

Approfondimenti

La revoca della rivalutazione

A chi si rivolge		
Imprese	Professionisti	Persone Fisiche
Tutte le imprese	Non sono interessati	Non sono interessate

Abstract

La rivalutazione dei beni immateriali consentita civilisticamente e anche fiscalmente, con versamento di un'imposta sostitutiva, dal Dl 104/2020, è stata oggetto di "ripensamento" da parte del Legislatore fiscale che ha allungato i termini di ammortamento dando, però, la possibilità di revocarla fiscalmente e anche civilisticamente

Commento

Il Dl 104/2020, attraverso l'articolo 110, ha introdotto la possibilità per i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Dpr 917/1986, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio e per i soggetti Irpef, di rivalutare i beni d'impresa, materiali e immateriali, con esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, e le partecipazioni, che risultano dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, solo civilisticamente in deroga a quanto previsto in merito dal codice civile. Non solo: è attribuita anche la possibilità, per tutti i soggetti, di riallineare i minori valori fiscali ai maggiori valori civili.

La legge di Bilancio 2022, legge 234/2021, ha disposto che il maggior valore imputato ai sensi del citato Dl 104 in seguito a rivalutazione o riallineamento, alle attività immateriali che fiscalmente sono deducibili, in base a quanto disposto dall'articolo 103 del Dpr 917/1986, in diciottesimi, deve essere dedotto sia ai fini delle imposte dirette che Irap in almeno 50 anni. Visto il peggioramento della situazione, sempre la legge di Bilancio per il 2022 attribuisce la facoltà ai soggetti che hanno effettuato la rivalutazione o il riallineamento dei beni immateriali in questione di revocare la rivalutazione o riallineamento fiscale, mantenendo l'operazione dal punto di vista civile.

Il decreto Sostegni-ter, Dl 4/2022, introducendo il comma 624-bis all'interno dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2022, consente la revoca dell'operazione di rivalutazione o riallineamento anche dal punto di vista civile. L'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (Odcec) ha emanato il documento intitolato "Revoca delle rivalutazioni dei beni d'impresa effettuate nell'esercizio 2020: aspetti operativi", datato 11 aprile 2022, attraverso il quale analizza le problematiche di bilancio che insorgono in capo alle società "Oic adopter" nel caso, appunto, di revoca della rivalutazione o riallineamento dei beni.

Nella premessa al documento, l'Odcec evidenzia come la rivalutazione sia risultata molto appetibile per le imprese anche per il fatto che il maggior valore fiscale attribuito ai beni d'impresa, pagando il 3 per cento d'imposta sostitutiva, viene riconosciuto a partire già dal 2021 sia ai fini dell'imposta sui redditi sia ai fini Irap.

Ricorda sempre il documento che con riferimento ai beni immateriali l'articolo 103 del Dpr 917/1986, già sopra richiamato, stabilisce che

- le quote di ammortamento del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo mentre

- le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Strade che possono essere scelte dalle imprese (tratto dal documento dell'Odcec):

Accettazione della disciplina	Deduzione fiscale del maggior valore attribuito in fase di rivalutazione
Mantenimento della deduzione fiscale di 1/18 del maggior valore attribuito in fase di rivalutazione	Versamento di una ulteriore imposta sostitutiva
Revoca dell'applicazione della rivalutazione fiscale	Restituzione al contribuente, anche tramite compensazione con il modello F24, delle imposte sostitutive già versate
Annullamento dell'operazione di rivalutazione	Revoca della disciplina fiscale e anche di quella civilistica

Le rilevazioni contabili

A chi si rivolge		
Imprese	Professionisti	Persone Fisiche
Tutte le imprese	Non sono interessati	Non sono interessate

Abstract

Con apposito documento dell'11 aprile 2022, l'Odcec, dopo aver individuato le varie fattispecie verificabili in tema di rivalutazione, analizza per ognuna di queste i risvolti contabili proponendo anche le corrette scritture di rilevazione contabile

Commento

A seconda della scelta posta in essere dall'impresa, si generano in bilancio diverse conseguenze. Per esaminare le conseguenze che derivano dalle varie scelte, l'Odcec propone un esempio che vede un'impresa rivalutare un marchio, acquisito nel 2017 e del costo storico, al 31 dicembre 2020, di 800, ammortizzato al 10 per cento per 4 anni (dal 2017 al 2020) con un fondo ammortamento, quindi, di 320 e con un netto da ammortizzare di 480. Tale marchio al 31 dicembre 2020 risulta avere un valore recuperabile stimato in 1.200 e pertanto, dopo la rivalutazione, la situazione patrimoniale è quella riportata nella tabella che segue

