



CIRCOLARE SETTIMANALE

SPECIALE BILANCIO 2020

IL CONTENUTO DELLA CIRCOLARE

- **LE NOVITÀ DEL BILANCIO 2020**
- **VADEMECUM PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO 2020**
- **RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE NEI BILANCI 2020: COME OPERA LA STERILIZZAZIONE DELLE PERDITE DA COVID-19**
- **LE PERDITE 2020 DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI DIVENTANO CONGELABILI FINO AL 2025**
- **BILANCIO E PERDITE SIGNIFICATIVE: CONGELABILI SOLO QUELLE EMERSE NEL 2020**
- **LA POSTERGAZIONE DEI FINANZIAMENTI DEI SOCI E DEGLI AMMINISTRATORI NEL 2020**
- **BILANCIO 2020: DEROGA ALLA CONTINUITÀ AZIENDALE E PRINCIPIO DI COMPETENZA PER I RISTORI**
- **OIC 8 IN DEROGA ALLA CONTINUITÀ AZIENDALE: LA REVISIONE DELLE PMI E LA RIFORMA DELLA CRISI D'IMPRESA.**
- **BILANCIO 2020: DEROGA AMMORTAMENTI E IMPOSTE DIFFERITE**
- **SOSPENSIONE TEMPORANEA DEGLI AMMORTAMENTI PER IL 2020**
- **IL SUPER E L'IPER AMMORTAMENTO**
- **SOSPENSIONE AMMORTAMENTI: CHIARIMENTI IN UNA CIRCOLARE DELL'ASSONIME**
- **INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA**
- **RIVALUTAZIONE DEL COSTO STORICO E DEL FONDO DI AMMORTAMENTO: ESEMPIO PRATICO**
- **RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA:**
- **RISERVA TASSABILE SOLO IN CASO DI ATTRIBUZIONE AI SOCI**
- **ASSONIME FA "IL PUNTO" SULLA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA**
- **IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DELLE SPESE PUBBLICITÀ E PROPAGANDA**
- **IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI SOFTWARE**
- **BILANCI 2020: COME VALUTARE RIMANENZE E CREDITI IN PERIODO DI COVID-19**
- **INDUSTRIA 4.0: COME ISCRIVERE IN BILANCIO IL CREDITO D'IMPOSTA PER BENI STRUMENTALI**

- **IMPUTAZIONE IN BILANCIO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**
- **IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PREVISTO DAL DECRETO SOSTEGNI DECRETO LEGGE 41/2021 VA IMPUTATO NEL BILANCIO 2020 O NEL 2021.**
- **ALTRI CONTRIBUTI E BONUS COVID CONFLUISCONO IN BILANCIO NELLA VOCE ALTRI RICAVI**
- **INTERESSI PASSIVI SUI FINANZIAMENTI ASSUNTI, ALLA VOCE C17 "INTERESSI ED ALTRI ONERI FINANZIARI".**
- **CONTRIBUTI E BONUS COVID**
- **BONUS AFFITTI**
- **L'INFORMATIVA SUPPLEMENTARE NELLA NOTA INTEGRATIVA 2020**
- **INFORMATIVA SULLE AGEVOLAZIONI EROGATE IN NOTA INTEGRATIVA**

COLLEGAMENTI A MODELLO FISCALE

- **MODELLI REDDITI E IRAP**
- **MODELLO REDDITI SC 2021: SCADENZE E MODALITÀ DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE**
- **COME INDICARE GLI AMMORTAMENTI SOSPESI**
- **IL MODELLO IRAP 2021**
- **STRALCIO PRIMO ACCONTO IRAP 2020: COME COMPILARE IL MODELLO IRAP 2021**
- **IRAP NON VERSATA: IL VERSAMENTO SLITTA AL 30 SETTEMBRE 2021**
 - **Con "l'esercizio lungo" l'esenzione Irap slitta di un anno**
- **MODELLO REDDITI: DICHIARAZIONI CORRETTIVE ED INTEGRATIVA**
- **LE PERDITE FISCALI MODELLO SC**
 - **MODELLO REDDITI SC 2021: PROSPETTO DEL CAPITALE E DELLE RISERVE**
- **ACE INNOVATIVA 2021**

Le novità del bilancio 2020

L'emergenza sanitaria ancora in corso e gli inevitabili effetti economici della stessa influenzeranno i bilanci 2020.

Non possono inoltre essere ignorati una serie di provvedimenti normativi, finalizzati a sostenere le imprese in questo difficile momento storico, che si rifletteranno sull'informativa di bilancio.

Si pensi, a tal proposito:

- alle disposizioni che consentono la convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, anche in deroga alle disposizioni statutarie (**articolo 106 D.L. 18/2020**, così come modificato dal Decreto Milleproroghe),
- alla possibilità di rivalutare i beni d'impresa, potendo beneficiare anche del riconoscimento fiscale con il pagamento di un'imposta sostitutiva di appena il 3% (**articolo 110 D.L. 104/2020**),
- alla facoltà di non effettuare, in tutto o in parte, gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali (**articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020**),
- alle deroghe alle disposizioni in materia di valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività (**articolo 7 D.L. 23/2020** e successivo **articolo 38-quater D.L. 34/2020**),
- al differimento dei termini entro i quali si rende necessario intervenire nel caso di perdite che intaccano il capitale sociale (**articolo 1, comma 266, L. 178/2020**).

Anche quest'anno, dunque, le assemblee ordinarie per l'approvazione del bilancio al 31.12.2020 potranno essere convocate entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, in deroga alle previsioni codicistiche e a quelle statutarie.

Alle assemblee tenute entro il 31.07.2021 si applicano inoltre tutte le altre previsioni di cui all'**articolo 106 D.L. 18/2020**, tra le quali figurano anche quelle volte ad ammettere, anche in deroga alle previsioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica e l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione.

Con specifico riferimento, invece, alle nuove disposizioni in materia di sospensione degli ammortamenti, si riepilogano, nella tabella che segue, le condizioni che giustificano la suddetta sospensione, nonché gli adempimenti previsti.

Chi?	Soggetti che non adottano i principi contabili internazionali.
Quando?	Nell'esercizio in corso al 15.08.2020. La misura potrà essere estesa anche agli esercizi successivi, in relazione alla situazione economica conseguente all'emergenza sanitaria ancora in corso, con apposito decreto del Mef.
Cosa consente la norma?	È possibile non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali (più precisamente, può essere sospeso l'ammortamento del singolo cespite, di un gruppo di cespiti o di tutte le immobilizzazioni); in questo modo viene prolungato il piano di ammortamento originario di un anno, ove possibile. La deducibilità fiscale della quota di ammortamento è comunque riconosciuta, anche se non imputata al conto economico.
Quali adempimenti sono richiesti?	<ul style="list-style-type: none"> – È necessario destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. – Nella Nota integrativa devono essere indicate le ragioni della deroga. Devono inoltre essere fornite informazioni sull'iscrizione e sull'importo della riserva indisponibile, nonché sull'influenza delle previsioni sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. Le micro imprese che intendono avvalersi della deroga in esame possono fornire le medesime informazioni in calce al bilancio, oppure possono comunque redigere la Nota integrativa.

Le disposizioni in esame sono state oggetto del Documento interpretativo n. 9 dell'Oic, che, dopo aver illustrato i principali aspetti della nuova previsione, ha fornito alcuni esempi di ragioni che possono indurre le imprese ad avvalersi della deroga. Tali ragioni devono essere coerenti con la percentuale di ammortamento sospesa.

Se, ad esempio, una società decide di avvalersi della disposizione per evitare o ridurre la perdita operativa, l'aliquota di ammortamento dell'esercizio può essere pari a zero; se, invece, una società decide di avvalersi della norma per ridurre gli effetti economici negativi della chiusura dello stabilimento, l'aliquota di ammortamento "sospesa" deve essere commisurata al periodo di

effettiva chiusura (quindi, ad esempio, se la chiusura è durata 6 mesi, è possibile sospendere il 50% degli ammortamenti).

Anche le disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa sono finalizzate a sostenere le imprese in questo difficile momento storico, essendo possibile non solo una rivalutazione civilistica del valore dei beni (senza dover assolvere, dunque, alcuna imposta sostitutiva), ma anche la rivalutazione fiscale, con il pagamento di un'imposta sostitutiva di appena il 3% (la quale, peraltro, può essere versata anche ratealmente).

La rivalutazione può essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2019 e può riguardare i beni d'impresa (diversi da quelli alla cui produzione e scambio è diretta l'attività) e le partecipazioni in società controllate e collegate che costituiscono immobilizzazioni finanziarie che risultano nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019.

È altresì importante precisare che l'eventuale esercizio della facoltà di sospendere gli ammortamenti non pregiudica la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni materiali e immateriali.

Il riconoscimento dei maggiori valori fiscali, nel caso in cui venga pagata l'imposta sostitutiva, è previsto a decorrere dall'esercizio successivo a quello nel quale la rivalutazione è eseguita, e, quindi, sin dal 2021 per i soggetti con esercizio coincidente con anno solare. Solo ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze il riconoscimento dei maggiori valori fiscali è rinviato al quarto esercizio successivo (per ulteriori approfondimenti si rinvia, inoltre, al precedente contributo "**Rivalutazione dei beni d'impresa: un quadro di sintesi**").

Con il documento interpretativo n.7 l'Oic ha ricordato che in Nota integrativa deve essere annotata la rivalutazione effettuata, indicando le modalità adottate per la rivalutazione dei beni ammortizzabili. Trovano inoltre applicazione le disposizioni in materia di informativa sulla rivalutazione prevista dai principi contabili Oic 16 (dedicato alle immobilizzazioni materiali), Oic 24 (sulle immobilizzazioni immateriali), Oic 21 ("Partecipazioni"), Oic 25 ("Imposte sui redditi") e Oic 28 ("Patrimonio netto").

Pertanto, nella Nota integrativa dovranno essere indicati:

- i criteri di valutazione delle immobilizzazioni, con specificazione, per ciascuna voce, delle rivalutazioni eseguite,
- le modalità di effettuazione della rivalutazione,
- la natura (solo civilistica, o anche fiscale) della rivalutazione eseguita,

- il dettaglio della composizione della riserva di rivalutazione, con indicazione dell'eventuale affrancamento eseguito,
- se presente, la fiscalità differita.

Proseguendo l'analisi delle novità, meritano ora di essere richiamate le previsioni di cui all'**articolo 38-quater D.L. 34/2020** (che ha implicitamente abrogato il precedente **articolo 7 D.L. 23/2020**, la cui interpretazione aveva sollevato non pochi dubbi).

Giova ricordare che, ai sensi dell'**articolo 2423-bis, comma 1, n. 1, cod. civ.**, la valutazione delle voci di bilancio deve essere effettuata secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività.

Il Decreto Rilancio, dunque, ha riconosciuto la possibilità di operare nella prospettiva della continuità dell'attività nel bilancio al 31.12.2020, se la stessa sussisteva nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso prima del 23.02.2020.

Sul punto, l'Oic, con il documento interpretativo n.8 ha avuto modo di precisare che la facoltà in esame è riconosciuta soltanto alle società che applicano, nella redazione del bilancio, le norme del codice civile e i principi contabili nazionali.

Anche questa previsione richiede specifici obblighi di informativa nella Nota integrazione e nella Relazione sulla gestione.

Le società che intendono avvalersi della deroga devono indicare in Nota integrativa le *“**significant incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio**”*. Nella Nota integrativa, dunque, devono essere riportate le informazioni sui fattori di rischio e sulle incertezze identificate, nonché i piani aziendali futuri.

Un'altra disposizione che deve infine essere tenuta a mente nella predisposizione del bilancio 2020 è quella introdotta dalla Legge di bilancio 2021 (**articolo 1, comma 266, L. 178/2020**), in forza della quale, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli **articoli 2446, comma 2 e 3, 2447, 2482-bis, comma 4, 5 e 6, e 2482-ter cod. civ.**. Con specifico riferimento alle S.r.l., le citate disposizioni (delle quali è oggi prevista la disapplicazione) prevedono quanto segue:

- in caso di diminuzione del capitale di oltre un terzo in conseguenza di perdite, se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate;
- nel caso in cui la perdita porti il capitale al di sotto del minimo legale, l'assemblea deve deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al minimo legale (oppure la trasformazione della società).

In considerazione delle richiamate disposizioni emergenziali, non opera inoltre la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli **articoli 2484, comma 1, numero 4), e 2545-duodecies cod. civ.**

Tutto quanto appena premesso, si rende tuttavia necessario ricordare che la Legge di bilancio 2021 non ha previsto la disapplicazione dell'intera disciplina codicistica in materia di perdite di capitale, ma soltanto delle disposizioni espressamente richiamate: da ciò ne discende, pertanto, che in caso di riduzione del capitale di oltre un terzo in conseguenza di perdite, resta fermo l'obbligo, per gli amministratori, di convocare l'assemblea e sottoporle l'apposita relazione.

La stessa Legge di bilancio 2021 ha inoltre previsto:

- lo slittamento al quinto esercizio successivo del termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo (l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate);
- la possibilità, per l'assemblea, nell'ipotesi di riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, di rinviare le decisioni conseguenti al quinto esercizio successivo (fino alla data di quest'ultima assemblea, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale).

Le società che beneficiano della deroga alle previsioni in materia di riduzione del capitale per perdite devono distintamente indicare nella Nota integrativa le perdite, con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Vademecum per l'approvazione del bilancio di esercizio 2020

Di norma le società di capitali dovrebbero approvare il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio; tuttavia, per il bilancio che si chiude il 31 dicembre 2020, il cosiddetto decreto

Milleproroghe ha disposto la possibilità generalizzata di convocare l'assemblea entro il maggior termine di 180 giorni, quindi entro il 29.06.2021.

1) Bilancio d'esercizio: redazione e trasmissione del progetto di bilancio e Relazione sulla gestione

2) Bilancio d'esercizio: deposito presso la sede sociale

3) Bilancio d'esercizio: convocazione assemblea per approvazione

4) Bilancio d'esercizio: tabella riepilogativa iter approvazione

1) Bilancio d'esercizio: redazione e trasmissione del progetto di bilancio e Relazione sulla gestione

Gli amministratori delle società di capitali devono redigere annualmente:

- il progetto di bilancio, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa (ai sensi del nuovo art. 2423 del C.c.). Si segnala che a seguito delle modifiche apportate all'art. 2423 del codice civile, il bilancio d'esercizio è composto dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico, dalla Nota Integrativa e anche dal Rendiconto finanziario. Il D.lgs. 139/2015, infatti, ha previsto l'obbligo di redazione del Rendiconto finanziario per tutte le imprese di maggiori dimensioni, per migliorare l'informativa sulla situazione finanziaria della società. Restano esonerati dalla redazione del Rendiconto finanziario: le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.), le micro imprese, ossia le imprese che superano i limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c.
- la Relazione sulla gestione (ai sensi dell'art. 2428 del c.c.), se richiesta.

Se nella società c'è l'organo di controllo tali documenti, prima di essere depositati presso la sede sociale, devono essere trasmessi all'organo di controllo (Collegio sindacale, revisore o società di revisione), almeno 30 giorni prima rispetto al giorno fissato per l'approvazione del bilancio.

Esempio: data di convocazione assemblea per approvazione bilancio 27.04.2021--> termine di trasmissione dei documenti 28.03.2021

Con tali documenti l'organo di controllo potrà formulare la sua relazione.

Se nella società non c'è l'organo di controllo, si procede subito al deposito dei documenti presso la sede sociale.

2) Bilancio d'esercizio: deposito presso la sede sociale

Il progetto di bilancio, insieme alla Relazione sulla gestione, alla relazione del Collegio sindacale/altro organo di controllo, deve rimanere depositato presso la sede della società, durante i 15 giorni precedenti alla data dell'assemblea e finché viene approvato, in modo tale che i soci possano prenderne visione.

Esempio: data di convocazione assemblea per approvazione bilancio 27.04.2021--> deposito presso la sede sociale a partire dal 12.04.2021

3) Bilancio d'esercizio: convocazione assemblea per approvazione

Il bilancio deve essere approvato entro i termini stabiliti dall'art. 2364, comma 2, del Codice civile:

- entro 120 giorni dalla chiusura d'esercizio (termine ordinario); quest'anno il termine scade il 30.04.2021 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- entro 180 giorni dalla chiusura d'esercizio (termine straordinario); quest'anno il termine scade il 29.06.2021 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. La possibilità di approvare il bilancio nel maggior termine di 180 giorni è possibile solo in alcune ipotesi particolari, specificatamente previste dal codice civile:
 - società tenute alla redazione del bilancio consolidato;
 - presenza di particolari esigenze connesse con la struttura e l'oggetto della società; in quest'ultimo caso, il maggior termine deve essere previsto dalla statuto della società.

Si segnala che a proposito dell'approvazione del bilancio entro il termine più ampio di 180 giorni, anche per quest'anno come quello precedente, per effetto della proroga dell'articolo 106 del decreto "Cura Italia" (D.L. 18/2020) è data la possibilità di approvare i bilanci 2019 entro il termine più lungo dei 180 giorni a causa dell'emergenza sanitaria.

Per approvare il bilancio è necessario prima convocare l'assemblea. Le modalità e i termini di convocazione sono diversi a seconda che si tratti di srl o spa:

- per le srl, se non è previsto nulla nell'atto costitutivo, la convocazione avviene mediante lettera raccomandata, da spedire ai soci almeno 8 giorni prima della data fissata per l'adunanza dell'assemblea, presso il domicilio che risulta al Registro Imprese, e in essa deve essere indicato il giorno, l'ora, il luogo e gli argomenti da trattare;
- per le SpA occorre distinguere ulteriormente a seconda che si tratti di:

- o società non quotate sul mercato: in tal caso la convocazione deve essere effettuata mediante lettera di convocazione inviata ai soci 8 giorni prima, oppure mediante fax, e-mail o altri mezzi di comunicazione che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento;
- o società quotate sul mercato: in tal caso la convocazione deve essere effettuata mediante la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale o su un quotidiano indicato nello statuto sociale almeno 15 giorni prima rispetto al giorno fissato per l'assemblea.

4) Bilancio d'esercizio: tabella riepilogativa iter approvazione

ADEMPIMENTI AMMINISTRATORI	Società con organo di controllo	Società senza organo di controllo	
	Termine straord. concesso per emergenza Covid	Termine ord. max	Termine straord. max
Redazione progetto di bilancio e Relazione sulla gestione	30.05.2021	14.06.2021	
Trasmissione all'organo di controllo		-	-
Deposito presso la sede sociale	14.06.2021	14.06.2021	
Convocazione soci (società non quotate)	21.06.2021	21.06.2021	
Approvazione bilancio	29.06.2021	29.06.2021	
Deposito bilancio	29.07.2021	29.07.2021	

Riduzione del capitale sociale nei bilanci 2020: come opera la sterilizzazione delle perdite da Covid-19

Il Comitato Interregionale dei Consigli Notarili delle Tre Venezie ha pubblicato 12 chiarimenti sull'applicazione dell'art. 6 del decreto Liquidità, in materia di riduzione del capitale sociale, che aiuteranno gli operatori chiamati ad applicare correttamente la norma. In particolare, vengono esaminate le situazioni nelle quali l'organo amministrativo sia chiamato a verificare l'eventuale riduzione del capitale sociale in misura superiore ad un terzo prima della chiusura dell'esercizio che comprende la data del 31 dicembre 2020. Vengono inoltre analizzate le ipotesi in cui la

sterilizzazione delle perdite porta con sé la disapplicazione di alcune disposizioni contenute nel codice civile.

Con il primo orientamento (T.A.1) il Comitato ha inteso chiarire - vista la sostituzione dell'art. 6 del D.L. n. 23/2020 - che il nuovo criterio di attivazione della protezione non è più patrimoniale, bensì economico. In altre parole, mentre la precedente norma si riferiva alle perdite, in qualunque esercizio emerse, che incidessero, in assenza di riserve, sul capitale nominale e quindi la sua attivazione era collegata agli effetti delle medesime sul patrimonio netto, l'attuale disposizione si riferisce alle **perdite dell'esercizio in corso** alla data del **31 dicembre 2020** (perdita 2020), identificando in modo preciso quali perdite **sono oggetto di sterilizzazione** e quali sono le voci del **bilancio civilistico** cui fare riferimento per la loro individuazione: voce 21 dello schema di cui all'art. 2425 c.c. e voce IX del passivo dello stato patrimoniale.

Le perdite oggetto di sterilizzazione

Secondo l'orientamento in esame, la diversa e nuova lettera della norma porta a sterilizzare **tutta la perdita del periodo ritenuto anomalo** a causa dell'emergenza **Covid-19** e non solo la parte di essa che intacca il capitale nominale della società in quanto non assorbita da eventuali riserve di patrimonio. Tale conclusione permette quindi di **preservare le riserve del patrimonio netto** dall'intero importo della perdita 2020, anche al fine di poter utilizzare le suddette riserve per assorbire eventuali risultati negativi degli esercizi precedenti o successivi.

Con riferimento all'arco temporale a cui deve riferirsi la perdita oggetto di sterilizzazione, l'orientamento dei **Notai del Triveneto** è analogo a quello espresso dal Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) (circolare del 29 gennaio 2021 n. 26890), ma in contrasto con altre posizioni espresse in dottrina, per esempio da Assonime (circolare n. 3/2021).

In particolare, le perdite da considerare sono unicamente quelle dell'esercizio che comprende la data del 31 dicembre 2020 vale a dire, a titolo esemplificativo, quelle dell'esercizio solare 01/01/2020 - 31/12/2020 oppure 01/07/2020 - 30/06/2021 o ancora 01/05/2020 - 30/04/2021.

Il processo di sterilizzazione ante chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020

Gli orientamenti T.A.3 e T.A.4 esaminano le situazioni nelle quali l'organo amministrativo sia chiamato a verificare l'eventuale **riduzione del capitale sociale in misura superiore ad un terzo** prima della chiusura dell'esercizio che comprende la data del 31 dicembre 2020.

In tale circostanza, le perdite emerse devono essere accertate attraverso la redazione di una **situazione patrimoniale** o di un **bilancio infra-annuale** con la precisazione che le perdite registrate sono necessariamente provvisorie mentre quelle definitive dovranno essere accertate al momento della chiusura dell'esercizio.

In tal caso occorrerà quindi predisporre e presentare all'assemblea dei soci un **documento contabile** con evidenza dei risultati del periodo infra-annuale accompagnato dalla **relazione dell'organo di controllo** (se nominato); non è possibile quindi prescindere dalla rilevazione formale mediante la predisposizione di idonea documentazione contabile, delle perdite provvisorie oggetto di sterilizzazione anche se le suddette perdite sono di per sé irrilevanti per legge.

La fattispecie di cui all'art. 2446 e 2482-bis del codice civile

Nell'ipotesi di riduzione di oltre 1/3 del capitale sociale, la sterilizzazione delle perdite dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 porta con sé la **disapplicazione** delle altre **disposizioni** contenute negli artt. 2446 e 2482-bis del **codice civile**.

Pertanto, qualora la somma dei risultati negativi alla fine dell'esercizio, siano essi dovuti a perdite dell'esercizio 2019 e/o dell'esercizio 2020, non si riduca decorso un esercizio rispetto al limite di cui sopra, l'organo amministrativo dovrà comunque procedere alla **convocazione dell'assemblea** al fine di adottare le **misure idonee** per l'eliminazione di tale situazione.

Qualora la riduzione di oltre 1/3 del capitale sociale sia dovuta all'importo delle perdite dell'esercizio 2020 (anche eventualmente considerando le perdite degli esercizi precedenti) è possibile procedere alla sterilizzazione dell'importo delle perdite 2020 e **rinvviare l'obbligo di riduzione** (o di copertura) al **quinto esercizio successivo**. Tale decisione deve essere sempre aggiornata anche alla luce dei risultati degli esercizi successivi; infatti, qualora la società maturi ulteriori perdite e, al netto di quelle del 2020, superi il limite di riduzione di 1/3 del capitale sociale, l'organo amministrativo dovrà convocare l'assemblea dei soci affinché vengano adottati i provvedimenti necessari previsti dagli articoli in esame.

La riduzione del capitale sociale di oltre 1/3 comporta in ogni caso (e quindi anche nell'ipotesi di riduzione derivante dalla sole perdite 2020) l'obbligo di convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti, sottoponendo ad essa una relazione sulla situazione patrimoniale.

È interessante notare che secondo l'orientamento T.A.6 il **differimento** degli **effetti della perdita 2020** al quinto esercizio per i provvedimenti dei soci può essere **approvato dall'assemblea** anche **senza un'espressa decisione** in tal senso.

Infatti, la decisione può ritenersi sia stata assunta sulla base della sola circostanza che i **soci non abbiano adottato alcun provvedimento**, anche a seguito della diserzione dell'assemblea, di stallo decisionale o di mancato raggiungimento del quorum deliberativo.

Le fattispecie di cui all'art. 2447 e 2482-ter del codice civile

Secondo gli orientamenti T.A.7 e T.A.8, qualora a seguito delle perdite maturate (comprese quelle del 2020) il capitale sociale si riduca al di **sotto del limite legale**:

- gli **amministratori** devono sempre senza indugio **convocare l'assemblea** per l'adozione degli opportuni provvedimenti;
- l'assemblea all'uopo convocata potrà:
 - **rinvviare la decisione** utilizzando appunto il differimento di cui all'art. 6 senza quindi che operi la causa di scioglimento della società;
 - **deliberare la riduzione del capitale sociale** per la copertura delle perdite e il contestuale aumento ad un importo non inferiore al minimo del capitale sociale;
 - **deliberare la copertura parziale delle perdite** rinviando la decisione della copertura delle perdite residue 2020 alla chiusura dell'esercizio 2025.

Diversamente dall'ipotesi di riduzione di oltre 1/3 del capitale sociale, nel caso di perdite 2020 che riducono il capitale sociale al di **sotto del minimo di legge**, l'assemblea deve formulare espressamente la propria decisione di **rinvio al quinto esercizio successivo**, in quanto il rinvio in tal caso non opera di diritto ma è il risultato di una delibera espressa: trattandosi infatti di una facoltà, se i soci non dichiarano di volersene avvalere, non si applicherebbe in automatico.

Una volta deciso il rinvio, nulla impedisce all'assemblea dei soci di decidere successivamente per lo scioglimento della società ex art. 2484, comma 1, n. 6 c.c.

L'irrelevanza della causa delle perdite e la loro rilevanza per altre fattispecie civilistiche

Da ultimo, vale la pena evidenziare che secondo l'orientamento T.A.11 le perdite sterilizzate relative all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 sono tutte quelle **risultanti dal conto**

economico di tale esercizio prescindendo delle cause che le hanno generate, potendo quindi risalire anche a **situazioni non legate all'emergenza Covid-19**.

Infine, l'orientamento T.A.12 evidenzia che la sterilizzazione delle perdite consente unicamente il rinvio dell'adozione dei provvedimenti sul capitale sociale (abbattimento e/o, ricostituzione) e **l'inoperatività della causa di scioglimento della società**, ma non ha alcun impatto sulle altre disposizioni.

