

Rivalutazione alberghi e terme, il Fisco riaccende l'agevolazione

Reddito d'impresa

La circolare 6/E corregge le risposte della bozza e allarga di nuovo le maglie

Dall'ok alle immobiliari fino alla deduzione dei maggiori ammortamenti dal 2020

A cura di

Paolo Meneghetti
Gian Paolo Ranocchi

L'analisi della circolare 6/E delle Entrate ha rafforzato l'interesse per la rivalutazione gratuita per il settore alberghiero e termale. Considerato che l'articolo 6-bis del Dl 23/2020 è fruibile anche per le rivalutazioni effettuate dalle imprese appartenenti al comparto agevolato nel bilancio 2021, è utile esaminare i principali passaggi interpretativi che - dopo la consultazione pubblica della bozza - hanno trovato una diversa soluzione nel documento ufficiale delle Entrate.

Immobiliare che affitta le unità

Un primo aspetto è il contenuto della risposta 1.1. Nella bozza, in merito al caso della holding immobiliare che affitta immobili alla controllata che svolge attività alberghiera, l'Agenzia aveva negato la possibilità di accedere alla rivalutazione gratuita. La tesi, pur coerente con l'interpello 450/21, non era però allineata all'articolo 5-bis del Dl 41/2021 che - fornendo una norma di interpretazione autentica dell'ambito operativo dell'articolo 6-bis del Dl 23/20 - ha affermato che le disposizioni della rivalutazione gratuita si applicano anche «agli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a società operanti nei settori alberghiero e termale».

Poiché veniva usato il termine generale «locazione», si doveva ritenere che il legislatore avesse ampliato la portata della disposizione agevolativa. Le Entrate nella circolare recepiscono

I casi risolti

1

L'ATTIVITÀ PREVALENTE

La situazione

Una società di persone in contabilità ordinaria, che svolge attività di campeggio (codice Ateco 55.20.1), rivaluta i beni anche in chiave fiscale: può farlo nel 2021? E se sì, gratuitamente?

La soluzione

Sì. La rivalutazione dei beni è gratuita per chi opera nel settore alberghiero e termale. Requisito rispettato se il codice Ateco dell'attività prevalente è inserito nella sezione 55, ed è eseguibile anche nel 2021.

questa osservazione precisando che, nel caso di specie, anche la holding può fruire della rivalutazione gratuita.

Va evidenziato, comunque, che il fatto che il contratto di locazione riguardi una società locataria che controlla la società operativa locataria dell'immobile a destinazione alberghiera non sembra essere un presupposto necessario. L'articolo 6-bis del Dl 23/20, a seguito della citata interpretazione autentica, è infatti fruibile in presenza di due requisiti specifici che sono svincolati dal rapporto di partecipazione societaria tra locatore e locatario:

- 1 deve trattarsi di un immobile a destinazione alberghiera o termale;
- 2 il locatario dev'essere un soggetto operante nel settore alberghiero e termale.

Per gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento, la destinazione (alberghiera o termale) si ricava dal titolo edilizio avente data antecedente a quello di chiusura dell'esercizio preso a riferimento (quello in corso al 31 dicembre 2019).

2

IL COSTO RICONOSCIUTO

La situazione

Una Srl del settore alberghiero ha rivalutato nel 2020 un immobile e nel 2022 intende venderlo. Il costo è fiscalmente riconosciuto nell'importo rivalutato?

La soluzione

L'incremento del valore del bene è fiscalmente riconosciuto, senza imposta sostitutiva. Il bene rivalutato va però detenuto almeno fino al quarto esercizio successivo alla rivalutazione (se fosse ceduto prima il valore di riferimento sarebbe quello storico ante rivalutazione).

Decorrenza dell'agevolazione

Altra risposta della bozza che destava perplessità era quella rubricata 1.5, nella quale l'Agenzia prima riconosceva che la rivalutazione nel settore alberghiero è decorrente ai fini fiscali nel 2020, ma poi affermava che - dato che le quote di ammortamento vanno imputate a conto economico nell'anno successivo a quello della rivalutazione - non si sarebbe rispettato il principio di derivazione semplice e per questo rimandava la deducibilità dei maggiori ammortamenti al 2021. Ciò avrebbe svuotato di significato l'articolo 6-bis del Dl 23/20, poiché non vi sarebbe nessuna differenza, ai fini della decorrenza, tra la rivalutazione ex articolo 6-bis e quella disciplinata dall'articolo 110 del Dl 104/20.

Anche su questo punto l'Agenzia ha rivisto la propria posizione, confermando invece la deduzione dei maggiori ammortamenti già dal 2020 per le imprese che hanno operato la rivalutazione gratuita in tale periodo. La circolare 6/E precisa che è possibile determinare gli ammortamenti deducibili tenendo conto del valore rivalutato già a partire dal 2020 «a prescindere dal trattamento

3

LA SOCIETÀ IMMOBILIARE

La situazione

Una Srl che svolge attività di gestione immobili detiene anche un albergo, locato nel 2019 a una società con attività prevalente di gestione hotel. L'immobiliare può eseguire la rivalutazione gratuita nel 2021?

