

Rivalutazione e imposizione fiscale degli immobili ETS

SIMONE MASI

Autoformazione

Commissione Non Profit e Terzo Settore ODCEC Roma

13 novembre 2023

VALUTAZIONE CIVILISTICA DI UN IMMOBILE

PRINCIPI CARDINE nella redazione del bilancio d'esercizio per l'espressione della valutazione delle voci, sono:

- (a) quello della **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio, come da art. 2423, comma 2, cod. civ.;
- (b) il **principio di prudenza** e di continuità dei criteri di valutazione, di cui all'art. 2423/*bis*, comma 1, nn. 1 e 6, cod. civ.3.

I primi principi di veridicità e correttezza delle rappresentazioni contabili **in teoria** dovrebbero essere primari e prevalenti rispetto ai secondi ovvero quelli di prudenza e di continuità dei criteri di valutazione

PRINCIPI GENERALI

In applicazione del principio di **prudenza**, le immobilizzazioni materiali vanno iscritte in bilancio - e debbono rimanervi iscritte - annotando sempre il loro costo storico.

In applicazione dei principi di **veridicità e correttezza** è però obbligatorio derogare al principio della valutazione secondo il costo storico laddove, in presenza di casi eccezionali, l'applicazione acritica di esso determini una rappresentazione che possa considerarsi non veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria o economica dell'impresa

PRASSI

Nel contesto più sperimentato della contabilità imprenditoriale societaria una qualsiasi ipotesi di rivalutazione di immobili, che porti la valorizzazione di questi in bilancio ad una misura superiore rispetto al valore storico di acquisto o comunque a quello di attuale carico contabile, non potrebbe assumere *tout court* una valenza di legittimità, rappresentando un discostamento dal citato principio della prudenza se non in concomitanza con una legge che espressamente la preveda, come nelle ipotesi di rivalutazione monetaria ovvero nel ricorso di uno dei “*casi eccezionali*” di cui all’art. 2423, comma 4, cod. civ.

CASI ECCEZIONALI

Al di fuori di specifiche leggi di rivalutazione monetaria dunque e fintanto che risulti possibile perseguire l'obiettivo della *"rappresentazione veritiera e corretta"* dei dati di bilancio attraverso l'ordinaria applicazione delle regole valutative prudenziali all'uopo dettate dal codice civile, non v'è alcun motivo di consentire né di giustificare rivalutazioni e conseguenti alterazioni del valore dei beni immobili rispetto al loro valore storico. Tale pur ponderata flessibilità appare dipendere quasi esclusivamente dalla interpretazione dei previsti citati *"casi eccezionali"* (art. 2423 c.c., comma 4).

Relazione ministeriale al D.Lgs. n. 127/1991

Non costituisce "caso eccezionale" l'eventualmente sopravvenuta scarsa significatività dei valori storici per il semplice effetto dell'inflazione, essendo la disciplina di tale fenomeno riservata al legislatore ordinario, attraverso, ancora, le cosiddette "leggi di rivalutazione monetaria"

ESEMPI di casi eccezionali

- (a) immobile adibito a sede dell'impresa il cui valore commerciale subisca una rivalutazione in quanto ricompreso in zona artigianale diventata residenziale;
- (b) terreno il cui valore commerciale subisca una rivalutazione in quanto da inedificabile sia diventato edificabile;
- (c) valore reale degli immobili superiore al costo storico per motivi diversi dalla svalutazione monetaria;
- (d) ristrutturazioni aziendali che comportino un cambiamento rilevante nell'utilizzo e nel valore economico di attività;
- (e) cessazione straordinaria dell'attività di impresa: liquidazione volontaria o concorsuale;
- (f) effetti della trasformazione di una società di persone in società di capitali.

LEGGI DI RIVALUTAZIONE

Tranne che per casi del tutto circoscritti ed eccezionali la rivalutazione, ancorché in presenza di perizia tecnica di stima etc., si può operare solo in forza di legge ad hoc.

In genere queste leggi legano l'aspetto civilistico con quello fiscale, nel senso che è necessario versare imposta sostitutiva sul maggior valore rilevato, che in genere oscilla tra 6 e 10%. Solo in casi eccezionali - come dopo il crack Lehman Brothers o di recente in relazione alla pandemia - la legge dà la possibilità di svincolare i due aspetti e quindi di non pagare l'imposta sostitutiva conservando però la valenza civilistica dell'operazione.

