

Risoluzione del 20/12/2013 n. 101 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Disciplina sulle società non operative ex articolo 30 della L. n. 724 del 1994 rivalutazione del valore degli immobili ai sensi dell'articolo 15 del D.L. n. 185 del 2008 valore fiscale degli immobili rivalutati ai fini della media del triennio di cui all'articolo 30, comma 2, della L. n. 724 del 1994

Testo:

Sono pervenute alla Scrivente richieste di chiarimenti in merito (a) alle modalità di determinazione delle risultanze medie di cui all'articolo 30, comma 2, della L. 23 dicembre 1994, n. 724 in presenza di immobili rivalutati ai sensi dell'articolo 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, ai fini della disciplina sulle società non operative di cui all'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 per il periodo di imposta 2013, e (b) all'applicazione dell'aliquota del 4% prevista dal comma 1, lettera b), del citato articolo 30 della citata L. n. 724 del 1994, per i medesimi immobili.

Al riguardo, si è chiesto di precisare, nell'ipotesi di adesione, nel periodo di imposta 2008, alla rivalutazione degli immobili prevista dall'articolo 15 del D.L. n. 185 del 2008:

(a) quali siano i valori fiscali di detti immobili per il periodo di imposta 2013 e per i due precedenti (2012 e 2011) da riconoscere ai fini del comma 2 dell'articolo 30 della L. n. 724 del 1994, per la determinazione dei ricavi minimi presunti relativi al periodo di imposta 2013;

(b) se l'aliquota del 4%, prevista dall'articolo 30, comma 1, lettera b), della L. n. 724 del 1994, trovi applicazione per gli immobili rivalutati ai sensi del citato D.L. n. 185 del 2008 ancorché non destinati ad uso abitativo.

In merito, si ritiene che ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti di cui all'articolo 30 della L. n. 724 del 1994, la Circolare n. 11/E del 19 marzo 2009 è intervenuta per fornire alcuni chiarimenti in presenza di immobili rivalutati ai sensi del D.L. n. 185 del 2008. La citata Circolare (par. 6) richiama il precedente orientamento espresso con la Circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 (concernente la rivalutazione effettuata ai sensi della L. n. 266 del 2005), adeguandolo al termine per il riconoscimento fiscale della rivalutazione previsto dall'articolo 15, comma 20, del D.L. n. 185 del 2008.

Per quanto riguarda gli immobili rivalutati ex D.L. n. 185 del 2008 (con riconoscimento ai fini fiscali), la citata Circolare n. 11/E chiarisce che la determinazione delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti di cui all'articolo 30, comma 2, primo periodo, della L. n. 724 del 1994 deve avvenire distinguendo tra il *valore non rivalutato* da applicarsi fino al 2012 e il *valore fiscalmente rilevante* da applicarsi a decorrere dal 2013.

Con l'espressione *valore non rivalutato* appare evidente che la Circolare n. 11/E intende richiamare il valore fiscale (determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del Tuir) degli immobili senza considerare gli effetti della rivalutazione alla quale sono stati sottoposti. Ciò è conforme con le disposizioni della rivalutazione ex D.L. n. 185 del 2008 secondo la quale gli effetti in termini di riconoscimento dei maggiori valori fiscali decorrono solo a partire dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Confrontando, poi, detta espressione con quella di *valore fiscalmente rilevante* (utilizzata, come si legge nella citata Circolare n. 11/E, solo in relazione ai periodi di imposta successivi al 2012), quest'ultima vuole richiamare il valore fiscalmente rilevante nei singoli periodi di imposta presi in considerazione per la determinazione del valore medio dei medesimi immobili ai fini del calcolo del c.d. test di operatività, dando così rilevanza al maggior valore acquisito a seguito della rivalutazione solo a decorrere dall'efficacia della rivalutazione stessa.

Ciò implica che, ai fini del calcolo delle risultanze medie degli immobili (fatti oggetto di rivalutazione ai sensi del D.L. n. 185 del 2008) nell'ambito del triennio di cui all'articolo 30, comma 2, primo periodo, della L. n. 724 del 1994, dovranno essere presi in considerazione i valori fiscalmente rilevanti nei singoli periodi di imposta compresi nel triennio.

Di conseguenza, in relazione all'applicazione della disciplina sulle società non operative per il 2013, dovranno essere presi in considerazione il maggior valore divenuto rilevante a seguito della rivalutazione degli immobili per lo stesso 2013 (essendo il valore rivalutato il *valore fiscalmente rilevante* per quell'esercizio) e il valore non rivalutato dei medesimi immobili per il 2012 e per il 2011 (non essendo per tali periodi efficace ai fini fiscali la rivalutazione in parola). Analogamente, per il 2014, dovranno essere presi in considerazione il valore rivalutato degli immobili per il 2014 e per il 2013 (essendo, per quei periodi, il valore rivalutato quello rilevante ai fini fiscali), e il valore non rivalutato degli stessi immobili per il 2012, e così via.