Situazione del marchio post rivalutazione

Costo	1.200
Fondo ammortamento	480
Riserva di rivalutazione	720

Alla rivalutazione l'impresa attribuisce valenza anche fiscale versando l'imposta sostitutiva del 3 per cento, attraverso banca, sul maggior valore, imposta che va a ridurre la riserva di rivalutazione. Le scritture sono le seguenti.

Dare		Avere	
Riserva di rivalutazione	21,60	Debiti tributari	21,60

Dare		Avere	
Debiti tributari	21,60	Banca c/c	21,60

Nella prima ipotesi approfondita dal documento dell'Odcec la società accetta la disciplina e, quindi, mantiene in bilancio il maggior valore dell'attivo e deduce il valore della rivalutazione in 50 anni come prescritto dalla norma. Ciò comporta la revisione del piano di ammortamento fiscale, mentre l'ammortamento civile resta invariato, terminando nel 2026 (cioè dopo 10 anni dal 2017, anno di acquisto) ma dovrà essere stanziata la fiscalità differita con «maggiore difficoltà e aleatorietà nel giudizio da esprimere sull'assorbimento delle stesse in un periodo temporale medio-lungo termine (50 anni, ndA) in cui appare arduo sviluppare ipotesi di pianificazione fiscale».

Nella seconda ipotesi, e cioè in caso di versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva, di cui al comma 2-ter dell'articolo 172 del Dpr 917/1986 (si veda la tabella riportata di seguito), dalla quale va scontata l'imposta del 3 per cento già versata con l'originaria rivalutazione, al fine di mantenere un periodo di ammortamento fiscale pari a un diciottesimo, l'Odcec osserva come la convenienza fiscale sia notevolmente ridotta anche se, «presumibilmente l'opzione in parola non sarà la soluzione maggiormente conseguita».

In caso di scelta per tale opzione, la maggiore imposta sostitutiva andrà a ridurre la riserva di rivalutazione e restando il periodo di ammortamento immutato, non ci sono modifiche in merito alla decisione di iscrivere attività per imposte anticipate sui valori ante rivalutazione.

Imposta sostitutiva da versare per mantenere l'ammortamento in diciottesimi della parte rivalutata	
Sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro	12 per cento
Sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro	14 per cento
Sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro	16 per cento

La terza ipotesi analizzata è quella della revoca, anche parziale, della rivalutazione ai fini fiscali, con la restituzione al contribuente delle imposte già pagate, come prescritto dalla già citata norma di Bilancio 2022, mantenendo la rivalutazione ai fini civilistici.

Facendo anche riferimento al documento interpretativo 10 dell'Oic, attualmente ancora in bozza e la cui consultazione si è chiusa il 18 marzo 2022, l'Odcec chiarisce che, in attesa di sapere come fare per richiedere la restituzione dell'imposta, è necessario iscrivere un credito verso l'erario, per la rata già versata (quindi, nell'esempio, un terzo di 21,60) e andando a rimpinguare la riserva di rivalutazione.

Contestualmente si dovrà eliminare il debito verso l'erario aumentando sempre la riserva di rivalutazione visto che, all'atto della rilevazione del maggior valore, tale imposta era andata a diminuire la riserva stessa.

Dare		Avere	
Crediti tributari	7,20	Riserva di rivalutazione	7,20
Dare		Avere	
Debiti tributari	14,40	Riserva di rivalutazione	14,40

Tali rilevazioni contabili vanno, quindi, a ripristinare il patrimonio netto di apertura dell'esercizio 2021, ma

occorrerà anche stanziare le imposte differite, a riduzione della riserva di rivalutazione e che cominceranno a essere rilasciate dal 2021, visto che permane la rivalutazione civilistica che va a creare un doppio binario, in termini di valore, rispetto alla situazione fiscale. Afferma il documento dell'Odcec che «L'informativa comparativa dell'esercizio 2021 non viene rivista poiché l'operazione ha come riferimento l'esercizio 2021, mentre la nota integrativa dovrà fornire adeguata informativa dell'operazione».

