

## Edizione di martedì 30 aprile 2019

### IVA

#### **Rettifica della detrazione Iva per le migliorie di beni di terzi**

di Sandro Cerato

### IVA

#### **Lo split payment nella dichiarazione Iva 2019**

di Cristoforo Florio

### AGEVOLAZIONI

#### **Credito R&S 2019: il nuovo criterio di calcolo**

di Debora Reverberi

### IVA

#### **Rettifiche delle cessioni comunitarie: regole Iva ed esterometro**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

### BILANCIO

#### **Rivalutazione beni e partecipazioni: disciplina fiscale e contabile**

di Federica Furlani

## IVA

---

### **Rettifica della detrazione Iva per le migliorie di beni di terzi**

di Sandro Cerato

La **rettifica della detrazione Iva** deve essere eseguita anche per le **spese sostenute su immobili** per i quali si detiene solamente **l'usufrutto** se gli stessi sono **venduti in esenzione**. È quanto emerge dalla [risposta n. 131](#) pubblicata ieri pomeriggio da parte dell'Agenzia e riferita ad un'istanza di interpello presentata da una società che detiene un **cospicuo patrimonio immobiliare** in parte in **piena proprietà** ed in parte **a titolo di usufrutto** (acquisito in precedenza presso una Fondazione socia della società).

Nell'istanza la società fa presente di aver sostenuto negli anni, sugli immobili per i quali detiene l'usufrutto, dei **lavori di manutenzione straordinaria e migliorie funzionali all'attività di locazione degli stessi**, per i quali ha **detratto per intero l'Iva**.

Contabilmente, tali spese sono state iscritte nell'attivo tra le **"immobilizzazioni immateriali"** in quanto **oggetto di capitalizzazione**.

Successivamente, la società ha **ceduto l'usufrutto relativo agli immobili** per i quali ha sostenuto le predette spese, applicando il **regime di esenzione** di cui all'[articolo 10, n. 8-ter](#), [D.P.R. 633/1972](#) (quale regime naturale per le **cessioni di immobili strumentali** poste in essere dalle imprese diverse da quelle che hanno **costruito o ristrutturato l'immobile**, ovvero anche per le cessioni eseguite dalle imprese di costruzione/ristrutturazione dopo cinque anni dall'ultimazione dei lavori).

Nel sistema dell'Iva, la **detrazione dell'imposta** (legittimamente eseguita nel caso di specie) è oggetto di **rettifica** laddove il bene (immobile nella fattispecie in esame) è **successivamente utilizzato per eseguire operazioni senza imposta** (ovvero, come in questo caso, **esenti**).

L'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), infatti, disciplina modalità e termini per la rettifica della detrazione, individuando un **periodo di "osservazione" pari a dieci anni per gli immobili** (ridotto a cinque anni per i beni mobili) che a tal fine sono sempre considerati **beni ammortizzabili soggetti alla rettifica della detrazione** (come previsto dal [comma 8](#) dell'[articolo 19-bis2](#)).

Tale disposizione, inoltre, prevede che la **rettifica della detrazione** debba essere eseguita anche sui **beni immateriali** di cui all'[articolo 103 Tuir](#).

Ed è proprio su tale ultimo aspetto che si concentra l'interpello presentato all'Agenzia, poiché la società ritiene che, trattandosi di **beni di terzi, le spese sostenute non si concretizzino in beni immateriali, bensì in oneri pluriennali** di cui all'[articolo 108 Tuir](#), e come tali non siano

suscettibili di **rettifica** della detrazione (che nel caso di specie è stata eseguita ma si chiede di poter presentare una dichiarazione integrativa).

Nella risposta l'Agenzia delle entrate ricorda, in primo luogo, che nel **novero dei beni ammortizzabili rientrano tutti i fabbricati** acquistati o per i quali si detiene un **diritto reale di godimento** (come nel caso in esame l'**usufrutto**) poiché consente al soggetto che li detiene di utilizzarli come se ne fosse il **proprietario** (e ciò in coerenza con quanto sostenuto anche dalla **Corte di Giustizia Ue** nella [sentenza 22 ottobre 2015, causa C-277/14](#)).

