

CONTABILITÀ

La rappresentazione in bilancio della rivalutazione dei beni di impresa

di Viviana Grippo

Introduzione

Benché sia ormai chiaro che il disposto normativo, non per ultimo l'intervento del DL 66/14 che ha stabilito l'impossibilità di rateazione dell'imposta dovuta, ha impedito, ovvero reso inappetibile, il ricorso all'agevolazione legata alla rivalutazione dei beni di impresa, ci occuperemo nel presente intervento della relativa rappresentazione contabile.

Come sappiamo la finanziaria 2014 ha reintrodotto per le società di capitali, enti commerciali, società di persone e ditte individuali^[1] la **rivalutazione dei beni di impresa**, siano essi materiali o immateriali^[2], e delle partecipazioni a condizione che tali beni fossero iscritti in bilancio al 31 dicembre 2012 e ancora presenti al 31 dicembre 2013^[3].

Ai fini della rivalutazione è previsto il versamento di una **imposta sostitutiva** entro il prossimo 16 giugno 2014, come detto in unica soluzione e non rateizzando unitamente alle imposte derivanti dal modello unico, nella misura del:

- 12% per i beni non ammortizzabili,
- 16% per i beni ammortizzabili.

La rivalutazione riproposta dalla finanziaria 2014 deve avere sia **effetto civilistico che fiscale**, questo obbligo è stato piuttosto discusso in dottrina e ha generato parte del malcontento con cui il provvedimento è stato accolto, senz'altro l'impossibilità di dare alla rivalutazione il solo effetto civilistico è stato il motivo principale del suo scarso utilizzo.

Tornando agli aspetti attuativi va sottolineato che l'effetto civilistico della rivalutazione è immediato, esso si produce già nel 2013, fiscalmente, invece, il maggior valore dei beni avrà effetto solo dal terzo esercizio successivo alla rivalutazione, ovvero dal 2016. Con riferimento, invece, alla distrazione del bene dall'azienda a qualsiasi titolo (cessione, autoconsumo...) gli effetti fiscali si verificheranno solo dal 2017 (sempre parlando di esercizi coincidenti con l'anno solare), per cui in caso di cessione del bene prima del 2017 il valore da prendere a riferimento per il calcolo delle minusvalenze o plusvalenze fiscali sarà quello ante rivalutazione, al contrario se tale distrazione avvenisse nel 2018 allora potrà tenersi conto dei

valori rivalutati.

E' chiaro quindi che nel periodo 2013-2015 si creerà un **doppio binario**, civilistico/fiscale che determinerà una deduzione civilistica e non fiscale degli ammortamenti, quale differenza temporanea da riassorbirsi a partire dal 2016 e necessità di stanziamento delle imposte anticipate attive e passive (per le quali si rimanda ad apposito contributo).

E' solo il caso di ricordare che la norma prevede che la rivalutazione sia eseguita nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2013 e che è prevista la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione pagando una sostitutiva pari al 10%.

Limiti di rivalutazione

Il valore rivalutabile del bene soggiace a limiti imposti dalla norma.

Dapprima va preso in considerazione il **valore contabile**, esso risulta essere pari alla differenza tra costo storico e fondo ammortamento.

Il valore rivalutato non può superare il **valore di mercato** del bene (valore del mio bene usato), e se la azienda è in grado di provarlo, il **valore d'uso**.

Tuttavia il valore di iscrizione del bene in bilancio non può a sua volta essere superiore al valore di sostituzione dello stesso (bene nuovo acquistato) e quindi questo ultimo limite può essere derimente nella scelta del metodo contabile da utilizzare e di cui diremo più avanti.

Uno schema chiarisce quanto detto:



Metodi di rivalutazione

La rivalutazione va eseguita per categorie omogenee, vanno quindi rivalutati tutti i beni facenti parte della medesima categoria.

I metodi di rivalutazione possono essere tre, liberamente utilizzabili nell'ambito della stessa categoria, ovvero contestualmente per il medesimo bene:

1. rivalutazione del costo storico,
2. rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento,
3. riduzione totale o parziale del fondo ammortamento.

In tutti i casi la rivalutazione comporterà la determinazione di un saldo attivo di rivalutazione, come differenza tra maggior valore del bene e imposta sostitutiva da allocarsi ad apposita riserva o a capitale.

Aspetti contabili

Rivalutazione del solo costo storico.

In tal caso l'effetto della rivalutazione sarà **l'allungamento del periodo di ammortamento** del bene, il bene infatti verrà incrementato dell'importo della rivalutazione senza interessamento del fondo ammortamento.

Supponendo che siano interessati alla rivalutazione i macchinari il cui costo storico sia pari a euro 100.000,00, che essi siano iscritti in bilancio al netto dei fondi per euro 70.000,00 e che il loro valore di mercato sia euro 90.000,00 avremo il limite di rivalutazione pari a euro (90.000,00-70.000,00) 20.000,00, una imposta sostitutiva pari a (20.000,00 x 16%) euro 3.200,00 e un saldo attivo di rivalutazione di (20.000,00-3.200,00) euro 16.800,00, la scrittura contabile sarà la seguente:

Macchinari a Diversi 20.000,00

a Riserva riv.ne legge 147/13 16.800,00

a Erario c/imposta sostitutiva 3.200,00

Rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento.

In tale caso bisogna determinare quanta parte del valore rivalutabile sia da imputare al costo storico e quanto al fondo, tornando al nostro esempio avremo che la percentuale di incremento imputabile al costo storico e al fondo è pari al 28,57% (20.000,00/70.000,00*100).

Di conseguenza il mio costo storico diverrà euro 128.570,00 (100.000,00*128,57/100), ed il mio fondo sarà pari a euro 38.571,00 (30.000,00*128,57/100), contabilmente:

Macchinari a Diversi 28.570,00

a F.do amm.to macchinari 8.570,00

a Riserva riv.ne legge 147/13 16.800,00

a Erario c/imposta sostitutiva 3.200,00

Riduzione totale o parziale del fondo ammortamento

In tale caso è il costo storico a restare invariato e non si rileva **nessuna variazione delle quote di ammortamento**, ciò che subisce modifiche è il fondo ammortamento che viene ridotto totalmente o parzialmente.

Si deve tener conto, difatti, del limite di rivalutazione rapportato al valore del fondo.

Nel nostro esempio il limite di rivalutazione è stabilito in 20.000,00 e il fondo ammonta a euro 30.000,00, si procederà quindi alla riduzione parziale:

F.do amm.to macchinari a Diversi 20.000,00

a Riserva riv.ne legge 147/13 16.800,00

a Erario c/imposta sostitutiva 3.200,00

[1] Restano escluse società semplici e professionisti.

[2] Ad eccezione di beni merce, avviamento e spese per Ricerca e Sviluppo.

[3] La rivalutazione è possibile anche per le aziende in contabilità semplificata per le quali va fatto riferimento al libro cespiti ovvero al registro Iva acquisti.