Infine, la quarta ipotesi è quella della revoca della rivalutazione sia ai fini fiscali sia ai fini civilistici. Come detto, a consentire la revoca anche ai fini civili l'articolo 3-bis della legge di conversione del decreto Sostegni-ter, legge 25 del 28 marzo 2022, e dal punto di vista operativo, stante anche quanto affermato nella bozza di principio interpretativo 10 dell'Oic, anche la cancellazione civilistica della rivalutazione dovrebbe impattare solamente sul patrimonio netto al 1° gennaio 2021.

Mentre dal punto di vista fiscale bisognerà agire come si è detto in precedenza, creando, quindi, un credito tributario per la rata di imposta sostitutiva versata e chiudendo i debiti tributari per la restante imposta che si sarebbe dovuto versare, aumentando la riserva di rivalutazione, dal punto di vista civilistico occorrerà annullare la rivalutazione andando a diminuire il valore del bene immateriale e chiudendo la riserva di rivalutazione.

Avendo nell'esempio proposto dall'Odcec, utilizzato la tecnica che permette di rivalutare valore del bene e anche fondo di ammortamento, sarà necessario chiudere anche il maggior fondo (di seguito si propone sia la scrittura contenuta nel documento dell'Odcec sia quella di chiusura della sola riserva di rivalutazione nel caso in cui non sia stato "toccato" il fondo di ammortamento)

Dare		Avere	
Diversi		Marchio X	1.200
Riserva di rivalutazione	720		
Fondo amm.to Marchio X	480		

Dare		Avere	
Riserva di rivalutazione		Marchio X	

Nel caso in cui la riserva di rivalutazione fosse già stata utilizzata per coprire le perdite 2020, sarà necessario utilizzare altra riserva al fine di poter ridurre il valore del bene. Anche in questo caso, come il precedente, non è necessario la riesposizione ai fini comparativi dei dati riferiti al 2020, e in nota integrativa sarà necessario indicare l'applicazione della deroga e gli effetti contabili.

Si ricorda che

La rivalutazione ha permesso di dare rilevanza ai maggiori valori dei beni aziendali attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3 per cento

Il Legislatore ha successivamente stabilito che l'ammortamento fiscale dei maggiori valori attribuiti a marchi e avviamento vada effettuato in 50 anni anziché in 18 anni

Rivalutazioni 2020 e revoche: il documento dell'Odcec – I punti salienti

<p>La normativa per la rivalutazione</p>	<p>Il Dl 104/2020, attraverso l'articolo 110, ha introdotto la possibilità per i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Dpr 917/1986, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio e per i soggetti Irpef, di rivalutare i beni d'impresa, materiali e immateriali, con esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, e le partecipazioni, che risultano dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, solo civilisticamente in deroga a quanto previsto in merito dal codice civile</p>
<p>La rettifica del periodo di ammortamento</p>	<p>La legge di Bilancio 2022, legge 234/2021, ha disposto che il maggior valore imputato ai sensi del citato Dl 104 in seguito a rivalutazione o riallineamento, alle attività immateriali che fiscalmente sono deducibili, in base a quanto disposto dall'articolo 103 del Dpr 917/1986, in diciottesimi, deve essere dedotto sia ai fini delle imposte dirette che Irap in almeno 50 anni</p>
<p>La possibilità di revoca</p>	<p>Visto il peggioramento della situazione, sempre la legge di Bilancio 2022 attribuisce la facoltà ai soggetti che hanno effettuato la rivalutazione o il riallineamento dei beni immateriali in questione di revocare la rivalutazione o riallineamento fiscale, mantenendo l'operazione dal punto di vista civile. Il decreto Sostegni-ter, Dl 4/2022, introducendo il comma 624-bis all'interno dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2022, consente la revoca dell'operazione di rivalutazione o riallineamento anche dal punto di vista civile</p>
<p>Il documento dell'Odcec</p>	<p>L'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (Odcec) ha emanato il documento intitolato "Revoca delle rivalutazioni dei beni d'impresa effettuate nell'esercizio 2020: aspetti operativi", datato 11 aprile 2022, attraverso il quale analizza le problematiche di bilancio che insorgono in capo alle società "Oic adopter" nel caso, appunto, di revoca della rivalutazione o riallineamento dei beni</p> <p>A cura di Michele Brusaterra</p>