In secondo luogo, l'Agenzia ricorda che, in occasione **dell'estromissione dell'immobile dall'impresa**, la **rettifica della detrazione** deve essere eseguita anche se il bene è stato acquistato senza detrazione dell'Iva laddove siano state sostenuti **interventi di manutenzione straordinaria** per i quali l'Iva è stata detratta ([circolare 40/E/2002](#) e [risoluzione 194/E/2002](#), in cui sono state richiamate le **sentenze** della **Corte di Giustizia Ue** del 17 maggio 2001, [causa C-322/99 e C-323/99](#)).

Pertanto, conclude l'Agenzia, la **rettifica della detrazione** (come correttamente eseguita dalla società istante) va effettuata anche in **relazione all'Iva detratta sui lavori di manutenzione eseguiti sugli immobili detenuti a titolo di usufrutto** a nulla rilevando che il [comma 8](#) dell'[articolo 19-bis2](#), nel richiamare i beni di cui all'[articolo 103 Tuir](#), si riferisce a quelle fattispecie, diverse dal caso in esame, che ai fini Iva integrano servizi ad utilità pluriennale che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite ai **beni ammortizzabili**.

Seminario di specializzazione

## LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### ***Lo split payment nella dichiarazione Iva 2019***

di **Cristoforo Florio**

Scade oggi il termine per la trasmissione della **dichiarazione annuale Iva 2019**, relativa al periodo 2018: si sintetizzano, quindi, nel prosieguo, le regole da rispettare per la **corretta indicazione nel modello ministeriale** delle operazioni in **split payment**.

A tale fine è opportuno ricordare che la disciplina dello **split payment** (o “**scissione dei pagamenti**”) è rinvenibile nell’[\*\*articolo 17-ter D.P.R. 633/1972\*\*](#) e nel [\*\*D.M. 23.01.2015\*\*](#).

Si tratta di un sistema finalizzato a **contrastare l'evasione** e le **frodi Iva** in base al quale – in deroga all’ordinario meccanismo di applicazione dell’Iva – viene **trasferita la responsabilità del pagamento dell'imposta** dal cedente al **cessionario**.

Infatti, nelle operazioni che rientrano nell’ambito applicativo della “**scissione dei pagamenti**”, il fornitore del bene e/o servizio è tenuto ad **emettere la fattura con l’annotazione “scissione dei pagamenti”** ma, pur avendo indicato nella stessa l’imposta, **non riceverà il pagamento dell’intera somma riportata in fattura** (imponibile e Iva) ma solo il corrispettivo (e le eventuali altre somme addebitate non soggette ad Iva); l’imposta, infatti, non viene più corrisposta al fornitore ma viene versata direttamente all’Erario da parte dell’ente committente/acquirente, **secondo modalità differenti e disciplinate dal richiamato [D.M. 23.01.2015](#)**.

Sotto il profilo soggettivo, rientrano nel regime della “scissione dei pagamenti” le **operazioni effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche** ([\*\*articolo 1, comma 2, L. 196/2009\*\*](#)) nonché nei confronti dei seguenti enti e società:

0a) **enti pubblici economici nazionali, regionali e locali**, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;

0b) **fondazioni** partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione **non inferiore al 70%**;

a) **società controllate**, ai sensi dell’[\*\*articolo 2359, comma 1, n. 2\), cod.\*\*](#), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei ministri e dai Ministeri;

b) **società controllate direttamente o indirettamente**, ai sensi dell’[\*\*articolo 2359, comma 1, n. 1\), cod. civ.\*\*](#), da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);

- c) **società partecipate**, per una **percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%**, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);
- d) **società quotate** inserite nell'**indice FTSE MIB della Borsa italiana** identificate agli effetti dell'Iva.

Va inoltre ricordato che, per le operazioni per le quali è stata emessa **fattura successivamente al 14 luglio 2018**, le disposizioni sullo *split payment* non trovano più applicazione **relativamente alle prestazioni di servizi assoggettate a ritenute alla fonte** a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'[\*\*articolo 25 D.P.R. 600/1973\*\*](#).