In particolare, l'importo delle suddette perdite continua ad essere **rilevante** nella determinazione del **patrimonio netto** la cui misura viene considerata da altre disposizioni al fine di:

- individuare il limite per l'**emissione di obbligazioni** (art. 2412, primo comma, c.c.);
- consentire la **distribuzione degli utili** (art. 2433, comma 3, c.c.);
- determinare l'entità delle riserve "distribuibili" o "disponibili";
- determinare della necessità di **integrazione** della **riserva legale**.

Le Perdite 2020 delle società di capitali diventano congelabili fino al 2025

I decreti legge che si sono rincorsi nel 2020, in un contesto di eccezionale emergenza, hanno prodotto (tra le altre cose) un insieme disorganico di norme *transitorie*, di ordine solitamente civilistico (ma a volte con implicazioni fiscali derivate), con l'obiettivo, evidente, di permettere alle società di superare l'esercizio 2020 senza essere costrette ad entrare nel perimetro di uno stato di crisi civilistico.

Le norme emanate sono state diverse: qualcuna si nota per la particolare convenienza (come quella sulla Rivalutazione dei beni d'impresa), qualcuna perché un poco maldestra (come il cosiddetto Blocco degli ammortamenti civilistici), qualche altra per la semplicità e l'efficacia, come quella che prevede il congelamento delle perdite civilistiche realizzate nel 2020 in relazione agli obblighi prescritti dal Codice civile, per il caso in cui queste si rivelino di particolare entità.

Nello specifico l'articolo 6 del DL 23/2020 (convertito con modificazioni dalla Legge 40/2020), prevedeva, con molta efficienza operativa, una deroga temporanea alle imposizioni previste dal Codice civile per il caso in cui le perdite dell'esercizio fossero superiori a un terzo del capitale sociale, nelle differenziate fattispecie in cui risultasse entro il limite minimo legale previsto o al di sotto di questo.

Tuttavia, la norma in questione, scritta in emergenza, aveva un grosso limite: prevedeva l'ibernazione di queste perdite per una parte del 2020, ma nulla ci diceva su cosa sarebbe successo

il 1° gennaio 2021; considerando che, in mancanza di diverse indicazioni, la disciplina transitoria poteva considerarsi esaurita in tale data.

Negli ultimi giorni di dicembre del 2020, in occasione dell'approvazione della Legge di Bilancio 2021, il Legislatore interviene nuovamente sulla questione per risolvere il problema dell'*esaurimento* dell'efficacia normativa, e lo fa riscrivendo quasi ex novo l'articolo 6 del DL 23/2020 (attraverso l'articolo 1 comma 266 della Legge di Bilancio 2021).

La novellata disposizione, che interessa tutte le società di capitali, ha per oggetto le perdite d'esercizio emerse in tutto l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, e inizia disapplicando, per lo stesso periodo contabile, gli obblighi previsti dal Codice civile per le perdite che superano un terzo del capitale sociale, entro o oltre il minimo legale, confermando la precedente versione della norma; per un approfondimento dell'intero argomento si rinvia all'articolo Il trattamento delle perdite d'esercizio nelle SRL.

La vera novità introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 si legge nel prosieguo della norma e riguarda il quando gestire tali perdite emerse e congelate nel 2020: è prescritto infatti che, nel caso in cui queste superino un terzo del capitale ma nei limiti nel minimo legale previsto, il termine entro il quale dovranno risultare diminuite a meno di un terzo del capitale sociale non è l'esercizio immediatamente successivo (come da normativa a regime prevista dal Codice civile), ma il quinto esercizio successivo, quindi entro il termine di approvazione del bilancio 2025.

Quando tali perdite, realizzate nell'esercizio 2020, riducano il capitale al di sotto del minimo legale previsto per la specifica forma societaria interessata, la decisione obbligatoria in tema di ricapitalizzazione o trasformazione o scioglimento, può essere rinviata fino al quinto esercizio successivo, quindi, anche in questo caso, entro il termine dell'approvazione del bilancio 2025.

Tali perdite ibernare, la cui gestione può essere sospesa fino al 2025, dovranno essere, però, distintamente indicate in Nota integrativa, finché permangono in bilancio, specificando la loro origine e le movimentazioni intervenute nell'esercizio. La norma tace per il caso delle società non obbligate alla redazione della Nota integrativa (come le cosiddette microimprese), ma alla luce della disciplina ordinaria sul tema, si può presumere che il prescritto valga anche per queste, purché espongano gli obblighi informativi previsti in calce allo Stato patrimoniale.

Va precisato che la forma della riscrittura dell'articolo 6 del DL 23/2020, avvenuta ad opera dell'articolo 1 comma 266 della Legge di Bilancio 2021, che per le perdite superiori a un terzo del capitale, ma che non lo riducono al di sotto del minimo legale, rimanda alla disciplina transitoria

del primo comma, mentre per le perdite che riducono il capitale al di sotto del minimo legale non lo fa, specificando nuovamente i rimandi normativi, può prestare il fianco a una ipotesi di lettura autonoma del disposto normativo, grazie alla quale si potrebbe ipotizzare una sostituzione a regime dei nuovi termini, che da annuali diventerebbero quinquennali; è parere di chi scrive che, essendo il disposto inserito in un contesto di normazione temporanea e in deroga, debba essere collocato all'interno del suo contesto e limitato alle perdite intervenute nell'esercizio 2020.

Bilancio e perdite significative: congelabili solo quelle emerse nel 2020

È talmente radicata l'abitudine, in Italia, a interpretare ogni norma che, talvolta, la discussione nasce anche quando il suo tenore letterale non lascia spazio a veri dubbi.

È quello che accade in questo momento sul perimetro d'applicazione dell'articolo 6 del DL 23/2020 (convertito con modificazioni dalla Legge 40/2020), così come modificato dall'articolo 1 comma 266 della Legge 178/2020: quella norma che dispone il congelamento per cinque esercizi delle perdite significative emerse nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020.

Il legislatore d'emergenza, nella straordinarietà del contesto pandemico, ha deciso di disporre una norma transitoria (a riguardo si legga l'articolo Le Perdite 2020 delle società di capitali diventano congelabili fino al 2025) con l'obiettivo di sterilizzare le ordinarie disposizioni previste dal Codice civile (a riguardo si legga l'articolo Il trattamento delle perdite d'esercizio nelle SRL) in conseguenza dell'emersione di perdite significative.

La norma, specialmente con la sua ultima novellazione ad opera dell'articolo 1 comma 266 della Legge 178/2020, nella sua interpretazione letterale non offre il fianco ad ambiguità, disponendo al comma 1, che “per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020” non si applicano gli articoli del Codice civile in tema di riduzione obbligatoria del capitale sociale e di scioglimento obbligatorio per riduzione dello stesso al di sotto del minimo legale.

Da una lettura letterale emerge come il perimetro d'applicazione della norma in deroga sia rappresentato dalle “perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020”. Nonostante la semplicità del dettato normativo, oggi convivono due letture della norma, una letterale, sostenuta dal MISE, e una estensiva, sostenuta principalmente, ma non solo, da Assonime (per un approfondimento sull'argomento si legga l'articolo Bilancio e congelamento delle perdite significative 2020: incertezza sul trattamento): la questione più dibattuta, ma non

l'unica, è se le perdite interessate siano solo quelle emerse nel bilancio 2020 o anche le successive o le precedenti.

Al dibattito si è recentemente unico il *Comitato interregionale dei consigli notarili delle Tre Venezie* che ha recentemente pubblicato sul suo sito internet 12 massime sull'argomento: la lettura della norma, anche in questo caso, è letterale.

I notai del Triveneto ritengono che possano essere oggetto di sterilizzazione solo le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020: fuori da questo perimetro temporale le previsioni del Codice civile, in tema di perdite, trovano integrale applicazione.

Tali perdite possono essere rinviate, per la copertura, dall'Assemblea che approva al bilancio, fino alla chiusura dell'esercizio 2025; il differimento, tuttavia, non rappresenta un meccanismo automatico: è una possibilità offerta dalla legge ai soci della società, i quali attraverso l'Assemblea, dovranno deliberare la propria volontà di utilizzare la deroga.

Infine, secondo i notai delle Tre Venezie, le perdite significative oggetto di congelamento sono quelle emerse nell'esercizio di riferimento, il 2020, nello specifico "tutte quelle risultanti dal conto economico di tale esercizio [...] prescindendo dalla circostanza che le stesse siano riconducibili all'emergenza Covid, alla gestione caratteristica o ad altre cause".

La posizione del *Comitato interregionale dei Consigli notarili delle Tre Venezie*, appare in linea con il dettato letterale della norma e con la lettura offerta dal MISE.

È parere di chi scrive che, alla luce di una norma che appare chiara, di una linea interpretativa segnata da un ministero e confermata nella sua lettura da soggetti significativi, non appare prudente né opportuno estendere, senza ulteriore supporto normativo, la validità temporale di deroghe così importanti al Codice civile ad esercizi diversi da quello in corso al 31 dicembre 2020.

La postergazione dei finanziamenti dei soci e degli amministratori nel 2020

I versamenti effettuati dai soci in favore di una società commerciale, a prescindere dall'entità della quota posseduta, si possono dividere in due categorie: quelli effettuati a titolo definitivo (per esempio per aumento di capitale sociale, immediato o futuro, per copertura di perdite, o simili) e quelli a titolo temporaneo, che presuppongono una futura restituzione. Se dalle scritture contabili non è possibile ricavare in modo inequivocabile il versamento a titolo definito, i versamenti dovranno essere considerati come finanziamenti effettuati dai soci nei confronti della società, e

come tali rientranti nella sfera del mutuo, civilmente regolamentato dall'articolo 1813 del Codice civile e dall'articolo 46 comma 1 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (espressamente dedicato al finanziamento dei soci).

Il finanziamento dei soci alla società, anche se previsto espressamente dal Codice civile, trova un limite nel caso concreto, in quanto, per poter essere effettuato, è necessario che sia previsto dall'atto costitutivo o dallo statuto della società finanziata.

Come è noto, l'atto costitutivo rigido delle società a responsabilità limitata semplificata non dispone di questa previsione, motivo per cui questa tipologia di società non potrebbero e non dovrebbero essere finanziate dai suoi soci a titolo temporaneo: la possibilità di costituire una società con capitale anche esiguo e la contestuale mancata previsione della possibilità per questa di ricevere finanziamenti dai soci a titolo di mutuo, lascia evincere la volontà del Legislatore di indirizzare i versamenti dei soci in direzione della capitalizzazione della società.

I finanziamenti dei soci a titolo di mutuo, fruttifero o infruttifero, presentano delle rilevanze di ordine fiscale che sono state approfondite nell'articolo Il trattamento fiscale degli interessi per finanziamenti dei soci alla società.

1) La postergazione

2) Le società per azioni

3) La postergazione dei finanziamenti degli amministratori

4) La disciplina transitoria per il 2020

1) La postergazione

Il Legislatore regola il “*Finanziamento dei soci*” con l'articolo 2467 del Codice civile, si noti bene, dedicato alle Società a responsabilità limitata.

In due situazioni specifiche determinate, quando la società presenta “*un eccessivo squilibrio dell'indebitamento del patrimonio netto rispetto all'indebitamento*” e quando si trova “*in una situazione finanziaria nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento*”, il rimborso del finanziamento dei soci a favore della società, si noti “*in qualsiasi forma effettuati*”, è “*postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori*”.

Non esiste una definizione giuridica di postergazione, istituto introdotto nel nostro ordinamento con la riforma del diritto societario e proprio per l'occasione dell'articolo 2467 del Codice civile; ma in lingua italiana con questo termine si intende il posporre una cosa ad un'altra, che nel caso

specifico si configura nel fatto che la soddisfazione dei crediti per finanziamento dei soci a titolo di mutuo potranno essere soddisfatti solo dopo la soddisfazione degli altri creditori non postergati. I crediti che rientrano nel perimetro di interesse della norma sono tutti i crediti, non solo i versamenti in denaro (anche in natura), in generale in qualsiasi forma effettuati.

La postergazione, come appena definita, non si applica ai finanziamenti effettuati dai soci sempre e in ogni caso, ma solo quando la società presenta una situazione di squilibrio finanziario che possibilmente avrebbe richiesto un conferimento (versamento a titolo definitivo) da parte dei soci: tuttavia, il tenore generico e ampio della norma non definisce in modo inequivocabile il perimetro di interesse, motivo per cui è consigliabile per gli amministratori (che sono responsabili personalmente, nei confronti della società e dei creditori sociali, nel caso in cui restituiscano al socio un credito senza rispettare l'obbligo di postergazione) adottare un atteggiamento interpretativo prudente. Senza dubbio rientreranno nel perimetro di interesse un qualsiasi stato di crisi della società e gli esercizi antecedenti a questo, compreso lo stato di liquidazione volontaria della società. Altrettanto indubbiamente la postergazione non si applicherà quando la società si trova in stato di salute e di regolare funzionamento: applicarla anche in questi casi renderebbe nella pratica quasi inattuabile la restituzione del finanziamento al socio: essendo una società in funzionamento generalmente produttrice di rapporti di credito e di debito, anche di tipo commerciale, può risultare quasi impossibile determinare un momento preciso in cui la società non abbia crediti verso terzi.

La postergazione, con la sua limitazione a determinate situazioni, è stata introdotta, in sede di riforma del diritto societario, per stabilire un equilibrio tra interessi e funzionalità: da un lato garantisce i creditori sociali nel caso in cui la società non sia in grado di pagare tutti i suoi debiti, dall'altro permette un finanziamento temporaneo dell'impresa da parte dei suoi soci, per soddisfare esigenze aziendali che possono essere molteplici, senza rendere impossibile la restituzione delle somme versate.

Rientrano nel perimetro della postergazione tutti crediti effettuati dai soci, in qualsiasi forma, scaduti e non scaduti, mentre non rientra il credito del socio sorto prima che questo acquisisca tale qualità. I creditori postergati si considerano di pari grado, per la loro soddisfazione, a prescindere dalla data in cui sono sorti i relativi crediti.

Viene considerata implicito alla Legge l'obbligo della postergazione anche per le compensazioni tra partite debitorie e creditorie in capo allo stesso socio.

2) Le società per azioni

L'articolo 2467 del Codice civile, come si è detto, è dedicato in modo specifico alle società a responsabilità limitata, oggetto principale della postergazione, che non è però prevista in modo esplicito per le altre tipologie di società di capitali.

Molto si è discusso se si dovesse interpretare la norma in modo restrittivo, limitandone l'applicazione alle sole società a responsabilità limitata, o in senso espansivo, allargandola anche alle altre tipologie societarie.

Molto dibattuta è l'eventuale applicazione della norma alle società per azioni. Ad oggi non ci sono stati chiarimenti legislativi a riguardo, per cui la questione è stata demandata alla giurisprudenza. L'attuale indirizzo prevalente sembra quello che la postergazione, prevista per le società a responsabilità limitata, possa essere applicata anche alle società per azioni quando queste presentino delle caratteristiche che le accomunino alle società a responsabilità limitata: nello specifico quando la compagine sociale abbia un carattere personalistico, che si concretizza nel numero esiguo dei soci. Molte sono le sentenze a riguardo, tra le quali si ricorda la sentenza n. 14056 resa dalla prima sezione civile della Corte di Cassazione in data 27.05.2015, e l'ancora più recente sentenza delle Corte di Cassazione n.16291 del 20.06.2018 secondo la quale la postergazione può essere estesa alle società per azioni nel caso in cui l'organizzazione della società finanziata sia tale da permettere al socio di poter verificare l'esistenza delle condizioni, in capo all'impresa, che determinano la postergazione del finanziamento.

3) La postergazione dei finanziamenti degli amministratori

L'articolo 2497 quinquies del Codice civile stabilisce che *“ai finanziamenti effettuati a favore della società da chi esercita attività di direzione e coordinamento nei suoi confronti o da altri soggetti ad essa sottoposti si applica l'articolo 2467.”*

La norma estende la postergazione, nei casi e alle condizioni previste dall'articolo 2467 del Codice civile, ai finanziamenti effettuati dagli amministratori delle società, anche sotto forma di anticipazioni. In questo caso, si noti bene, non si trova il limite della previsione per le sole società a responsabilità limitata, essendo disposta la norma per tutte le tipologie di società di capitali.

4) La disciplina transitoria per il 2020

Nel contesto di un anno 2020 caratterizzato dai dubbi sulla tenuta del sistema economico del paese e contestualmente dalla sicurezza per una crisi economica di cui si ignora soltanto l'entità e le conseguenze di medio periodo, il Legislatore, con l'occasione dei famosi decreti emergenziali, ha

emanato molteplici disposizioni temporanee che toccano alcuni punti del Codice civile che disciplinano, direttamente o indirettamente, lo stato di crisi delle società.

Considerata la straordinarietà della situazione sistemica dell'anno 2020, preoccupato per la sopravvivenza di una platea molto ampia di soggetti economici, il Legislatore ha ritenuto necessario sterilizzare temporaneamente alcune norme che erano state poste a garanzia del sistema, con l'obiettivo di cercare di far sopravvivere il maggior numero di imprese. Un interesse generale, la tutela della solidità del sistema, in questo caso è scivolato in secondo piano per tutelare un interesse ancora più grande, l'esistenza del sistema.

Tra le tante disposizioni eccezionali e temporanee disposte per tutelare la tenuta sistemica dell'economia se ne può rintracciare una che tocca specificatamente il finanziamento dei soci alle loro società.

All'articolo 8 del DL 23/2020, il cosiddetto Decreto Liquidità, come convertito dalla Legge 40/2020, si dispone che *“ai finanziamenti effettuati a favore delle società dalla data di entrata in vigore del presente decreto e sino alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2467 e 2497 quinquies del Codice civile.”*

Ai versamenti effettuati dai soci e dagli amministratori, a titolo di mutuo, alla società nel periodo che va dal giorno 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del decreto Liquidità) al giorno 31 dicembre 2020 non si applica la postergazione, in ogni caso, a prescindere dalle condizioni finanziarie in cui si trova la società.

Ai fini della validità della norma in relazione allo specifico finanziamento si dovrà fare riferimento alla data in cui il debito è sorto, che coincide con quella in cui la società ha effettivamente avuto a disposizione le relative disponibilità liquide. I versamenti effettuati nel periodo interessato resteranno non postergati anche dopo il 31 dicembre 2020, mentre continueranno ad essere sottoposti al vincolo dell'eventuale postergazione (in presenza dei requisiti previsti) le eventuali restituzioni di finanziamenti di soci ed amministratori effettuate nel periodo sopra indicato ma sorti precedentemente.

In un contesto in cui la sopravvivenza di troppe aziende può essere considerata a rischio, il Legislatore ha voluto mettere nelle mani degli amministratori un'arma in più per superare la situazione di crisi, il finanziamento dei soci e degli amministratori a titolo di mutuo, liberandolo dal vincolo della postergazione che, indubbiamente, avrebbe limitato l'utilizzo dello strumento, non risultando poi possibile recuperare le somme versate per un tempo non definito.

Bilancio 2020:

deroga alla continuità aziendale e principio di competenza per i ristori

Nella redazione del bilancio 2020 le imprese potranno avvalersi della deroga alla valutazione della continuità aziendale prevista dal decreto Rilancio in seguito all'emergenza Covid-19. L'opzione vale solo per i bilanci redatti applicando la normativa del codice civile ed è applicabile ai bilanci d'esercizio chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020, nonché ai bilanci in corso al 31 dicembre 2020. Le società che decidono di avvalersene devono darne informazione nella nota integrativa. Nel bilancio, i contributi previsti dagli interventi emergenziali dovranno essere rilevati secondo il principio di competenza, ossia con riferimento al momento in cui matura il diritto allo specifico contributo.

Con il decreto Rilancio (art. 38-*quater*, comma 2), il Legislatore è intervenuto introducendo una **deroga alla valutazione del principio di continuità, sospendendone** nella sostanza la **valutazione** (su opzione) per gli esercizi 2019 e 2020.

In particolare, la norma specifica che “nella predisposizione del **bilancio di esercizio** in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-*bis*, primo comma, numero 1), del codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito”.

Per quali bilanci vale la deroga alla valutazione del principio di continuità

La specificazione operativa della norma si trova nel Documento Interpretativo n. 8 pubblicato a fine 2020 dalla Fondazione OIC. In particolare, la norma trova **applicazione** unicamente

nei **bilanci redatti** applicando la normativa del **Codice civile** in quanto nel suddetto comma viene introdotta una **deroga** su opzione dell'art. 2423-*bis*, comma 1, punto 1, c.c..

L'**opzione** è applicabile ai **bilanci d'esercizio chiusi successivamente al 23 febbraio 2020** e prima del 31 **dicembre 2020** (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020) e ai **bilanci in corso al 31 dicembre 2020** (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021); si tratta dei bilanci sia d'esercizio che consolidati.

Quali sono le modalità di applicazione dell'opzione

Il paragrafo 8 del documento interpretativo OIC specifica le modalità di applicazione dell'opzione:

“nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio al 30 giugno 2020) e nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio chiusi al 31 dicembre 2020, ovvero al 30 giugno 2021) la società può avvalersi della deroga se nell'ultimo bilancio approvato (ad esempio chiuso al 30 giugno 2019, al 31 dicembre 2019 ovvero al 30 giugno 2020) la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11.

Può inoltre avvalersi della deroga qualora - ricorrendone i presupposti - nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente la società si sia avvalsa della deroga prevista dal comma 1 dell'articolo 38-*quater* della Legge 17 luglio 2020 n. 77 o della deroga prevista dalla precedente norma di cui all'articolo 7 della Legge del 5 giugno 2020 n. 40 in tema di “Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio” in vigore fino al 18 luglio 2020.

Non è invece possibile usufruire della deroga se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato di trovarsi nelle condizioni descritte dal paragrafo 23 oppure dal paragrafo 24 dell'OIC 11.”

In particolare, la Fondazione OIC precisa che nei **bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23 febbraio 2020** (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019) e non ancora approvati a tale data la società poteva avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del paragrafo 21 oppure del paragrafo 22 dell'OIC 11.

Questo comporta che la valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro (relativo a un periodo di almeno dodici mesi) (par. 22, OIC 11),

doveva essere effettuata con riferimento alla **situazione in essere al 31 dicembre 2019** e alle previsioni che a tale data potevano essere fatte.

La **deroga** comunque **opera anche per periodi amministrativi successivi al 2019**. Nello specifico, anche nei bilanci degli esercizi chiusi in **data successiva al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020** (ad esempio al 30 giugno 2020) e in quelli degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio al 31 dicembre 2020, ovvero al 30 giugno 2021) la società può avvalersi della deroga a **condizione** che nell'ultimo bilancio approvato la valutazione delle voci sia stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

Con riferimento, pertanto, al bilancio per l'esercizio 2020, la deroga opera solo se i bilanci redatti con riferimento, ad esempio, al 30 giugno 2019, al 31 dicembre 2019 o al 30 giugno 2020, rispettavano il principio della continuità aziendale anche in applicazione della deroga prevista dalla normativa.

Nella redazione del **bilancio 2020**, la società potrà quindi derogare alla valutazione del principio di continuità aziendale in applicazione del comma 2 dell'art. 38-quater della Legge n. 77/2020 solo se tale deroga è stata **utilizzata anche per il bilancio 2019**.

Cosa comunicare in nota integrativa se ci si avvale della deroga

Le società che si avvalgono della deroga descritta devono comunque darne informazione nella descrizione delle **politiche contabili** di cui al punto 1) dell'art. 2427 c.c.; in particolare, nella **nota integrativa** occorre anche descrivere:

- le **eventuali significative incertezze** in merito alla capacità di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio;
- gli **eventuali fattori di rischio**, le assunzioni effettuate e le incertezze identificate, nonché i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze;
- gli **eventuali e prevedibili** effetti che tali circostanze producono sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Inoltre, nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella nota integrativa del bilancio 2020 occorre darne notizia, approfondendo i prevedibili effetti sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

La complessità economica indotta dalla pandemia COVID-19 impone al redattore del bilancio di valutare attentamente come applicare i principi generali previsti dagli articoli 2423 e 2423-bis c.c. e i singoli criteri di valutazione disciplinati dall'art. 2426 c.c. e dai vari OIC.

Per la rilevazione dei “contributi” vale il principio di competenza

In merito al **principio di competenza**, si evidenzia la necessità di **rilevare** nell'**esercizio 2020** tutti i **contributi previsti** dai **numerosi interventi normativi** con riferimento al **momento** in cui **matura il diritto** allo specifico contributo indipendentemente dalla data di incasso o utilizzo in compensazione del corrispondente credito d'imposta.

Particolare attenzione occorre poi porla sull'applicazione del **principio di prudenza** nell'applicazione dei criteri di valutazione dei crediti e del valore recuperabile delle immobilizzazioni. La complessità economica che caratterizza il contesto e la sua evoluzione nei prossimi mesi/anni impone approfondimenti mirati sulla situazione dei clienti e sulla capacità dei cespiti di produrre congrui flussi di cassa per l'azienda.

OIC 8 in deroga alla continuità aziendale: la revisione delle PMI e la riforma della Crisi d'impresa.

L'Organismo italiano di Contabilità, l'OIC, ha pubblicato la versione definitiva del documento interpretativo 8, statuendo il principio di deroga alla continuità aziendale, per i bilanci in corso di approvazione. In particolare, detto principio vale per la predisposizione dei bilanci:

- il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020, ma non ancora approvati;
- il cui esercizio è in corso al 31 dicembre 2020.

Il documento fondamentale ha convalidato i contenuti in bozza[1], specificando: i soggetti cui la norma si riferisce, ed i bilanci cui risulta applicabile. In particolare, sotto il profilo tecnico e contabile, integra il comma 2 dell'articolo 38-quater della Legge n. 77/2020[2], che recita: *“Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del Codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del Codice civile anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio*

precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito”.

La motivazione del documento

La *ratio* del documento si spiega nel presupposto della temporanea crisi epidemiologica, e la finalità è quella di prevenire, le conseguenze pro-cicliche degli effetti negativi delle restrizioni sanitarie sui bilanci d'impresa, in applicazione ai normali criteri di valutazione.

Agli effetti pratici, l'OIC 8 dispone che:

- nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423- bis comma 1 n. 1) c.c., è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;
- nella predisposizione del bilancio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020.

A ben vedere, il documento introduce una facoltà di deroga alle disposizioni relative alla prospettiva di continuità aziendale, al ricorrere di determinate condizioni, senza alterare il quadro normativo concernente l'informativa in nota integrativa e nella relazione di gestione.

L'ambito di applicazione e le condizioni

Rientrano nell'ambito di applicazione della norma, le società che redigono il bilancio secondo le norme del codice civile ed i principi contabili nazionali, esclusi i soggetti IAS *compliant*.

