



Documento

**REVOCA DELLE RIVALUTAZIONI DEI BENI D'IMPRESA EFFETTUATE
NELL'ESERCIZIO 2020: ASPETTI OPERATIVI**



BREVE INQUADRAMENTO DELLA NORMATIVA

Molte società hanno effettuato con la redazione dei bilanci 2020 la rivalutazione dei beni d'impresa di cui all'articolo 110 commi 1-7 del Decreto Legge 14 agosto 2020 n.104, così come convertito con modificazione dalla Legge 13 ottobre 2020, n.126 (da ora in avanti anche "Legge 126/2020").

L'ambito oggettivo delle suddette rivalutazioni è particolarmente esteso e comprende beni di impresa e partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento comprese quelle a controllo congiunto (joint venture), 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. In termini contabili il par. 4 del Documento interpretativo OIC 7 "Legge 13 ottobre 2020, n. 126 – Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni", a cui si rinvia per qualsiasi approfondimento in tema di rivalutazioni, ha evidenziato che "[p]ossono quindi essere oggetto di rivalutazione i beni che soddisfano la definizione di immobilizzazioni materiali ai sensi dell'OIC 16 e di beni immateriali ai sensi dell'OIC 24 anche se completamente ammortizzati".

È noto che gran parte delle società abbia effettuato la suddetta rivalutazione dei beni d'impresa, inserita all'interno della corposa normativa emergenziale di vantaggio, ai fini di fruire, da un lato, della possibilità di evidenziare la maggiore consistenza patrimoniale (rivalutazione ai fini civilistici) e, dall'altro lato, di fruire dei significativi benefici fiscali (riconoscimento del maggior valore rivalutato ai fini fiscali con versamento dell'imposta sostitutiva).

In particolare, è stato proprio il riconoscimento dei maggiori valori ai fini fiscali ad aver stimolato molte imprese ad effettuare le suddette rivalutazioni. In questo contesto, basti ai nostri fini rilevare che il comma 4 della citata Legge 126/2020 disponeva che il maggior valore derivante dall'attività rivalutata poteva essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP "dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili"¹.

In buona sostanza, l'aspettativa di molte imprese che avevano rivalutato attività materiali e immateriali consisteva anche nell'effettuare la rivalutazione ai fini di vedersi riconoscere la deducibilità dei costi di ammortamento a partire dai periodi d'imposta 2021, secondo la normativa vigente.

Più specificamente, si deve ricordare, ai nostri fini, che l'art. 103 del TUIR prevede anche che:

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

¹ Ancora, si evidenzia che il comma 3 della Legge 126/2020 prevedeva anche che il saldo attivo della rivalutazione potesse essere integralmente o parzialmente affrancato con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento.

Nello specifico, la rivalutazione ha consentito a molte imprese di far emergere in bilancio valori inerenti a *intangibles* di cui la stessa godeva per lo svolgimento della propria attività non iscritti in quanto non “giustificati” da costi sostenuti.

Quanto sopra premesso, il quadro normativo con riferimento ai bilanci d’esercizio 2021 appare notevolmente mutato. La revisione della disciplina in oggetto origina dalla necessità non celata di ridurre il minor gettito generato con l’adozione dell’originaria disposizione².

Seppur i seguenti aspetti saranno meglio considerati nei paragrafi che seguono, sembra utile ricordare sin da ora che l’articolo 1, commi da 622 a 624, della legge 234/2021 (Legge di bilancio 2022) ha, di fatto, cancellato gran parte dei benefici fiscali concessi con la più volte richiamata Legge 13 ottobre 2020, n.126, portando il periodo di ammortamento fiscale a 50 anni e consentendo alle società che vogliono mantenere intatti i benefici fiscali di versare una imposta sostitutiva integrativa.

Il legislatore ha, inoltre, concesso per tramite dell’art. 1, comma 624 della Legge di bilancio 2022 che ha introdotto gli artt. 8-ter e 8-quater nella legge la possibilità alle imprese di revocare l’operazione fiscale, mantenendo in capo l’operazione di rivalutazione sotto il profilo civilistico.