Tutto quanto sopra premesso, nel modello di dichiarazione annuale Iva 2019 **le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi effettuate** nel 2018 in regime di *split payment* trovano collocazione nel **rgo VE38**:

**VE38** Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter ,00

In particolare, nel citato **rgo VE38** andrà indicato l'importo imponibile delle suddette cessioni e/o prestazioni per le quali **l'imposta deve essere versata dai cessionari o committenti** in applicazione delle disposizioni di cui all'[\*\*articolo 17-ter D.P.R. 633/1972\*\*](#).

Le **operazioni “attive”** effettuate in regime di “scissione dei pagamenti”, dunque, **alimentano il volume d'affari complessivo** ma vengono indicate solo per l'importo imponibile (senza indicazione della relativa Iva); ciò in conformità a quanto disposto dall'[\*\*articolo 2, comma 2, D.M. 23.01.2015\*\*](#), in base al quale i soggetti passivi Iva che effettuano **operazioni in regime di split payment** “(...) **non sono tenuti al pagamento dell'imposta ed operano la registrazione delle fatture emesse ai sensi degli articoli 23 e 24 del decreto n. 633 del 1972 senza computare l'imposta ivi indicata nella liquidazione periodica (...)**”.

Va infine ricordato che le operazioni effettuate in regime di *split payment* **non incidono in alcun modo sul pro-rata** ([\*\*articolo 19-bis D.P.R. 633/72\*\*](#)) del contribuente che pone in essere tali operazioni.

Sotto il **profilo “passivo”**, gli **acquisti di beni e/o servizi in regime di split payment** trovano una prima indicazione tra gli **acquisti dell'anno**; in particolare, **nei righi da VF1 a VF13**:

QUADRO VF		1 IMPONIBILE	% 2	IMPOSTA
	<b>VF1</b>			,00
<b>OPERAZIONI PASSIVE</b>	<b>VF2</b>		2	,00
<b>E IVA AMMESSA</b>	<b>VF3</b>		4	,00
<b>IN DETRAZIONE</b>			5	,00
	<b>VF4</b>		7,3	,00
<b>SEZ. 1 - Ammontare</b>	<b>VF5</b>		7,5	,00
<b>degli acquisti effettuati</b>	<b>VF6</b>		7,65	,00
<b>nel territorio dello</b>	<b>VF7</b>		7,95	,00
<b>Stato, degli acquisti</b>	<b>VF8</b>		8,3	,00
<b>intracomunitari</b>	<b>VF9</b>		8,5	,00
<b>e delle importazioni</b>	<b>VF10</b>		8,8	,00
	<b>VF11</b>		10	,00
	<b>VF12</b>		12,3	,00
	<b>VF13</b>		22	,00

Con la compilazione di tali righi le pubbliche amministrazioni, le fondazioni, gli enti e le società rientranti nel novero soggettivo della “scissione dei pagamenti”, **che abbiano effettuato gli acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali**, danno atto dell'esercizio del loro diritto alla detrazione dell'imposta ([articolo 5 D.M. 23.01.2015](#)).

Infatti, pur essendo vero che l'imposta non è più corrisposta al fornitore, la stessa – se riferita all'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'ente pubblico committente – confluisce nella liquidazione periodica dell'Iva, **generando contestualmente un credito Iva e un debito Iva** (secondo un meccanismo similare a quello del **reverse charge**) che si andranno a **compensare algebricamente**, salvo che non vi siano specifiche ipotesi di **indetraibilità dell'Iva sull'acquisto** in questione o che il committente operi in regime di pro-rata.

Infine, l'**Iva a debito** risultante dalle operazioni di acquisto di beni e/o servizi in *split payment* troverà collocazione nel **rgo VJ18**, in cui occorre indicare gli **acquisti effettuati dalle pubbliche amministrazioni** titolari di partita Iva e dagli altri soggetti di cui al dell'[articolo 17-ter, comma 1-bis, D.P.R. 633/1972](#), per i quali la relativa imposta ha partecipato alle **liquidazioni periodiche** ([articolo 5, comma 2, D.M. 23.01.2015](#)). Si tratta, in sostanza, degli **acquisti che hanno generato il correlato debito di versamento** dell'imposta nei confronti dell'Erario.