La deroga trova applicazione ai bilanci d'esercizio chiusi successivamente al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio bilanci al 30 giugno 2020); in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio bilanci al 31 dicembre 2020 o al 30 giugno 2021), nonché ai bilanci consolidati della capogruppo che si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio. Nello specifico:

- la società può avvalersi della deroga per i bilanci in corso di approvazione al 31 dicembre 2020, se, nell'ultimo bilancio approvato (ad esempio chiuso al 31 dicembre 2019) la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva delle continuità aziendale ai sensi dei parr. 21 o 22 dell'OIC 11. Si tratta dei casi in cui: non siano identificate incertezze sulla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionale destinato alla

produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo ad un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento di bilancio; e siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità.

- Può avvalersi della deroga la società che, nel predisporre il bilancio di esercizio precedente abbia applicato quanto previsto dal comma 1 dell'art. 38 quater della Legge n. 77/2020.
- Non è invece possibile avvalersi della deroga, se nel precedente bilancio approvato, la società abbia dichiarato di trovarsi in una delle condizioni descritte dai parr 23 e 24 dell'OIC 11, e del paragrafo 59 c) dell'OIC 29. Vale a dire: assenza di ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, senza che siano ancora accertate cause di scioglimento; o accertamento di una delle cause di scioglimento ai sensi dell'art. 2484 c.c.

L'informativa di bilancio

Rispetto l'informativa di bilancio, è bene precisare che l'art. 38- quater comma 2, Legge n. 77/2020 recita che, le informazioni sul presupposto della continuità e, quindi, sulla scelta di avvalersi della deroga sono contenute nelle politiche contabili, del punto 1), comma 1 dell'art. 2427 c.c., anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze concernenti gli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

A tal riguardo, l'OIC ha precisato che la società che si avvale della deroga, descrive nella Nota integrativa le significative incertezze in merito alla continuità aziendale. Pertanto, devono essere fornite le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze. Inoltre, nei casi in cui non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, nella Nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società

Aspetti applicativi: **going concern** e revisione, riforma della Crisi d'impresa.

Alla luce dell'analisi vista fin qui, appare evidente che l'intento dell'OIC, disciplinando l'applicazione di un'eccezione contingentata al momento storico-economico, è di preservare la continuità aziendale^[3], alla quale si orienta la formazione del bilancio, e la valutazione per la

predisposizione di un'adeguata *disclosure* sulle reali prospettive di funzionamento dell'azienda. Seppur il documento si presenti dettagliato e ben finalizzato, agli effetti pratici, la sua applicazione non può dirsi automatica, in quanto richiede un'attenta verifica delle condizioni, alle quali può essere fatta valere la deroga enunciata. D'altronde, la continuità aziendale, o *going concern*, non è stato un concetto di definizione immediata, né in dottrina e né in prassi. Per la dottrina economico-aziendale[4], è un assunto in virtù del quale si presume che l'azienda debba continuare ad esistere, ovvero l'attitudine a perdurare è propria dell'istituto, che svolge, in continua evoluzione l'attività produttiva finalizzata alla creazione di valore per una ampia varietà di stakeholders. Con riferimento alla prospettiva di revisione, viene privilegiata la correlazione alla comunicazione economico-finanziaria d'impresa[5] che guida l'enunciazione del giudizio sul bilancio.

Il revisore deve acquisire elementi probativi sull'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale[6] nella redazione del bilancio da parte dell'organo di governo, e conseguentemente, stabilire le implicazioni di eventuali eventi e circostanze che possono far sorgere dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento[7]. Dall'altra parte, l'OIC 8 dovrebbe avere l'effetto di contenere il rischio di valutazione.

La scelta dell'approccio e della metodologia di revisione, per far valere la deroga, assume un peso rilevante nel caso di PMI e micro imprese, dove l'informativa di bilancio, generalmente prevede forme abbreviate (ai sensi dell'art. 2435-bis Cod. Civ.), e dove l'assenza di documenti che espongono la situazione finanziaria (rendiconto finanziario) e l'andamento della gestione (relazione sulla gestione), limitano notevolmente l'efficacia informativa annuale espressa dal bilancio d'esercizio. Tenuto conto che, tale modello d'impresa, è quello prevalentemente adottato dal tessuto imprenditoriale del nostro paese, e che per sua natura, vede l'accentramento delle funzioni organizzative e manageriali nella figura dell'imprenditore-proprietario (*family business*), e l'assegnazione della produzione delle informazioni economiche e finanziarie ad un professionista esterno all'impresa (mancando di qualsivoglia formalizzazione), il revisore dovrà affidarsi a procedure di validità, finalizzate all'accertamento diretto della corretta applicazione delle asserzioni di bilancio tramite procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio, piuttosto che, di conformità, che mirano all'accertamento del funzionamento corretto delle procedure di controllo interno.

In vista poi, dell'applicazione degli indicatori di allerta, seppur postergati, e tenuto conto del principio di continuità aziendale come integrato dalla riforma della Crisi d'impresa[8], è immediato chiedersi se, la deroga dell'OIC 8 potrebbe avere degli effetti conservativi delle imprese, rispetto al rischio degli obblighi di segnalazione, in misura all'incertezza legata alle politiche di restrizione sanitarie del Covid.

[1] OIC, bozza del documento Interpretativo n. 8, Legge 17 luglio 2020, n.77 “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio” in consultazione fino al 30 novembre 2020, in quanto l'efficacia del precedente interpretativo 6 può considerarsi decaduta non essendo più in vigore la norma oggetto di interpretazione.

[2] La Legge n. 77/2020 ha convertito, con modificazioni, il decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, cd. “Decreto Rilancio”. L'art. 38 quater “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio” (continuità aziendale), entra in vigore al momento della sua pubblicazione e lo resterà fino a quando sarà la norma in oggetto applicabile.

[3] L'OIC afferma l'esistenza di una relazione fra il *going concern* e la solidità/solvibilità di una azienda: è precisato che i dubbi sulla continuità possono essere indicativi del fatto che il debitore si trovi in una situazione di difficoltà finanziaria, si veda l'OIC 6 Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio.

[4] Cfr.: AMODEO, Ragioneria, p. 12; ». POTITO, Economia, p. 4, VIGANÒ, Concetto, pp. 635-636

[5] Cfr. OIC 11 par. 22

[6] Cfr. Principio di revisione 570

[7] Cfr. «Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa legata a eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento. Sussiste un'incertezza significativa se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza (...)». IAASB, Continuità aziendale, par. 17.

[8] Art. 13, Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza, D.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

Bilancio 2020: deroga ammortamenti e imposte differite

La più fragorosa norma che riguarda l'anno 2020, peraltro con possibilità di proroga agli anni successivi con Decreto Ministeriale, è la possibilità per le società che non adottano i principi contabili internazionali di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali, ai sensi dei commi da *7-bis* a *7-quinquies* dell'art. 60 del DL 104/2020, convertito con modificazioni dalla L. 126/2020.

Si tratta di una chiara deroga al principio della competenza, dettata dalla assoluta straordinarietà dell'esercizio 2020, che concede la facoltà di non eseguire ammortamenti ovvero di eseguirli in forma ridotta rispetto all'importo che sarebbe corretto in ragione delle previsioni del codice civile e dei Principi contabili OIC 24 (Immobilizzazioni immateriali) e OIC 16 (Immobilizzazioni materiali).

Vediamo le implicazioni e le accortezze da adottare.

L'art. 60, commi da *7-bis* a *7-quinquies*, D.L. n. 104 del 2020 ha stabilito che le imprese che non adottano i principi contabili internazionali possono non effettuare, nel bilancio dell'esercizio 2020, in parte o per l'intero ammontare, l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo così il loro valore di iscrizione come risultante dall'ultimo bilancio annuale approvato (quello del 2019).

La disposizione, che è volta ad agevolare le imprese danneggiate dalla crisi conseguente alla pandemia, potrà essere prorogata anche per gli esercizi successivi da un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Analizziamo le conseguenze civilistiche e fiscali della disposizione.

L'ammortamento in bilancio: inquadramento generale

Ai sensi dell'articolo 2426, n. 2, del codice civile, il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Il procedimento di ammortamento contabile è definito, dunque, come la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati di bilancio conseguiti nell'esercizio.

La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

La determinazione del piano di ammortamento presuppone al termine dell'esercizio la conoscenza

dei seguenti elementi:

1. valore da ammortizzare (è la differenza tra costo dell'immobilizzazione e valore residuo; se quest'ultimo è esiguo di esso non si tiene conto);
2. residua possibilità di utilizzazione (non corrisponde alla “*durata fisica*” dell'immobilizzazione, bensì alla sua “*durata economica*”, cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società. In sostanza, è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione);
3. metodi di ammortamento.

I metodi di ammortamento previsti dall'OIC 16, relativo alle immobilizzazioni materiali, sono i seguenti:

- metodo a quote costanti: si fonda sull'ipotesi che l'utilità dell'immobilizzazione si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile. Tale metodo è il più utilizzato, anche per ragioni di semplificazione;
- metodo a quote decrescenti: si basa sull'ipotesi che la società tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita e si applica quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile;
- metodo per unità di prodotto: consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale previste durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione.

Il piano di ammortamento deve essere riesaminato qualora cambino gli elementi che lo determinano (es. una diversa stima del valore residuo, una modifica della vita utile del bene, ovvero se il metodo di ammortamento prescelto in origine non è più coerente con la ripartizione del costo tra i vari esercizi).

Verifica periodica della coerenza del metodo di ammortamento prescelto e della vita utile dell'immobilizzazione

Come si è detto, periodicamente deve verificarsi che il metodo di ammortamento prescelto sia sempre coerente con quanto inizialmente previsto.

Considerato che nel 2020 le imprese hanno affrontato le conseguenze economiche della pandemia, il metodo a quote costanti, di generale utilizzo, che si fonda sull'ipotesi semplificatoria che

l'utilità dell'immobilizzazione si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile, potrebbe non rappresentare il “*metodo sistematico e razionale*” per la ripartizione del costo da ammortizzare, se nello specifico per l'azienda si sono verificati fattori che hanno ridotto e/o sospeso l'utilizzo del bene nel 2020 (nonché nella prima parte del 2021 e fino a quando la produzione di beni e servizi non ritornerà ai livelli ante *lock-down*).

Diversamente, il metodo per unità di prodotto - che consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale previste durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione – sembra essere il metodo più coerente con la situazione delle imprese nella crisi determinata dalla pandemia, in quanto permette, di fatto, di sospendere l'ammortamento nei periodi in cui il bene non viene utilizzato.

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) in una sua recente comunicazione ha confermato che i principi contabili nazionali esistenti prevedono già la possibilità di modificare i piani di ammortamento da un punto di vista civilistico.

In particolare, in merito alla corretta applicazione dell'OIC 16 “*Immobilizzazioni Materiali*” e dell'OIC 24 “*Immobilizzazioni Immateriali*”, l'OIC nel premettere che resta nella responsabilità degli amministratori la determinazione del più appropriato metodo di ammortamento da utilizzare, ha affermato che, in linea generale e fatte salve le singole specificità, gli effetti della pandemia sull'operatività delle imprese possono rappresentare un valido motivo di riflessione sull'adeguatezza del modello contabile di ammortamento in precedenza utilizzato volto a rappresentare correttamente i risultati economici e patrimoniali dell'esercizio in corso.

Nello specifico, l'Organismo di contabilità ha chiarito che è possibile, in conseguenza della pandemia e del lockdown, che ha limitato l'uso delle immobilizzazioni, che una società modifichi il metodo di ammortamento passando dal metodo a quote costanti al metodo per unità di prodotto.

Secondo l'Organismo di contabilità, inoltre, gli effetti della pandemia potrebbero indurre a riconsiderare se sono intervenute modificazioni importanti sulla vita utile residua dell'immobilizzazione, a prescindere dalla modifica del metodo di ammortamento.

Pertanto, l'impresa può passare dal metodo a quote costanti al metodo per unità di prodotto, ma potrebbe anche decidere di non cambiare la modalità di ammortamento e continuare ad applicare il metodo a quote costanti, modificando invece la stimata vita utile del bene.

È necessario, infatti, riconsiderare la vita utile di un'immobilizzazione qualora siano intervenuti fatti sostanziali che hanno modificato le condizioni alla base del piano di ammortamento.

Se la vita utile del bene risulta modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite, che potrebbe essersi allungata.

Sospensione temporanea degli ammortamenti per il 2020

Le disposizioni sopra illustrate rappresentano gli strumenti “ordinari” di cui dispone il redattore del bilancio con la legislazione “a regime”.

A questi strumenti “ordinari” è stata aggiunta la facoltà “straordinaria” di sospensione temporanea degli ammortamenti per il 2020 (per il momento) introdotta con l'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies del D.L. n. 104 del 2020.

La disposizione consente, fermo restando il criterio di ammortamento adottato, di non effettuare nel bilancio dell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (bilancio che chiude al 31 dicembre 2020 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale approvato.

La facoltà si applica anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, n. 2, del codice civile, ai sensi del quale, come sopra detto, il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.

Ambito soggettivo

La disposizione sulla sospensione temporanea degli ammortamenti riguarda i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, ossia i soggetti che applicano gli OIC (principi contabili nazionali), ma anche gli intermediari non IFRS e le imprese di assicurazione che non applicano i principi contabili internazionali.

Si ritiene che rientrino nell'ambito di applicazione della disposizione anche le microimprese (art. 2435-ter), nonostante la disposizione preveda che la sospensione debba essere motivata in nota integrativa che, come è noto, detti soggetti non hanno l'obbligo di redigere.

Tali soggetti potranno indicare le ragioni che hanno portato ad applicare la deroga in calce allo stato patrimoniale.

Ambito oggettivo

La sospensione temporanea degli ammortamenti si applica alle immobilizzazioni materiali e immateriali.

A tal fine, sembra possibile fare riferimento alle indicazioni dell'OIC 16 e dell'OIC 24.

Rientrano tra le immobilizzazioni immateriali, e dunque, è ad essi applicabile la sospensione in esame, anche l'avviamento, i costi di impianto e ampliamento e i costi di sviluppo.

Ai sensi dell'OIC 16, infatti, le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo);
- beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili);
- avviamento;
- immobilizzazioni immateriali in corso;
- acconti.

Posto che la disposizione non specifica se la sospensione degli ammortamenti possa essere applicata a singoli cespiti, ovvero debba riguardare intere classi di immobilizzazioni o ancora l'intera voce di bilancio, si ritiene che tutte queste soluzioni siano possibili e, dunque, la scelta ricada sul redattore del bilancio.

È stato, tuttavia, specificato che la scelta su quali beni coinvolgere nell'applicazione della disposizione deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti (Cfr. OIC, documento interpretativo n. 9, laddove è proposto un esempio di coerente applicazione della disposizione di una impresa che ha 2 stabilimenti, di cui uno utilizzato normalmente nel corso del 2020 e l'altro utilizzato solo per il 60%; in tal caso l'azienda decide di ammortizzare normalmente il primo stabilimento e solo per il 60% il secondo)

Rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione anche i cespiti acquistati nell'esercizio, nonostante sia previsto che nel caso di sospensione dell'ammortamento, si mantenga il valore di iscrizione del bene così risultante dall'ultimo bilancio approvato.

È stato, infatti, affermato, che ciò non porta ad escludere i beni acquistati nel corso del 2020 e che, dunque, anche per questi ultimi possa non essere effettuato l'ammortamento (per la parte di

periodo di possesso da parte della società) e che il valore possa essere mantenuto al valore che risulta dagli ordinari criteri di iscrizione (Assonime, circolare n. 2.2021).

Come si applica la sospensione temporanea degli ammortamenti

Come si è anticipato, l'art. 60, commi da 7-bis a 7-quinquies del D.L. n. 104 del 2020 consente, fermo restando il criterio di ammortamento adottato, di non effettuare nel bilancio dell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale approvato.

Ciò significa che la sospensione della quota di ammortamento può anche non essere integrale, fermo restando che tale scelta deve essere coerente con le motivazioni che devono essere fornite in nota integrativa.

Posto che già a legislazione ordinaria, come si è detto, è possibile, in conseguenza della pandemia e del lockdown che ha limitato l'uso delle immobilizzazioni, che una società modifichi il metodo di ammortamento passando dal metodo a quote costanti al metodo per unità di prodotto, è stato affermato che la deroga normativa dovrebbe ampliare lo spazio di azione dei criteri di ammortamento oltre i limiti previsti dalla disciplina ordinaria fino alla completa sospensione della quota di ammortamento dell'esercizio prevista nel piano di ammortamento originario.

In tal senso, dunque, i vincoli previsti dall'OIC 16 e dall'OIC 24 sulle modalità di ammortamento – es. l'obbligo di stanziare quote di ammortamento anche su cespiti temporaneamente inutilizzati o il divieto di applicare piani con quote commisurate all'andamento dei ricavi o dei risultati reddituali - vengono superati.

È stato, inoltre, affermato che la deroga possa trovare applicazione non solo nelle ipotesi di mancata o ridotta utilizzazione del bene (e in tal caso anche quando i principi contabili prevedono comunque l'ammortamento del bene) ma, indipendentemente da ciò, in generale, nell'ipotesi in cui la società abbia subito le conseguenze economiche della pandemia (Cfr. Assonime, circolare n. 2.2021), come nel caso in cui la società voglia ridurre o evitare una perdita di bilancio causata dalla pandemia (Cfr. OIC, documento interpretativo 9).

Pertanto, possono giustificare la sospensione totale o parziale degli ammortamenti (Cfr. Assonime, circolare n. 2.2021):

- una potenziale perdita di bilancio;

- una riduzione dei benefici attesi;
- la riduzione dell'uso del bene;
- il blocco dell'impianto produttivo;
- la riduzione dei ricavi.

La motivazione della sospensione e della percentuale di ammortamento sospesa dovrà essere adeguatamente fornita nella nota integrativa, anche in forma sintetica, ma dovrà essere coerente con la percentuale di ammortamento applicata.

Di seguito alcuni esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga e relativa coerente fissazione della quota di ammortamento, secondo l'OIC:

- evitare o ridurre una perdita aliquota di ammortamento 0;
- ridurre l'effetto economico negativo della chiusura parziale degli stabilimenti di produzione quota di ammortamento calcolata in base ai mesi di apertura degli stabilimenti (es. stabilimenti aperti per 4 mesi su 12, quota di ammortamento sospesa 2/3).

Quota di ammortamento non effettuata – le possibili opzioni

Ai sensi del comma 7-bis la quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.

Esempio – sospensione ammortamento 100% – modifica vita utile immobilizzazione

- Una società possiede impianti con costo storico pari ad 500.000 euro;
- Vita utile pari a 10 anni (2015 – 2024);
- Fondo ammortamento al 1° gennaio 2020 pari ad 250.000 euro;
- La società decide di sospendere totalmente l'ammortamento dell'impianto nell'esercizio 2020;
- Nell'esercizio 2021, posto che è possibile allungare di un anno la vita utile residua dell'impianto (2015 – 2025), la società ridetermina il piano di ammortamento (residua vita utile 5 anni, 2021 - 2026);
- La quota di ammortamento per il 2021 è dunque pari ad 50.000 euro, pari al valore residuo da ammortizzare (250.000 euro) diviso la vita utile residua (5 anni).

Esercizio	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	
Ammortamento	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	
Esercizio	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ammortamento	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	0	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000

Esempio - sospensione ammortamento < 100% – modifica vita utile immobilizzazione

- Una società possiede impianti con costo storico pari ad 500.000 euro;
- Vita utile pari a 10 anni (2015 – 2024);
- Fondo ammortamento al 1° gennaio 2020 pari ad 250.000 euro;
- La società decide di sospendere l’ammortamento dell’impianto per il 50% nell’esercizio 2020, imputando così un ammortamento pari a 25.000 euro piuttosto che 50.000 euro;
- Nell’esercizio 2021, posto che è possibile allungare di un anno la vita utile residua dell’impianto (2015 – 2025), la società ridetermina il piano di ammortamento (residua vita utile 5 anni, 2021 - 2025); il valore residuo da ammortizzare è 225.000 euro;
- La quota di ammortamento per il 2021 (e per gli anni successivi) è dunque pari ad 45.000 euro, pari al valore residuo da ammortizzare (225.000 euro) diviso la vita utile residua (5 anni).

Esercizio	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	
Ammortamento	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	
Esercizio	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Ammortamento	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	25.000	45.000	45.000	45.000	45.000	45.000

Benché la norma non lo preveda è stato, tuttavia, affermato (Cfr. OIC documento citato) che, qualora il prolungamento della vita utile del bene non sia possibile (ad esempio, qualora vi siano dei vincoli contrattuali, se il bene viene dismesso oppure se la vita utile del bene è legata alla durata della produzione nel cui ambito il bene è utilizzato), la quota di ammortamento sospesa è spalmata lungo la residua vita utile del bene, in aumento della quota di ammortamento dell’esercizio.

Esempio – sospensione ammortamento 100% - no modifica vita utile immobilizzazione

- Una società che detiene diritti di sfruttamento di un brevetto per 10 anni (2015 – 2024) acquistati per un costo complessivo di 100.000 euro;

- Al 1° gennaio 2020 il fondo ammortamento è pari a 50.000 euro e la vita utile residua è di 5 anni;
- Nell’esercizio 2020 la società decide di non effettuare gli ammortamenti;
- La società in questo caso non può estendere di un anno la vita utile di tale diritto in quanto il contratto scade nel 2024;
-
- In tal caso la società a partire dall’esercizio 2021 effettuerà un ammortamento annuale pari a 12.500 euro, pari al rapporto tra il residuo costo da ammortizzare (50.000) e la vita utile residua (4 anni).
-

Esercizio	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ammortamento	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Esercizio	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ammortamento	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	0	12.500	12.500	12.500	12.500

Esempio – immobilizzazione acquistata nel 2020 - sospensione

- Una società ha acquistato un impianto nel corso dell’esercizio 2020 per un costo di 100.000 euro;
- La vita utile del bene è di 10 anni;
- La società - che in via ordinaria nel 2020 avrebbe calcolato una quota di ammortamento pari a 5.000 euro (50% della quota di 10.000 euro) – decide, invece, di avvalersi della norma e di non ammortizzare il cespite acquistato nel 2020;
- Posto che è possibile allungare la vita utile dell’impianto (che pertanto si concluderà a dicembre 2030 anziché giugno 2030) dopo l’aggiornamento del piano di ammortamento, nell’esercizio 2021 l’ammortamento è pari ad 10.000 euro, pari al valore da ammortizzare (100.000 euro) diviso la vita utile residua (10 anni);
- In tal caso, nell’esercizio successivo l’ammortamento sarà applicato per l’intero ammontare, posto che è possibile allungare la vita utile del bene differendo alla fine del periodo la frazione di ammortamento non contabilizzata nel 2020 (OIC, documento citato);
- Pertanto, nell’ultimo esercizio (2030) la quota di ammortamento sarà calcolata per intero (50% del 2030 + 50% differito dal 2020).
-

Esercizio	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
Ammortamento	5.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	5.000
Esercizio	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030

Ammortamento	0	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
--------------	---	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Costituzione di una riserva indisponibile

La sospensione totale o parziale dell'ammortamento comporta, ai sensi del comma 7-ter l'obbligo di destinare, in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020, a una riserva indisponibile, utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.

In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

Dalla stessa disposizione emerge quindi un ordine di priorità per la formazione della riserva. In particolare, la riserva sarà costituita con:

1. utili di esercizio;
2. riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili (qualora gli utili di esercizio non siano sufficienti a coprire la quota di ammortamento sospesa);
3. utili di esercizi successivi (qualora gli utili di esercizio e le riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili non siano sufficienti a coprire la quota di ammortamento sospesa).

Esempio – Costituzione della riserva indisponibile con utili 2020

- Ammortamento sospeso 20.000 euro;
- Utile d'esercizio 58.000 euro.

Per l'importo di 20.000 euro l'utile di esercizio 2020 è destinato alla formazione della riserva indisponibile ex art. 60, comma 7-ter, D.L. n. 104/2020.

Utile di esercizio	<i>a</i>	Riserva utili ex art. 60, co. 7-ter, DL 104/2020		20.000
--------------------	----------	--	--	--------

Esempio – Costituzione della riserva indisponibile in parte con riserve di utili ante 2020

- Ammortamento sospeso 20.000 euro;
- Utile d'esercizio 8.000 euro;
- Riserve di utili di anni precedenti 12.000.

L'utile di esercizio 2020 di 8.000 euro e la riserva di utili ante 2020 di 12.000 euro sono destinati alla formazione della riserva indisponibile ex art. 60, comma 7-ter, D.L. n. 104/2020.

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	Riserva utili ex art. 60, co. 7-ter, DL 104/2020		
Utile di esercizio				20.000

Riserva disponibile utili anni prec.	8.000	
	12.000	

Esempio – Costituzione della riserva indisponibile in parte con utili post 2020

- Ammortamento sospeso 20.000 euro;
- Perdita d’esercizio 2020 10.000 euro;
- Riserve di utili di anni precedenti 12.000.

La riserva indisponibile ex art. 60, comma 7-ter, D.L. n. 104/2020 è costituita in parte con l’utilizzo di riserve di utili di anni precedenti e in parte con la destinazione di utili futuri.

In tal caso è opportuno che nella nota integrativa sia indicato l’importo per il quale la società si impegna in futuro a reintegrare la riserva (8.000 euro) (Cfr. Fondazione nazionale dottori commercialisti, documento citato).

La scrittura al 31/12/20 è la seguente.

Riserva disponibile utili anni prec. a Riserva utili ex art. 60, co. 7-ter, DL 104/2020		12.000
---	--	--------

La scrittura nell’anno in cui l’utile va a reintegrare la riserva (es. 2021) è la seguente.

Utili 2021	a Riserva utili ex art. 60, co. 7-ter, DL 104/2020		8.000
------------	--	--	-------

La riserva, come si è detto, è una riserva indisponibile e, come tale, non è distribuibile né può essere imputata a capitale, ma è utilizzabile a copertura di perdite (Assonime, circolare n. 2.2021).

A tale riguardo, è stato sostenuto che con il richiamo alla riserva indisponibile il legislatore abbia voluto fare riferimento anche l’ordine di utilizzo delle riserve (1. Riserve facoltative, 2. Riserve a disponibilità limitata, 3. Riserva legale) per la copertura delle perdite (Cfr. Fondazione nazionale dottori commercialisti, documento “*La sospensione degli ammortamenti ai sensi del decreto Agosto e la disciplina delle perdite ai sensi del decreto liquidità*”).

In ogni caso, si ritiene che la riserva vincolata se utilizzata per coprire perdite debba essere reintegrata con utili futuri, almeno fino a quando non si sia completamente riallineato il valore civile e fiscale del cespite a seguito del completamento del processo di ammortamento o di vendita del cespite.

La riserva potrà essere liberata nel momento e nella misura in cui sarà imputata a conto economico la quota di ammortamento in precedenza sospese e, pertanto:

- al termine del processo di ammortamento del bene – nel caso di allungamento di un anno della vita utile del bene;
- man mano che la quota sospesa viene spalmata lungo la vita utile del bene e imputata proporzionalmente a conto economico – nel caso in cui per motivi contrattuali o tecnici la vita utile del bene non può essere allungata.

