Rivalutazione dei beni del settore alberghiero - Raffica di chiarimenti

Autore : Lelio Cacciapaglia

Categoria : Reddito d'Impresa

Tagged as : alberghi, rivalutazionetermali

Data : 23 Marzo 2022

Nell'ambito della corposa circolare n. 8/2022 dedicata ai chiarimenti (assai tempestivi!!) della normativa concernente la rivalutazione e del riallineamento dei beni aziendali della primavera – estate 2020 (siamo a marzo 2022), l'Agenzia delle entrate ha evidentemente capitalizzato buona parte delle osservazioni della dottrina sullo schema di circolare posto in consultazione ad ottobre 2021. I circa cinque mesi di travaglio la dicono lunga su come il parto sia risultato complicato. Le 80 pagine del documento forniscono alcune indicazioni scontate in quanto già da anni ben metabolizzate mentre per altri versi forniscono utili elementi in relazione a questioni oggettivamente controverse.

In questa sede mi limito a commentare la norma che ha consentito (e consentirà anche nel bilancio 2021) di rivalutare i beni da parte delle imprese alberghiere.

La norma agevolativa

Ricorderete che l'articolo 6-bis del decreto liquidità stabilisce che «al fine di sostenere i settori alberghiero e termale, i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, operanti nei settori alberghiero e termale che non adottano i princìpi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019».

Questa norma è di grande rilevo poiché la rivalutazione è con effetto fiscale senza il pagamento di alcuna imposta sostitutiva, posto che il comma 3 del citato articolo 6-bis prevede che «sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio di cui al comma 2 non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta». Inoltre, ha inoltre il privilegio di poter essere effettuata in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (dunque 2020 e 2021). Tuttavia, a differenza della rivalutazione a pagamento (sostitutiva del 3%) che ha riguardato alla generalità di imprese, deve comprendere tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea. Deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa (da questo punto di vista gioco cadenzato).

Per le microimprese posto che non predispongono la nota integrativa è cosa buona e giusta (parere mio) fornirne ancorché sintetica notizia in calce allo stato patrimoniale.

La disposizione è stata oggetto di una norma di interpretazione autentica a seguito di una presa di posizione piuttosto rigida da parte dell'agenzia delle entrate che aveva disconosciuto la possibilità di rivalutare a qualsivoglia soggetto che non gestisse direttamente l'albergo ovvero lo stabilimento termale. E così, nell'articolo 5-bis, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69 è stato stabilito che « l'articolo 6-bis (...) si interpreta nel senso che le disposizioni ivi contenute si applicano, alle medesime condizioni, anche per gli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale ovvero per gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento».

Fin qui la norma. Vediamo ora l'interpretazione dell'agenzia nella citata circolare n. 8/2022.

Le holding alberghiere

Un primo quesito ha riguardato un Società holding proprietaria di un immobile a destinazione catastare alberghiera che, non gestendo direttamente l'attività, lo aveva affittato ad una società del gruppo che lo utilizzavano in conformità alla destinazione ricettivo-turistica. La domanda è stata molto lineare: la società holding può rivalutare l'immobile in questione?

L'agenzia nel ripercorrere il testo originario e l'evoluzione della norma (per via della successiva interpretazione autentica) osserva che per il caso di immobile concesso in locazione, richiede, ai fini della rivalutazione, la contestuale presenza di due requisiti, di carattere oggettivo e soggettivo:

- dal punto di vista oggettivo, deve trattarsi di immobile a destinazione alberghiera;
- sotto il profilo soggettivo, il locatario deve essere un soggetto operante nei settori alberghiero e termale.

Posto che nel caso sottoposto entrambi i presupposti sono rispettati l'agenzia conclude rassicurando circa la possibilità della società holding proprietaria dell'albergo di procedere alla rivalutazione (gratuita). Dunque, la circostanza che la holding non gestisca l'attività alberghiera è irrilevante poiché ciò che conta è che l'albergo da qualcuno sia gestito in quanto tale.

