

LE INDICAZIONI DELLE ENTRATE- 18 MAGGIO 2017 ORE 06:00

Rivalutazione dei beni d'impresa solo per categorie omogenee

Federico Gavioli - Dottore commercialista in Ferrara

Il soggetto interessato deve provvedere alla rivalutazione di tutti i beni d'impresa che appartengono alla stessa categoria omogenea. L'esclusione di un bene appartenente a quella categoria comporta il venire meno degli effetti fiscali per tutti gli altri beni appartenenti alla categoria stessa. Rimane ferma la possibilità di sanare, in caso di accertamento, il bene escluso applicando le sanzioni e gli interessi previsti per legge. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 14/E del 2017 in materia di rivalutazione dei beni d'impresa.

La circolare n. 14/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate, sulla **rivalutazione dei beni d'impresa** e delle **partecipazioni**, nuovamente prorogata dalla legge di Bilancio 2017, dedica ampio spazio alle modalità di rivalutazione dei beni per **categoria omogenee**.

Nelle ipotesi in cui il soggetto interessato intenda operare la rivalutazione, questa deve riguardare obbligatoriamente **tutti i beni** appartenenti alla medesima categoria omogenea. I requisiti di appartenenza alle diverse categorie sono quelli esistenti alla data di chiusura del bilancio in cui è eseguita la rivalutazione.

Se non sono osservate le disposizioni previste dalla legge e dal decreto di attuazione in materia di rivalutazione dei beni di impresa (D.M. n. 162/2001), gli effetti fiscali non possono essere attuati.

In sostanza, nell'ipotesi in cui il contribuente rivaluti solo alcuni beni della categoria omogenea e ne escluda altri, gli **effetti fiscali** della stessa rivalutazione vengono meno per tutti gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea.

La circolare n. 14/E del 2017 ricorda, tuttavia, che il contribuente potrà **impedire la decadenza** degli effetti della rivalutazione sui beni rimanenti qualora, anche in sede di accertamento, provveda al **versamento dell'imposta sostitutiva** non versata con riferimento al bene illegittimamente escluso, maggiorata di **sanzioni** ed **interessi** previsti per legge; tuttavia l'assolvimento di tale onere non comporta anche il riconoscimento del maggior valore relativo ai beni esclusi dalla rivalutazione.

Leggi anche:

- [Beni d'impresa: metodi alternativi per la rivalutazione](#)
- [Rivalutazione beni d'impresa: novità in chiaro](#)

Individuazione dei beni appartenenti alla stessa categoria

Nel documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che in base al D.M. n. 162/2001), i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, sono così individuati:

a) beni immobili

I beni immobili, rileva l'Agenzia, vanno distinti in base alle seguenti categorie omogenee:

- aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica;

- aree non fabbricabili;
- fabbricati non strumentali;
- fabbricati strumentali per destinazione;
- fabbricati strumentali per natura.

Gli immobili in possesso dei requisiti per essere considerati **strumentali** sia per natura che per destinazione vanno compresi nella categoria degli immobili strumentali per destinazione, in quanto la strumentalità per destinazione determina un'ulteriore specificazione della loro qualità e una diversa utilità ai fini dell'esercizio dell'impresa.

Possono essere rivalutate anche le **aree occupate** dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza. Ai fini della rivalutazione, tali aree vanno comprese nella categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili, mentre il fabbricato, se strumentale, deve essere compreso nella diversa categoria degli immobili ammortizzabili.

La circolare n. 14/E/2017 evidenzia che la suddetta qualificazione è obbligatoria e non facoltativa, considerato che la norma di riferimento (art. 36, comma 7, D.L. n. 223/2006), ai fini dell'individuazione della quota ammortizzabile relativa ai fabbricati, qualifica le aree sottostanti o quelle di pertinenza di un fabbricato strumentale come aree non ammortizzabili, indipendentemente dalla circostanza che l'area stessa sia iscritta in bilancio unitamente al valore del fabbricato ovvero separatamente.

Poiché l'area dà luogo a una categoria omogenea diversa da quella del fabbricato, il contribuente potrà decidere di rivalutare la sola area ovvero il solo fabbricato; l'area si considera edificabile se entro la data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 (data in cui devono essere iscritti i maggiori valori sui beni) è qualificata tale dallo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, sempreché alla stessa data non sia stata riqualficata come non edificabile dallo strumento urbanistico regionale;

b) beni mobili registrati.

Il D.M. n. 162/2001 suddivide i beni mobili registrati nelle seguenti categorie omogenee:

- aeromobili;
- veicoli;
- navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale;
- navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale;

c) beni materiali ammortizzabili.

I beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri, devono essere raggruppati, invece, in categorie omogenee per **anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento**. È necessario fare riferimento alle singole voci, ordinate in "Specie" e "Gruppi", indicate nella tabella dei coefficienti di ammortamento (D.M. 31 dicembre 1988);

d) beni a deducibilità limitata e ad uso promiscuo.

Il D.M. n. 162/2001 prevede la possibilità di escludere i beni a deducibilità limitata (telefoni cellulari, auto) e quelli ad uso promiscuo dalla categoria di appartenenza. Gli orientamenti di prassi ministeriale, con riferimento ai beni a deducibilità limitata, hanno precisato che qualora gli stessi siano oggetto di rivalutazione, essi devono riguardare l'intero valore dei beni, con il conseguente obbligo di versare l'imposta sostitutiva sull'intero saldo attivo di rivalutazione indipendentemente dalla rilevanza fiscale del conseguente incremento. Tali considerazioni sono applicabili anche con riferimento ai beni ad uso promiscuo che, come evidenziato, sono disciplinati dal D.M. n. 162/2001 come i beni a deducibilità limitata;

e) beni immateriali.

In relazione ai beni immateriali il decreto attuativo prevede che “la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun di essi”, poiché non è configurabile il raggruppamento per categorie;

f) azioni e quote.

Le partecipazioni societarie devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità (art. 94 TUIR). Nella circolare l'Agenzia ricorda che si considerano della stessa categoria i titoli emessi dallo stesso soggetto e aventi le medesime caratteristiche (azioni ordinarie, privilegiate, di risparmio ecc.).