Svincolo della riserva indisponibile

Riserva di utili ex art. 60, comma, DL 104/2020 a disponibile	Riserva di utili		7.210
--	------------------	--	-------

La riserva si libererà anche nel caso di vendita o dismissione del bene.

Le indicazioni in nota integrativa

Gli obblighi informativi che discendono dall'utilizzo della deroga sono fissati dal comma 7-quater, secondo cui la nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Nella nota integrativa deve essere dunque indicato:

- i beni per i quali si applica la deroga e in che misura (la percentuale di sospensione) la deroga è applicata;
- la riserva indisponibile e le risorse utilizzate per costituirla;
- le ragioni, anche in forma sintetica, che hanno portato all'applicazione della deroga;
- l'impatto della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio, indicando la consistenza che lo stato patrimoniale e il conto economico avrebbero avuto qualora la deroga non fosse stata applicata.

Aspetti fiscali dell'applicazione della sospensione dell'ammortamento

Il comma 7-quinquies regola gli aspetti fiscali della sospensione dell'ammortamento prevedendo, in sostanza che la deduzione dell'ammortamento dal reddito d'impresa ovvero dal valore della produzione netta ai fini Irap è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dal Tuir ovvero dal decreto Irap, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Sul punto, si segnalano 2 tesi:

- tesi dell'ammortamento fiscale obbligatorio o deduzione extracontabile;
- tesi dell'ammortamento fiscale facoltativo.

Aspetti fiscali – 1° tesi – deduzione extracontabile con variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi 2020

Secondo una prima tesi, il comma 7-quinquies consente la deduzione dell'ammortamento fiscale (obbligatoria) nonostante la mancata imputazione in bilancio dell'ammortamento.

Ricordiamo, infatti, che la deduzione fiscale dell'ammortamento è consentita nel rispetto del principio di previa imputazione a Conto economico dell'articolo 109, comma 4, del Tuir, secondo il quale:

“le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza”.

La disposizione, dunque, consentirebbe di derogare al principio di previa imputazione ammettendo l'ammortamento fiscale.

Ma quest'ultimo resterebbe pur sempre obbligatorio anche per chi non avesse computato (interamente o parzialmente) le quote di ammortamento civilistico.

Nel corso di Telefisco 2021 l'Agenzia delle entrate, sul punto, alla richiesta di confermare se *“il recupero fiscale mediante variazione in aumento della quota non imputata al 2020 avverrà in coda al processo di ammortamento”* ha risposto che:

“Tale norma raccorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile prevedendo, in particolare, che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico”.

La risposta, pur non brillando per chiarezza, sembra propendere nel senso dell'obbligatorietà dell'ammortamento fiscale anche nel caso di sospensione dell'ammortamento civilistico.

Tuttavia, sul punto, considerata l'importanza della questione, sarebbe auspicabile una più chiara presa di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate anche perché talune società potrebbero preferire evitare il doppio binario, non contabilizzando le imposte differite, rinunciando alla deduzione dell'ammortamento non contabilizzato.

L'Assonime (Cfr. circolare citata), al riguardo, rileva che la disposizione riproduce testualmente quanto previsto per le imprese IAS *adopter* con riguardo alle deduzioni extracontabili delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali a vita indefinita dall'art. 103, comma 3 bis, del Tuir e dall'art. 10 del D.M. 8.6.2011 per le quali è stato chiarito nella relazione illustrativa al decreto che nel caso in cui la deduzione fiscale non sia effettuata, ovvero lo sia in misura inferiore a quanto disposto dalle norme fiscali, non consente nei periodi d'imposta successivi il recupero di quanto non dedotto.

Altra questione è se, ammettendo l'obbligatorietà della deduzione fiscale dell'ammortamento in presenza di sospensione (parziale) dell'ammortamento civilistico, sia necessario effettuare l'ammortamento applicando la misura massima consentita fiscalmente.

Al riguardo, è stato affermato che le imprese che negli esercizi precedenti hanno stanziato e dedotto quote di ammortamento in misura inferiore rispetto ai limiti tabellari possano adottare la medesima impostazione anche per l'ammortamento da dedurre in via extracontabile nel 2020 e non sono perciò tenute ad adeguarsi ai limiti massimi della deduzione (Cfr. Assonime, circolare n. 2.2021).

La conseguenza della tesi della obbligatorietà dell'ammortamento fiscale contestualmente alla sospensione dell'ammortamento civile è il disallineamento dei valori da cui discende la necessità, come prima detto, della rilevazione di imposte differite passive, pari in via generale al 24% + 3,9%.

Imposte differite	<i>a</i>	Fondo imposte differite	
-------------------	----------	-------------------------	--	-------

Posto che la sospensione degli ammortamenti civilistici è controbilanciata parzialmente dall'iscrizione delle imposte differite passive, la riserva indisponibile da costituire ai sensi del comma 7-ter dovrebbe essere pari all'importo degli ammortamenti sospesi al netto delle imposte differite passive (Cfr. Assonime, circolare n. 2.2021).

In sostanza, mentre sotto il profilo reddituale il beneficio è rappresentato dalla differenza tra l'importo dell'ammortamento sospeso e quello dell'imposta differita, sotto il profilo patrimoniale l'importo della riserva è calcolato al netto dell'importo del fondo imposte differite.

Esempio

- Ammortamento non effettuato pari all'ammortamento fiscale: 10.000 euro
- Utile di esercizio 2020: 20.000 euro
- Ires + Irap = 27,9%

Rilevazione fiscalità differita

Imposte differite	<i>a</i>	Fondo imposte differite		2.790
-------------------	----------	-------------------------	--	-------

Costituzione riserva indisponibile

Utile di esercizio	<i>a</i>	Riserva di utili ex art. 60, co. 7-ter, DL 104/2020		7.210
--------------------	----------	---	--	-------

Al termine del piano di ammortamento (in caso di allungamento della vita utile dell'immobilizzazione):

1. la riserva potrà essere svincolata

Riserva di utili ex art. 60, co. 7-ter, DL 104/2020	<i>a</i>	Riserva di utili disponibile		7.210
---	----------	------------------------------	--	-------

2. Le imposte differite saranno utilizzate posto che l'ultima quota di ammortamento (quella differita) sarà imputata in bilancio pur essendo già stata dedotta sotto il profilo fiscale.

Fondo imposte differite (SP)	<i>a</i>	Imposte differite (CE)		2.790
------------------------------	----------	------------------------	--	-------

Aspetti fiscali – 2° tesi – deduzione fiscale facoltativa

In base a una seconda tesi, che preferiamo, il comma 7-quinquies attribuirebbe ai fini fiscali la medesima facoltà di sospendere l'ammortamento prevista ai fini civilistici dal comma 7-bis.

In sostanza, le società che non effettuano in tutto o in parte l'ammortamento del bene in bilancio possono non effettuare anche ai fini fiscali l'ammortamento previsto dal Tuir (es. per i beni materiali in base ai coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988) ovvero dal decreto Irap.

Ciò comporta che - laddove possibile, ossia nei casi in cui la vita utile del bene può essere allungata – il piano di ammortamento fiscale sarà prorogato di un periodo d'imposta.

La quota di ammortamento non dedotta fiscalmente potrà essere dedotta, nei limiti dei coefficienti tabellari, nel periodo d'imposta in cui sarà imputata in bilancio.

Qualora, invece, la vita utile del bene non possa essere allungata (es. a causa di limiti contrattuali), anche se ai fini civilistici la quota di ammortamento sospeso è spalmata sull'ammortamento dei residui esercizi, ai fini fiscali restano fermi i limiti all'ammortamento previsto dai coefficienti tabellari del D.M. 31 dicembre 1988 per i beni materiali (ovvero i limiti all'ammortamento previsto per i beni immateriali dall'articolo 103 del Tuir).

Il pregio di questa tesi, preferita dagli scriventi, è che l'ammortamento fiscale potrebbe andare di pari passo con l'ammortamento civilistico, con ciò eliminandosi la rilevazione della fiscalità differita passiva.

Infatti, la rilevazione della fiscalità differita, come prima visto, attenua la portata dell'agevolazione posto che l'impatto sul patrimonio netto derivante dal mancato stanziamento delle quote di ammortamento, non è pari all'importo delle quote di ammortamento sospese, dovendosi tenere conto del maggior costo rappresentato dalle imposte differite passive da stanziare contestualmente.

Il super e l'iper ammortamento

Anche accogliendo questa seconda tesi, la facoltà di dedurre fiscalmente l'ammortamento non riguarderebbe la fruizione del superammortamento o dell'iperammortamento, posto che le maggiorazioni del costo previste dalle relative disposizioni agevolative, non essendo correlate alle valutazioni di bilancio, devono essere fruite obbligatoriamente in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per l'esercizio di entrata in funzione (Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 4/E/2017).

Pertanto, per i beni per i quali si fruisce di tali agevolazioni, anche qualora fosse applicata la sospensione dell'ammortamento civilistico per il 2020 si dovranno operare le variazioni in diminuzione per super e iperammortamento, nella misura ordinaria, al fine di non perdere la parte di beneficio di competenza dell'esercizio.

Facciamo altri esempi numerici riguardante una società che abbia tra le Immobilizzazioni immateriali un importo per Spese di sviluppo, la cui vita utile è stata individuata in 5 anni e tra le Immobilizzazioni materiali Automezzi (vita utile di 4 anni senza aliquota dimezzata nel primo esercizio) e Macchine d'Ufficio elettroniche (vita utile di 5 anni senza aliquota dimezzata nel primo esercizio).

Per esemplificare consideriamo che tutti le immobilizzazioni siano state acquistate nel 2017.

<i>Categoria</i>	<i>Costo storico</i>	<i>amm 2017</i>	<i>amm 2018</i>	<i>amm 2019</i>	<i>amm 2020</i>	<i>amm 2021</i>
Spese di sviluppo.	1000	200	200	200	200	200
Automezzi	200	50	50	50	50	
Macchine elettroniche	400	80	80	80	80	80
Totale ammortamenti		330	330	330	330	280

Quindi in base alla normativa, la società può decidere nel 2020 di eseguire ammortamenti da 0 a 200 per le Spese di sviluppo, da 0 a 50 per gli Automezzi e da 0 a 80 per le Macchine Elettroniche d'Ufficio.

Scegliamo l'ipotesi più semplice: la società decide di avvalersi in misura totale della deroga e non esegua gli ammortamenti.

Il comma 7-bis stabilisce che la società ha la facoltà di *“non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno”*.

Quindi la legge stabilisce che la deroga si esercita, in via pratica, prolungando il piano di ammortamento originario di un anno.

Di conseguenza, la tabella degli ammortamenti dell'esempio precedente può essere variata come segue:

Categoria	Costo storico	amm 2017	amm 2018	amm 2019	amm 2020	amm 2021	amm 2022
Spese di sviluppo.	1000	200	200	200	0	200	200
Automezzi	200	50	50	50	0	50	
Macchine elettroniche	400	80	80	80	0	80	80
Totale ammortamenti		330	330	330	0	330	280

Dal punto di vista fiscale il comma 7-quinquies consente alle aziende che si sono avvalse della deroga di poter procedere comunque alla deduzione degli ammortamenti (ovviamente di quelli

deducibili in base al Testo Unico delle Imposte sui Redditi) sia ai fini Ires che ai fini Irap, a prescindere dall'imputazione a conto economico.

Si tratta, anche in questo caso di una facoltà, e quindi una società potrebbe senza problemi scegliere di non procedere agli ammortamenti e di non procedere alla loro deduzione ai fini Ires ed Irap.

Qualora invece la società scegliesse di procedere alla deduzione degli ammortamenti non iscritti in conto economico, vi sarebbe, in ossequio al Principio contabile OIC 25 "Imposte sui redditi" l'obbligo di registrare le correlative imposte differite.

Questo in quanto la deduzione degli ammortamenti sarebbe una differenza temporanea imponibile, cioè una differenza che nella determinazione dell'imponibile degli esercizi successivi si tradurrà in un importo imponibile.

Infatti, per effetto della trasposizione di un anno del piano di ammortamento, gli amministratori già hanno certezza (nell'*an* e nel *quantum*) che nell'ultimo esercizio di vita utile delle immobilizzazioni, l'anno ulteriore aggiunto per effetto della deroga, l'ammortamento sarà indeducibile e quindi nella dichiarazione di quell'esercizio dovrà essere operata una ripresa in aumento.

Torniamo alla tabella degli ammortamenti dopo la deroga:

<i>Categoria</i>	<i>Costo storico</i>	<i>amm 2017</i>	<i>amm 2018</i>	<i>amm 2019</i>	<i>amm 2020</i>	<i>amm 2021</i>	<i>amm 2022</i>
Spese di sviluppo.	1000	200	200	200	0	200	200
Automezzi	200	50	50	50	0	50	
Macchine elettroniche	400	80	80	80	0	80	80
Totale ammortamenti		330	330	330	0	330	280

La società decide di dedurre 330 di ammortamenti non eseguiti nel 2020.

In questo caso sa già che ammortamenti per 50 nel 2021 (sugli Automezzi) e 280 nel 2022 (200 sulle Spese di sviluppo e 80 sulle Macchine Elettroniche d'ufficio) saranno indeducibili e quindi già è a conoscenza che sussiste un debito differito per imposte.

Considerando le attuali aliquote (24% per Ires e – ad esempio per il Lazio – 4,82% per Irap) si avrà:

Ammortamenti non eseguiti ma dedotti: 330

Ires differita (24%): 79,20

Irap differita (4,82%): 15,91

Le scritture contabili saranno le seguenti:

– Anno 2020

Imposte differite (E 20)	a	Fondo Imposte differite (B2)	79,20
--------------------------	---	------------------------------	-------

Causale: Rilevazione Ires differita

Imposte differite (E 20)	a	Fondo Imposte differite (B2)	15,91
--------------------------	---	------------------------------	-------

Causale: rilevazione Irap differita

Nell'esercizio in cui verranno eseguiti gli ammortamenti solo ai fini civilistici, si eseguiranno le scritture contrarie.

Nel caso della tabella soprastante, si avranno ammortamenti indeducibili per 50 nell'esercizio 2021 e per 280 nell'esercizio 2022.

Le scritture saranno quindi le seguenti:

– Anno 2021

Fondo Imposte differite (B2)	a	Imposte differite (E 20)	12,00
------------------------------	---	--------------------------	-------

Causale: Utilizzo Fondo imposte differite per Ires (amm.to automezzi)

Fondo Imposte differite (B2)	a	Imposte differite (E 20)	2,41
------------------------------	---	--------------------------	------

Causale: Utilizzo Fondo imposte differite per Irap (amm.to automezzi)

– Anno 2022

Fondo Imposte differite (B2)	a	Imposte differite (E 20)	67,20
------------------------------	---	--------------------------	-------

Causale: Utilizzo Fondo imposte differite per Ires (amm.ti spese di sviluppo e macch.eletr. d'uff.)

Fondo Imposte differite (B2)	a	Imposte differite (E 20)	13,50
------------------------------	---	--------------------------	-------

Causale: Utilizzo Fondo imposte differite per Irap (amm.ti spese di sviluppo e macch.eletr. d'uff.)

Sospensione ammortamenti: chiarimenti in una circolare dell'Assonime

Con la circolare n° 2 del 11 febbraio 2021, Assonime ha fornito importanti chiarimenti in merito alla disciplina civilistica e fiscale relativa alla sospensione degli ammortamenti introdotta dalla legge n. 126/2020 in sede di conversione del decreto-legge n. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto)

1) Premessa generale

2) La sospensione degli ammortamenti

3) Immobilizzazioni coinvolte dalla deroga

4) Informazioni da fornire in nota integrativa

5) Conseguenze fiscali

1) Premessa generale

La considerevole contrazione dei ricavi dovuta dalla pandemia Covid -19 sta avendo rilevanti impatti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica delle imprese.

Sono moliti i possibili effetti civilistici che ne conseguono come ad esempio il peggioramento dei rating economico-finanziari e l'incidenza delle perdite sul patrimonio netto.

Il legislatore per attenuare gli impatti negativi ha previsto la possibilità di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

2) La sospensione degli ammortamenti

In particolare, l'articolo 60 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 convertito in legge, acconsente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali di derogare alle disposizioni dettate dall'art. 2426 C.c., in materia di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Le imprese hanno la possibilità di non contabilizzare, in tutto o in parte, gli ammortamenti relativi ai beni materiali e immateriali nel bilancio 2020.

Le quote non contabilizzate dovranno essere imputate nel conto economico relativo all'esercizio successivo rinviando con medesimo criterio anche le quote successive, allungando di conseguenza il piano di ammortamento originario.

3) Immobilizzazioni coinvolte dalla deroga

La norma si riferisce genericamente alle immobilizzazioni materiali e immateriali ma non ha specificato se la sospensione degli ammortamenti debba necessariamente riguardare intere classi di immobilizzazioni o anche singoli cespiti.

L'intervento di Assonime chiarisce che la deroga all'obbligo di ammortamento può essere applicata in tutti i casi in cui vi è una mancata o ridotta utilizzazione di singoli beni o classi di beni. Le società sono libere di utilizzare la deroga in parola anche quando ciò non si fonda sul minor utilizzo del singolo bene (o classe di beni) ma da intendersi in senso più esteso dal presupposto di aver subito, a livello economico, gli effetti negativi della pandemia da Covid-19.

Tale interpretazione è completamente in linea con l'OIC di riferimento, secondo cui tra le ragioni che possono indurre una società ad avvalersi della deroga rientrano sia la chiusura parziale dello stabilimento quanto l'intento di calmierare o evitare una perdita operativa registrata per effetto della pandemia.

Resta dunque nella discrezionalità di chi redige il bilancio ricorrere alla sospensione degli ammortamenti, quando vi siano situazioni che attestino, anche in termini generali, l'impatto negativo sull'operatività dell'impresa.

4) Informazioni da fornire in nota integrativa

La sospensione degli ammortamenti deve essere accompagnata dagli aspetti di trasparenza informativa da assolvere in bilancio.

Le imprese che procederanno con la sospensione conformemente a quanto stabilito dall'OIC dovranno indicare in nota integrativa:

- quali immobilizzazioni sono state assoggettate alla deroga e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- le ragioni a supporto dell'applicazione della suddetta proroga;
- l'iscrizione della riserva;
- gli impatti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Assonime ritiene che nella nota integrativa debbano essere indicati alcuni sintetici cenni sulle motivazioni poste alla base della scelta, non intendendosi necessaria un'illustrazione analitica delle ragioni della deroga. Tutte le società che non redigono la nota integrativa, in quanto

rientrano nella categoria delle microimprese, tali informazioni dovranno essere indicate in calce allo stato patrimoniale.

5) Conseguenze fiscali

L’Agenzia delle Entrate ha già chiarito che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall’imputazione a conto economico. L’ammortamento 2020, sospeso civilisticamente, dovrà essere comunque effettuato ai fini fiscali.

Tale deduzione extracontabile obbligatoria della quota di ammortamento relativa al 2020, comporterà un disallineamento tra valore contabile e valore fiscale del bene tale da richiedere lo stanziamento di imposte differite passive. Esse saranno pari alle imposte corrispondenti alla quota di ammortamento contabile non stanziata in bilancio che dovrà essere ripresa a tassazione negli anni successivi quando effettivamente verrà imputata a conto economico.

Il beneficio sul bilancio 2020 connesso con il mancato stanziamento delle quote di ammortamento non risulterebbe pari all’importo delle quote sospese, ma sarà composto da tale importo al netto delle imposte differite passive da stanziare contestualmente in bilancio.

Informazioni in nota integrativa

La disciplina sulla sospensione degli ammortamenti deve essere completata con gli aspetti di **trasparenza informativa** da assolvere in bilancio. Infatti, chi opterà per la sospensione dovrà darne conto nella nota integrativa, indicando, conformemente a quanto stabilito dall’OIC:

- su quali immobilizzazioni e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- le ragioni che hanno indotto ad avvalersi della deroga;
- l’iscrizione della riserva;
- l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell’esercizio.

Con riferimento alle indicazioni sulle ragioni della deroga, Assonime ritiene che nella nota integrativa debbano essere indicati alcuni **sintetici cenni sulle motivazioni** poste alla base della scelta, non apparendo necessaria un’illustrazione analitica delle ragioni della deroga.

Per quelle società che non redigono la nota integrativa, in quanto rientrano micro-imprese, le informazioni dovranno essere indicate in calce allo stato patrimoniale

Rivalutazione del costo storico e del Fondo di ammortamento: esempio pratico

La rivalutazione dei beni prevista dall'art. 110 del DL 104/2020 pone alcuni interrogativi in merito alla problematica di rispettare la durata di vita utile del bene.

Come e' noto, delle tre tecniche ammesse, cioe' :

- 1 - rivalutazione del solo costo storico
- 2 - rivalutazione con diminuzione/azzeramento del solo Fondo di ammortamento
- 3 - rivalutazione sia del costo storico sia del Fondo di ammortamento

solo la terza puo' garantire l'immodificabilita' della vita utile del bene perche' il processo di ammortamento termina alla stessa scadenza originaria.

1) Un esempio di Rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento

2) Attenzione all'anno di riferimento

3) Conclusione

1) Un esempio di Rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento

Esemplificando:

- costo originario bene = 100
- fondo ammortamento al 31.12.2020, post stanziamento quota 10% inerente il 2020 = 70, per cui il valore contabile netto e' $(100-70)= 30$
- valore stimato del bene al 31.12.2020 = 60

In questo caso, adottando il metodo 3, si deve rivalutare il costo storico da 100 a 200, il Fondo ammortamento da 70 a 140, cosi' otteniamo un valore contabile netto di $(200-140)= 60$, pari al valore del bene.

Nel 2021 e 2022 ammortizzeremo 30 (anziche' 20) in modo che la durata di vita utile del bene rimanga invariata.

2) Attenzione all'anno di riferimento

Contrariamente a quanto da noi esemplificato, in alcuni esempi della stampa specializzata viene fatto riferimento al costo del bene ed al suo Fondo al 31.12.2019.

Riteniamo non corretto fare riferimento all'esercizio precedente in quanto la norma prevede che la rivalutazione sia l'ultima operazione contabile da farsi dopo lo stanziamento della quota d'ammortamento 2020.

Tra l'altro, riferendosi ai valori esistenti al 31.12.2019, non si lascia invariata la durata del bene, rimanendo uno scampolo di ammortamento anche per il 2023.

L'equivoco nasce forse dal richiamo che il DL 120/2020 effettua alla L. 342/2000. Ma il richiamo ha un tenore residuale in quanto viene detto "in quanto compatibile".

A nostro modesto parere cio' non e' "compatibile" in quanto la L. 342/2000 e il suo Decreto applicativo (Decr. 13.4.2001 n. 162), prevedeva l'efficacia della rivalutazione gia' nell'esercizio in cui si rivalutava, per cui i valori ed i calcoli della rivalutazione dovevano riferirsi al 31.12 del precedente esercizio.

L'attuale legge invece rinvia l'efficacia al successivo esercizio (2021) ed i valori di rivalutazione devono riferirsi al 31.12.2020, cioe' al CORRENTE esercizio. Infatti analizzando il vecchio Decreto 13 aprile 2001, n. 162 - Regolamento recante modalita' di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese e del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, ai sensi degli articoli da 10 a 16 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si legge al punto 3:

3. Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attivita' produttive a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione e' eseguita.

Pertanto la differenza consiste proprio in questo: l'efficacia dell'allora legge di rivalutazione era immediata e le quote d'ammortamento andavano calcolate sui valori rivalutati, pertanto era necessario riferirsi per i calcoli ai valori contabili dell'esercizio precedente.

3) Conclusione

In conclusione, nel caso di rivalutazione con la tecnica contabile della rivalutazione del cespite e del Fondo d'ammortamento, riteniamo corretto partire dai valori contabili al 31.12.2020, considerando anche la quota d'ammortamento stanziata per quell'esercizio.

Rivalutazione beni d'impresa:

riserva tassabile solo in caso di attribuzione ai soci

L'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha approvato la norma di comportamento n. 211 per fare chiarezza sul trattamento fiscale delle riserve in sospensione d'imposta. L'intervento è particolarmente apprezzabile dal momento che fa luce in maniera puntuale su un argomento molto delicato che in questi giorni interessa molte società alle prese con

le assemblee di approvazione dei bilanci 2020. In tali documenti, infatti, trovano applicazione le disposizioni del decreto Agosto che ha reintrodotto la possibilità di rivalutare elementi dell'attivo ovvero di riallineare i valori civilistici e fiscali risultanti da precedenti disallineamenti. L'intervento si pone l'obiettivo di fare chiarezza su interpretazioni di prassi e di giurisprudenza che potrebbero dar luogo a un lungo e dispendioso contenzioso tributario.

Con la Norma di comportamento n. 211 sul "**trattamento fiscale delle riserve in sospensione d'imposta**" l'AIDC intende fornire un supporto agli operatori che in queste settimane sono alle prese con l'approvazione dei bilanci dell'esercizio 2020.

Nei bilanci 2020 molte imprese hanno riflesso gli effetti dell'opzione prevista dall'art. 110 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 che consente di **rivalutare i beni strumentali** o le **partecipazioni** ovvero di riallineare i valori civilistici e fiscali emergenti da precedenti disallineamenti.

A fronte della rivalutazione di un bene ammortizzabile collocato nell'attivo dello stato patrimoniale, la **contropartita del passivo** è una **riserva** che, al netto delle imposte connesse al riconoscimento fiscale della suddetta rivalutazione, alimenta il patrimonio netto e può presentarsi come:

- **riserva in sospensione d'imposta**, qualora si scelga di attribuire rilevanza anche fiscale alla rivalutazione;
- **riserva di utili**, nel caso in cui la rivalutazione venga eseguita solo sul piano civilistico, senza alcuna valenza fiscale.

È evidente che nell'ipotesi del riallineamento può parlarsi solo di riserve in sospensione d'imposta dal momento che per sua natura tale operazione comporta, a seguito del pagamento di un'imposta sostitutiva, il riconoscimento fiscale del maggior valore del cespite.

Ebbene la **sorte delle riserve in sospensione d'imposta** è stata oggetto da sempre di **ampio dibattito** in occasione delle precedenti campagne di rivalutazione perché l'Amministrazione finanziaria tende a includere tra le fattispecie impositive qualsiasi tipo di utilizzazione che il contribuente fa della riserva stessa. Laddove le casistiche, invece, sono ben delineate dal legislatore che quando (re)introduce la possibilità di rivalutare (riallineare), disciplina esplicitamente le conseguenze fiscali della riduzione delle relative riserve.

I chiarimenti dell'AIDC

Su questo delicato argomento è intervenuta l'AIDC che ha, in primo luogo, ricordato come l'art.

172, comma 5, del TUIR richiami la classificazione delle riserve in sospensione in due categorie: le riserve soggette ad imposizione qualunque utilizzo se ne faccia (cd. **radicali**) e quelle che, invece, sono imponibili solo in specifiche situazioni, precipuamente in caso di attribuzione ai soci (cd. **moderate**).