**VJ18** Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter ,00 ,00

Infine, si ricorda di prestare attenzione al **rgo VX4, campo 4**, nel quale potrà essere indicato il **codice “6”** da parte dei soggetti che hanno effettuato **operazioni in regime di split payment**, ai quali è riconosciuta una erogazione prioritaria del rimborso, **per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni**.

Seminario di specializzazione

## I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

### **Credito R&S 2019: il nuovo criterio di calcolo**

di Debora Reverberi

Le modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2019 alla disciplina del credito d'imposta R&S introducono **un nuovo criterio di calcolo del beneficio spettante alle imprese, da applicarsi ai crediti maturati nel periodo d'imposta successivo al 31.12.2018.**

L'[articolo 1, comma 70, lett. d\), Legge 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019) prevede **un diverso approccio al calcolo della spesa incrementale agevolabile conseguente alla rimodulazione dell'intensità del beneficio fiscale in ragione della tipologia di investimenti ammissibili:**

Tipologia di investimenti ammissibili	Aliquota
a) <b>Spese del personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, 50 %</b> anche a tempo determinato, impiegato direttamente in attività di R&S	
a-bis) Spese del personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal subordinato, impiegato direttamente in attività di R&S	25 %
b) quote d'ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio;	25%
c) <b>spese per contratti di ricerca extra muros stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, start up innovative e Pmi innovative</b> (eccetto imprese del medesimo gruppo)	50%
c-bis) spese per contratti di ricerca extra muros con altre imprese (eccetto imprese del medesimo gruppo)	25%
d) competenze tecniche e privative industriali	25%
<b>d-bis) materiali, forniture, altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&amp;S</b>	25%

La fonte di legge prevede che l'agevolazione si applichi **nella misura del 50% dell'importo proporzionalmente riferibile alle spese per il personale dipendente, di cui all'[articolo 3, comma 6, lett. a\), D.L. 145/2013](#) e per i contratti di ricerca extra muros, di cui all'[articolo 3, comma 6, lett. c\), D.L. 145/2013](#), rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile;** sulla parte restante si applica l'aliquota del 25%.

La [circolare Ade 8/E/2019](#) pubblicata il 10.04.2019 ha fornito opportuni chiarimenti sulla *ratio* della modifica e sulle modalità operative, corredandole da un esempio numerico.

Il nuovo metodo di quantificazione del credito R&S è finalizzato ad **evitare il ricalcolo della**

**media storica per effetto della differenziazione delle aliquote applicabili alle categorie di spese ammissibili.**

**Si rammenta che il parametro storico dovrà essere integrato qualora l'impresa opti per l'inclusione, dal periodo d'imposta 2019, delle spese per l'acquisto di materiali, forniture e prodotti analoghi impiegati direttamente nelle attività di R&S, di cui all'[articolo 3, comma 6, lett. d-bis](#), D.L. 145/2013, in virtù del principio di omogeneità dei valori.**

**Qualora l'inclusione della nuova tipologia di spese determini una riduzione della spesa incrementale agevolabile sarà possibile ed opportuno escluderla sia dal periodo di riferimento, sia dalla media del triennio.**

**Il nuovo criterio di calcolo preserva la natura incrementale del costo agevolabile, lascia inalterata la media di riferimento e opera direttamente e proporzionalmente sulla spesa incrementale agevolabile, come evidenzia il seguente esempio.**

Ipotizzando che un'impresa effettui nel corrente periodo d'imposta 2019 **spese ammissibili** per complessivi **€ 500.000** tutte riferibili a **costi del personale**, di cui **€ 300.000** per **lavoratori subordinati** e **€ 200.000** per **lavoratori autonomi o collaboratori**, e che la **media del triennio 2012-2014** ammonti a **€ 100.000**, il **credito a lei spettante ammonterà a € 160.000**, come di seguito determinato:

	<b>Di cui spese lett. a) aliquota 50%</b>	<b>Di cui spese lett. a-bis) aliquota 25%</b>	
<b>Investimenti effettuati nel 2019 (A)</b> <b>€ 500.000</b>	<b>€ 300.000</b>	<b>€ 200.000</b>	<b>60% 40%</b>
Media di riferimento (2012-2014) <b>€ 100.000</b>			
(B)			

Seminario di specializzazione

## **PATENT BOX – EVOLUZIONE NORMATIVA E ASPETTI OPERATIVI**

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### **Rettifiche delle cessioni comunitarie: regole Iva ed esterometro**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Scade oggi il termine per l'invio dell'**esterometro**: analizziamo quindi le regole che governano questo adempimento con specifico riferimento alle **note di variazione Iva**.

L'inserimento o meno delle **note di variazione in diminuzione** nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere (esterometro) segue le **modalità di emissione e di registrazione** delle stesse.

Per quanto concerne le **operazioni intracomunitarie**, il **D.L. 331/1993** – codice degli scambi intracomunitari – non prevede una regola specifica che regoli l'emissione delle note di variazione in ambito Ue. L'[articolo 56 del citato D.L. 331/1993](#) rimanda alla normativa nazionale; pertanto, ai fini Iva, **trovano applicazione le disposizioni previste dall'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#)**.

In linea generale l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione** è consentita nei casi in cui un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, **viene meno in tutto o in parte**, o se ne **riduce l'ammontare imponibile**:

- in conseguenza di dichiarazione di **nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione** e simili,
- per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose**,
- per l'applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente**.

È appena il caso di precisare che la **nota di variazione in diminuzione può rettificare solo l'ammontare della fattura iniziale**; in altri termini, il fornitore (prestatore) che ha una contestazione con il proprio cliente può scegliere di accogliere le rimostranze della controparte e **rettificare solo gli importi afferenti alla fornitura (prestazione)** mentre, l'eventuale addebito di somme estranee all'operazione iniziale come, ad esempio, somme addebitate dal cliente a titolo di **risarcimento danni o riaddebito di maggior costi sostenuti** dallo stesso per ripristinare un prodotto difettoso – non passano dalla nota di credito ma da una **fattura autonoma emessa dallo stesso cliente**.

La **nota di credito** può anche essere **emessa senza Iva**, ai sensi dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#). Dalla lettura della norma citata non emerge – in presenza di una diminuzione dell'ammontare imponibile – l'obbligo di rettificare in diminuzione la relativa imposta (se presente) ma un **diritto che può essere o non essere esercitato**. L'applicazione di sconti, ad esempio, può essere

formalizzata mediante note di accredito emesse dal cedente **ai soli fini patrimoniali** (**Risoluzione Ministero delle finanze 500372/1991**) e la rettifica **può non transitare dai registri Iva**, ma solo in contabilità.

Le ipotesi di **variazione in diminuzione** con riferimento alle **operazioni intracomunitarie** sono state illustrate dalla [circolare 13/E/1994](#), paragrafo 10-3.

**L'operatore nazionale ha la facoltà (non l'obbligo) di intervenire sul registro delle fatture emesse di cui all'[articolo 23 D.P.R. 633/1972](#) con apposite annotazioni di rettifica in diminuzione.** La rettifica riduce l'ammontare imponibile dell'operazione cui si riferisce, se viene annotata nello stesso mese in cui è annotata l'operazione originaria.

La procedura di regolarizzazione si rende applicabile sia nelle ipotesi in cui la variazione dipenda dalla **concessione di uno sconto o un abbuono**, etc., sia nelle ipotesi in cui comporti **la restituzione dei beni al cedente in altro Stato membro**; in tale ultimo caso, inoltre, **è necessario compilare il modello Intra- 2 ter, ai soli fini statistici, anche se la variazione non ha assunto rilevanza fiscale**.