Gli immobili in costruzione

Una ulteriore chiarimento ha riguardato l'articolo 5-bis sopracitato anch'esso frutto di una implementazione postuma della norma originaria, la quale ha previsto che «Nel caso di immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento, la destinazione si deduce dai titoli edilizi». La ratio della implementazione è stata quella di ripescare quegli immobili al momento non utilizzati in quanto in corso di ristrutturazione, dunque impossibilitati a dimostrare il requisito oggettivo dell'utilizzo alberghiero. Ebbene, secondo l'Agenzia, che apre alla possibilità di rivalutare, in relazione ai beni oggetto della rivalutazione e/o riallineamento, la destinazione alberghiera debba risultare da titolo edilizio avente data antecedente a quella di chiusura dell'esercizio preso a riferimento, vale a dire quello «in corso al 31 dicembre 2019» (ai sensi del primo comma dell'articolo 6-bis del decreto-legge n. 23 del 2020).

Società con attività mista alberghiera e non

Nel caso di specie la società operava in via prevalente nel settore del commercio all'ingrosso e al dettaglio e in via marginale nel settore alberghiero mediante alcuni immobili. Posto che la rivalutazione di

cui all'articolo 6-bis del decreto liquidità deve essere operata per categorie omogenee, ci si domanda se si debba fruire della rivalutazione in questione in relazione a tutti gli immobili iscritti in bilancio o solo per quelli alberghieri.

La risposta dell'agenzia è basata sul disposto letterale della norma (che fa riferimento agli "immobili a destinazione alberghiera e termale") e ispirata al buon senso. La disciplina di cui al menzionato articolo 6-bis trova applicazione nei confronti di:

1. quei soggetti che operano in ambito «alberghiero e termale», anche in via non prevalente;
2. limitatamente ai beni o porzioni di beni utilizzati per lo svolgimento di tali attività.

Con riferimento alla condizione sub b), è necessario fare riferimento ai beni – individuati al menzionato articolo 6-bis del decreto liquidità – utilizzati in via esclusiva per lo svolgimento delle attività dei settori alberghiero e termale. In caso di utilizzo promiscuo dei beni, invece, è necessario identificare (auspicabilmente per questioni di prudenza, tramite perizia) il valore di mercato del bene attribuibile alla "parte" di bene utilizzate per operare nei predetti settori privilegiati. Ma è anche possibile utilizzare i millesimi di immobile destinato ad attività termale ovvero al rapporto tra ricavi prodotti tramite utilizzo della porzione di immobile destinato ad attività alberghiera (quest'ultimo criterio, francamente, non mi sembra molto convincente, tenuto conto che le due attività possono essere assai diverse e produrre ricavi in modo del tutto disomogeneo).

L'affitto dell'azienda alberghiera

Nulla di nuovo sul punto: sono confermate le interpretazioni consolidate fornite in passato. Una società che utilizza mediante un contratto d'affitto d'azienda alcuni beni (dunque non è proprietaria) per lo svolgimento delle attività del settore alberghiero, deducendo gli ammortamenti ai sensi dell'articolo 102, comma 8, del TUIR, può rivalutare i predetti beni, anche tenuto conto dell'entrata in vigore della norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 5-bis del decreto-legge n. 41 del 2021. Dunque, nell'ipotesi di affitto o usufrutto di azienda – ove non sia stata contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell'articolo 2561 del Codice civile concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili – la rivalutazione può essere eseguita (e il riallineamento può essere operato) solo dall'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti. Se, viceversa, gli ammortamenti li calcola il proprietario solo lui può rivalutare.

È tutto molto chiaro ancorché tutto altrettanto complicato: immaginate il gestore che rivaluta gli immobili (non sono suoi), iscrive nel proprio bilancio la riserva da rivalutazione e la utilizza in parte per coprire le proprie perdite di bilancio. Termina l'affitto e restituisce al proprietario l'immobile rivalutato e il pezzo (residuo) di riserva. Mi aiutate a fare gli articoli in partita doppia?

Aree di campeggio ed aree attrezzate per camper e roulotte

La società svolge:

- quale attività principale, quella classificata con codice Ateco 55.30 - "Aree di campeggio ed aree attrezzate per camper e roulotte";
- quale attività secondaria, quella classificata con codice Ateco 55.20.1 - "Villaggi turistici",

Facendola breve, vi faccio presente che l'Agenzia in modo assai illuminato ha assimilato le due attività di cui sopra a quelle riferite al settore alberghiero, facendo appello a tutta una serie di norme del settore turistico che contemplano le une e le altre, insieme agli alberghi. Tutto è bene quel che finisce bene.

Gli ammortamenti dei beni rivalutati

Da questo punto di vista devo dire che l'agenzia non è del tutto convincente: è vero la decorrenza della rivalutazione disposta dal comma 3 dell'articolo 6-bis del decreto liquidità è quella (già) del bilancio 2020 (e 2021 laddove ci si riduca ora), poiché «il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita». Dunque, in deroga ad ogni altra legge di rivalutazione, quella riferita al settore turistico, l'effetto fiscale si ha dall'esercizio 2020. Indi, conclude l'Agenzia, per quanto attiene il calcolo degli ammortamenti, la previsione contenuta nel citato comma 3 dell'articolo 6-bis consente a prescindere dal relativo trattamento contabile di determinare gli ammortamenti deducibili tenendo conto del valore rivalutato, già a partire dal periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2020.

Peccato che i principi contabili (appunto) non lo consentono, dunque si creerà inevitabilmente un doppio binario civile fiscale. È da ritenersi che l'Agenzia prescinda dalla necessità di iscrizione contabile (requisito richiesto dall'articolo 109, comma 1 del Tuir) appellandosi al fatto che una norma speciale consente la deduzione a prescindere della previa imputazione a conto economico. Una sola considerazione: se la società chiude in perdita che necessità c'è di dedurre ammortamenti non contabilizzati? La schiavitù del doppio binario e del quadro RV del Modello Redditi è bene risparmiarsela.

Rivalutazione dei beni e contestuale riallineamento dell'avviamento

Una società operante nel settore alberghiero chiede se possa utilizzare la disciplina del riallineamento a pagamento (per il valore dell'avviamento rilevato a seguito di alcune operazioni di riorganizzazione) congiuntamente a quella della rivalutazione gratuita per il settore alberghiero disciplinata dall'articolo 6-bis del decreto liquidità. L'agenzia risponde in senso positivo, ricorrendone ovviamente i relativi presupposti.

Trasformazione progressiva e modifica della durata dall'esercizio

Una società alberghiera nel corso del 2019 si è trasformata da società di persone in S.r.l. Contestualmente ha deliberato di spostare la data di chiusura dell'esercizio sociale dal 31 dicembre di ogni anno al 31 ottobre. Dunque, il primo esercizio sociale della S.r.l. trasformata va dal 1° novembre 2019 al 31 ottobre 2020. Chiede se per tale esercizio possa rivalutare il fabbricato strumentale dedicato all'attività alberghiera.

L'agenzia fa presente che la norma dispone che «le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 risultino dal bilancio dell'esercizio precedente».

Ne consegue che, per una società il cui primo esercizio sociale vada dal 1° novembre 2019 al 31 ottobre 2020, la rivalutazione è operabile sui beni iscritti nel bilancio relativo al periodo d'imposta precedente, se rilevata nei due esercizi successivi determinati in considerazione dell'esercizio non coincidente con l'anno solare.

Esercizio "a cavallo" e modifica della durata dell'esercizio sociale

Una società ha chiuso il suo ultimo esercizio sociale il 30 giugno 2020 e il bilancio relativo a tale esercizio

(1° luglio 2019-30 giugno 2020) non è stato ancora approvato dall'assemblea dei soci alla data di entrata in vigore del decreto agosto, essendo pendenti i termini di legge. Successivamente, nel corso del secondo semestre del 2020 la società ha deliberato di spostare la data di chiusura dell'esercizio sociale dal 30 giugno al 31 dicembre di ogni anno. Dunque, si è avuto un esercizio corto 1° luglio 31 dicembre 2020. Ciò premesso, la società chiede se possa operare la rivalutazione dei propri beni sia nel bilancio in chiusura al 30 giugno 2020, o anche nel bilancio (corto) immediatamente successivo (quello aperto il 1° luglio 2020 e chiuso al 31 dicembre 2020).

L Agenzia osserva che i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare non possano effettuare la rivalutazione sia nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia in quello successivo, ma possano eseguirla una sola volta, dovendo scegliere se effettuarla nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o, in alternativa, in quello successivo chiuso al 31 dicembre 2020.