Ebbene le **riserve collegate a rivalutazioni**, almeno dalla legge n. 342/2000 in poi, sono state fatte tutte rientrare tra le riserve cd. moderate in ossequio al principio in forza del quale finché i maggiori valori restano vincolati al patrimonio dell'impresa, che deve restarne la reale beneficiaria, non si producono conseguenze impositive a carico della società la quale deve rimanere appunto l'unica destinataria del rafforzamento patrimoniale. Quando, invece, i maggiori valori fuoriescano in qualche modo dal perimetro della dotazione aziendale, è naturale che si debbano assolvere le imposte non pagate in precedenza.

Il compito di disciplinare le sorti della riserva di rivalutazione è affidato all'art. 13, in particolare al secondo e terzo comma, della legge n. 342/2000: il comma 2 si occupa del **trattamento civilistico della riserva** nell'ambito del patrimonio netto mentre il comma successivo è l'unico che individua le situazioni in cui dall'impiego della riserva discendano **conseguenze fiscali**.

L'AIDC ricorda che il comma 3 si applica solo quando la riduzione del saldo attivo di rivalutazione avvenga a beneficio dei soci: **ogni altra riduzione della riserva** per ipotesi diverse dall'assegnazione ai soci, **non può provocare alcuna conseguenza** sul reddito della società, men che meno sul reddito dei soci.

Accade spesso, invece, soprattutto in occasione dell'effettuazione di **operazioni straordinarie** nelle quali il patrimonio della società dante causa contiene riserve in sospensione che non vengono ricostituite dall'avente causa, che dall'azzeramento legittimo di tali riserve l'Amministrazione finanziaria pretenda il **pagamento delle imposte** (a tal proposito, l'AIDC ricorda la risposta a interpello 24 luglio 2019, n. 316).

Nell'intervento di prassi la riduzione della riserva in sospensione di imposta per eliminare un disavanzo da annullamento non imputabile a maggior valore delle attività o ad avviamento comporta l'assoggettamento ad imposizione della stessa al pari di una distribuzione ai soci. Le conclusioni raggiunte nel documento di prassi si basano sull'assunto che la riduzione della riserva per copertura del disavanzo non costituisce formalmente una copertura di perdita di esercizio.

Nel medesimo senso si è peraltro espressa la Suprema Corte con la sentenza dell'8 marzo 2017, n. 5493.

Come ricordato da autorevole dottrina questa conclusione **non è condivisibile** per due motivi:

- sotto il profilo sostanziale, l'azzeramento del disavanzo di annullamento è di fatto una rilevazione sintetica di perdite pregresse effettivamente subite;
- anche questa forma di utilizzo non determina comunque alcuna attribuzione o arricchimento per i soci sicché non si giustifica una sua ripresa a tassazione

Le suddette conclusioni sarebbero invece **condivisibili** nell'ipotesi di riduzione di riserve cd. radicali il cui utilizzo - a qualunque titolo - costituirebbe il presupposto per la loro imposizione.

A titolo esemplificativo, le disposizioni dell'art. 33, comma 9 della legge n. 413/1991 oppure dell'art. 15, comma 10, D.L. n. 429/1982, stabiliscono espressamente che la riserva costituita per le finalità sancite dal decreto "concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta e nella misura in cui sia comunque utilizzato".

Ben diverso è invece il tenore letterale dell'art. 13, comma 3, più volte citato, che non fa alcun riferimento a un generico utilizzo, ma si preoccupa di individuare in maniera puntuale i presupposti al ricorrere dei quali la **riserva assume rilevanza fiscale** (i.e. **distribuzione ai soci**).

Assonime fa "il punto" sulla rivalutazione dei beni d'impresa

Tra le diverse disposizioni di carattere emergenziale introdotte nel corso del 2020, una di quelle che ha suscitato maggior interesse è sicuramente la (re)introduzione della possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni, nonché di procedere al cd. "riallineamento" dei valori fiscali ai maggiori valori contabili iscritti in bilancio.

Rispetto alle precedenti leggi di rivalutazione, la disciplina di cui all'**articolo 110 D.L. 104/2020** presenta diverse peculiarità:

- può riguardare anche un singolo bene;
- può essere operata anche solo ai fini civilistici;
- l'imposta sostitutiva da versare per l'eventuale riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione è prevista nella misura del 3 per cento;
- la possibilità di riallineare il valore fiscalmente riconosciuto al maggior valore contabile iscritto in bilancio è applicabile anche con riguardo all'avviamento e alle altre attività immateriali.

Tali peculiarità hanno determinato l'insorgenza di taluni nuovi dubbi applicativi, che vanno ad aggiungersi a quelli ancora irrisolti in comune con le precedenti leggi di rivalutazione.

In attesa che, con riguardo agli aspetti tecnico-contabili, l'Organismo Italiano di Contabilità (Oic) pubblichi la versione definitiva del Documento interpretativo n. 7 e che l'Agenzia delle Entrate fornisca chiarimenti ufficiali in merito alle peculiari tematiche di carattere fiscale, Assonime, con la circolare n. 6 del 5 marzo 2020, ha comunque affrontato alcune delle questioni aperte.

In merito all'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, uno degli aspetti più rilevanti, tuttora controverso, riguarda la possibilità di rivalutare i beni immateriali giuridicamente tutelati alla data di chiusura del bilancio (marchi, brevetti, *know-how*), i cui costi siano stati imputati a conto economico nonostante fossero capitalizzabili e, pertanto, non siano mai stati iscritti tra le attività.

Sul punto, Assonime conferma quanto già sostenuto in passato, ossia che parrebbe logico ritenere che, in linea generale, i beni materiali o immateriali, effettivamente esistenti al termine dell'esercizio 2019 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) e ancora nella titolarità dell'impresa al termine dell'esercizio nel quale la rivalutazione è effettuata (il 2020) possano essere rivalutati quand'anche non fossero stati evidenziati tra le attività.

A sostegno di tale conclusione milita la circostanza per cui l'**articolo 2, comma 2, D.M. 162/2001** prevede la rivalutabilità dei beni di costo unitario non superiore a euro 516,46, nonché dei beni completamente ammortizzati, rilevando, per i beni immateriali, il fatto che si tratti di beni giuridicamente tutelati.

Tanto premesso – secondo Assonime – non vi sarebbero motivi per escludere dall'ambito oggettivo di applicazione quei beni in relazione ai quali fosse stata operata una diretta imputazione a conto economico delle spese sostenute, verificandosi, nella sostanza, i medesimi effetti di un ammortamento integrale dell'onere sostenuto.

Sul punto, si è espressa di recente anche la DRE Lombardia, in una risposta a un'istanza di interpello non pubblicamente fruibile (la n. 904-2406/2020), laddove, in relazione alla possibilità di rivalutare un *know-how* giuridicamente tutelato, non acquisito da terzi e mai iscritto tra le attività, né sottoposto a processo di ammortamento, parrebbe legittimare la rivalutazione ove il bene immateriale risultasse debitamente registrato e giuridicamente tutelato secondo la normativa vigente.

A supporto di tale conclusione parrebbe deporre anche la **risposta all'istanza di interpello n. 19/2020**, nella quale l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile la rateizzazione – ai sensi dell'**articolo 86, comma 4, Tuir** – di una plusvalenza realizzata con riguardo a beni immateriali non iscritti in bilancio, affermando che, “[...] con risoluzione (ministeriale) n. 9/611 del 10 agosto 1991, aveva già avuto modo di precisare, proprio con riferimento alla cessione di un marchio, che le suddette disposizioni normative si rendono applicabili anche nella circostanza «in cui il bene immateriale non è mai figurato in bilancio in quanto non è stato sostenuto alcun costo per il suo acquisto o per la sua produzione». In tale ipotesi, ai fini della determinazione della plusvalenza, «che potrà fruire della rateizzazione di cui al comma 4» (dell'articolo 86 del Tuir), «il costo da porre a raffronto con il corrispettivo realizzato sarà zero, analogamente al caso in cui il bene risulta completamente ammortizzato»”.

Non mancano, tuttavia, prese di posizione assunte in passato dall'Agenzia delle Entrate che potrebbero deporre anche in senso contrario, come la **risposta all'istanza di interpello n. 180/2019**, nella quale è stato ritenuto che “[...] il contribuente non possa avvalersi della disposizione agevolativa [legge di rivalutazione dei beni d'impresa] introdotta dalla legge di bilancio 2019 per i manufatti utilizzati nell'ambito della concessione demaniale di cui è titolare fino al 2033, in quanto per tali beni difetta il requisito di iscrizione in bilancio, richiesto dalla norma”.

Ne emerge, pertanto, un quadro di incertezza che si auspica verrà chiarito, per quanto di rispettiva competenza, dall'Oic, con la pubblicazione della versione definitiva del Documento interpretativo n. 7, e dall'Agenzia delle Entrate con riguardo alle ricedute di ordine fiscale.

Altro aspetto affrontato da Assonime, connesso a quello appena rappresentato, concerne la vita utile dei marchi oggetto di rivalutazione.

L'Oic 24, al paragrafo 71, prevede infatti che “[...] La stima della vita utile dei marchi non deve eccedere i 20 anni”, così che potrebbe sembrare che un marchio posseduto da più di 20 anni, seppur rivalutato, non possa più essere oggetto di un ulteriore periodo di ammortamento. Tuttavia – secondo Assonime – la possibilità di rivalutare un marchio ancora giuridicamente tutelato, nonostante un possesso ultraventennale, implica una ragionevole aspettativa che tale bene possa generare in futuro ulteriori flussi di cassa positivi, giustificando, tale circostanza, la prosecuzione dell'ammortamento per un ulteriore periodo, comunque non eccedente vent'anni.

Assonime ha emanato la circolare n. 6 del 5 marzo 2021, riguardante la rivalutazione dei beni d'impresa e riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio.

In particolare con la circolare è analizzata la nuova e peculiare disciplina del Decreto Agosto, DL n. 104 del 2020, che consente di effettuare una rivalutazione dei beni d'impresa nel bilancio successivo a quello dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Questa normativa è interessante e dispone che la rivalutazione può essere effettuata dalle società di capitali, dagli enti commerciali e, più in generale, dai soggetti titolari di un reddito di impresa che non adottino, in sede di redazione del proprio bilancio, i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

La rivalutazione può concernere anche un singolo bene e può essere effettuata ai soli fini civilistici o con effetto fiscale.

Tra l'altro è richiesto il versamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 3% dell'IRES e dell'IRAP, che può essere versata in tre rate dal 2021.

La rivalutazione può essere fatta anche per i beni ammortizzabili mediante uno dei tre metodi previsti dal d.m. n. 162 del 2001:

- con incremento proporzionale del costo storico e del fondo ammortamento;
- con incremento del solo costo storico ovvero con riduzione del fondo ammortamento preesistente;
- mediante aumento del costo e riduzione del fondo.

Occorre evidenziare che i maggiori valori iscritti a seguito della rivalutazione, se non sono imputati al capitale sociale devono essere rilevati in contropartita di un'apposita riserva di patrimonio netto.

Inoltre, è interessante notare che delibera dell'assemblea straordinaria può essere ridotta la riserva. Laddove la riserva sia usata a copertura perdite, non è possibile distribuire utili futuri prima della sua ricostituzione, sempre che questa stessa riserva non sia ridotta in misura corrispondente con la delibera dell'assemblea straordinaria.

Nel caso in cui la rivalutazione sia effettuata anche ai fini fiscali, il saldo attivo da rivalutazione diviene una riserva in sospensione d'imposta che deve essere assoggettata a tassazione in caso di distribuzione ai soci.

In realtà questo vincolo può essere rimosso e in tal modo la riserva diviene liberamente distribuibile mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 10%. Questa può essere versata

in tre rate negli stessi termini previsti per l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione.

La disciplina in questione è interessante perché alla rivalutazione dei beni di impresa si aggiunge, come ulteriore opzione, la possibilità di procedere al riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori contabili presenti in bilancio.

Inizialmente si prevedeva che l'opzione per il riallineamento fosse accessibile solo con riguardo alle divergenze tra valori contabili e fiscali relative ai beni suscettibili di rivalutazione.

In realtà legge di bilancio 2021, con l'inserimento del nuovo comma 8-bis ha previsto che il riallineamento sia possibile anche in relazione all'avviamento e altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Per poter avere il riallineamento serve effettuare il versamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 3%, mediante le stesse modalità per quella dovuta in caso di rivalutazione.

La disciplina prevede che anche in caso di riallineamento occorre un vincolo corrispondente sulle riserve di patrimonio netto dell'impresa.

Questa riserva vincolata è in regime di sospensione di imposta e con una imposta sostitutiva del 10% può essere affrancata.

Ai fini della decorrenza degli effetti fiscali, sia per quanto riguarda la rivalutazione che in caso di riallineamento, i maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva sono rilevanti a partire dall'esercizio successivo rispetto a quello della loro effettuazione.

Assonime ha quindi mostrato le particolarità rispetto a quelle concesse in passato, come con la L. 342 del 2000, che attengono:

- al fatto che si possa fare una rivalutazione anche ai soli fini civilistici, senza assolvere alcuna imposta sostitutiva;
- la possibilità di avere la rivalutazione anche per singolo bene;
- un'aliquota unificata ridotta rispetto a quella prevista in passato;
- la decorrenza del riconoscimento dei maggiori valori affrancati a partire dall'esercizio successivo a quello della rivalutazione/riallineamento;
- l'ampliamento dell'ambito oggettivo del riallineamento con riferimento anche all'avviamento e alle altre attività immateriali iscritte in bilancio.

I chiarimenti forniti dalla circolare attengono anche al documento dell'OIC messo in consultazione.

Spese di rappresentanza: disciplina contabile e fiscale

La deducibilità delle spese di rappresentanza è correlata alla sussistenza dei requisiti di inerenza (art. 108 comma 2 del TUIR) tenuto conto della natura e della destinazione delle spese ed è ammessa in relazione all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativo allo stesso periodo in misura pari:

- all'1,5% fino ad euro 10 milioni;
- allo 0,6% per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- allo 0,4% per la parte eccedente euro 50 milioni.

Inerenza e caratteristiche delle spese di rappresentanza

Il DM 19.11.2008 considera inerenti le spese per l'erogazione di beni e servizi a titolo gratuito, nonché quelle effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni: al contrario, sono considerate congrue le spese il cui sostenimento risponde a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Lo stesso decreto, definite le spese di rappresentanza, stabilisce i limiti quantitativi della deduzione fiscale delle stesse che non sono riferiti a ciascuna singola spesa bensì all'ammontare annuale.

Le spese devono essere effettivamente sostenute e adeguatamente documentate, pena l'indeducibilità.

L'Agenzia delle Entrate ([Circolare n. 34/E/2009](#)) ha, a sua volta, rilevato le caratteristiche che le spese devono avere per essere considerate di rappresentanza: in particolare, ha stabilito che le stesse devono essere caratterizzate dalla mancanza di un corrispettivo da parte dei destinatari di una determinata prestazione, nonché dall'assenza di un obbligo di dare o fare a carico degli stessi.

L'assenza di corrispettivo, individuata anche dalla Relazione accompagnatoria al DM 29.11.2008 quale elemento caratterizzante le spese di rappresentanza non è l'unico da tenere in considerazione per la loro distinzione.

Per l'Assonime (Circolare n. 16/2009) non rientrano nella categoria le spese sostenute nell'ambito di operazioni e concorsi a premio nonché gli omaggi contrattuali (vendite promozionali del tipo "tre per due") dato che seppur formalmente gratuite, il bene ovvero il

servizio “*omaggiato*” in realtà non è a titolo gratuito ma rientra in un rapporto di natura sinallagmatico.

Nessun rilievo viene invece attribuito dalla normativa attuale al criterio distintivo basato sull’oggetto del messaggio che, si ricorda, era individuato nel prodotto (per le spese di pubblicità) e nella “*ditta*” (per le spese di rappresentanza).

Sul punto vi è, inoltre, da considerare che l’erogazione dei contributi per l’organizzazione di convegni, seminari e manifestazioni simili era ricondotta tra le spese di rappresentanza anche nella previgente disciplina: la Fondazione nazionale di ricerca dei dottori commercialisti (Risoluzione n. 9/2009) ha evidenziato che per la qualificazione delle spese di rappresentanza è comunque richiesto l’elemento della gratuità della prestazione.

L’inerenza per le spese di rappresentanza viene a coincidere con la finalità promozionale e di pubbliche relazioni: ove per “*finalità promozionali*” si intende la finalità di divulgazione sul mercato dell’attività svolta dalla società nonché quella della divulgazione dei beni prodotti e/o dei servizi prestati, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali.

Intendendo per “*pubbliche relazioni*” le iniziative che, senza una diretta correlazione con i ricavi, sono volte a diffondere e/o consolidare l’immagine dell’impresa, ovvero ad accrescerne l’apprezzamento presso i terzi.

Sul concetto di pubbliche relazioni si è poi espressa la relazione illustrativa al DM 29.11.2008, secondo la quale devono intendersi attività della specie quelle che consistono nelle attività necessarie ad instaurare o mantenere i rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc...

Deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza

Il sostenimento delle spese di rappresentanza deve poi soddisfare anche il rispetto dei limiti fissati dall’art. 108 comma 3 del TUIR.

Le spese in esame deducibili nell’esercizio di sostenimento sono, inoltre, commisurate all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del conto economico) dell’impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:

- all’1,5% fino ad euro 10 milioni;

- allo 0,6% per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- allo 0,4% per la parte eccedente euro 50 milioni,

Il rispetto di tali limiti porta alla insindacabilità della congruità degli oneri sottesi.

Le spese devono, comunque, in alternativa:

- rispondere a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa;
- risultare coerenti con pratiche commerciali di settore.

In generale, una spesa di rappresentanza risulta ragionevole nel momento in cui sia contemporaneamente:

- idonea a generare ricavi;
- adeguata rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico,

non essendo in tal senso utile al fine di prevedere l'indeducibilità degli oneri sottesi un giudizio di carattere quantitativo.

In tal senso è da escludere che l'importo (elevato) di una spesa possa essere considerato "*sintomo*" di assenza di inerenza.

La spesa di rappresentanza, come detto, va quindi valutata, in termini di congruità, in relazione all'obiettivo aziendale prefissato.

L'elencazione analitica di oneri i quali seppur presentino una caratterizzazione di "*spese di intrattenimento*" possono considerarsi inerenti all'attività dell'impresa è contenuta nel DM 19.11.2008 e riguarda:

- spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;

- spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa.

Il DM 29.11.2008 prevede poi una fattispecie residuale identificata in ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza e congruità precedentemente indicati.

Rientrano tra le spese di rappresentanza anche quelle per viaggi turistici organizzati in favore di soggetti estranei alla compagine aziendale: l'attività svolta durante il viaggio prevalentemente diretta alla promozione dei prodotti dell'impresa deve essere considerata quale spesa di pubblicità.

Anche l'attività prevalentemente "turistica" configura, invece, una spesa di rappresentanza, qualora il viaggio rappresenti uno strumento per fornire o consolidare un'immagine positiva dell'impresa: se a tali viaggi partecipano anche dipendenti o altri collaboratori dell'impresa e gli stessi siano tenuti allo svolgimento di specifiche mansioni le spese sostenute per la partecipazione al viaggio dei dipendenti o degli altri collaboratori dell'impresa assumono a tutti gli effetti natura di costo inerente all'attività dell'impresa deducibile in misura integrale.

Contrariamente, ai sensi di quanto indicato all'art. 100, comma 1 del TUIR, le spese sono deducibili in misura non superiore al 5 per mille dell'ammontare dei costi per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

E ancora secondo l'Assonime (circ. n. 16/2009) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento, quali ad esempio quelle per ricorrenze aziendali o festività nazionali, ovvero per l'inaugurazione di nuove sedi, saranno da considerarsi rilevanti ai fini fiscali solo qualora gli eventi organizzati in favore di soggetti esterni alla struttura dell'impresa, quali autorità politiche e/o amministrative, clienti (anche potenziali), fornitori. Solo in tali casi, infatti, sarà possibile individuare le finalità promozionali richieste dalle disposizioni di settore per la deducibilità degli oneri sottesi.

Il DM 29.11.2008 individua poi, come detto, taluni oneri che non possono essere in alcun caso assimilati alle spese di rappresentanza.

Il caso delle spese di ospitalità

Non rientrano tra le spese di rappresentanza le c.d. “*spese di ospitalità*”, vale a dire le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall’impresa, ovvero, visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell’impresa: secondo la richiamata circolare n. 34/E/2009, le spese sostenute per l’ospitalità dei clienti assumono un “*peso*” diverso rispetto alle normali spese di rappresentanza, in quanto si tratta di spese strettamente correlate alla produzione dei ricavi tipici dell’impresa.

Le spese in esame sono sostenute all’interno di un contesto commerciale ben definito e dirette a beneficio di quei soggetti attraverso i quali l’impresa consegue effettivamente i propri ricavi: ove per mostre, fiere ed eventi simili devono intendersi quelle particolari manifestazioni a cui l’impresa partecipa attraverso l’esposizione dei propri beni e servizi e nelle quali si incontra tutta una serie di attori connotati da un forte interesse e propensione commerciale, ad es. compratori, espositori, fornitori ecc.

Considerato che non costituiscono spese di rappresentanza, dette spese sono integralmente deducibili in base alle disposizioni generali, alla stregua degli altri costi commerciali e di gestione aziendale, salvo la limitazione di deducibilità (75%) prevista per le spese di vitto e alloggio: tali oneri, inoltre, non sono soggetti al plafond.

Le spese di ospitalità sono pienamente deducibili solo se sostenute con riferimento ai clienti, anche potenziali, che partecipano agli eventi aziendali: di contro, sono da considerare spese di rappresentanza le spese di ospitalità sostenute per soggetti diversi, quali, ad esempio fornitori o giornalisti, che partecipano alle suddette manifestazioni, nonché quelle sostenute in maniera indistinta sia per i clienti, sia per altri destinatari.

Per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell’organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, non costituiscono spese di rappresentanza e seguiranno le regole generali sulla deducibilità, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, nell’ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili.

Relativamente alle spese sostenute per ospitare personalità del settore che possono costituire un richiamo per la manifestazione (ad esempio, inviti ad autorità in materia di alimentazione in una

fiera dedicata ai produttori del settore alimentare), è possibile applicare la deducibilità secondo le regole ordinarie sempre che si tratti di spese sostenute in via definitiva dalle società organizzatrici. Nel caso in cui le spese siano invece sostenute dalle società espositrici, in quanto ad esse “*ribaltate*” dalle società organizzatrici dell’evento, non essendoci una diretta relazione tra costi e ricavi dovranno essere applicate le regole sulla deducibilità delle spese di rappresentanza. Particolari disposizioni vigono per quanto riguarda gli omaggi: ai sensi dell’art. 108, comma 2 del TUIR, sono integralmente deducibili le spese relative a beni (e non anche ai servizi) distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50,00: detti beni, quindi, se di importo superiore a euro 50,00 rientrano tra le spese di rappresentanza e sono da assoggettare alla verifica del plafond.

La circolare n. 34/E/2009 ha chiarito che per “*valore unitario*” come richiamato dall’art. 108, comma 2 del TUIR, deve intendersi non il costo dei singoli beni, bensì l’omaggio nel suo complesso: per i beni di produzione propria, il valore unitario non superiore a euro 50,00 deve essere parametrato ai costi effettivamente sostenuti per la produzione o l’acquisto del bene e non al valore normale di quest’ultimo.

Plafond di deducibilità

La norma prevede la deducibilità delle spese di rappresentanza nel limite di un plafond parametrato all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell’impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in cui le stesse sono sostenute.

Nel dettaglio, il plafond, individuato dall’art. 108, comma 2 del TUIR è commisurato:

- all’1,5% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10.000.000,00;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10.000.000,00 e fino a euro 50.000.000,00;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50.000.000,00.

Qualora l'importo delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio sia inferiore al plafond, la differenza non potrà essere portata ad incremento del plafond di deducibilità del periodo d'imposta successivo: il plafond è unico per le spese sostenute sia in Italia che all'estero.

Ai fini della determinazione del plafond rilevano i ricavi e i proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del conto economico) risultanti nella dichiarazione fiscale e, pertanto, essi assumono rilevanza nell'accezione fiscale e non civilistica: l'eliminazione della voce E) del conto economico da parte del DLgs n. 139/2015 ha avuto notevole impatto su molte disposizioni del TUIR e, in particolare, la classificazione nella sezione ordinaria di proventi e oneri straordinari influisce pure sulla determinazione del plafond di deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza.

Nel nuovo principio contabile OIC 12, nella sezione "*Motivazioni alla base delle decisioni assunte*", con riferimento alle voci per cui è stato possibile individuare una univoca classificazione, è presentata una tabella di raccordo tra il trattamento contabile previsto nel nuovo OIC 12 e quello della precedente versione (del 2014) del documento: viene fornita una suddivisione delle riclassifiche indicate nel principio contabile con riferimento alle componenti straordinarie da riallocare nei raggruppamenti A, B e C di Conto economico.

Per le poste per cui non è stato possibile individuare una univoca classificazione è il redattore del bilancio che, sulla base della sua analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo, deve individuarne la corretta classificazione.

Per quanto attiene al calcolo del plafond delle spese di rappresentanza, le componenti di carattere straordinario che sono state allocate nella parte ordinaria del conto economico devono essere espunte dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Per le imprese industriali, mercantili e di servizi che non esercitano attività finanziaria, i ricavi e i proventi della gestione caratteristica validi ai fini del calcolo del plafond sono dati dalla somma delle voci A.1 e A.5 del conto economico, assunte nell'importo fiscalmente rilevante.

Per ciò che concerne le holding di tipo industriale, i ricavi e i proventi della gestione caratteristica validi per il plafond sono dati dalla somma delle voci A.1, A.5, C.15 e C.16 del conto economico, anch'esse assunte nell'accezione fiscale: per le banche, invece, occorre fare riferimento, sempre che siano rilevanti ai fini fiscali, ai "*Ricavi*" di cui al rigo RS26 e agli "*Altri ricavi operativi (proventi)*" del rigo RS27, nei quali devono essere ricompresi i seguenti componenti positivi:

interessi attivi e proventi assimilati; proventi dei fondi comuni; commissioni attive; profitti delle operazioni finanziarie; altri proventi di gestione.

Nel plafond delle spese non devono poi essere inclusi gli omaggi di valore unitario non superiore a euro 50,00 euro che, come innanzi indicato sono interamente deducibili.

La deducibilità dal reddito d'impresa delle spese alberghiere e di ristorazione è invece limitata, ai sensi dell'art. 109 comma 5 del TUIR al 75%: sono espressamente escluse le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

La disposizione trova applicazione anche quando tali costi ricadono nell'alveo delle spese di rappresentanza: in altri termini, le spese di vitto e alloggio qualificabili come "*spese di rappresentanza*" devono essere assoggettate *in primis* al limite di deducibilità del 75% e solo successivamente, al limite previsto per le spese di rappresentanza, ai sensi del quale l'importo delle predette spese deve essere sommato all'importo delle "*altre*" spese di rappresentanza.

L'ammontare così ottenuto è deducibile entro il limite del plafond.