Riepilogando, **la rettifica di una cessione intracomunitaria di beni può essere trattata ai fini Iva** (a discrezione del contribuente), **alternativamente, come segue:**

1. con emissione di una **nota di credito a storno** (totale o parziale) dell'operazione originaria alla quale si riferisce, registrata sui registri Iva come operazione **non imponibile ai sensi dell'[articolo 41 D.L. 331/1993](#)**, con segno meno. In tal caso, la rettifica deve essere operata **anche ai fini Intrastat**;
2. con emissione di una nota di credito a storno dell'operazione originaria (totale o parziale), **registrata sui registri Iva come fuori campo Iva [articolo 26 D.P.R. 633/1972](#)**. In tal caso la nota non dovrà essere inserita nella comunicazione delle **liquidazioni Iva periodiche (LiPe)**, nella **dichiarazione annuale Iva** e non si rende necessaria **neanche la rettifica ai fini Intrastat**, a meno che la rettifica non comporti la **movimentazione dei beni** (reso del bene con restituzione).

In entrambi i casi la rettifica comporta la **riduzione del plafond disponibile per gli esportatori abituali**.

**Ai fini dell'esterometro**, la nota credito emessa come non imponibile ex [articolo 41](#) dovrà essere riepilogata con **natura operazione "N3"** mentre, qualora il soggetto passivo Iva scelga di registrare esclusivamente in contabilità la variazione emessa come fuori campo Iva ex [articolo 26](#), la stessa può essere **esclusa dalla comunicazione delle operazioni transfrontaliere**; diversamente, la registrazione sui registri Iva delle note di variazione, seppur come fuori campo ex [articolo 26](#), comporta l'obbligo di comunicazione dell'operazione, **con natura operazione "N2"**.

Si ricorda, infine, che è sempre possibile comunicare le **note di variazione** tramite invio del **file**

**fattura elettronica** in **formato xml**, indicando il **codice destinatario XXXXXXX** e tipo documento **TD04 Nota di credito**.

Seminario di specializzazione

## LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## BILANCIO

### **Rivalutazione beni e partecipazioni: disciplina fiscale e contabile**

di Federica Furlani

La **Legge di Bilancio 2019** ([articolo 1, commi 940–950, L. 145/2018](#)) ha riaperto i termini per la **rivalutazione di beni e partecipazioni** possedute dai soggetti di cui all'[articolo 73, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#) (spa, sapa, srl, ...), che redigono il bilancio secondo il **codice civile** e i **principi contabili nazionali Oic**.

Per effetto del richiamo operato dall'[articolo 1, comma 946, L. 145/2018](#) all'[articolo 15 L. 342/2000](#), l'ambito della norma si estende anche ai **beni e partecipazioni detenuti da imprenditori individuali, società personali, enti pubblici e privati** (per i beni detenuti nello svolgimento di attività d'impresa) e **stabili organizzazioni** di soggetti non residenti.

Dal punto di vista oggettivo **sono rivalutabili**:

- i **beni d'impresa**, ammortizzabili e non ammortizzabili, esclusi quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa, anche se interamente ammortizzati;
- le **partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate** ai sensi dell'[articolo 2359 cod. civ.](#).

Sia i predetti beni che le partecipazioni devono risultare dal bilancio al **31 dicembre 2017** ed essere presenti anche in quello al **31 dicembre 2018**; in quest'ultimo bilancio infatti andrà eseguita la **rivalutazione**, quantomeno per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare.

A tal proposito il **Cndcec**, con il **comunicato stampa** dello scorso **21 febbraio**, ha ritenuto che l'applicazione della **rivalutazione** concessa dalla **Legge sul bilancio 2019** potrebbe essere **causa per il rinvio dell'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci**, qualora lo statuto sociale contenga tale facoltà ([articolo 2364 e 2478 bis cod. civ.](#)): **“L'analisi di convenienza della suddetta rivalutazione potrebbe, infatti, richiedere tempi che mal si conciliano con l'approvazione del bilancio entro i 120 giorni”**.