La soluzione

Sì. Nella circolare 6/E/22 si afferma che, in base all'articolo 5-bis del Dl 41/21, per fruire della rivalutazione gratuita dell'immobile hotel è sufficiente che a svolgere attività di gestione alberghiera sia il locatario, non necessariamente il locatore.

contabile adottato»: il che sembra voler significare che la deduzione del maggior costo sul valore rivalutato è consentita anche in via extra contabile se l'ammortamento in questione non è stato imputato a conto economico.

Applicazione e tempistiche

Inoltre, la circolare conferma la possibilità di applicare congiuntamente il riallineamento a pagamento (3%) di cui all'articolo 8-bis dell'articolo 110 del Dl 104/20 e la rivalutazione gratuita prevista per il comparto alberghiero e termale.

L'osservazione dalle Entrate attiene alla data di pubblicazione della circolare: il 1° marzo, giorno successivo alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa nei 90 giorni relativa al periodo d'imposta 2020, sanzionata con l'importo fisso ridotto (1/10 di 250 euro). Quindi chi, leggendo il documento ufficiale delle Entrate, dovesse accorgersi di aver commesso un errore interpretativo a favore del Fisco, dovrà nel caso ricorrere al più costoso ravvedimento ordinario.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Ristorante con hotel, prevalenza decisiva

Il caso dell'uso promiscuo

La parte relativa all'ospitalità va isolata da chi non opera per lo più come albergo

Uno dei passaggi più interessanti, e per certi versi innovativi, della parte II della circolare 6/E/2022 dedicata a rivalutazione/riallineamento nel settore alberghiero è il paragrafo 1.2, dove si esamina la situazione in cui viene a trovarsi l'impresa che svolge sì attività alberghiera ma non in modo prevalente.

È il caso, ad esempio, dell'albergo che svolge prevalentemente attività di ristorazione aperta anche a coloro che non sono clienti dell'albergo. Preso atto che il codice Ateco di tali soggetti non fa riferimento alla sezione 55 (elemento individuato quale parametro soggettivo discriminante) si apre uno spiraglio per rivalutare gratuitamente, anche in questo caso, alcuni beni.

Il tema riguarda prevalentemente

gli immobili che potrebbero essere oggetto di duplice uso: sia come ristorante (attività prevalente), sia come albergo. La circolare stabilisce che la rivalutazione gratuita è soggetta a due condizioni:

- 1 che il soggetto operi in ambito alberghiero anche in modalità non prevalente;
- 2 che sia relativa solo ai beni o porzioni di beni utilizzati per lo svolgimento di tali attività.

Riprendendo il caso assai frequente dell'immobile utilizzato promiscuamente come alloggio e ristorazione, occorre isolare contabilmente la parte destinata a ospitalità, che potrà essere rivalutata gratuitamente. Sul punto, la circolare parla di valore normale della porzione di immobile destinato ad attività alberghiera da individuare con perizia di stima. Si ritiene che tale procedimento sia da utilizzare per determinare il valore da rivalutare, ma serve anche suddividere in modo extra-contabile il costo storico di partenza generando così due possibili rivalutazioni: una gratuita e una a pagamento (quest'ultima eseguibile ovviamente solo nel periodo d'imposta 2020).

Per ottenere tale suddivisione, un metodo empirico quale il rapporto dei millesimi di immobile destinato ad albergo rispetto alla porzione destinata a ristorazione è certamente ragionevole. Ma questo passaggio della circolare sta generando alcuni dubbi che vanno al di là del caso citato, e fanno invece riferimento a quei soggetti che svolgono prevalentemente attività alberghiera.

Il dubbio è se anche per questi soggetti sia necessario limitare la rivalutazione ai beni utilizzati per lo svolgimento di attività alberghiera. Al riguardo, va rilevato che la risposta della circolare è inserita nel contesto di chi non svolge attività alberghiera prevalente, quindi si tratta di una legittima (e favorevole) interpretazione, e potremmo dire anche "apertura" dell'agenzia delle Entrate. Tuttavia, si ritiene che tale apertura non possa essere rovesciata e diventare un limite che,

da quando esiste la rivalutazione codificata con la legge 342/2000 (cui si rifa esplicitamente l'articolo 6-bis del DL 23/20), non è mai esistito: cioè dover dimostrare che l'immobilizzazione sia utilizzata nell'attività prevalente.

Proviamo a rovesciare il caso citato: una società che svolge attività prevalentemente alberghiera detiene un immobile in cui svolge anche attività di ristorazione in modo non prevalente. In tal caso, si ritiene che la rivalutazione gratuita sia eseguibile (per l'intero immobile), poiché è perfettamente rispettato l'ambito normativo: cioè la rivalutazione è eseguita da un soggetto che svolge attività alberghiera e ha ad oggetto un'immobilizzazione materiale detenuta al 31 dicembre 2019.

Una diversa lettura sarebbe in contrasto con il dato letterale di cui al citato articolo 6-bis e si rivelerebbe in alcuni casi di impossibile, o comunque complessa, applicazione: basti pensare alla detenzioni di partecipazioni di controllo o collegamento in società, per le quali la destinazione all'esercizio di attività di ospitalità è difficile, se non impossibile, da dimostrare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



A chi opera in ambito alberghiero in via prevalente non si può chiedere di provare l'uso dell'immobilizzazione