Documentazione a supporto

Sulle spese non qualificabili come oneri di rappresentanza vigono specifiche disposizioni in tema di documentazione: la deducibilità delle erogazioni e dei costi non costituenti spese di rappresentanza è subordinata, infatti, ai sensi del DM 29.11.2008, alla tenuta di un'apposita documentazione che comprovi il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali, e la loro partecipazione all'evento promozionale e dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura degli oneri sostenuti.

In ordine alle modalità di rilevazione e di documentazione delle spese in esame, salvo il rispetto delle regole in tema di tenuta della contabilità rilevante anche ai fini fiscali, l'Agenzia ha previsto che i contribuenti sono liberi di utilizzare il sistema di rilevazione più consono alle proprie esigenze gestionali.

Per le spese sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento, è necessario documentare la tipologia di destinatari e per le spese per mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa, è necessario che la documentazione possa comprovare che l'impresa abbia effettivamente esposto i propri beni nell'ambito dell'evento.

TRATTAMENTO CONTABILE E ISCALE DELLE SPESE PUBBLICITA’ E PROPAGANDA

Premessa sulle spese di pubblicità e propaganda

Nell’ambito delle spese relative a più esercizi, intese come costi sostenuti in un esercizio ma la cui “utilizzo economica” si protrae in almeno due esercizi, particolari e specifiche regole di deducibilità sono previste per le spese di pubblicità (e propaganda).

Mentre le spese di ricerca e sviluppo sono deducibili per l’intero importo nell’esercizio di sostenimento, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, quella di pubblicità e propaganda sono deducibili per l’intero importo: le spese di rappresentanza, infine, sono deducibili se effettivamente sostenute e documentate nonché se inerenti.

Rispetto alle immobilizzazioni immateriali propriamente dette, le spese pluriennali sono contraddistinte da un maggior carattere di indeterminatezza che ne rende l’identificazione non sempre agevole ed immediata.

Inquadramento delle spese di pubblicità e propaganda

Considerata l’assenza di una specifica definizione normativa, le spese di pubblicità e di propaganda sono individuate in via residuale rispetto alle spese di rappresentanza; i caratteri distintivi delle spese di pubblicità e di propaganda sono stati individuati, in passato, dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione (sentenze nn. 8981/2017, 7202/2017 e 24911/2016) il criterio distintivo va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi perseguiti con il sostenimento delle spese: mentre, infatti, le spese di pubblicità o propaganda mirano ad un incremento, più o meno immediato, della vendita dei prodotti e dei servizi, in quanto erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, “prevalentemente anche se non esclusivamente”, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque all’attività svolta, o comunque “al fine diretto di incrementare le vendite”, le spese di rappresentanza mirano invece ad accrescere il prestigio e l’immagine dell’impresa e, quindi, indirettamente creano una mera aspettativa di maggiori vendite, essendo tese a potenziarne le possibilità di sviluppo.

In tale ultimo contesto rientrano le **spese di sponsorizzazione** che possono essere distinte in:

- culturale, definita dall'art. 120 del DLgs n. 42/2004 come “ogni contributo, anche in beni o servizi, erogato per la progettazione o l'attuazione di iniziative in ordine alla tutela/valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere il nome, il marchio, l'immagine, l'attività o il prodotto dell'attività”;
- sportiva, ex art. 90 comma 8 della legge n. 289/2002 secondo cui “il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario”.
- Come ribadito dalla Corte di Cassazione (sentenze nn. 21333/2017 e 21578/2017) la citata disposizione introduce una presunzione assoluta circa la natura delle spese di sponsorizzazione.

Alcune considerazioni sui caratteri distintivi dell'attività di pubblicità e sponsorizzazione

Si reputa utile fornire alcune considerazioni circa i caratteri distintivi dell'attività di pubblicità e sponsorizzazione, prendendo spunto da quanto in passato evidenziato sia dall'Amministrazione finanziaria che dalla giurisprudenza:

- una definizione di spese di pubblicità e propaganda è fornita dall'Agenzia delle Entrate, nella R.M. n. 6/E/1998 precisando che “il concetto di prestazioni pubblicitarie va riferito ad un'operazione oggettivamente riconoscibile come relativa ad un'attività di promozione ben individuata” e che “nelle prestazioni pubblicitarie debba intendersi ricompresa ogni attività indirizzata alla trasmissione di un messaggio promozionale, relativo a beni e servizi, purché le prestazioni rese siano riconducibili ad un unicum, rappresentato dalla prestazione principale (e prevalente), qualificabile come attività pubblicitaria”;

- sempre l’Agenzia delle Entrate (circ. n. 34/E/2009) ha chiarito che le spese di pubblicità sono quelle sostenute in forza di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell’obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare - a fronte della percezione di un corrispettivo - il marchio e/o il prodotto dell’impresa al fine di stimolarne la domanda;
- e ancora, la stessa Agenzia (ris. n. 1016/1974 e n. 904/1992) ha evidenziato come la sponsorizzazione si caratterizza per l’esistenza di un rapporto sinallagmatico in base al quale lo sponsor si obbliga ad una prestazione in denaro o in natura e il soggetto sponsorizzato si obbliga a pubblicizzare e propagandare il prodotto e l’attività svolta dallo sponsor;
- la Suprema Corte (sentenze n. 6458/2012 e n. 24065/2011) ha, invece, chiarito che la sponsorizzazione può essere effettuata con modalità differenti e tra queste sono da includere anche i comportamenti di testimonianza in cui i testimonial vengono accostati, direttamente o indirettamente, al marchio o al prodotto/servizio veicolato;
- la Corte di Cassazione (sentenze n. 23033/2017, n. 8981/2017, n. 7202/2017 e n. 20154/2016) ha chiarito attraverso un principio di tipo residuale quando gli oneri debbano essere considerati spese di rappresentanza: in particolare, la Suprema Corte ha evidenziato che costituiscono, in linea generale spese di pubblicità, integralmente deducibili secondo le regole generali, nella misura in cui sia provato un nesso tra l’attività sponsorizzata e quella messa in atto dallo sponsor, e che la prima sia effettivamente riconducibile ad una diretta aspettativa di ritorno commerciale e, invece, spese di rappresentanza, negli altri casi, deducibili secondo la disciplina relativa.

Attenzione particolare viene attribuita dalla Suprema Corte sull’onere della prova che grava sul contribuente: nel dettaglio, la Corte (sentenze n. 8981/2017 e n. 20154/2016) ha affermato che:

“le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma..., ove il contribuente non provi che all’attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale”.

E ancora, secondo la citata sentenza n. 20154/2016, sarà onere del soggetto che sponsorizza dimostrare non solo la congruità dei costi sostenuti ai fini della sponsorizzazione in rapporto alla

attività caratteristica e al volume d'affari che ne costituisce il risultato, bensì anche l'idoneità dei costi stessi ad ampliare le prospettive di crescita dell'impresa nell'ambito territoriale beneficiato dalla sponsorship: non sarà sufficiente, per la deducibilità che la spesa sia debitamente documentata, ma occorrendo che ne sia comprovata l'inerenza sotto lo specifico profilo del concreto vantaggio in tema di "allargamento della clientela e incremento dei ricavi".

Le spese di pubblicità e di propaganda sono sostenute con il fine di incrementare direttamente le vendite di beni e servizi di un'azienda: quindi, attraverso la pubblicità si diffonde un messaggio con l'obiettivo di aumentare la conoscenza di un prodotto o di una famiglia di prodotti o, ancora, di un marchio o di un'azienda, con l'obiettivo di invogliare il pubblico ad acquistare quei determinati prodotti o i prodotti dell'azienda pubblicizzata.

Rientrano in questa categoria i costi sostenuti per:

- annunci pubblicitari;
- acquisiti di spazi internet per pubblicizzare la propria azienda;
- costi connessi all'elaborazione di spot pubblicitari;
- costi sostenuti per sponsorizzazioni di eventi organizzati da terzi;

e sono integralmente deducibili, sempre che sia rispettato il requisito di inerenza, ovvero che il costo pubblicitario sostenuto sia inerente l'attività svolta dall'impresa (Corte di Cassazione, sentenza n. 34166/2019).

Disciplina contabile-fiscale

Contabilmente, con la riforma introdotta dal DLgs n. 139/2015, le spese di pubblicità possono essere indicate esclusivamente a conto economico (voce B.7 – Costi per servizi) e non più genericamente capitalizzate nell'attivo patrimoniale: tali spese andranno, quindi, imputate a conto economico per l'intero ammontare nel medesimo esercizio in cui sono state sostenute, fatte salve le ipotesi in cui si renda necessario operare dei risconti.

Il principio contabile di riferimento è sempre l'OIC 24 che consente, come in precedenza indicato, solo in determinati casi la capitalizzazione delle spese di pubblicità.

Nello specifico, è consentito, nell'ambito degli oneri pluriennali, e in particolare della voce B.I.1) "costi di impianto e di ampliamento", l'inserimento delle spese di pubblicità tra i c.d. costi di start up, qualora:

- i costi siano direttamente attribuibili alla nuova attività e limitati a quelli sostenuti nel

periodo antecedente il momento del possibile avvio;

- si rispetti il principio della recuperabilità.

I costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up non possono invece essere capitalizzati.

Ipotesi particolare è rappresentata dai c.d. costi di start up ovverosia quelli sostenuti nella fase pre-operativa: l'OIC 24 individua come costi di start-up quelli sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività.

Tali oneri vanno inseriti tra i costi di impianto e ampliamento (voce BI1 dell'attivo dello stato patrimoniale) e rientrano nel novero delle immobilizzazioni immateriali, le quali sono rappresentate da costi i cui benefici economici si manifestano in più esercizi, anche se non collegati all'acquisizione o alla produzione interna di un bene o di un diritto.

Caratteristica fondamentale dei costi di start-up è la loro "mancanza di tangibilità": tale caratteristica, ricollegata all'aleatorietà degli oneri stessi, fa sì che essi siano iscrivibili in bilancio solo previo il consenso del Collegio sindacale.

In particolare, i costi di impianto e di ampliamento sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (costi di start-up) o quella di accrescimento della capacità operativa: in tale voce devono essere ricompresi sia i costi sostenuti nella fase pre-operativa che quelli relativi alla fase di accrescimento ed espansione dell'azienda in attività non perseguite precedentemente.

In altri termini, rientrano tra gli oneri in esame le spese sostenute per la costituzione e l'ampliamento della società e dell'azienda.

Tra tali oneri rientrano, naturalmente i costi di pubblicità

Come già evidenziato, il DL n. 224/2016 prevede le norme di coordinamento della disciplina fiscale con le disposizioni civilistiche: sul tema è possibile però rilevare che le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili, senza limitazioni di importo, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, ai sensi del rinnovato art. 108, comma 1 del TUIR.

Ciò porta a considerare come, nel caso di specie, le normative fiscale e civilistica convergono pienamente; la deducibilità fiscale richiede, comunque, che le spese di pubblicità e di propaganda rispettino il requisito dell'inerenza.

Spese di pubblicità e propaganda e concetto di inerenza

L'inerenza si riscontra nel collegamento tra il costo sostenuto e l'attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa.

In particolare, la Corte di Cassazione (sentenza n. 10662/1991), in ordine alla c.d. pubblicità redazione, ha evidenziato che l'inerenza è certa quando detta pubblicità è direttamente riferibile all'impresa che ne sostiene il costo mentre deve essere verificata quando detta pubblicità è riferibile al settore merceologico in cui opera l'impresa: l'inerenza è sempre riconosciuta se l'impresa è leader del suo settore e, quindi, è la maggiore beneficiaria del messaggio pubblicitario. In altri termini, con la sentenza n. 27198/2004 la Corte di Cassazione ha chiarito che per quanto riguarda la spesa di partnership sostenuta dal distributore esclusivo in Italia di prodotti di un soggetto terzo non residente è chiara l'inerenza delle spese in quanto, seppur la promozione abbia ad oggetto il marchio di proprietà di un soggetto terzo (produttore straniero) è indubbia l'utilità derivante dalla propaganda per l'impresa italiana.

Le citate disposizioni introdotte dal DL n. 244/2016 hanno avuto efficacia a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015: continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni che risultassero diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015.

Nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili, le disposizioni del modificato art. 109, comma 4 del TUIR si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio.

Ugualmente, il ripristino e l'eliminazione, nell'attivo patrimoniale, rispettivamente di costi già imputati a Conto economico di precedenti esercizi, nonché di quelli iscritti e non più capitalizzabili, non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto: a tali ultimi costi si applicheranno quindi i criteri applicabili negli esercizi precedenti.

Pertanto, i costi di pubblicità e di propaganda sostenuti dall'impresa, per i quali era in corso un piano di ammortamento, seppur eliminati dalle immobilizzazioni/oneri pluriennali dello Stato patrimoniale, continueranno a rilevare in base alle quote di ammortamento imputabili in astratto ai singoli periodi di imposta.

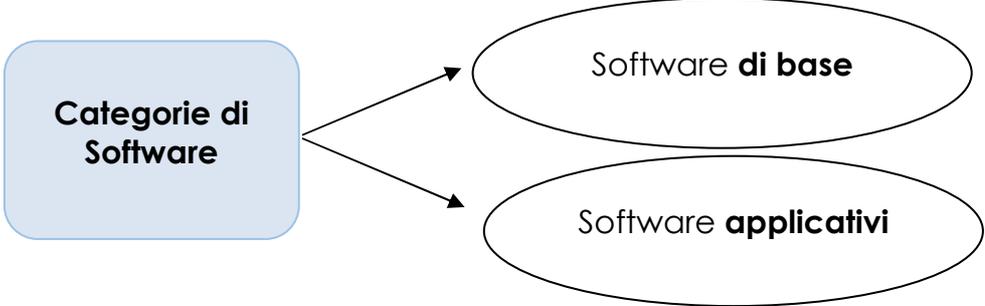
Per quanto riguarda il calcolo del ROL, le spese di pubblicità:

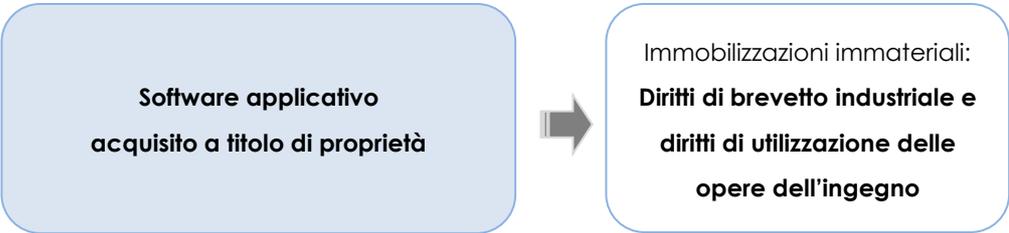
- quando erano capitalizzate, erano imputate a conto economico come quota annuale di ammortamento e di conseguenza non avevano effetto fiscale a tali fini; quando imputate direttamente a conto economico come spese per prestazioni (voce B.7) hanno l'effetto di abbattere il ROL.

IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI SOFTWARE

Il software non rappresenta una fattispecie standardizzata all'interno dell'ordinamento italiano, motivo per cui per il corretto trattamento civile andrà effettuata una **classificazione per natura** in base alle sue caratteristiche; il trattamento fiscale sarà una conseguenza della classificazione civilistica. Cerchiamo nella seguente scheda di fornire un quadro d'insieme sulla tematica.

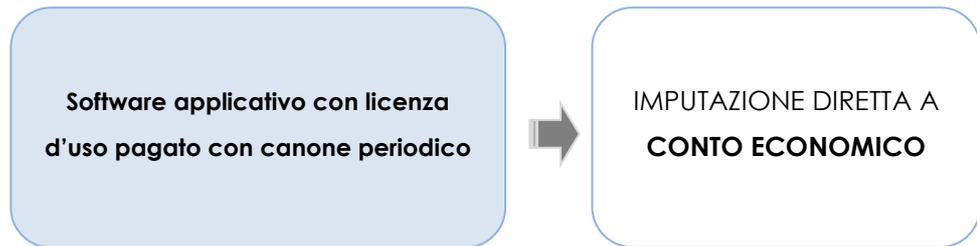
IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI SOFTWARE	
INQUADRAMENTO GENERALE	<p>Nella normativa italiana, il software, con le sue particolari e diversificate caratteristiche, non presenta un trattamento puntuale ed analitico; motivo per cui, sarà necessario inquadrare la fattispecie per natura e richiamare le norme generali e specifiche che regolamentano l'inquadramento che gli abbiamo dato, in base alle sue caratteristiche.</p> <p>Da un punto di vista civilistico, il punto di partenza è l'articolo 2575 comma 1 del Codice civile, il quale tratta le opere dell'ingegno di carattere creativo, categoria all'interno della quale è possibile configurare il software, che per sua natura è una opera dell'ingegno dell'uomo.</p> <p>A questo si accompagnerà il Principio contabile OIC 24 dedicato alle <i>Immobilizzazioni immateriali</i>, che ci fornirà le informazioni necessarie per poter distinguere le diverse fattispecie e inquadrarle in modo corretto.</p> <p>Dal punto di vista fiscale, il trattamento è conseguenza dell'inquadramento civilistico che avrà il compito, fondamentale, di classificare correttamente <i>per natura</i> il software oggetto della nostra analisi.</p> <p>Il passo fondamentale è quello di rintracciare le caratteristiche peculiari del software specifico, per poter poi procedere ad un livello superiore di classificazione, quello funzionale alla normativa civilistica.</p> <p>Possiamo rintracciare otto diverse tipologie di inquadramento per un software (in base alle sue caratteristiche, al titolo di possesso, al tipo di tutela e alle modalità di pagamento):</p>

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ software di base; ◆ software applicativo acquisito a titolo di proprietà; ◆ software applicativo con licenza d'uso pagato con canone periodico; ◆ software applicativo acquisito con pagamento una tantum e con licenza a tempo determinato; ◆ software applicativo acquisito con pagamento una tantum e con licenza a tempo indeterminato; ◆ software di base prodotto internamente; ◆ software applicativo prodotto internamente e tutelato; ◆ software applicativo prodotto internamente ma non tutelato. <p>Ma il primo passo di questo processo di qualificazione, classificazione e inquadramento consiste nel fare una distinzione ideale dei software in due macro-classi: quelli <i>di base</i> e quelli <i>applicativi</i>.</p>  <pre> graph LR A[Categorie di Software] --> B([Software di base]) A --> C([Software applicativi]) </pre>
<p style="text-align: center;">IL SOFTWARE DI BASE</p>	<p>Si considera <i>software di base</i> uno di quei programmi che permettono il funzionamento dell'hardware; è facile riconoscere come tale il sistema operativo, ma è possibile ricondurre a questa categoria anche altri programmi di utilità più specifica (come ad esempio gli antivirus), che permettono il funzionamento dell'elaboratore nel suo insieme.</p> <p>Questa tipologia di software, di solito, viene acquistata insieme al computer al quale sono destinati, e possono essere considerati parte dello stesso cespite: motivo per cui dovranno essere capitalizzati insieme all'hardware nell'<i>Attivo</i> dello <i>Stato patrimoniale</i> alla voce <i>B.I.4 Immobilizzazioni materiali - altri beni</i>.</p> <p>Nel caso in cui vengano acquisiti in un momento successivo, per esempio per migliorare il cespite a cui sono destinati, potranno essere ugualmente considerati una variazione in aumento del valore del cespite principale.</p> <p>Le considerazioni saranno analoghe anche per il caso in cui il software di base sia stato prodotto internamente in azienda: i relativi costi saranno capitalizzati insieme al cespite principale.</p> <p>Dal punto di vista fiscale, non ci sono rilevanze da segnalare: il cespite, nel</p>

	suo insieme, seguirà le ordinarie regole di ammortamento previste per le immobilizzazioni materiali ¹ .
IL SOFTWARE APPLICATIV O	<p>Maggiore articolazione richiede l'inquadramento dei <i>software applicativi</i>; possono essere così classificati quei programmi destinati a svolgere specifiche funzioni, per rispondere a specifiche esigenze dell'utilizzatore, il cui obiettivo, per dirlo in modo diverso, non è il funzionamento dell'elaboratore, ma il soddisfacimento di colui che lo utilizza (come, ad esempio, un programma di videoscrittura).</p> <p>In questo caso il software avrà vita autonoma e sarà considerato un bene immateriale. Tuttavia, queste considerazioni non sono sufficienti per inquadrare correttamente la fattispecie; a tal fine sarà necessario considerare anche il titolo d'uso e distinguere tra due casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ che il programma sia stato acquisito a titolo di proprietà ◆ oppure in licenza d'uso. <p>Il software applicativo acquisito a titolo di proprietà sarà correttamente iscritto tra le Immobilizzazioni immateriali, nello specifico nell'<i>Attivo dello Stato Patrimoniale</i> alla voce <i>B.I.3 Immobilizzazioni immateriali - Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno</i>, secondo le disposizioni del Principio contabile OIC 24.</p> <div style="text-align: center; margin: 10px 0;">  <pre> graph LR A[Software applicativo acquisito a titolo di proprietà] --> B[Immobilizzazioni immateriali: Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno] </pre> </div> <p>Dal punto di vista fiscale, le quote di ammortamento saranno deducibili in base all'articolo 103 comma 1 del TUIR, dedicato appunto a questa particolare tipologia di immobilizzazioni, per le quali si prevede che la quota annuale di ammortamento non possa superare il 50% del costo complessivamente sostenuto.</p> <p>L'inquadramento del software applicativo acquisito con licenza d'uso richiede invece un'ulteriore differenziazione: sarà necessario distinguere se il pagamento della licenza sia stato:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ una tantum ◆ in base ad un canone periodico.

¹ in base all'articolo 102 del TUIR, commi 1 e 2

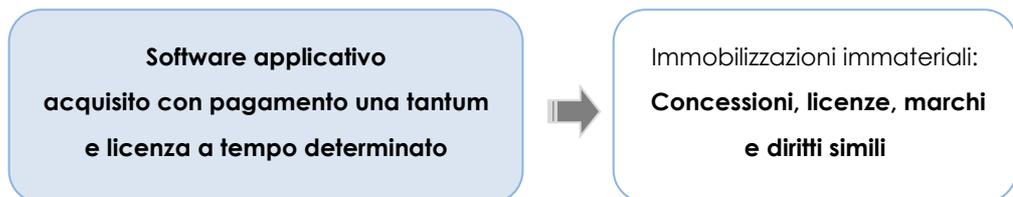
In caso di **software applicativo con licenza d'uso pagato con canone periodico**, il trattamento contabile sarà più semplice in quanto i canoni potranno essere spesi direttamente in *Conto economico* in *B.7 Costi per servizi*, secondo il principio della competenza, e verranno dedotti fiscalmente in base al principio dell'inerenza.



Per il caso del **software applicativo acquisito con pagamento una tantum**, sarà necessario constatare e distinguere, ancora, se la licenza sia acquisita:

- ◆ a tempo **determinato**;
- ◆ a tempo **indeterminato**.

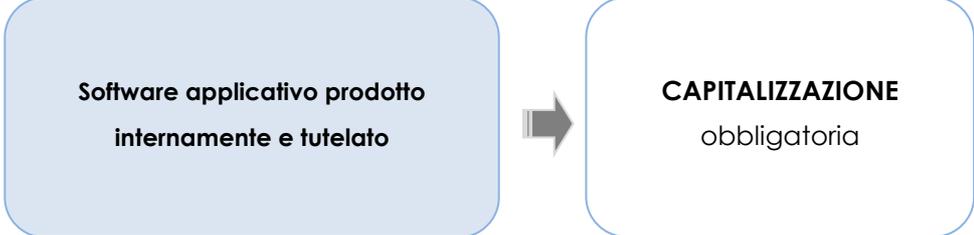
Nel primo caso il programma sarà capitalizzato iscrivendolo all'*Attivo* dello *Stato patrimoniale* alla voce *B.I.4 Immobilizzazioni immateriali - Concessioni, licenze, marchi e diritti simili* e prevederà un piano di ammortamento di durata equivalente alla durata della licenza.



Da un punto di vista fiscale la deducibilità è regolata in base alle disposizioni dell'articolo 103 comma 2 del TUIR:

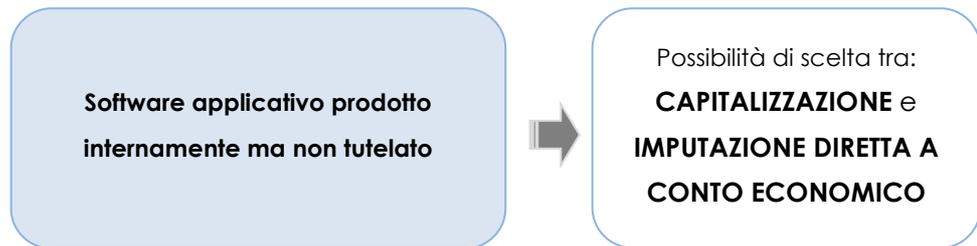
le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Infine, il software applicativo acquisito con pagamento una tantum e con licenza a tempo indeterminato, potrà essere trattato precisamente come il caso,

	già visto, del software applicativo acquisito a titolo di proprietà.
<p style="text-align: center;">IL SOFTWARE PRODOTTO INTERNAME NTE</p>	<p>Anche per il caso del <i>Software prodotto internamente</i> dall'azienda, sarà necessario effettuare la primaria distinzione tra <i>software di base</i> e <i>software applicativo</i>.</p> <p>Per quanto riguarda il primo, per le sue strutturali caratteristiche di elemento subordinato ad un altro cespite, come già si è detto, nulla cambia che sia stato acquistato o prodotto internamente, ai fini del suo inquadramento contabile prima e fiscale dopo: motivo per cui si potrà fare riferimento a quanto già esposto per il software di base.</p> <p>Diversa è la questione per il caso del software applicativo prodotto internamente in azienda. In questo caso, sarà necessario effettuare una distinzione fondamentale e non trascurabile: che il software in questione sia giuridicamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ tutelato; ◆ non tutelato. <p>La distinzione non è secondaria, in quanto, in base al Principio contabile OIC 24, l'iscrizione tra le immobilizzazioni di un bene immateriale sottoposto a tutela giuridica rappresenta un obbligo, mentre, in mancanza di questa, essa è solo una possibilità, rientrando nel contesto della capitalizzazione dei costi pluriennali.</p> <p>Il software applicativo prodotto internamente e tutelato giuridicamente andrà iscritto nell'<i>Attivo dello Stato patrimoniale in B.I.3 Immobilizzazioni immateriali – Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno</i>.</p> <div style="text-align: center; margin: 10px 0;">  <pre> graph LR A[Software applicativo prodotto internamente e tutelato] --> B[CAPITALIZZAZIONE obbligatoria] </pre> </div> <p>Fiscalmente, il trattamento corretto sarà quello, già illustrato, disposto dall'articolo 103 comma 1 del TUIR il quale prevede che la quota annuale di ammortamento non possa superare il 50% del costo complessivamente sostenuto.</p> <p>Diversamente, come si è detto, il software applicativo prodotto internamente ma non tutelato rientra nella sfera dei costi potenzialmente ad utilità pluriennale, che potranno, una volta accertata l'ipotesi di utilità futura,</p>

anche essere iscritti nell'Attivo dello Stato patrimoniale in *B.I.7 Immobilizzazioni immateriali - Altre*.