In ultimo, il successivo art. 3-bis della Legge 13 ottobre 2020, n.126 della legge 28 marzo 2022 n. 25 di conversione del D.I. del 27 gennaio 2022 n. 4 “Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico” (Decreto Sostegni-ter), introducendo l’art. 624-bis nella suddetta Legge di bilancio 2022, ha consentito alle società che lo desiderano di revocare l’operazione anche per gli effetti civilistici, fornendo adeguata informativa dell’esercizio della revoca nella nota integrativa.

Il presente contributo è finalizzato a esaminare le problematiche di bilancio a cui vanno incontro le società “OIC adopter” che si trovano nella circostanza di dover “correggere” le operazioni di rivalutazione effettuate con l’approvazione dei bilanci 2020 per meglio considerare gli effetti derivanti dalle scelte da effettuare ed avere un percorso operativo di adozione delle *best practices*.

ALTERNATIVE POSSIBILI

Le soluzioni praticabili possono essere diverse in ragione delle decisioni aziendali, delle esigenze di liquidità e della sostenibilità del business nel medio e lungo periodo. Di fatto, nel presente documento sono prese in considerazione le seguenti strade:

- “Accettazione” della disciplina: deduzione fiscale del maggior valore attribuito in fase di rivalutazione;
- Mantenimento della deduzione fiscale del maggior valore attribuito in fase di rivalutazione nella misura di 1/18 con versamento di un’ulteriore imposta sostitutiva;
- Revoca dell’applicazione della disciplina fiscale della rivalutazione, con restituzione, anche tramite compensazione in F24, delle imposte sostitutive già versate;

² La Relazione illustrativa al Disegno di legge “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024” evidenzia che: [r]ileva, infine, la revisione della disciplina ai fini fiscali per la rivalutazione dei beni immateriali con conseguenti effetti attesi di maggior gettito pari a circa 4,3 miliardi nel 2022, 2,6 miliardi nel 2023 e 2,4 miliardi nel 2024” (p.10).

- “Annullamento dell’operazione”: revoca sia della disciplina fiscale sia della rivalutazione civilistica.

A seconda delle soluzioni prescelte, si generano in bilancio diverse “conseguenze” di seguito esaminate con riferimento alle casistiche già delineate. In questa prospettiva, rileva evidenziare che l’Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato il Documento (ancora in forma di Bozza al momento di stesura del presente contributo) denominato “Documento Interpretativo n. 10 “Aspetti contabili delle norme fiscali introdotte in tema di rivalutazione e riallineamento” (da ora in avanti anche “Documento Interpretativo 10”).

Al fine di esaminare le conseguenze derivanti dalle scelte aziendali e di bilancio si consideri il seguente esempio:

La Società Alfa presentava al 31 dicembre 2020 un marchio del costo storico acquisito il 1° gennaio 2017 per 800.

Residuano al 31 dicembre 2020 ancora sei esercizi di ammortamento secondo quanto previsto dal piano di ammortamento economico-tecnico che aveva stimato la vita utile economica del marchio in sede di iscrizione pari a 10 anni.

Il marchio risulta, quindi, ammortizzato per 320.

Il valutatore ha stimato che il marchio aveva al 31 dicembre 2020 un valore recuperabile di 1.200.

Ciò ha determinato in bilancio una rivalutazione di 720.

La Società Alfa stima che non vi siano modifiche nella vita utile economica del marchio e che, quindi, lo stesso abbia una vita utile residua di sei esercizi.

La Società ha optato contabilmente per effettuare la rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento ³:

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

La rivalutazione è riconosciuta fiscalmente per tramite del versamento dell’imposta sostitutiva. A tale riguardo l’importo dovuto pari al 3% della rivalutazione riduce la Riserva di valutazione avendo come contropartita i debiti tributari correlati⁴.

³ Il paragrafo 15 del Documento Interpretativo 7 dell’OIC ha ricordato che: “Nel caso dei beni ammortizzabili materiali ed immateriali, la società può eseguire la rivalutazione adottando tre distinte modalità:

A) rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento;

B) rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);

C) riduzione del fondo ammortamento. (ART. 5 DECRETO 162/2001)”.
 In ogni caso l’applicazione di ognuno di questi metodi porta all’iscrizione in bilancio dello stesso valore netto contabile che va poi ripartito lungo la vita utile dell’immobilizzazione”.