Questo ad esempio si poteva fare in forza provvedimento covid-19 (D.L. 104/2020 - Decreto Agosto) per bilanci 2020 e 2021, ma già ad esempio per il 2022 non era più possibile. Valgono per il momento le condizioni stabilite da Legge di stabilità 2020 (L. n. 160 27/12/2019) come estese a esercizi 2023 e 2024 da D.L. 23 08/04/2020

PRINCIPIO CONTABILE OIC 16 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (aggiornam. 29 12 2017)

Con l'interruzione dell'ammortamento abbiamo una possibilità non di rivalutare ma di evitare eccessiva svalutazione del valore dell'immobile. OIC 16:

- Il valore residuo di un bene è il presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile
- il valore da ammortizzare è differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il valore residuo

L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile

Rivalutazioni: specificità ed eccezioni per gli ENC?

(working paper n. 20 Università di Bologna settembre 2005)

In considerazione di quanto previsto degli artt. 27 e 28 cod. civ., che la veridicità e la correttezza delle rappresentazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche delle fondazioni, in particolare, oltre che strumentali (alle stessa stregua delle società di capitali) per una esatta e completa informazione per i terzi, i prestatori d'opera, gli enti che intrattengono rapporti finanziari ed il mercato in genere, appaiono funzionali ad una possibile verifica da parte delle competenti autorità di controllo della congruità del patrimonio rispetto allo scopo istituzionale.

Riteniamo senz'altro riscontrabili più che discreti margini per sostenere, in aggiunta a quanto già esaminato con riferimento alle società di capitali (così come ritenuto estendibile ed applicabile anche agli enti *non profit*), che **l'eccezionalità di una rivalutazione di immobilizzazioni materiali**, con contestuale deroga al criterio prudenziale del costo storico, **possa sussistere laddove**, sacrificando, in nome del principio della prudenza, i principi di veridicità e correttezza e **fornendo** di conseguenza, tra l'altro, **una rappresentazione patrimoniale non aderente alla realtà, si rischierebbe** altrimenti **di far apparire insufficiente ed incongruo (laddove in realtà sufficiente e congruo) il patrimonio della fondazione rispetto ai suoi scopi. E conseguentemente si rischierebbe di sottoporre la stessa fondazione al rischio di una non dovuta estinzione o trasformazione; e ciò con il rischio, quale ulteriore aggravante, di una non dovuta pregiudicazione o compromissione della funzione istituzionale di pubblica utilità dalla medesima fondazione svolta.**

IMPOSIZIONE FISCALE IMMOBILI ETS

- **Art. 79 CTS:** Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi [...] in quanto compatibili.
- Per gli ETS non commerciali il titolo II del TUIR si esprime nell'**art. 143 TUIR**: il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi.
- Per gli ETS commerciali il titolo II del TUIR si esprime invece negli **art. 81 e 90 TUIR**.

IMPOSIZIONE FISCALE IMMOBILI ETS

- **Art. 80 CTS:** Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività [...]
- Dunque gli ETS non commerciali possono optare per determinazione forfettaria del reddito. In questo caso i redditi da immobili strumentali, in quanto non classificabili come immobili patrimonio, potrebbero essere ricompresi nella categoria di entrate da attività diverse.

IMPOSIZIONE FISCALE IMMOBILI ETS

In sostanza **se un ETS è non commerciale** può scegliere di tassare con regime forfettario i redditi da attività diverse ex art. 6 e la parte delle entrate da attività di interesse generale ex art. 5 esercitate con modalità commerciale. Tra questa categoria di redditi potrebbero essere ricompresi anche quelli tratti da immobili strumentali utilizzati nell'esercizio di attività diverse o attività di interesse generale esercitate con modalità commerciale.

In entrambi i casi tali attività (ex art. 5-6) dovrebbero comunque essere stabilite da statuto o da organo associativo a ciò deputato.

I redditi da immobili patrimonio invece (che non sono assolutamente né in art. 5 né in art. 6) sarebbero invece assoggettati a tassazione fondiaria ex titolo II Tuir (per gli ENC art. 143 TUIR).

IMPOSIZIONE FISCALE IMMOBILI ETS

Se un ETS è commerciale invece la questione è più semplice.

L'imposizione fiscale sarà determinata:

- Per i BENI STRUMENTALI come reddito d'impresa ex art. 81 TUIR
- Per i BENI PATRIMONIO come reddito fondiario ex art. 90 TUIR