In alternativa sarà comunque possibile spendere direttamente in *Conto economico* tali costi, nell'anno in cui sono stati sostenuti e qualificarli per natura in base alla loro specificità. Presumibilmente la voce di *Conto economico* più adatta a raccogliere questa tipologia di costi può essere la *B.7 Costi per servizi*, ma non è detto che sia necessariamente così e la valutazione dovrà essere effettuata per ogni singolo costo.



Da un punto di vista fiscale la questione appare abbastanza semplice: in caso di capitalizzazione, questi costi confluiranno in *Conto economico* in base ad un piano di ammortamento costruito in funzione alle ipotesi di utilità futura e, se inerenti, saranno anche fiscalmente deducibili.

Nel caso, invece, in cui tali costi verranno spesi direttamente in *Conto economico*, senza capitalizzazione, la deducibilità seguirà le regole generali stabilite dall'articolo 109 del TUIR.

Bilanci 2020: come valutare rimanenze e crediti in periodo di Covid-19

Dell'emergenza Covid si deve inevitabilmente tenere conto nella valutazione di rimanenze e crediti. Questi ultimi sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e del valore di presumibile realizzo. Nel caso di svalutazione crediti a livello di portafoglio, le buone prassi di redazione bilancio e revisione consigliano di riconsiderare le precedenti aliquote di svalutazione per riflettere le attuali condizioni di mercato, tenendo conto del contesto economico avverso dato dal Covid. A loro volta, le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto/produzione ovvero al valore di realizzo desumibile dall'andamento del

mercato, se minore. La riduzione del valore delle rimanenze non permane nel tempo, essendo sufficiente anche solo una svalutazione avente carattere congiunturale, data dall'emergenza Covid. In applicazione del generale principio di **prevalenza della sostanza sulla forma**, l'art. 2423-bis, comma 1, n. 1-bis), c.c. prevede che, nel bilancio d'esercizio, la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto. Tale assunto, ovvero di prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli giuridico-formali è stato recepito in vari Principi contabili, tra i quali l'**OIC 15** (per la **valutazione dei "crediti"**).

Coerentemente l'art. 2426, comma 1, n. 8), c.c. prevede che i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il **criterio del costo ammortizzato**, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del **valore di presumibile realizzo**. Al successivo n.9), è previsto che le **rimanenze**, i **titoli** e le **attività finanziarie** che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il n. 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione.

La legge di conversione del decreto Rilancio (n. 77 del 17 luglio 2020) prevede (art. 38-*quater*) che anche per il "bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività [...] può essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020". Siamo, quindi, nel campo di applicazione dei **Postulati di bilancio**, e del **principio della continuità aziendale**, oltre, che, del **principio contabile OIC 11**.

Con il documento interpretativo n. 8/2020, poi, lo stesso OIC analizza la disposizione introdotta per **mitigare gli effetti negativi** connessi all'**emergenza sanitaria** in corso, ponendo al **centro l'informativa di bilancio**.

Analizziamo ora le ricadute del regime derogatorio avuto riguardo in particolare al bilancio 2020 e alla **valutazione delle rimanenze e dei crediti** in periodo di Covid-19.

La valutazione civilistica delle rimanenze in periodo di Covid-19

Secondo l'art. 2426, comma 1, n. 9) c.c., le rimanenze vengono iscritte in bilancio al costo di acquisto o di produzione, oppure, qualora sia **minore**, al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato, alla data di chiusura del bilancio. Per costo di acquisto o di

produzione, si deve considerare il **prezzo effettivo d'acquisto**, maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione (al netto di eventuali resi, sconti, abbuoni e premi e dell'IVA detraibile).

Le rimanenze di magazzino sono oggetto di svalutazione in bilancio, qualora il **valore di realizzo**, sia presumibilmente minore del relativo **valore contabile**. Tale minor valore rappresenta un costo di riferimento per le successive rilevazioni contabili. Secondo l'OIC 29, paragrafo 59, tra i fatti **successivi alla chiusura dell'esercizio**, possono verificarsi situazioni che determinano una riduzione del valore di mercato rispetto al costo.

Per determinare il valore di mercato si devono considerare i prezzi praticati nel periodo intercorrente tra la data di bilancio e quella dei mesi successivi, durante i quali si giunge alla redazione del progetto di bilancio. Il confronto tra costo di acquisto/produzione e il valore di mercato si effettua per singolo articolo di magazzino (evitando compensazioni per macro-aree).

La riduzione del valore delle giacenze di magazzino non permane nel tempo, essendo sufficiente anche solo una **svalutazione avente carattere congiunturale**, come può essere, ad esempio, l'attuale periodo di **emergenza sanitaria dettata da Covid-19**.

Pertanto, si deve fare riferimento ai prezzi anche successivi alla chiusura dell'esercizio, fino all'assemblea dell'approvazione di bilancio. A tal proposito si rammenta che, con il decreto Milleproroghe si estende il termine (già oggetto del decreto Cura Italia) in materia di convocazione delle assemblee di società ed enti, prorogandolo al 180° giorno dalla data di chiusura dell'esercizio (quindi, per le assemblee convocate per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020). Tale maggior termine deve essere sistematicamente coordinato con la previsione di cui all'OIC 29, al paragrafo 59, che si occupa, per l'appunto, dei **fatti successivi alla chiusura dell'esercizio** che abbiano determinato delle **riduzioni durevoli** del valore o delle riduzioni del valore di mercato, rispetto al costo, in conseguenza a situazioni, esistenti alla data di redazione del bilancio, che influenzino le valutazioni pertinenti il medesimo.

Ad esempio

Si pensi, nel settore moda, ai capi di abbigliamento della stagione autunno/inverno 2019/2020, rimasti invenduti nel 2020 per la chiusura delle attività economiche per i primi mesi del 2020, dettata da Covid-19, per i quali si dovrà certamente tenere conto, quale elemento negativo, portante una riduzione di valore delle giacenze al 31 dicembre 2020.

Tra le informazioni da rendere in Nota integrativa ai sensi dell'art. 2427, c. 1 c.c., relativamente alla svalutazione delle rimanenze, si dovranno, quindi, descrivere i criteri adottati.

La seconda ipotesi di svalutazione delle giacenze di magazzino, indipendente dalla flessione dei prezzi di mercato alla chiusura dell'esercizio, è dettata dalla previsione di situazioni sfavorevoli, che potrebbero verificarsi eventualmente in futuro, oppure del rischio di non vendere i prodotti finiti (ad esempio, perché ormai obsoleti, fuori moda, riprendendo l'esempio succitato per l'abbigliamento).

La procedura articolata di valutazione dei crediti in periodo di Covid-19

Le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria devono valutare crediti commerciali (e debiti) **attualizzandoli**, cioè applicando il c.d. **costo ammortizzato** (OIC 15), quando gli stessi derivino da **dilazioni commerciali**, ovvero da **operazioni di natura finanziaria**, se infruttifere, o, comunque, caratterizzate da tassi di interesse significativamente diversi da quelli di mercato.

L'attualizzazione può non essere applicata (con conseguente possibilità di valutazione dei crediti e debiti in base al relativo valore nominale) se i relativi effetti sono irrilevanti rispetto al valore nominale dei crediti. La scelta valutativa deve essere, comunque, sempre raccordata con le regole generali dell'art. 2426, comma 1, n. 8), c.c..

Sul piano sostanziale, applicando l'OIC 15 e i criteri generali di formazione del bilancio, un credito dovrà essere svalutato nell'esercizio in cui si ritiene probabile che il credito abbia perso di valore.

La svalutazione del credito sarà effettuata:

- i) **per ogni singolo credito;**
- ii) **a livello di portafoglio;**
- iii) per i **crediti significativi** in modo specifico, gli altri per portafoglio.

Nel caso di svalutazione crediti a livello di portafoglio, le buone prassi di redazione bilancio e revisione consigliano di ri-considerare le precedenti aliquote di svalutazione per riflettere le attuali condizioni di mercato, tenendo conto dell'attuale contesto economico avverso (come ad esempio la situazione pandemica), il che potrebbe rendere le informazioni storiche non rilevanti (come il protrarsi dei provvedimenti di lockdown e delle misure assunte dal Governo, che potrebbero ritardare ulteriormente i pagamenti e le criticità del ciclo finanziario).

I redattori del bilancio dovranno, quindi, analizzare i **ritardi di pagamenti temporanei** (e modificare eventualmente la matrice di accantonamento). Si dovrà tenere conto, a corollario, del fatto che l'attuale incertezza può richiedere di immaginare molteplici scenari per determinare la perdita attesa anche per i crediti di breve termine.

Industria 4.0: come iscrivere in bilancio il credito d'imposta per beni strumentali

La legge di Bilancio 2021 (art. 1, comma 1051 e seguenti, legge n. 178/2020) ha prorogato fino al 2022 (termine lungo 30 giugno 2023) la possibilità di fruire dei **crediti d'imposta** per gli **investimenti in beni strumentali**, in **ricerca e sviluppo**, in **transizione ecologica**, in **innovazione tecnologica 4.0** e in altre attività innovative nonché per la **formazione 4.0**.

I crediti d'imposta sono calcolati in misura **differenziata** a seconda della:

- **tipologia** di investimento;
- **periodo** di effettuazione in base ad aliquote;
- **massimali** specifici.

Caratteristiche del credito d'imposta in beni strumentali

Il credito collegato agli investimenti in **beni strumentali**, comma 1059 dell'art. 1 della legge di Bilancio, **non concorre** alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito (comprese le relative addizionali regionali e comunali) e dell'IRAP.

È utilizzabile in **tre quote annuali** di pari importo (ovvero in una rata per i soggetti con ricavi inferiori a 5 milioni e investimenti in beni ordinari dal 16 novembre 2020) in compensazione mediante il **modello F24**.

La compensazione non è soggetta:

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti di imposta da quadro U (i.e. **250.000 euro**) di cui all'art. 1, comma 53, legge n. 244/2007;
- al limite annuale di compensazione nel modello F24 pari a **700.000 euro** di cui all'art. 34, legge n. 388/2000;
- al **divieto di compensazione** in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro di cui all'art. 31, D.L. n. 78/2010.

Il credito d'imposta **non è cedibile o trasferibile**.

Come iscrivere in bilancio il credito d'imposta

Secondo la prassi prevalente, l'agevolazione costituisce un beneficio economico per le imprese riconducibile alla fattispecie dei **contributi in conto impianti**.

A tal proposito, il **paragrafo 86** dell'**OIC 16** prevede che “i contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime”.

Inoltre, sulla **modalità di imputazione in bilancio**, il **paragrafo 88** dell'**OIC 16** stabilisce che i contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali siano rilevati a **conto economico** con un **criterio sistematico**, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò si traduce nell'adozione di uno dei due metodi descritti:

- con il primo (**metodo indiretto**) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella **voce A5 “altri ricavi e proventi”** e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di “**risconti passivi**”;
- con il secondo (**metodo diretto**) i contributi sono portati a **riduzione del costo delle immobilizzazioni** materiali cui si riferiscono.

A titolo di completezza si ricorda che una disposizione analoga è contenuta anche nel **paragrafo 87** dell'**OIC 24** stando alla quale i contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale.

In tale contesto, quindi, occorre verificare se i requisiti richiesti dal principio contabile sono rinvenibili nella disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.

Il primo elemento è relativo all'erogazione delle somme da parte di un soggetto pubblico; il dubbio è se l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione possa essere assimilato a un'erogazione di somme.

Sul punto si ricorda che l'OIC ha pubblicato per la consultazione una bozza di comunicazione sulle **modalità di contabilizzazione** dei bonus fiscali connessi alle ristrutturazioni edilizie che fornisce un ausilio per una risposta positiva al quesito.

In particolare, secondo l'OIC “il diritto a compensare debiti tributari rappresenta una forma di realizzo assimilabile al diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato. Al riguardo si

richiama la definizione di credito tributario prevista al paragrafo 18 dell'OIC 25 che equipara il diritto di incasso al diritto di compensazione”.

Pertanto, sulla base di quanto sopra, **il diritto alla compensazione** può essere **equiparato all'incasso di somme da parte dello Stato**, soprattutto ove si consideri che tale diritto alla compensazione non soggiace ai limiti elencati nel precedente paragrafo.

Altro elemento da verificare riguarda la finalità del credito d'imposta; in particolare, occorre considerare che il contributo in conto impianti si caratterizza per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento delle immobilizzazioni materiali.

La stretta connessione tra credito e investimenti in beni strumentali conferma la finalità del contributo per gli investimenti in conto impianti.

Da ultimo, il requisito della commisurazione del beneficio al costo sostenuto si rinviene nella modalità di determinazione del credito d'imposta.

Per le **immobilizzazioni materiali e immateriali “ordinarie”** (i.e. non riconducibili tra i beni materiali 4.0) l'agevolazione è pari al:

- **10%** (15% per il lavoro agile) per un costo agevolabile **massimo** pari a **euro 2 milioni**, per gli investimenti effettuati **dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021**;
- **6%** per un costo agevolabile **massimo** pari a **euro 2 milioni**, per gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022**.

Effetti a conto economico del credito d'imposta

I contributi in conto impianti possono essere portati indirettamente a riduzione del costo dell'investimento in quanto imputati al conto economico nella voce A5 “altri ricavi e proventi”, e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di “risconti passivi” (**metodo indiretto**).

Tale metodo prevede l'imputazione a conto economico degli ammortamenti delle immobilizzazioni calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni stesse e la quota parte del contributo di competenza dell'esercizio a indiretta rettifica degli ammortamenti.

In alternativa, i contributi possono essere portati a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferiscono; con tale modalità di iscrizione contabile, sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi (**metodo diretto**).

È evidente che gli effetti in termini di risultato economico e patrimonio netto sono identici. Diversi sono invece gli impatti sui valori dello **stato patrimoniale**: la porzione di contributo di competenza degli esercizi successivi a quello di iniziale iscrizione tra i ricavi viene inclusa in apposita voce dei risconti passivi e si riduce progressivamente con accredito al conto economico; sul versante dell'attivo, invece, l'importo delle immobilizzazioni è stanziato al lordo del contributo.

Potrebbe avere un impatto a conto economico l'applicazione del costo ammortizzato al valore del credito d'imposta. Infatti, se ricorrono i requisiti, il credito tributario dovrà essere valutato col criterio del **costo ammortizzato** mediante l'attualizzazione dell'importo nominale per tenere conto del fattore temporale, così come previsto dal **paragrafo 41 dell'OIC 15**.

In altre parole, ove la previsione di incasso (ovvero di utilizzo nel caso *de quo*) del credito sia dilazionata nel tempo (che secondo la normativa agevolativa in commento è pari a minimo 3 anni), la rilevazione iniziale deve tenere conto del fattore temporale e quindi al valore nominale del credito occorrerà applicare il tasso di attualizzazione desumibile dalle condizioni contrattuali; nel caso di specie, quest'ultimo tasso è pari a **zero** in quanto sulla dilazione di utilizzo del credito d'imposta non sono previsti interessi.

Sul punto si ricorda che ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c. non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.

IMPUTAZIONE IN BILANCIO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

Nella voce “20. Imposte sul reddito d'esercizio, correnti, differite e anticipate” del conto economico confluiscono le imposte sul reddito e quelle ad esse assimilate di competenza dell'esercizio comprese le imposte relative ad esercizi precedenti. Vediamo come avviene l'imputazione in bilancio delle imposte in questione.

IMPUTAZIONE IN BILANCIO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO	
PREMESSA	<p>Le imposte sul reddito dell'esercizio (IRES e IRAP) costituiscono ai fini del bilancio un costo dell'esercizio.</p> <p>Tale costo è indicato nella voce 20 del Conto Economico che accoglie le imposte correnti, (liquidate in base alla dichiarazione) nonché le imposte differite e anticipate.</p>

	<p>Si tratta di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ imposta sul reddito delle società (IRES): l'aliquota è pari al 24%; ◆ imposta regionale sulle attività produttive (IRAP): l'aliquota è pari al 3,90% o quella stabilita dalle singole leggi regionali; ◆ imposte sostitutive di tali tributi. <p>Nella voce 20 confluiscono sia le imposte sul reddito (o sostitutive del reddito) di competenza dell'esercizio, sia eventuali imposte "fuori competenza", come quelle dovute a seguito di un accertamento. Le imposte diverse da quelle sul reddito (Es: IMU) non sono comprese in tale voce.</p> <p>Per l'iscrizione a bilancio delle imposte, la legge non individua alcuno specifico criterio di valutazione; allo scopo si deve pertanto fare riferimento al principio di competenza ed al principio generale della rappresentazione veritiera e corretta².</p> <p>Ne consegue che le imposte sul reddito devono essere rilevate nello stesso esercizio in cui sono stati contabilizzati i costi ed i ricavi cui tali imposte si riferiscono, indipendentemente dalla data del loro pagamento.</p>
<p>ISCRIZIONE IN BILANCIO</p>	<p>La rappresentazione in bilancio delle imposte deve avvenire operando una distinzione tra imposte correnti, imposte relative ad esercizi precedenti, imposte differite e anticipate.</p> <p>Alle imposte differite e anticipate sono correlate le seguenti voci:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ del passivo "B) 2. Fondi per imposte, anche differite"; ◆ dell'attivo "C) II.5ter Imposte anticipate". <p>La compresenza delle tre diverse tipologie di imposta nasce dal fatto che, molto spesso, normativa civilistica e normativa fiscale presentano differenze di valutazione, per cui le imposte da far gravare a bilancio (da redigere secondo il principio di competenza) sono diverse da quelle effettivamente rilevate a livello fiscale nella dichiarazione dei redditi.</p> <p>Come sottolineato nel Principio contabile OIC n. 25, le imposte differite e anticipate sono prevalentemente originate da differenze tra il risultato prima delle imposte da bilancio civilistico e l'imponibile fiscale, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi.</p> <p>Trattasi in altre parole di ricavi e costi, o parte di essi, che concorrono a formare il reddito fiscale in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico. Il reddito calcolato secondo il principio della competenza può infatti essere di ammontare superiore o inferiore a quello calcolato fiscalmente e tale differenza comporta un</p>

² di cui all'articolo 2423 Codice civile

ammontare di imposte di competenza diverso dall'ammontare fiscale.

Le cosiddette "differenze temporanee" tra le due discipline normative possono in particolare dare adito ad imposte di competenza che, rispetto alla normativa fiscale, vengono corrisposte in esercizi precedenti o saranno corrisposte in esercizi successivi.

Nel Principio contabile viene precisato che le differenze temporanee possono derivare da:

- ◆ operazioni che hanno effetto sul conto economico:

“Si tratta di componenti negativi (o positivi) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali. Secondo l'attuale normativa fiscale, tali differenze derivano dalle differenze tra il risultato civilistico e il reddito imponibile, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi; si tratta, dunque, di ricavi e costi (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello nel quale concorrono a formare il risultato civilistico. Alcuni componenti di reddito, in tutto o in parte indeducibili o imponibili, producono differenze temporanee, pur non determinando la rilevazione di un'attività o passività nello stato patrimoniale;”

- ◆ operazioni che non hanno effetto sul conto economico:

“Si tratta, ad esempio, di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti), rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta”.

Inoltre, le differenze temporanee possono essere suddivise in:

- ◆ imponibili negli esercizi successivi: in questo caso generano imposte differite;
- ◆ deducibili negli esercizi futuri: in questa ipotesi generano, invece, imposte anticipate.

Il Principio Contabile OIC n. 25 propone la seguente suddivisione “operativa” della voce 20 del Conto economico:

	20) Imposte sul reddito di esercizio, correnti, differite e anticipate	Segno
	a) Imposte correnti	+
	b) Imposte relative ad esercizi precedenti	+
	c) Imposte differite	+
	Utilizzo fondo imposte differite accantonato in precedenti esercizi	-
	Imposte anticipate	-
	Utilizzo attività per imposte anticipate pregresse riassorbite	+
	d) Proventi da adesione al regime di consolidato fiscale/trasparenza fiscale	-
	Oneri da adesione al regime di consolidato fiscale/trasparenza fiscale	+
INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA A	<p>Ai sensi dell'articolo 2427, comma 1, punto 14, C.c., relativamente alle imposte, la Nota Integrativa deve riportare un apposito prospetto contenente:</p> <p><i>“a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l'aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni;</i></p> <p><i>b) l'ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, l'ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione”.</i></p>	
IMPOSTE CORRENTI	<p>Le imposte correnti rappresentano le imposte calcolate sull'imponibile fiscale individuato nella dichiarazione dei redditi.</p> <p>Le imposte correnti sono pertanto concettualmente diverse dalle imposte di competenza.</p> <p>Mentre le prime rappresentano quanto dovuto effettivamente all'Erario per l'imponibile fiscale conseguito, le seconde costituiscono le imposte calcolate sul risultato civilistico, che gravano sul bilancio in base al principio di competenza.</p> <p>Ciò premesso, focalizzando l'attenzione sul caso che prevalentemente provoca la nascita di imposte differite e anticipate, le situazioni che si possono verificare sono le seguenti:</p> <p>1. risultato civilistico > imponibile fiscale</p>	

In tal caso, si versano imposte per un importo inferiore a quello di competenza. Ciò provoca la rilevazione di imposte differite da iscrivere nella voce 20. del Conto economico ed un loro corrispondente accantonamento al fondo imposte differite di cui alla voce B) 2. dello Stato patrimoniale.

Imposte differite	Risultato civilistico	>	Imponibile fiscale
--------------------------	-----------------------	---	--------------------

2. risultato civilistico < imponibile fiscale

In tal caso, si versano imposte per un importo superiore a quello di competenza. Ciò provoca la rilevazione di imposte anticipate da iscrivere con segno negativo alla voce 20. del Conto economico e da rilevare tra i crediti iscritti nell'attivo alla voce C) II. 5-ter.

Imposte anticipate	Risultato civilistico	<	Imponibile fiscale
---------------------------	-----------------------	---	--------------------

Ai sensi del Principio contabile OIC n. 25, nella voce imposte correnti vanno indicate le imposte sul reddito imponibile dell'esercizio.

Tale voce comprende anche:

“le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi maturati se attinenti ad eventi dell'esercizio (ad esempio, ritardato versamento degli acconti e altre irregolarità)”

Dette imposte devono essere indicate, in contropartita, tra i debiti tributari di cui alla voce D) 12 dello Stato patrimoniale.

In merito il Principio Contabile OIC n. 19 precisa che:

““La voce D12 accoglie le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e degli esercizi precedenti (dirette ed indirette) dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, per ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio, nonché i tributi di qualsiasi tipo.”

	<p>In particolare, il debito ed il costo per le singole imposte devono essere iscritti al netto di:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ acconti, ◆ ritenute di acconto, ◆ crediti d'imposta. <p>L'iscrizione al netto dei crediti d'imposta può avvenire solo nel caso in cui gli stessi siano legalmente compensabili e non ne sia stato richiesto il rimborso.</p> <p>In quest'ultima ipotesi, infatti, i citati importi devono essere esposti tra i crediti alla voce C) II. 5-bis.</p>										
CONTABILIZZAZIONE	<p>Si forniscono di seguito le principali scritture contabili che si rilevano relativamente alle imposte da corrispondere all'Erario, considerando un'impresa con esercizio coincidente con l'anno solare:</p> <p>1. versamento degli acconti IRES:</p> <table border="1" data-bbox="413 1010 1442 1144"> <tr> <td>SP C.II.5- bis</td> <td>SP C.IV.1</td> <td>Erario c/credito</td> <td>IRES a Banca c/c</td> <td></td> </tr> </table> <p>2. in sede di successiva chiusura di bilancio, si deve rilevare l'imposta riferibile all'esercizio:</p> <p>a) se l'imposta è superiore agli acconti versati nel corso dell'esercizio, la scrittura è la seguente:</p> <table border="1" data-bbox="413 1391 1442 1794"> <tr> <td>CE 20.a</td> <td>SP C.II.5- bis SP C.II.5- bis SP D.12</td> <td>IRES dell'esercizio a Diversi</td> <td>Diversi Erario c/credito IRES Crediti v/Erario per rit. Acconto Debiti tributari</td> <td></td> </tr> </table> <p>b) se gli acconti versati sono superiori all'imposta dell'esercizio, la scrittura è</p>	SP C.II.5- bis	SP C.IV.1	Erario c/credito	IRES a Banca c/c		CE 20.a	SP C.II.5- bis SP C.II.5- bis SP D.12	IRES dell'esercizio a Diversi	Diversi Erario c/credito IRES Crediti v/Erario per rit. Acconto Debiti tributari	
SP C.II.5- bis	SP C.IV.1	Erario c/credito	IRES a Banca c/c								
CE 20.a	SP C.II.5- bis SP C.II.5- bis SP D.12	IRES dell'esercizio a Diversi	Diversi Erario c/credito IRES Crediti v/Erario per rit. Acconto Debiti tributari								

	invece la seguente:																								
	CE 20.a SP C.II.5-bis	SP C.II.5-bis SP C.II.5-bis	Diversi IRES dell'esercizio (per un importo pari all'imposta dell'esercizio) Credito IRES (anno ...)	Diversi Crediti v/Erario per rit. acconto Erario c/credito IRES																					
Irap: art. 24 D.L. 34/2020	<p>Per quanto riguarda gli aspetti contabili che concernono i versamenti IRAP valgono le stesse regole indicate per i versamenti IRES.</p> <p>Si fa presente però che l'art. 24, D.L. 34/2020 ha previsto che il saldo IRAP 2019 e il 1° acconto IRAP 2020 non sono dovuti. Con riferimento al 2020, l'IRAP di competenza corrente è quella che risulta dal mod. IRAP 2021, al netto del 1° acconto figurativo non versato.</p> <p>Come chiarito dalla Circolare Agenzia Entrate 19.10.2020, n. 27/E, tale acconto figurativo (determinato con il metodo storico o previsionale) è scomputabile dall'IRAP 2020 in misura pari al minor importo tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 1° acconto calcolato su base storica (50% x IRAP 2019); ◆ 50% dell'IRAP dovuta per il 2020. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>Esempio</p> <p>Una società presenta la seguente situazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ IRAP pari a € 11.500 ◆ 1° acconto 2020, pari a € 5.000, non è stato versato, <p>L'IRAP nel bilancio 2020 è così rilevata:</p> <table border="1" data-bbox="414 1635 1420 1814"> <tr> <td data-bbox="414 1635 574 1680">20.a</td> <td data-bbox="574 1635 734 1724">C.II.5bis</td> <td data-bbox="734 1635 1021 1680">IRAP corrente</td> <td data-bbox="1021 1635 1308 1680">Diversi</td> <td data-bbox="1308 1635 1420 1680">6.500</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td data-bbox="1021 1680 1308 1724">Erario c/acconto</td> <td data-bbox="1308 1680 1420 1724">5.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td data-bbox="1021 1724 1308 1769">IRAP (2° acconto)</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td data-bbox="574 1769 734 1814">D.12</td> <td></td> <td data-bbox="1021 1769 1308 1814">Erario c/IRAP</td> <td data-bbox="1308 1769 1420 1814">1.500</td> </tr> </table> </div>					20.a	C.II.5bis	IRAP corrente	Diversi	6.500				Erario c/acconto	5.000				IRAP (2° acconto)			D.12		Erario c/IRAP	1.500
20.a	C.II.5bis	IRAP corrente	Diversi	6.500																					
			Erario c/acconto	5.000																					
			IRAP (2° acconto)																						
	D.12		Erario c/IRAP	1.500																					

Il contributo a fondo perduto previsto dal decreto sostegni decreto legge 41/2021 va imputato nel bilancio 2020 o nel 2021.