Infine, per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota del 4% prevista dall'articolo 30, comma 1, lettera b), della L. n. 724 del 1994, questa va riferita esclusivamente agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, come chiaramente previsto dall'articolo 30, comma 1, della L. n. 724 del 1994.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

RISOLUZIONE N. 101/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 20 dicembre 2013

OGGETTO: Disciplina sulle società non operative ex articolo 30 della L. n. 724 del 1994 – rivalutazione del valore degli immobili ai sensi dell’articolo 15 del D.L. n. 185 del 2008 – valore fiscale degli immobili rivalutati ai fini della media del triennio di cui all’articolo 30, comma 2, della L. n. 724 del 1994

Sono pervenute alla Scrivente richieste di chiarimenti in merito (a) alle modalità di determinazione delle risultanze medie di cui all’articolo 30, comma 2, della L. 23 dicembre 1994, n. 724 in presenza di immobili rivalutati ai sensi dell’articolo 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, ai fini della disciplina sulle società non operative di cui all’articolo 30 della L. n. 724 del 1994 per il periodo d’imposta 2013, e (b) all’applicazione dell’aliquota del 4% prevista dal comma 1, lettera b), del citato articolo 30 della citata L. n. 724 del 1994, per i medesimi immobili.

Al riguardo, si è chiesto di precisare, nell’ipotesi di adesione, nel periodo d’imposta 2008, alla rivalutazione degli immobili prevista dall’articolo 15 del D.L. n. 185 del 2008:

- (a) quali siano i valori fiscali di detti immobili per il periodo d’imposta 2013 e per i due precedenti (2012 e 2011) da riconoscere ai fini del comma 2 dell’articolo 30 della L. n. 724 del 1994, per la determinazione dei ricavi minimi presunti relativi al periodo d’imposta 2013;

(b) se l'aliquota del 4%, prevista dall'articolo 30, comma 1, lettera b), della L. n. 724 del 1994, trovi applicazione per gli immobili rivalutati ai sensi del citato D.L. n. 185 del 2008 ancorché non destinati ad uso abitativo.

In merito, si ritiene che ai fini della determinazione dei ricavi minimi presunti di cui all'articolo 30 della L. n. 724 del 1994, la Circolare n. 11/E del 19 marzo 2009 è intervenuta per fornire alcuni chiarimenti in presenza di immobili rivalutati ai sensi del D.L. n. 185 del 2008. La citata Circolare (par. 6) richiama il precedente orientamento espresso con la Circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 (concernente la rivalutazione effettuata ai sensi della L. n. 266 del 2005), adeguandolo al termine per il riconoscimento fiscale della rivalutazione previsto dall'articolo 15, comma 20, del D.L. n. 185 del 2008.

Per quanto riguarda gli immobili rivalutati ex D.L. n. 185 del 2008 (con riconoscimento ai fini fiscali), la citata Circolare n. 11/E chiarisce che la determinazione delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti di cui all'articolo 30, comma 2, primo periodo, della L. n. 724 del 1994 deve avvenire distinguendo tra il “*valore non rivalutato*” da applicarsi fino al 2012 e il “*valore fiscalmente rilevante*” da applicarsi a decorrere dal 2013.

Con l'espressione “*valore non rivalutato*” appare evidente che la Circolare n. 11/E intende richiamare il valore fiscale (determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del Tuir) degli immobili senza considerare gli effetti della rivalutazione alla quale sono stati sottoposti. Ciò è conforme con le disposizioni della rivalutazione ex D.L. n. 185 del 2008 secondo la quale gli effetti in termini di riconoscimento dei maggiori valori fiscali decorrono solo a partire dal quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata

eseguita .

Confrontando, poi, detta espressione con quella di “*valore fiscalmente rilevante*” (utilizzata, come si legge nella citata Circolare n. 11/E, solo in relazione ai periodi d’imposta successivi al 2012), quest’ultima vuole richiamare il valore fiscalmente rilevante nei singoli periodi d’imposta presi in considerazione per la determinazione del valore medio dei medesimi immobili ai fini del calcolo del c.d. test di operatività, dando così rilevanza al maggior valore acquisito a seguito della rivalutazione solo a decorrere dall’efficacia della rivalutazione stessa.

Ciò implica che, ai fini del calcolo delle risultanze medie degli immobili (fatti oggetto di rivalutazione ai sensi del D.L. n. 185 del 2008) nell’ambito del triennio di cui all’articolo 30, comma 2, primo periodo, della L. n. 724 del 1994, dovranno essere presi in considerazione i valori fiscalmente rilevanti nei singoli periodi d’imposta compresi nel triennio.

Di conseguenza, in relazione all’applicazione della disciplina sulle società non operative per il 2013, dovranno essere presi in considerazione il maggior valore divenuto rilevante a seguito della rivalutazione degli immobili per lo stesso 2013 (essendo il valore rivalutato il “*valore fiscalmente rilevante*” per quell’esercizio) e il valore non rivalutato dei medesimi immobili per il 2012 e per il 2011 (non essendo per tali periodi efficace – ai fini fiscali – la rivalutazione in parola). Analogamente, per il 2014, dovranno essere presi in considerazione il valore rivalutato degli immobili per il 2014 e per il 2013 (essendo, per quei periodi, il valore rivalutato quello rilevante ai fini fiscali), e il valore non rivalutato degli stessi immobili per il 2012, e così via.

Infine, per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota del 4% prevista dall'articolo 30, comma 1, lettera b), della L. n. 724 del 1994, questa va riferita esclusivamente agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, come chiaramente previsto dall'articolo 30, comma 1, della L. n. 724 del 1994.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE