

Incrocio di riserve per lo storno della rivalutazione dei marchi

Le conseguenze contabili delle decisioni di quest'anno vanno valutate «al passato»

La riserva ricostituita nel 2022 deve «ricalcare» quella utilizzata nel 2021

Andrea Vasapoli

La revoca anche civilistica degli effetti della rivalutazione dei marchi, effettuata ai sensi dell'articolo 110 del Dl 104/2020, comporta conseguenze contabili di non immediata comprensione.

Quanto alla decorrenza degli effetti della maggiorazione a 50 anni del periodo di deducibilità fiscale degli ammortamenti dei marchi rivalutati, oppure del pagamento dell'imposta sostitutiva integrativa per mantenere la deducibilità degli stessi a 18 anni, il comma 623 dell'articolo 1 della legge 234/2021 prevede espressamente che tali modifiche «hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione o il riallineamento sono eseguiti», quindi gli effetti decorrono dall'esercizio 2021 per i cosiddetti "solari".

La legge nulla prevede, invece, per la revoca fiscale e civilistica degli effetti della rivalutazione, disciplinata dai commi 624 e 624-bis del medesimo articolo 1. Poiché il comma 624, che disciplina la revoca dei soli effetti fiscali, prevede il rimborso integrale dell'imposta già versata e il venir meno di quella ancora dovuta sulla rivalutazione, una interpretazione logica di tale norma porta a concludere che la stessa intende sterilizzare completamente gli effetti fiscali della rivalutazione, per cui anch'essa deve produrre effetto dal 1° gennaio 2021 per i solari, nonostante la revoca venga esercitata solo nel 2022. Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi con riferimento al comma 624-bis, per cui il bilancio al quale tale norma fa riferimento non può che essere il primo bilancio successivo a quello di iscrizione della rivalutazione, quindi il bilancio al 31 dicembre 2021 per i solari.

Da tale interpretazione discende che, nonostante la decisione della revoca degli effetti civilistici della rivalutazione sia assunta nel 2022, le conseguenze contabili di tale decisione devono essere rilevate con riferimento ai saldi esistenti al 1° gennaio 2021 e devono confluire nel bilancio al 31 dicembre 2021. In tal senso si è espresso anche il Cndcec con il documento emanato ad aprile di quest'anno, mentre si attende ancora il pronunciamento in merito dell'Oic, che ci si augura arrivi presto, in quanto la bozza del Documento interpretativo 10 è stata pubblicata in consultazione prima che il comma 624-bis venisse introdotto dal Dl 4/2022.

Applicando in modo integrale tale interpretazione, e ipotizzando che un marchio sia stato rivalutato per 1.000, nella contabilità 2021 deve dapprima essere incrementata (di 30) la riserva di rivalutazione (iscritta nel bilancio 2020 per 970) per stornare la riduzione della stessa che era stata contabilizzata a fronte dell'imposta sostitutiva del 3% dovuta. In contropartita si storna il residuo debito d'imposta di 20 e si iscrive un credito di 10 per l'imposta già pagata. La riserva di rivalutazione, che a quel punto coincide in valore (1.000) alla rivalutazione effettuata, deve quindi essere per intero utilizzata per stornare il maggiore valore attribuito ai marchi.

Una possibile interpretazione alternativa, tuttavia, è quella secondo la quale, poiché la decisione di revocare gli effetti fiscali della rivalutazione è assunta solo nel 2022 secondo le modalità e i termini dell'emanando provvedimento del direttore delle Entrate, anche se lo storno degli effetti contabili della rivalutazione va rilevato nel bilancio 2021, il credito per il rimborso della prima rata di imposta già pagata e lo storno del debito per le due rate residue possa essere contabilizzato solo nel 2022, esercizio nel quale il credito viene ad esistenza e viene meno il debito residuo.

In tale caso lo storno degli effetti civilistici della rivalutazione, da contabilizzarsi nel 2021, deve trovare contropartita nell'intera riserva di rivalutazione iscritta in contabilità (per 970) e per la differenza di 30 in un'altra riserva disponibile. Nel 2022 la rilevazione del credito per la prima rata d'imposta già pagata e lo storno del debito per le residue rate, che come indicato nella bozza di Documento interpretativo 10 dell'Oic devono trovare contropartita a patrimonio netto, comporterà l'iscrizione per pari importo di una riserva (si veda l'esempio nel riquadro). Si ritiene che in questo caso non si debba iscrivere una riserva di rivalutazione,

bensì una riserva che abbia la stessa natura, civilistica e fiscale, di quella che è stata utilizzata in sede di storno della rivalutazione.

Ciò trova ragione nella ratio della norma, che è quella di riportare la società nelle stesse condizioni in cui essa si sarebbe trovata se non avesse mai posto in essere la rivalutazione dei marchi, per cui anche la natura civilistica delle poste del patrimonio netto contabile e la loro stratificazione fiscale devono essere le stesse.

© RIPRODUZIONE RISERVATA