

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 concretizzano 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 **rigo VE38**:

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

In particolare, nel citato **rigo 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 righe da VF1 a VF13**:

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1					
	VF2					
	VF3					
	VF4					
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF19, VF20 e VF21) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta				
	VF6					
	VF7					
	VF8					
	VF9					
	VF10					
	VF11					
	VF12					
	VF13					

Con la compilazione di tali righe 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 simile 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 **rigo 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 **rigo 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) Spese del personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato , anche a tempo determinato, impiegato direttamente in attività di R&S	50 %
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) spese per contratti di ricerca <i>extra muros</i> stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, <i>start up</i> innovative e Pmi innovative (eccetto imprese del medesimo gruppo)	50%
c-bis) spese per contratti di ricerca <i>extra muros</i> con altre imprese (eccetto imprese del medesimo gruppo)	25%
d) competenze tecniche e privative industriali	25%
d-bis) materiali, forniture, altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S	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:

	Di cui spese lett. a) aliquota 50%		Di cui spese lett. a-bis) aliquota 25%	
Investimenti effettuati nel 2019 (A) € 500.000	€ 300.000	60%	€ 200.000	40%
Media di riferimento (2012-2014) € 100.000				
(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 XXXXXXXX** e tipo documento **TD04 Nota di credito**.



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 confluisce 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: **maggior 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 >