

Risposta n. 269/2022

OGGETTO: Articolo 6-bis del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40. Rivalutazione degli immobili a destinazione alberghiera.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società XXX (di seguito l'istante) pone un quesito in merito all'applicazione della disciplina di rivalutazione dei beni di impresa di cui all' articolo 6-bis del decreto-legge dell'8 aprile 2020, n. 23 convertito in legge con modifiche, dalla Legge n. 40 del 5 giugno 2020 (disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale). L'istante di chiara di esercitare l'attività di locazione immobiliare di beni propri (codice ATECO 68.20.01) e di essere in regime di contabilità semplificata. L'istante rappresenta che la società è proprietaria dei seguenti immobili, ...

L'istante fa presente che i citati immobili sono iscritti nel libro dei cespiti ammortizzabili con un unico valore e senza alcuna suddivisione. Inoltre, l'istante precisa che tutti gli immobili, tranne quello classificato nella categoria catastale A/2, tenuto a disposizione, sono concessi in locazione, con contratto del 1° novembre 2006, alla società XXX Srl, esercente l'attività di albergo (codice ATECO 55.10.00). Rappresenta inoltre che i locali sono concessi in locazione ai fini dello svolgimento

dell'attività recettiva/alberghiera, con divieto di sublocazione e cessione anche parziale, nonché divieto di mutamento di destinazione (art. 5 del contratto di locazione) e che contrattualmente sono a carico del conduttore le spese di ordinaria e straordinaria amministrazione senza diritto di rivalsa. ...

Ciò premesso l'istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di effettuare, nell'anno d'imposta 2021, la rivalutazione gratuita degli immobili concessi in locazione ai sensi del citato articolo 6-bis del decreto-legge n. 23 del 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, considerato che la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea intende procedere come di seguito indicato: - ripartire il valore iniziale risultante dal libro cespiti tra i vari immobili in rapporto alle rispettive rendite catastali, in modo da avere un valore iniziale per ciascun immobile; - eseguire la rivalutazione, con effetti civili e fiscali dal 2021 su tutti gli immobili, al fine di rispettare l'obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea; - eseguire gli ammortamenti civili e fiscali sul valore rivalutato con effetto dall'esercizio 2021.

L'istante, inoltre, ritiene che, come indicato dall'articolo 6-bis citato, non sia dovuta alcuna imposta sostitutiva per la rivalutazione degli immobili concessi in locazione mentre invece sia dovuta l'imposta sostitutiva del tre per cento sul valore rivalutato per l'immobile di categoria A/2 non locato. L'istante rappresenta che l'eventuale cessione o assegnazione a titolo oneroso dei beni in data anteriore a quella di inizio del quarto anno successivo a quello in cui è avvenuta la rivalutazione, genera una plusvalenza o minusvalenza tenendo conto del costo del bene immobile anteriormente alla rivalutazione. Al contrario, la cessione o assegnazione dei beni dopo il 01 gennaio 2025 genererà, in capo alla società, una plusvalenza o minusvalenza calcolata tenendo conto del costo rivalutato.

L'istante fa presente inoltre che nella ipotesi di vendita dell'immobile al residuo valore di carico (dato dalla differenza tra valore rivalutato e ammortamenti eseguiti) ai soci della società, sarà imputata la quota di reddito ai sensi dell'articolo 5 del Tuir (comprensiva quindi della plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione) e nessuna altra imposta

sarà loro imputabile per effetto del riconoscimento fiscale del maggior valore dei beni immobili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per la fruizione dell'agevolazione di seguito descritti, nonché l'analisi della scrivente ogni valutazione in merito alla correttezza dei valori contabili, fiscali ed economici riportati in istanza (nonché nei relativi allegati), restando, a tal fine, impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria. Ciò premesso, si ricorda che l'articolo 6-bis del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40 (di seguito, anche "decreto liquidità") ha introdotto - per i soggetti ivi indicati operanti nei settori alberghiero e termale - la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (comma 1).

La rivalutazione, che deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa, deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019; ne consegue che, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il bilancio nel quale si deve procedere a detta rivalutazione è quello relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre

2020 e/o quello relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2021 (comma 2).

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere 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; sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta (comma 3).

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 6-bis citato, "Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento al presente comma, con esclusione di ogni diversa utilizzazione". Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento (comma 5).

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della

determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione (comma 6).

Il comma 7 del menzionato articolo 6-bis statuisce, infine, che: "Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342, quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze 13 aprile 2001, n. 162 nonché quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e

delle finanze 19 aprile 2002, n. 86, e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311".

Ciò posto nel caso in esame, la società istante - che svolge l'attività di locazione

immobiliare di beni propri - intenderebbe procedere, ai sensi della normativa agevolativa sopra richiamata, alla rivalutazione dei beni in premessa indicati, ad eccezione del bene di categoria A/2 in quanto non locato, concessi in locazione con contratto per lo svolgimento dell'attività recettiva/alberghiera.

Con circolare n. 6/E del 1° marzo 2022 sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina qui in commento.

La norma di interpretazione autentica, richiamata nella citata circolare, contenuta nell'articolo 5-bis, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69 ha 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".

La disposizione in esame, dunque, per il caso di immobile concesso in locazione, richiede (cfr. 1.1 della circolare 6/E del 2022) la contestuale presenza di due requisiti, di carattere oggettivo e soggettivo:

-a) dal punto di vista oggettivo, deve trattarsi di immobile a destinazione alberghiera;

-b) sotto il profilo soggettivo, il locatario deve essere un soggetto operante nei settori alberghiero e termale.

Come precisato nel paragrafo 1.2 della menzionata circolare con riferimento alla condizione sub b), in caso di utilizzo promiscuo dei beni, invece, è necessario identificare il valore di mercato del bene attribuibile alla "parte" di bene utilizzate per operare nei predetti settori. Tale identificazione può avvenire sulla base della valutazione di stima operata ai sensi dell'articolo 6 del D.M. 2001 cui rinvia il menzionato articolo 6-bis, ovvero, mediante altro criterio che risulti dimostrabile e controllabile in sede di svolgimento delle attività di controllo (si pensi, ad esempio, ai

millesimi di immobile destinato ad attività termale ovvero al rapporto tra ricavi prodotti tramite utilizzo della porzione di immobile destinato ad attività alberghiera).

Nel caso di specie, ferma restando la necessità di rendere coerente quanto riportato nel libro cespiti con quanto dichiarato in istanza, la società istante nel caso di specie potrà fruire della rivalutazione gratuita limitatamente agli immobili «a destinazione alberghiera», costituendo tutti gli immobili utilizzati a tale fine una categoria omogenea nel senso disposto dal comma 2 del citato articolo 6-bis. Resta ferma la facoltà di operare, sussistendone tutti i requisiti previsti dalle disposizioni vigenti, la rivalutazione di cui all'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n.104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126.

Da ultimo si precisa che l'articolo 11, comma 1, lettera a) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente) prevede che il contribuente possa interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, tra l'altro, "quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni".

In relazione all'eventuale ripartizione del valore attribuito al cespite unico rispetto agli immobili che lo compongono, si ritiene che il relativo quesito, ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve ritenersi inammissibile perché la determinazione dei singoli valori rappresenta un questione fattuale che esula dall'ambito di applicazione dell'interpello, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Resta, altresì, impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se la

fattispecie descritta in istanza (con particolare riferimento all'eventuale cessione ai soci degli immobili rivalutati) ed eventuali altri atti, fatti e/o negozi giuridici ad essa collegati possano condurre ad identificare un disegno abusivo censurabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)