La rivalutazione è riconosciuta con il versamento di **un'imposta sostitutiva**:

- **del 16%, sul maggior valore iscritto in bilancio, per i beni ammortizzabili;**
- **del 12% sul maggior valore iscritto in bilancio, per i beni non ammortizzabili.**

Deve riguardare **tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea ed il maggior valore è**

**riconosciuto ai fini Ires ed Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in relazione al quale si è proceduto alla rivalutazione (2021)**, ad eccezione degli **immobili**, i cui maggiori valori iscritti in bilancio si considerano **riconosciuti con un anno di anticipo (2020)**.

Nel caso in cui, invece, il bene sia **ceduto a titolo oneroso, assegnato ai soci, destinato a finalità estranee o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, il periodo di osservazione** arriva fino all'inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è seguita. Se quindi la cessione/assegnazione avviene in data anteriore a quella di **inizio 2022**, il valore fiscalmente riconosciuto sarà **quello non rivalutato**.

È inoltre possibile **affrancare il saldo attivo della rivalutazione**, che confluiscere in una specifica riserva, in tutto o in parte, con l'applicazione di **un'imposta sostitutiva del 10%**; nell'ipotesi di **mancato affrancamento** la riserva sarà assoggetta ad imposizione solamente in caso di **distribuzione dei dividendi** ai soci.

L'**imposta sostitutiva** come sopra determinata va **versata in un'unica rata** entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (**1° luglio 2019 per i soggetti solari** che approvano il bilancio entro maggio/ **31 luglio se l'approvazione avviene, avvalendosi della proroga, in giugno**), con possibilità di **compensazione**.

Per quanto riguarda il procedimento contabile di rivalutazione l'**Organismo Italiano di Contabilità** (Oic) ha pubblicato di recente il **Documento interpretativo n. 5/2019**: un *discussion paper* sui nuovi aspetti contabili della **rivalutazione dei beni d'impresa** introdotti dalla **Legge di Bilancio 2019**.

Il suddetto documento specifica innanzitutto che il redattore del bilancio procede con la rivalutazione in presenza di alcuni aspetti: **maggiori capacità produttiva, prolungata possibilità di utilizzazione del bene nonché, per i titoli immobilizzati, osservando il valore corrente delle quotazioni in mercati regolamentati italiani o esteri**. Pertanto ai fini dell'individuazione del **valore** costituente il limite massimo alla rivalutazione, si può utilizzare sia il **criterio del valore d'uso**, che quello del **valore di mercato**.

La **rivalutazione è un'operazione contabile** e pertanto non comporta di per sé una **modifica della vita utile** dei beni; sarà opportuno aggiornare la vita utile solo nei casi in cui si sia verificato un **mutamento delle condizioni originarie di stima**.

Nel caso dei beni ammortizzabili materiali ed immateriali, la società può eseguire la rivalutazione adottando **tre distinte modalità**:

- **rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento;**
- **rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);**
- **riduzione del fondo ammortamento.**

**Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione (2018), gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati**, in quanto la rivalutazione è ritenuta un'operazione successiva e pertanto l'ammortamento di tali maggiori valori è effettuato a partire dall'esercizio successivo alla loro iscrizione.

Per quanto riguarda la **fiscalità differita**, il documento interpretativo osserva che i maggiori valori iscritti nell'attivo sono riconosciuti anche ai fini fiscali e quindi, alla data in cui è effettuata la **rivalutazione non sorge alcuna differenza temporanea**, essendo il valore contabile pari al valore fiscale, considerando che la rivalutazione è effettuata **dopo gli ammortamenti**.

Pertanto **la società non iscrive imposte differite nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione**. Solo nei bilanci successivi la società rileva la **fiscalità differita** ai sensi dell'Oic 25, allorché si generano differenze temporanee, come nel caso degli **ammortamenti sui maggiori valori**, che sono **deducibili fiscalmente** a partire da un esercizio successivo a quello in cui gli ammortamenti civilistici sono effettuati.

Pertanto, negli esercizi precedenti a quello in cui gli ammortamenti diventano fiscalmente deducibili, emergono **differenze temporanee** sulle quali va considerata la **fiscalità differita attiva, se esiste la ragionevole certezza del loro recupero**.

Seminario di specializzazione

## IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

Scopri le sedi in programmazione >