⁴ Il par. 59 dell’OIC 25 recita, a tale proposito, che: “[l]a rivalutazione del valore contabile dell’attività può influire o non influire sul reddito imponibile dell’esercizio in cui c’è stata la rivalutazione; in altre parole, i maggior valori contabili dell’attività a seguito della rivalutazione possono essere o meno riconosciuti anche ai fini fiscali. Il maggior valore attribuito ad un’attività in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini fiscali a fronte del pagamento di un’imposta sostitutiva”.
 Si veda: OIC, OIC 25 Imposte sul reddito, par. 59.

Riserva di rivalutazione	a	Debiti tributari		21,60
--------------------------	---	------------------	--	-------

Nel corso dell'esercizio 2021, la Società Alfa ha regolato il proprio debito verso l'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dal comma 6 dell'art. 110 della Legge 13 ottobre 2020, n.126, che prevede il versamento dell'imposta sostitutiva per tramite di tre rate di cui la prima "a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita"; per cui il versamento della prima rata comporterà nel 2021 una scrittura del tipo:

Debiti tributari	a	Banca c/c		7,20
------------------	---	-----------	--	------

Ai fini dell'esempio, la società ha ritenuto che l'analisi che ha portato alla rideterminazione valutativa del marchio non comporti che la vita utile dello stesso è diversa rispetto a quanto precedentemente stimato⁵.

Si ricorda che la società è tenuta a valutare anche l'eventuale iscrizione delle imposte anticipate secondo quanto stabilito dall'OIC 25, in particolare verificando la ragionevole certezza del loro recupero⁶⁷. In caso di iscrizione, nel momento in cui la recuperabilità dovesse venir meno, le imposte anticipate sono girate a conto economico.

⁵ A questo fine, rileva osservare che il Documento interpretativo OIC n. 7 "Legge 13 ottobre 2020, n. 126 Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni" ricorda che: "[l]a rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Restano ferme le disposizioni dei principi contabili nazionali di riferimento che prevedono l'aggiornamento della stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima".

⁶ A tale proposito, si ricorda che il paragrafo 41 dell'OIC 25 afferma che: "[l]e attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero. La ragionevole certezza è comprovata quando:

- esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
- negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento".

Si veda: OIC, OIC 25 Imposte sul reddito, par. 41.

⁷ Una volta concluso che le attività fiscali differite possono essere iscritte in bilancio, nell'esempio la società nel bilancio d'esercizio 2020 (come nei 5 bilanci antecedenti) -essendo per i marchi la quota massima degli ammortamenti deducibile annualmente pari a 1/18esimo (D.L. n. 223 del 2006, convertito nella L. n. 248 del 4 agosto 2006) ed essendo la vita utile dell'elemento pari a 10 anni- avrebbe provveduto a iscrivere attività per imposte anticipate pari alla generazione della differenza temporanea deducibile di competenza del periodo. Queste risultano essere pari all'imposizione fiscale- considerata pari alla pressione IRES (24%) ed IRAP (3,9%)- della differenza tra la quota dell'ammortamento civilistico pari a 800/10=80 e la quota dell'ammortamento fiscale pari a 720/18=44,4.

Attività per imposte anticipate	a	Imposte anticipate		9,93*
---------------------------------	---	--------------------	--	-------

*=(80-44,4)*27,9%

“ACCETTAZIONE” DELLA DISCIPLINA: DEDUZIONE FISCALE DEL MAGGIOR VALORE ATTRIBUITO IN FASE DI RIVALUTAZIONE

La Società “accetta” di mantenere in bilancio il maggior valore dell’attivo e, contestualmente, di dedurre il valore della rivalutazione nel periodo di 50 anni.

La scelta considerata comporta che i maggiori valori iscritti nel bilancio d’esercizio 2020 siano ammortizzati fiscalmente non più per un periodo pari a 18 esercizi, bensì per un periodo pari a 50 esercizi.

Ciò determina una revisione del piano di ammortamento fiscale, mentre l’ammortamento civilistico resta, a parità di condizioni, invariato.

La società dovrebbe, quindi, riflettere sugli eventuali effetti dell’operazione in bilancio a livello di fiscalità differita⁸. Ciò premesso, stante che il periodo di ammortamento economico-tecnico termina nell’esempio con il bilancio dell’esercizio 2026, l’iscrizione delle attività per imposte anticipate risulta tecnicamente possibile laddove vi sia la ragionevole certezza, come già indicato, di poter assorbire tramite i risultati futuri prodotti nell’orizzonte temporale residuo quanto in precedenza imputato alle differite fiscali attive. L’allungamento del periodo di ammortamento fiscale comporta una ulteriore maggiore difficoltà e aleatorietà nel giudizio da esprimere sull’assorbimento delle stesse in un periodo temporale di medio-lungo termine in cui appare arduo sviluppare ipotesi di pianificazione fiscale. Maggiormente ravvicinati sono i termini di completamento dell’ammortamento civilistico e migliori sono i risultati economici prodotti, più fattibile appare in linea teorica l’iscrizione delle attività per imposte anticipate.

MANTENIMENTO DELLA DEDUZIONE FISCALE DEL MAGGIOR VALORE ATTRIBUITO IN FASE DI RIVALUTAZIONE NELLA MISURA DI 1/18 CON VERSAMENTO DI UN’ULTERIORE IMPOSTA SOSTITUTIVA

La società opta per riconoscere i valori fiscali mantenendo il medesimo orizzonte temporale di ammortamento fiscale alla luce delle nuove disposizioni; per addivenire a tale soluzione necessita di

⁸ Laddove l’iscrizione fosse stata ritenuta corretta, l’ammortamento civilistico della rivalutazione risulterebbe pari a $1.200:6=200$, mentre l’ammortamento fiscale sarebbe pari alla somma della quota dell’ammortamento del “vecchio” valore fiscale che prosegue il proprio percorso di ripartizione del valore con quote pari a 44,40 e della quota dell’ammortamento fiscale del maggior valore rivalutato che viene determinato con un nuovo piano di ammortamento fiscale, pari a $720/50 = 14,40$.

Il calcolo della fiscalità differita determinerebbe, quindi, imposte anticipate pari a:

- $(80-44,4)*27,9\% = 9,93$, come da imposte anticipate determinate antecedentemente;
- $[(720/6)-(720/50)]*27,9\% = 29,46$, per le imposte anticipate calcolate sulla differenza tra ammortamento civilistico e ammortamento fiscale del maggior valore rivalutato;

per un importo complessivo di 39,39:

Attività per imposte anticipate	A	Imposte anticipate	9,93*
Attività per imposte anticipate	a	Imposte anticipate	29,46*

Il paragrafo 62 dell’OIC 25 recita che: “[s]uccessivamente alla rilevazione iniziale, la società iscrive le imposte anticipate/differite in presenza di differenze temporanee. Ad esempio, quando gli ammortamenti sul maggior valore sono deducibili fiscalmente a partire da un esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita. Pertanto, negli esercizi precedenti a quello in cui gli ammortamenti sono fiscalmente deducibili, emergono differenze temporanee sulle quali va considerata la fiscalità differita attiva, se esiste la ragionevole certezza del loro recupero”.

versare, secondo le modalità previste dal nuovo comma 8-ter dell'art. 110 della Legge n. 126 del 2020, l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, co. 2-ter, del Testo unico delle imposte sui redditi (d.p.r. n.917 del 1986), ossia:

- 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro; e
- 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Da tali importi sono "scontati" i versamenti già effettuati con l'originario riconoscimento del 3%.

Chiaro che la convenienza fiscale sia notevolmente ridotta e presumibilmente l'opzione in parola non sarà la soluzione maggiormente perseguita.

Ciò detto, la società -laddove opti per tale scelta- dovrà fondamentalmente ridurre la riserva di rivalutazione dell'imposta sostitutiva aggiuntiva. Nel caso del nostro esempio, sulla base di un'imposta sostitutiva del 12%:

Riserva di rivalutazione	a	Debiti tributari		64,80
--------------------------	---	------------------	--	-------

Restando il periodo di ammortamento immutato, non si hanno evidentemente modifiche in merito alla decisione di iscrivere attività per imposte anticipate, sui valori ante rivalutazione⁹.

REVOCA DELLA RIVALUTAZIONE AI FINI FISCALI, CON RESTITUZIONE, ANCHE TRAMITE COMPENSAZIONE IN F24, DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE GIÀ VERSATE

L'articolo 1, comma 624 della Legge di bilancio 2022 consente di annullare, anche parzialmente, il riconoscimento, potendo ottenere anche in compensazione quanto versato con l'imposta sostitutiva, pur mantenendo in vita la rivalutazione civilistica. In tale circostanza, l'operazione originaria si "trasforma" in una rivalutazione civilistica.

La Legge di Bilancio 2022 niente dice con riferimento alla gestione contabile della rettifica.

L'OIC tratta la correzione di valore con un impatto solo patrimoniale, rivedendo la propria posizione creditoria/debitoria nei confronti dell'Erario e stornando dal patrimonio netto l'ammontare imputabile alla fiscalità da iscriversi nel fondo imposte differite).

Quindi, in linea con quanto disposto dal Documento Interpretativo 10, occorre, laddove la Società opti per mantenere la rivalutazione sotto il solo profilo civilistico, iscrivere, al momento della richiesta da effettuare all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità che saranno all'uopo previste, un credito tributario del medesimo importo del versamento effettuato ed avente come contropartita della riserva di rivalutazione. Si ricorda, infatti, che al momento dell'iscrizione del debito tributario, la società avrebbe dovuto, come sopra esposto, ridurre di medesimo importo la suddetta riserva:

Crediti tributari	a	Riserva di rivalutazione		7,20
-------------------	---	--------------------------	--	------

⁹ Si veda nota 7.

Il restante debito tributario è cancellato a fronte dell'incremento della indicata riserva:

Debiti tributari	a	Riserva di rivalutazione		14,40
------------------	---	--------------------------	--	-------

Contestualmente, la rivalutazione assume validità nella sola prospettiva civilistica, poiché la norma di legge annulla gli effetti fiscali.

Per quanto detto, la rettifica ripristina, di fatto, i valori di patrimonio netto esistenti in sede di apertura dell'esercizio 2021 antecedentemente alla rivalutazione del bene e alla conseguente rideterminazione della quota di ammortamento; più precisamente, occorrerà stanziare, come solitamente avviene con le rivalutazioni civilistiche, un fondo imposte differite riducendo per il medesimo importo la riserva di rivalutazione. La rivalutazione non riconosciuta a livello fiscale comporta, infatti, un disallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale dell'elemento rivalutato, determinando una differenza temporanea imponibile che verrà meno nel momento in cui sarà completato il processo di ammortamento o il bene immobilizzato sarà ceduto. Partendo dal presupposto che l'iscrizione considera la plusvalenza latente per IRES (24%) ed IRAP (3,9%):

Riserva di rivalutazione	A	Fondo imposte differite		200,88
--------------------------	---	-------------------------	--	--------

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'operazione¹⁰.

A partire dall'esercizio 2021 le imposte differite cominceranno ad essere rilasciate in conto economico, poiché il maggior valore risulta essere iscritto nel bilancio dell'esercizio 2020. Nell'esempio sopra riportato, la quota di ammortamento contabile del maggior valore è pari a 120. Se ne evince che la forbice tra valore contabile e valore fiscale si riduce del medesimo valore ed il fondo viene rilasciato per il 27,9% di tale importo:

Fondo imposte differite	A	Imposte differite		33,48
-------------------------	---	-------------------	--	-------

Egual comportamento contabile dovrà essere mantenuto negli esercizi successivi sino a completamento dell'ammortamento del maggior valore (o sino a cessione dell'elemento immobilizzato).

¹⁰ Nel caso in cui siano iscritte imposte anticipate per una differenza temporanea deducibile derivante dal diverso (minor) periodo di ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale, occorrerà per l'esercizio 2021 -e sino a completamento del pertinente ammortamento civilistico- considerare, se soddisfatte le condizioni per l'iscrizione, anche le "vecchie" imposte anticipate, che adesso vengono a compensarsi contabilmente, per determinare la differenza temporanea, con il fondo imposte differite acceso con l'iscrizione solo civilistica del maggior valore del marchio:

Fondo imposte differite	A	Attività per imposte anticipate		49,65*
-------------------------	---	---------------------------------	--	--------

*49,65=9,93*5, essendo le attività per imposte anticipate maturate nel corso dei 5 esercizi di iscrizione del marchio

REVOCA DELLA RIVALUTAZIONE AI FINI FISCALI E CIVILISTICI

Antecedentemente alla pubblicazione del già citato art. 3-bis della Legge 28 marzo 2022 n. 25 di conversione del Decreto “Sostegni-ter”, la prassi professionale si è interrogata sull’opportunità di poter effettuare, e se sì con quale modalità, una revoca dell’operazione di rivalutazione ai fini civilistici¹¹. La mancanza di un esplicito riferimento alla revoca civilistica, in effetti, rendeva complicata l’operazione, comportando una non univocità di vedute sulle procedure da utilizzare a livello giuscommercialistico.

In questo contesto, l’intervento della suddetta Legge 28 marzo 2022 n. 25 elimina qualsiasi problematica richiamando esplicitamente la possibilità di annullare l’operazione anche per gli effetti civilistici.

Ai fini dell’analisi operativa della cancellazione rileva considerare che, al pari di quanto già affermato con la revoca degli effetti fiscali della rivalutazione, anche la cancellazione civilistica dovrebbe essere effettuata, ai sensi del Documento interpretativo 10, impattando esclusivamente a livello patrimoniale.

Ciò comporta di fatto una eliminazione dei valori interessati nella loro consistenza al 1° gennaio 2021, così da non interferire sulla determinazione delle quote di ammortamento esistenti al 31 dicembre 2021.

Ricostruendo l’operazione di eliminazione sia sotto il profilo fiscale sia sotto il profilo civilistico, occorrerà, quindi, rilevare nei confronti dell’Agenzia delle Entrate, secondo le modalità che saranno all’uopo previste, un credito tributario del medesimo importo del versamento effettuato, avente come contropartita la riserva di rivalutazione:

Crediti tributari	a	Riserva di rivalutazione		7,20
-------------------	---	--------------------------	--	------

Il restante debito tributario è cancellato a fronte dell’incremento della indicata riserva:

Debiti tributari	a	Riserva di rivalutazione		14,40
------------------	---	--------------------------	--	-------

Ricostituita nella sua consistenza originaria la riserva di rivalutazione, resta da eliminare la stessa cancellando allo stesso tempo dal bilancio anche il valore rivalutato nell’attivo patrimoniale. Nel nostro esempio, avendo utilizzato la tecnica di rivalutazione che comporta il contestuale e proporzionale aumento di elemento dell’attivo e del fondo ammortamento, risulta da eliminare anche il maggior importo iscritto nel fondo ammortamento.

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

¹¹ Venuto meno il beneficio fiscale, in effetti, molte imprese hanno trovato “anti-economica” l’operazione, in quanto, seppur l’operazione consenta una maggiore patrimonializzazione societaria a costo nullo, le “accresciute” immobilizzazioni tecniche comportano maggiori quote di ammortamento da scontare negli esercizi successivi con un conseguente abbattimento dei risultati economici d’esercizio.

Si deve considerare che nel caso in cui la riserva è già stata utilizzata al fine di coprire le perdite 2020, occorrerà utilizzare altra riserva per bilanciare la riduzione del valore dell'attivo determinato alla luce dell'operazione. Nella nota integrativa è necessario indicare l'applicazione della deroga e gli effetti contabili. Non rappresentando un cambiamento di criterio non è richiesta la riesposizione ai fini comparativi dei dati riferiti all'annualità 2020.

L'organo di controllo e il revisore legale prendono atto che la revoca – se del caso anche ai fini civilistici - è stata effettuata in conformità alla legislazione tempo per tempo vigente.

RIALLINEAMENTO DELL'AVVIAMENTO: SPECIFICITÀ

Nel caso di riallineamento dell'avviamento, la contabilizzazione subirebbe talune modifiche originate, in sintesi, dal fatto che l'avviamento costituisce un valore residuale e che, in ragione di ciò, le imposte differite non sono rilevate; l'iscrizione del corrispondente fondo imposte differite, infatti, determinerebbe un corrispondente incremento del valore stesso dell'avviamento nell'attivo¹². L'incremento del maggior valore dell'avviamento comporterebbe, quindi, un egual incremento del patrimonio netto della società.

L'importo versato all'Erario, a seguito di un'operazione di riallineamento dell'avviamento, per l'affrancamento del maggior valore emerso non avrebbe dovuto elidere nei bilanci dell'esercizio 2020 il valore della riserva bensì avrebbe dovuto trovare contropartita nell'attivo circolante nella voce aggiuntiva "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento". Questa rappresenterebbe di fatto, come indicato dal par. 80 dell'OIC 25, l'anticipazione degli oneri fiscali futuri che la società avrebbe versato in mancanza del versamento dell'imposta sostitutiva.

Laddove, quindi, la società decida adesso di eliminare il riallineamento fiscale, la società:

- non iscrive alcun fondo per imposte differite;
- iscrive un credito tributario in contropartita della voce "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento".

¹² Al riguardo, il paragrafo 77 dell'OIC 25 dispone che: "Una differenza temporanea imponibile può sorgere al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento, se il suo valore non è riconosciuto ai fini fiscali (ossia il suo valore fiscale è pari a zero, o è riconosciuto in misura inferiore rispetto a quello contabile). Tuttavia, secondo quanto previsto dal paragrafo 54, la società non iscrive le imposte differite al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento. L'avviamento rappresenta, infatti, la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte con l'operazione straordinaria. Conseguentemente, l'iscrizione delle imposte differite comporterebbe un aumento del valore contabile dell'avviamento determinando un contemporaneo incremento di pari importo dell'attivo e del passivo; ciò renderebbe l'informazione contenuta nel bilancio meno trasparente". Si veda OIC, OIC 25, Imposte sul reddito, par. 77.

ALLEGATO - ARTICOLO 110 COMMI 1-9 DELLA LEGGE 13 OTTOBRE 2020, N.126

ARTICOLO 110 COMMI 1-9 DELLA LEGGE 13 OTTOBRE 2020, N.126 CONVERSIONE IN LEGGE, CON MODIFICAZIONI, DEL DECRETO-LEGGE 14 AGOSTO 2020, N. 104, RECANTE MISURE URGENTI PER IL SOSTEGNO E IL RILANCIO DELL'ECONOMIA

1. 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, che non adottano i principi 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 d'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.

2. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello di cui al comma 1, può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. 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.

3. 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, da versare con le modalità indicate al comma 6.

4. 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 successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili.

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.

6. Le imposte sostitutive di cui ai commi 3 e 4 sono versate in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi della sezione I del capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

7. 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.

8. Le previsioni di cui all'articolo 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, e' vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che puo' essere affrancata ai sensi del comma 3.

8-bis. Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

8-ter. La deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo. 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 o nel caso di eliminazione dal complesso produttivo, l'eventuale minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore di cui al primo periodo, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come determinato ai sensi dello stesso primo periodo. Per l'avente causa la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile del maggior valore di cui al primo periodo, al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa ai sensi del secondo periodo, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.

8-quater. In deroga alle disposizioni di cui al comma 8-ter, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, al netto dell'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 del presente articolo, da effettuare in un massimo di due rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e la seconda con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo*.

ARTICOLI 623-624-BIS DELLA LEGGE 30 DICEMBRE 2021 N. 234 RECANTE "BILANCIO DI PREVISIONE DELLO STATO PER L'ANNO FINANZIARIO 2022 E BILANCIO PLURIENNALE PER IL TRIENNIO 2022-2024"

Art.623

In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le modifiche di cui al comma 622 hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono eseguiti.

Art. 624

I soggetti che, alla data di entrata in vigore della presente legge, hanno provveduto al versamento delle imposte sostitutive ai sensi del comma 6 dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, hanno facoltà di revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale del citato articolo 110, secondo modalità e termini da stabilire con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. La revoca costituisce titolo per il rimborso ovvero per l'utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dell'importo delle imposte sostitutive versate, secondo

modalità e termini da stabilire con il medesimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al primo periodo*.

9. Agli oneri derivanti dal presente articolo valutati in 74,8 milioni di euro per l'anno 2022, 254,3 milioni di euro per l'anno 2023, 172 milioni di euro per l'anno 2024 e 176,9 milioni di euro per ciascuno degli anni 2025 e 2026, si provvede ai sensi dell'articolo 114.

Art. 624-bis

I soggetti che esercitano la facoltà prevista dal comma 624 del presente articolo possono eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione effettuata ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020 n.104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126. Nelle note al bilancio è fornita adeguata informativa circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca**.

* I commi 8-ter ed 8-quater sono stati introdotti nell'articolo 110 della Legge 13 ottobre 2020, n.126 dall'articolo 1, comma 622 della Legge 30 dicembre 2021 n. 234 (Legge di bilancio 2022).

** L'art. 624-bis della Legge 13 ottobre 2020, n.126 è stato introdotto dall'3-bis della legge 28 marzo 2022 n. 25 di conversione del D.l. del 27 gennaio 2022 n. 4 "Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico" (Decreto Sostegni-ter).