

La rivalutazione dei beni d'impresa

La legge Finanziaria 2006 (art. 1, commi da 469 a 476) ha previsto la possibilità di rivalutare i beni d'impresa nel bilancio al 31 dicembre 2005.

La previsione riguarda tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa (anche le stabili organizzazioni di imprese estere) indipendentemente dalla forma giuridica e dal tipo di contabilità.

Il comma 469 specifica che i beni oggetto di rivalutazione devono risultare "dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004 ...".

I beni oggetto di rivalutazione devono, quindi, presentare ininterrottamente dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2004 i seguenti requisiti:

- il possesso continuato (esempio: i beni devono essere iscritti sia nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2004, sia in quello chiuso al 31 dicembre 2005);
- l'iscrizione nell'attivo immobilizzato;
- il rapporto di controllo e di collegamento (solo per le partecipazioni).

La circolare n° 57/E del 18 giugno 2001 ha precisato che i cespiti assunti in locazione finanziaria e riscattati nell'esercizio 2005 non possono formare oggetto di rivalutazione, in quanto non iscritti in bilancio, durante il periodo di locazione, tra le immobilizzazioni materiali (esempio: nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2004).

Per quanto concerne i beni oggetto di rivalutazione, possono formare oggetto di rivalutazione, anche in deroga all'art. 2426 del c.c. ed a ogni altra disposizione di legge vigente in materia, i seguenti beni:

- le immobilizzazioni materiali, ammortizzabili o meno (esempio: immobili, beni mobili registrati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali etc.);
- le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati (esempio: diritti di brevetto industriale, di concessione, licenze, marchi, *know-how* etc.)
- le partecipazioni in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del c.c., semprechè le stesse costituiscano immobilizzazioni.

La circolare n° 207/E del 16 novembre 2000 ha espressamente previsto che non possono essere rivalutati:

- i beni materiali e immateriali alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (beni merce);
- l'avviamento ed i costi pluriennali;
- le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ai sensi dell'art. 2359 c.c.;
- le partecipazioni che, ancorché considerate di controllo o collegate ai sensi dell'art. 2359 del c.c., non costituiscono tuttavia immobilizzazioni.

La rivalutazione in oggetto deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata, per ciascun bene, nel relativo inventario o, per i soggetti che fruiscono di regimi di contabilità semplificata, nel prospetto relativo.

La citata circolare n° 57/E del 18 giugno 2001 ha chiarito infatti che nel caso in cui alcuni beni siano illegittimamente esclusi dalla rivalutazione, la conseguenza sarà il disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, con relativo recupero a tassazione degli importi e applicazione delle ordinarie sanzioni previste nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

Venendo quindi agli effetti fiscali della rivalutazione, il maggior valore attribuito ai beni si considera riconosciuto, ai fini dell'Ires e dell'Irap, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita e quindi, per la generalità dei casi, nel bilancio che verrà chiuso al 31 dicembre 2008.

Quindi, qualora si proceda alla rivalutazione di beni ammortizzabili, fino all'esercizio 2007 i maggiori ammortamenti civilistici non saranno riconosciuti fiscalmente e, pertanto, vi saranno maggiori ammortamenti civilistici e riprese fiscali in aumento.

Si determinerà, quindi, una eccedenza di ammortamenti civilistici rispetto a quelli fiscalmente riconosciuti.

In particolare, nel caso della rivalutazione, essendo l'utile civilistico inferiore rispetto al reddito imponibile a causa di quote di ammortamento superiori rispetto a quelle fiscalmente deducibili, sarà necessario stanziare le imposte anticipate.

La rivalutazione dei beni si perfeziona con il versamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap nella seguente misura:

- 12% relativamente ai beni ammortizzabili;
- 6% relativamente ai beni non ammortizzabili (partecipazioni, terreni agricoli ed immobili patrimoniali).

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione nel 2006, entro il termine di versamento del saldo Ires, ed è indeducibile ai fini dell'Ires e dell'Irap: deve essere quindi imputata direttamente in diminuzione del saldo attivo di rivalutazione (senza quindi transitare dal C.E.), mediante la seguente scrittura contabile:

Riserva di rivalutazione a *Debiti tributari*

La rivalutazione dei beni determina infatti l'iscrizione in bilancio di una specifica "*riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta*", come contropartita contabile della rivalutazione iscritta nell'attivo dello stato patrimoniale.

Nel caso di distribuzione ai soci della riserva suddetta, l'importo attribuito concorre al reddito imponibile del soggetto che ha effettuato la rivalutazione. È inoltre previsto che al soggetto che ha effettuato la rivalutazione sia concesso un credito d'imposta, ai fini Irpef ed Ires, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla parte di saldo attivo attribuito. Tale credito non è

riconosciuto nell'ipotesi in cui il contribuente proceda all'affrancamento della riserva di rivalutazione.

Il comma 472 infatti prevede la possibilità di affrancare la "*riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta*" con il pagamento di una specifica imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura del 7% (in aggiunta all'imposta sostitutiva relativa ai beni nella misura rispettivamente del 12% e del 6%), la quale deve essere versata in 3 rate annuali, senza interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente, secondo i seguenti importi:

- 10% nel 2006;
- 45% nel 2007;
- 45% nel 2008.

La scrittura contabile è la seguente:

Riserva di rivalutazione a *Debiti tributari*

L'affrancamento, che potrà essere parziale, renderà fiscalmente distribuibile la riserva di rivalutazione senza che questa comporti una tassazione in capo alla società.

In assenza di una norma che identifichi una decorrenza specifica, si può affermare che gli effetti di tale affrancamento sono immediati.