nuovi valori rivalutati solamente a partire dal sesto esercizio successivo a quello della rivalutazione (quindi, per chi adotta l'esercizio ad anno solare, dal 2014).

Se i beni rivalutati vengono ceduti o dimessi entro il 31.12.2013, le plusvalenze e le minusvalenze saranno calcolate sui valori fiscali originali (in altri termini, non si terrà conto della rivalutazione operata). In tal caso attualmente la norma non prevede, come invece era stato disposto in altre occasioni simili, che l'imposta sostitutiva versata possa essere trasformata in credito di imposta.

SCRITTURE CONTABILI:

Il maggior valore attribuito agli immobili rivalutati deve essere iscritto o direttamente a capitale ovvero in una riserva in sospensione di imposta designata con riferimento alla legge stessa; l'imposta sostitutiva per l'affrancamento si iscrive a riduzione della riserva.

Possono essere adottati, alternativamente e non necessariamente in modo univoco per i vari immobili della medesima categoria, tre diversi metodi contabili:

1) iscrizione del maggior valore sia nei costi storici sia nei fondi ammortamento, onde mantenere invariata la durata del processo di ammortamento

Esempio: Immobile a Fondo ammortamento

a Riserva rivalutazione Dl. 185/2008

a Debito v/erario per imposta sostit.

2) Iscrizione del maggior valore solo all'attivo lordo dell'immobile

Esempio: Immobile a Riserva rivalutazione Dl. 185/2008

a Debito v/erario per imposta sostit.

3) Iscrizione del maggior valore a diminuzione del fondo di ammortamento

Esempio: F.do amm.to a Riserva rivalutazione Dl. 185/2008

a Debito v/erario per imposta sostit.

Nel caso di adozione del primo o secondo metodo, il nuovo importo lordo dell'immobile non deve essere superiore al cosiddetto valore di sostituzione (costo necessario per comperare un bene nuovo della stessa tipologia).

Come detto in precedenza, se l'importo della rivalutazione (al netto dell'imposta sostitutiva) anziché a capitale viene iscritta in apposita riserva del patrimonio netto, la si considera in sospensione di imposta. Ciò sta a significare che, in caso di distribuzione, dovrà scontare l'Ires (o l'Irpef nel caso di società di persone) in capo alla società, mentre nulla è dovuto ai fini Irap.

Poiché a questa riserva viene attribuito il medesimo regime di tutela del capitale, l'eventuale suo utilizzo (a copertura di perdite, per distribuzione ai soci o per altri fini) può avvenire secondo le disposizioni di cui all'articolo 2445, co. 2, cod. civ. per la riduzione del capitale esuberante.

L'utilizzo in sede ordinaria per la copertura di perdite, comporta il divieto di distribuzione di utili sino a quando la riserva stessa non sia stata reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria.

Per eliminare questi vincoli, è possibile affrancare subito la riserva da rivalutazione (e quindi renderla liberamente utilizzabile) con il versamento di una ulteriore imposta sostitutiva del 10% da versarsi con le medesime modalità dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione.

Sicuro come sempre, di aver fatto cosa gradita e restando a disposizione sin da ora per ogni ulteriore informazione e chiarimento, porgo a tutti voi i miei migliori saluti.

Per Studio Format S.a.s.

Dr. Prudeniano Giovanni Antonio

L'elaborazione dei testi, anche se curata e revisionata, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze, e non può essere considerata consulenza specifica.