Il tema non trova ad oggi alcuna risposta certa, con la conseguenza che appare necessario un inquadramento generale facendo riferimento ai principi contabili.

In via preliminare, si ricorda che sulla classificazione del contributo sostegni quale contributo in conto capitale o in conto esercizio si è soffermata la [circolare 5/E del 14 maggio 2021](#) osservando che l'[articolo 85, comma 1, lettere g\) e h\) del Tuir](#), precisa che costituiscono ricavi i contributi spettanti in base a disposizioni contrattuali e quelli «spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge». I contributi in conto esercizio sono, generalmente, destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi e gli oneri di gestione e sono rilevati in bilancio sulla base del principio di competenza (confronta organismo italiano di contabilità, Oic 12).

Come precisato con la [risoluzione 2/E del 22 gennaio 2010](#) «il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative: i contributi in “conto esercizio” sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione; i contributi in “conto capitale” sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell’impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all’onere di effettuare uno specifico investimento mentre i contributi in “conto impianti” sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati».

Per quanto riguarda il contributo sostegni, l’articolo 1, comma 1, del decreto sostegni conferma che il «CFP Covid-19 decreto sostegni» è finalizzato a «sostenere gli operatori economici colpiti dall’emergenza epidemiologica «Covid-19», permane, pertanto l’originaria ratio di tali agevolazioni che, come già evidenziato con la [circolare 15/E del 2020](#), consiste nella «finalità di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della pandemia che ha colpito il nostro Paese e il resto del mondo». Con la circolare 15/E del 2020 (applicabile anche al contributo sostegni), è stato quindi precisato che, sul piano contabile tale contributo a fondo perduto costituisce un contributo in conto esercizio in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi registrati dal contribuente a causa della crisi causata dalla diffusione del Covid-19. In considerazione di quanto sopra, in applicazione del principio contabile Oic 12, il contributo sostegni sarà rilevato nella voce A5 del conto economico ([circolare 5/E/2021](#)). Per quanto attiene il momento di rilevazione (2020 o 2021) da un lato va detto che i contributi in conto esercizio vanno imputati contabilmente per

competenza nel momento in cui l'impresa acquisisce il diritto all'erogazione del contributo secondo ragionevole certezza. Se la certezza di erogazione avviene in un esercizio successivo a quello in cui si sono verificati i fatti gestionali cui il contributo si riferisce, il ricavo non rispetterà il principio di correlazione con il costo a cui è riferito ma andrà iscritta una sopravvenienza attiva ordinaria, da imputare alla voce A5) del conto economico.

Seguendo questi principi nel caso del contributo sostegni, poiché la certezza della spettanza è sorta solo nel 2021 (anche se prima dell'approvazione del bilancio 2020), il medesimo andrebbe imputato alla voce A5 come sopravvenienza nell'anno 2021. Tuttavia, anche la rilevazione nel 2020 trova un supporto sia di ragionevolezza che tecnico. Infatti dal primo punto di vista il contributo è a supporto del bilancio 2020 e l'appostazione in tale esercizio apparirebbe coerente con tale finalità; dal secondo punto di vista la rilevazione nel 2020 rispetterebbe il principio di competenza evitando una sopravvenienza nel 2021 e in questo senso si potrebbe appellarsi al principio contabile Oic 29 (fatti sopravvenuti dopo la chiusura dell'esercizio), essendo in presenza di un fatto i cui presupposti (calo del fatturato) erano in essere a fine esercizio.

In ogni caso, essendo tale posta non imponibile, la scelta circa la rilevazione non ha conseguenze fiscali ma esclusivamente bilancistiche.

Altri Contributi e bonus Covid confluiscono in bilancio nella voce Altri ricavi

L'emergenza Covid ha imposto al Governo l'adozione di una serie di interventi urgenti a sostegno dell'economia e delle imprese; tali misure - consistenti in contributi e bonus - attuate nel corso del 2020 e del 2021, hanno visto l'erogazione di varie risorse che hanno contabilmente una diversa natura e un differenziato trattamento bilancistico e fiscale. Ora è il momento di chiarire le relative regole di contabilizzazione e di esposizione a bilancio, con i connessi riflessi fiscali. Il riferimento resta il principio contabile OIC 12.

Vediamo quali sono le **regole di contabilizzazione** e di **esposizione a bilancio** ed eventuale assoggettamento a tassazione, dei contributi inseriti nel Bilancio di esercizio sotto la voce **altri ricavi**.

In termini generali la classificazione di una provvidenza, genericamente definita contributo, avviene in base alle caratteristiche per le quali è riconosciuto, distinguendo così fra:

- contributo in **conto esercizio**;
- contributi in **conto impianto**;

- contributo in **conto capitale**.

Venendo ad una prima analisi dei **contributi in conto esercizio**, questi vengono normalmente **rilevati per competenza** ed indicati distintamente in **apposita sottovoce della voce A5 del conto economico** tra gli Altri ricavi e proventi.

Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di **integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica**, o delle attività accessorie **diverse da quella finanziaria**, o di riduzione dei relativi costi ed oneri ([OIC 12](#)).

Non devono essere compresi in questa voce del Conto economico i **contributi di natura finanziaria** che normalmente **riducono direttamente** l'onere dei relativi interessi passivi sui finanziamenti assunti, **alla voce C17 "interessi ed altri oneri finanziari"**.

Contributi e bonus Covid

Quanto alla corretta **classificazione contabile** delle particolari misure economiche straordinarie di aiuto alle imprese, assunte in presenza della corrente pandemia, si deve precisare che proprio alla lettera f) del par. 56 dell'OIC 12, si prevede la rilevazione e l'esposizione dei contributi erogati in occasione di fatti eccezionali, quali ad esempio calamità naturali, come terremoti, inondazioni, etc., con la regola generale, che i contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli.

Bonus affitti

Nel caso dello strumento di ristoro, quale ad es. il **credito d'imposta** per il bonus affitti, si ritiene che lo stesso **non concorra** alla formazione della base imponibile ai fini della determinazione delle imposte sui redditi (IRPEF/IRES) e dell'IRAP.

Il conseguente **componente positivo del Conto economico**, da classificarsi fra i contributi in conto esercizio alla relativa **voce A5**, sarà oggetto di **variazione in diminuzione** nell'apposito quadro dichiarazione dei redditi (ad esempio quadro RF).

Bonus sanificazioni

Parimenti nel caso del bonus sanificazioni, che genera crediti d'imposta, in funzione delle spese sostenute, la cui diversa natura deve essere trattata in modo articolato, a seconda che si tratti di ristori finalizzati alla copertura di spese correnti o, invece assimilabile ad acquisiti di beni

strumentali, il relativo credito d'imposta assumerà la natura di **contributo in conto esercizio** e, quindi, potrà essere **contabilizzato**, e non assoggettato a tassazione analogamente al caso che precede.

Unica **particolarità** risiede nel fatto che, allorquando la relativa spesa interessi dispositivi od attrezzature che abbiano la **natura di beni strumentali**, è opportuno che l'imputazione al conto economico segua un criterio conforme alla relativa fecondità economica ripetuta, e, ovviamente, alla durata del periodo di ammortamento contabile (non rilevante fiscalmente) del cespite di riferimento (ad esempio mediante la tecnica contabile dei risconti).

Contributo a fondo perduto

Venendo, poi alla esposizione del **contributo a fondo perduto**, si deve dire che, avendo **diversa natura**, questo subirà in taluni casi un diverso trattamento contabile e fiscale. Quando sia stato erogato direttamente dallo Stato, con accredito sul conto corrente bancario alle imprese che ne hanno formulato istanza, seguendo la regola generale, e data la relativa natura, anche questo credito d'imposta **non concorrerà** alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP; il corrispondente componente positivo del Conto economico generatosi, sarà accolto tra i contributi alla **voce A5 del Conto economico**, e parimenti, dovrà essere operata una **variazione in diminuzione** secondo le modalità sopra riportate.

Nel presupposto, invece, che la società soggetto contribuente, beneficiaria della provvidenza, **non si configuri**, ai fini civilistici e per i riverberati effetti fiscali, come **micro-impresa**, allora l'eventuale sovvenzione diretta, qualificabile ad esempio a titolo di contributo in conto esercizio, **concurrerà a tassazione** ai fini **IRES** in funzione della corretta rappresentazione in bilancio.

Questa l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la [risposta a interpello n. 79 del 2 febbraio 2021](#). La sovvenzione ricevuta concorrerà, inoltre, nel caso di specie, alla formazione del valore della produzione netta nel periodo d'imposta in cui transita a conto economico tra le voci rilevanti IRAP.

Tale trattamento nel presupposto che la società non si configuri come **microimpresa** ai sensi dell'art. 2435-ter c.c., ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 83 e 85 TUIR, si ritiene, quindi, che la stessa **concorra a tassazione ai fini IRES** in funzione della corretta rappresentazione in bilancio.

In applicazione del Principio di derivazione di cui all'art. 83 TUIR, infatti, le imputazioni temporali assumono rilievo, ai fini della determinazione dell'IRES, nella misura in cui riflettono la corretta imputazione di bilancio.

Sopravvenienza passiva in caso di revoca

Ove, poi, le condizioni che costituiscono il presupposto per la revoca della stessa sovvenzione diretta abbiano natura risolutiva, la restituzione totale o parziale della sovvenzione al verificarsi delle condizioni in un esercizio successivo a quello di contabilizzazione comporterà, specularmente all'assoggettamento a tassazione, con l'emersione di una **sopravvenienza passiva**, riconducibile alle fattispecie di cui all'art. 101, comma 4, TUIR.

Ai fini IRAP, il principio generale che sorregge il sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge Finanziaria 2008 (riforma IRAP), è, infatti, quello della "presa diretta da bilancio" delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi.

La sovvenzione ricevuta concorrerà alla formazione del valore della produzione netta nel periodo d'imposta in cui transita a conto economico tra le voci rilevanti IRAP.

L'informativa supplementare nella Nota Integrativa 2020

Rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico dell'esercizio richiede che il contenuto di stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario vada corredato da una puntuale informativa con funzione esplicativa ed integrativa.

La nota integrativa, documento che fa parte integrante del fascicolo di bilancio, arricchisce infatti, con dettagli scritti e tabelle esplicative, le informazioni di bilancio, completando i dati contabili e spiegando il perché di determinati comportamenti e risultati.

Il suo contenuto è definito dalle seguenti fonti normative:

- **articolo 2427 cod. civ.** "*Contenuto della nota integrativa*";
- **articolo 2427-bis cod. civ.** "*Informazioni relative al fair value degli strumenti finanziari*";
- altre norme del codice civile diverse dalle precedenti;
- altre disposizioni diverse dal codice civile;

che prescrivono l’informativa da esporre, prevedendo altresì l’esposizione di informazioni complementari quando ciò è necessario ai fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

Con riferimento all’esercizio 2020, anno difficile come conseguenza della crisi sanitaria ed economica che ha colpito le nostre imprese, anche se in maniera differenziata, la nota integrativa assume un ruolo ancora più importante: in condizioni di incertezza come quelle che stiamo vivendo, fornire un’informativa trasparente ai destinatari del bilancio diventa fondamentale, anche in termini di responsabilità dell’organo amministrativo.

Inoltre, a fronte degli interventi e delle deroghe previste dal nostro legislatore per “supportare” il bilancio 2020, la nota integrativa deve fornire un’informativa supplementare nei casi sotto esposti.

- **Deroga alla continuità aziendale**

Le società che si avvalgono della deroga di cui all’**articolo 38-quater** L. 77/2020 (di conversione del D.L. 34/2020) in tema di continuità aziendale, devono fornire le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale nella nota integrativa, nelle politiche contabili di cui all’**articolo 2427, comma 1, numero 1), cod. civ.**

In particolare devono descrivere le significative incertezze in merito alla capacità dell’azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, fornendo le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze.

Inoltre, nei casi in cui, nell’arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell’attività, nella nota integrativa sono descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

- **Deroga in tema di valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante**

Fermo restando l’informativa da riportare in nota integrativa ai sensi dell’Oic 20 e dell’Oic 21, le società che si avvalgono della deroga di cui all’articolo 20-**quater** L. 136/2018, che consente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali di mantenere i valori dei titoli iscritti nell’attivo

circolante risultanti dal bilancio precedente, evitando la svalutazione dei titoli in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta salva l'ipotesi in cui la perdita abbia carattere durevole, forniscono informazioni circa:

1. le modalità con cui si sono avvalse della deroga, indicando i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga;
2. la differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato e le motivazioni per cui la perdita è stata ritenuta temporanea.

- Rivalutazione dei beni d'impresa

Le società che si avvalgono della rivalutazione di cui all'**articolo 110 D.L. 104/2020** (convertito dalla L. 126/2020) con riferimento ai beni di impresa risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019 e ancora presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2020, devono annotare nella nota integrativa la rivalutazione effettuata e le modalità adottate per rivalutare i beni ammortizzabili, oltre all'informativa prevista dai principi contabili di riferimento, che comprende:

1. il criterio adottato per effettuare l'eventuale rivalutazione,
2. la legge che l'ha determinata,
3. l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti,
4. l'effetto sul patrimonio netto.

- Sospensione degli ammortamenti

Le società che si avvalgono della facoltà di non imputare a conto economico nel bilancio 2020 l'intera quota, o una parte soltanto, di ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali (**articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020**, convertito dalla L. 126/2020), devono rendere un'informativa nella nota integrativa in merito a:

1. le ragioni della deroga (la volontà di avvalersi della norma emergenziale al fine di favorire una rappresentazione economico-patrimoniale dell'impresa più consona al suo reale valore mitigando in questa maniera l'effetto negativo causato del Covid-19);
2. l'iscrizione e l'importo della corrisponde riserva indisponibile (può trattarsi della destinazione di una quota dell'utile netto d'esercizio, oppure di riserve di utili o altre riserve disponibili già iscritte oppure, in caso di incapienza, del rinvio a valere sugli utili netti degli esercizi successivi);

3. l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

La bozza di documento interpretativo Oic n. 9 richiede inoltre che sia indicato su quali immobilizzazioni e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti.

- Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale

Le società che, in base a quanto previsto dall'**articolo 6 D.L. 23/2020**, così come modificato dalla Legge di Bilancio 2021 (**articolo 1, comma 266, L. 178/2020**), disapplicano, in caso di perdite d'esercizio emerse in tutto l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, gli obblighi previsti dal codice civile (**articoli 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter cod. civ.**) per le perdite che superano un terzo del capitale sociale, entro o oltre il minimo legale, congelandole fino al termine dell'approvazione del bilancio 2025, devono indicarle distintamente in Nota integrativa, finché permangono in bilancio, specificando la loro origine e le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Informativa sulle agevolazioni erogate in Nota Integrativa

Anche per il bilancio in chiusura al 31/12/2020 sono tanti i dubbi sui dati da inserire in Nota integrativa per quanto riguarda l'informativa obbligatoria sulle agevolazioni erogate nel corso dell'anno precedente.

L'adempimento rischia di essere estremamente complesso dopo il profluvio di agevolazioni previste nel 2020 per contrastare l'emergenza Covid-19.

- Soggetti obbligati ed esclusi
- Le modalità di informativa
- L'oggetto dell'informativa sulle agevolazioni erogate
- Le agevolazioni escluse dall'informativa
- Il criterio di esposizione degli aiuti
- Cosa indicare
- Il termine per l'adempimento
- Le sanzioni applicabili

Soggetti obbligati ed esclusi

Ricordiamo che il comma 125 della legge n. 124/2017 impone l'obbligo di rendere informativa circa le agevolazioni ricevute nel corso dell'anno precedente; i soggetti obbligati a tale adempimento sono i seguenti:

- le associazioni di protezione ambientale di cui all'art. 13 della legge n. 349/1986;
- le associazioni fra consumatori, utenti e simili di cui all'art. 137 del D.Lgs n.206/2005; associazioni, onlus e fondazioni;
- cooperative sociali che svolgono attività a favore di stranieri di cui al D.Lgs n. 286/1998).

Inoltre, il successivo comma 125-bis estende l'obbligo anche ad altri soggetti.

In particolare, a differenza della prima formulazione del comma 125 che faceva generico riferimento alle “*imprese*”, il testo del nuovo comma 125-bis contiene un puntuale riferimento ai “*soggetti che esercitano le attività di cui all'art. 2195 del codice civile*”.

Al riguardo, va rilevato che, mentre la norma richiamata dal comma 125 riguarda gli imprenditori soggetti a registrazione (alias iscrizione al registro imprese), l'obbligo dell'informativa riguarda invece i soggetti che esercitano le attività ivi indicate e precisamente un'attività:

- industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- intermediaria nella circolazione dei beni;
- di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- bancaria o assicurativa;
- altre attività ausiliarie delle precedenti.

Conseguentemente, sono soggetti all'obbligo non solo gli imprenditori ex art. 2195 ma tutti gli altri soggetti che esercitano tali attività ancorché non soggetti all'iscrizione al registro imprese.

Si tratta, in particolare, dei c.d. “*piccoli imprenditori*” di cui all'art. 2083 del codice civile quali gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

L'esplicito riferimento alle attività dell'art. 2195 c.c. consente di escludere dagli obblighi di informativa i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo, non in forma di impresa, nonostante gli stessi possano, nello svolgimento della loro attività, comunque aver fruito di agevolazioni e simili.

Deve ritenersi escluso dall'obbligo in esame anche l'imprenditore agricolo (individuale).

Infatti, la regolamentazione giuridica di tale attività è contenuta nell'art. 2135 del codice civile e non nel citato art. 2195.

Peraltro, una conferma dell'esclusione dell'imprenditore agricolo (persona fisica) è contenuta nella FAQ 1 dell'INAIL in materia di "Avviso pubblico ISI 2019", dove si dice, appunto, che:

"La citata normativa non si ritiene applicabile all'imprenditore agricolo che esercita l'attività ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, non rientrando tra i soggetti destinatari dell'obbligo."

La norma nulla prevede circa il trattamento delle "imprese sociali" di cui al D. Lgs n. 112/2017.

A tal proposito, il CNDCEC^[1] ritiene che alle imprese sociali debba applicarsi la disciplina che discende dalla propria natura giuridica:

- alle imprese sociali costituite in forma di imprese (esempio: cooperative), si applicherà la disciplina delle imprese;
- a quelle costituite come associazioni, fondazioni o ONLUS, si applicherà la disciplina propria di tali soggetti.

Le modalità di informativa

La disciplina distingue le modalità dell'adempimento fra i soggetti obbligati alla redazione della nota integrativa e quelli non obbligati a tale specifico adempimento.

Per i primi, l'adempimento degli obblighi informativi di cui si tratta avverrà mediante indicazione degli importi ricevuti nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato.

Secondo quanto indicato nella relazione di accompagnamento al decreto che contiene la norma in esame, la seconda categoria comprende non solo le società di persone e le ditte individuali ma anche le società che provvedono alla redazione del bilancio in forma abbreviata o micro imprese.

Tuttavia, al riguardo, va innanzitutto rilevato che la tassonomia XBRL per i bilanci, già dal 2018 ha previsto, anche per le società che redigono il bilancio abbreviato e il bilancio micro imprese, l'indicazione in nota integrativa dell'informativa sulle agevolazioni.

Anche per tali società, quindi, si ritiene che l'obbligo di informativa risulterà assolto mediante la compilazione dell'apposita sezione della nota integrativa.

Per la seconda categoria di soggetti obbligati, quindi, in analogia a quanto previsto per le associazioni, le Onlus e le fondazioni, l'obbligo di informativa potrà essere assolto, entro il 30 giugno 2021, mediante pubblicazione degli importi ricevuti nel proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza dell'impresa.

Si ritiene che l'obbligo dell'indicazione sul sito internet riguardi anche le società di persone e le ditte individuali che provvedono alla redazione del bilancio, comprensiva di nota integrativa in quanto, per gli stessi, a differenza delle società di capitale e cooperative, non sussiste alcun obbligo di iscrizione del bilancio al registro imprese; la mancanza di pubblicità del bilancio impone, quindi, l'obbligo di assolvere all'adempimento mediante la pubblicazione sul sito internet, perché solo in tal modo è possibile fornire l'informativa ai terzi interessati.

L'oggetto dell'informativa sulle agevolazioni erogate

A norma del comma 125, i soggetti obbligati devono fornire le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

L'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001 qualifica amministrazioni pubbliche tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 (le c.d. "agenzie fiscali").

Poiché la norma riguarda solo le risorse pubbliche nazionali, sono da ritenersi escluse, secondo la circolare n. 5/2019 di Assonime, i benefici ricevuti riconducibili, direttamente o indirettamente, a soggetti stranieri, compresi enti e istituzioni dell'Unione europea.

L'obbligo, in pratica, riguarda tutte le erogazioni che hanno natura di agevolazioni, contributi, ecc.,

- con esclusione delle erogazioni che hanno una differente natura (cfr. successivo paragrafo);
- indipendentemente dalla modalità di erogazione (sovvenzione, ecc.);

- ancorché gli aiuti siano ricevuti in natura.

Le agevolazioni escluse dall'informativa

La disciplina prevede alcune esclusioni dall'obbligo e precisamente agevolazioni:

- di importo minimale;
- di carattere generale;
- aventi carattere retributivo o similare;
- già risultanti dal Registro nazionale degli aiuti di Stato.

Sulle agevolazioni di importo minimale, il comma 127 prevede che, al fine di evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione non si applichi ove l'importo monetario di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati al soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato.

Al riguardo, si ritiene che l'importo di 10.000 euro sia riferito al totale delle erogazioni ricevute nell'anno precedente, ancorché siano state corrisposte da soggetti differenti.

Le misure aventi carattere generale, comunque escluse dall'obbligo, sono quelle che spettano ai beneficiari ove risultino semplicemente soddisfatti i presupposti agevolativi.

In altri termini, poiché sono escluse tutte le misure diverse dagli aiuti di Stato (ordinari o nella forma *de minimis*), per individuare le misure a carattere generale, si dovrebbe partire dal verificare se le agevolazioni sono o meno aiuti di Stato.

Per individuare l'aiuto di Stato – ove l'agevolazione non sia già così qualificata nel provvedimento che la prevede - occorre, di volta in volta, accertare la sussistenza delle caratteristiche proprie di tale tipologia di aiuto.

Al riguardo, va rilevato che, secondo quanto previsto dall'art. 107 del Trattato UE e dalla Comunicazione UE 2016/C 262/01, l'aiuto di Stato è normalmente caratterizzato dai seguenti elementi:

- essere destinato ad un'impresa, nel significato di soggetto (quindi anche professionista) che esercita un'attività economica;
- essere concesso dallo Stato o da un ente pubblico e, comunque mediante risorse statali;
- costituire un vantaggio per alcune imprese o per alcune produzioni

- essere selettivo (ad esempio: in base alla localizzazione, all'attività o alla dimensione del beneficiario);
- gli aiuti di minimo importo (de minimis) che non influiscono sulla concorrenza
- incidere, cioè falsare o minacciare di falsare gli scambi e la concorrenza all'interno dell'Unione europea.

La mancanza anche solo di una di queste caratteristiche esclude il carattere di aiuto di Stato; pertanto, se viene a mancare, ad esempio, il requisito della selettività, l'aiuto non è di Stato ma costituisce una misura a carattere generale.

Normalmente si tratta di agevolazioni di tipo fiscale, nel cui ambito sono considerate misure a carattere generale e, pertanto, escluse da tale adempimento: super ammortamento, iper ammortamento, ACE, credito d'imposta per la ricerca e sviluppo, detrazione per risparmio energetico, credito d'imposta per gli investimenti in nuovi beni strumentali destinati a strutture ubicate nel territorio dello Stato (c.d. bonus industria 4.0) ed altre ancora.

Tuttavia, vista l'assenza di chiarimenti ufficiali su un gran numero di agevolazioni, soprattutto a carattere fiscale (deduzioni, riduzioni d'imposta, ecc.), nei casi in cui non sia agevole individuare la natura di aiuto di Stato o di misura a carattere generale, l'elemento che deve caratterizzare l'esame diventa, quindi, la selettività o meno dell'aiuto.

Nella prassi corrente non sono mai stati chiariti, infatti, i dubbi circa la natura attribuibile, ad esempio, ad alcune deduzioni dal reddito.

Talune di tali deduzioni rappresentano sicuramente agevolazioni (come nel caso delle vecchie Tremonti, Tremonti bis, ecc.), a volte aventi natura di misura generale a volte avente natura di aiuti di Stato (in quanto selettive).

Altre deduzioni, invece, sono riconosciute non come agevolazioni ma a titolo di forfetizzazione di particolari costi aziendali quali, ad esempio, le deduzioni forfetarie per gli autotrasportatori, le deduzioni forfetarie per i benzinai ed altre ancora.

Per tali deduzioni, non è ancora chiaro se trattasi o meno di aiuti di Stato, considerato che si tratta di deduzioni riconosciute a favore di particolari settori economici, quindi misure selettive, o di incentivi fiscali non aventi natura di aiuti di Stato.

Al riguardo, va rilevato che la Comunicazione della Commissione Europea 2016/C 262/01 comprende - linea teorica - anche tali tipologie di misure fra gli aiuti di Stato.

Inoltre la stessa Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 375/2007, ebbe a dichiarare quanto segue:

“Gli aiuti di Stato - riferiti ad agevolazioni fiscali- possono essere concessi, ad esempio, tramite credito d'imposta (da utilizzare in sede di versamento delle imposte sui redditi, dell'IRAP, delle ritenute o in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997), ovvero tramite deduzione dalla base imponibile o riduzione dell'aliquota.”

Secondo tali interpretazioni, quindi, dovrebbero rientrare nel novero degli aiuti di Stato, senonché i dubbi nascono però dalla constatazione che, pur sussistendo il presupposto della selettività (essendo cioè destinati solo a favore di particolari settori economici), non pare che tali deduzioni possano incidere, cioè falsare o minacciare di falsare gli scambi e la concorrenza all'interno dell'Unione europea, il che indurrebbe ad escludere la natura di aiuti di Stato.

Permanendo i dubbi, potrebbe essere opportuno presentare istanza di interpello per chiedere il parere ufficiale dell'Agenzia delle entrate ovvero indicare comunque tali agevolazioni nella nota integrativa sulla base del principio che nel più sta il meno.

Sono ugualmente escluse le somme aventi natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, non costituenti cioè agevolazioni nel senso proprio del termine, ma – ad esempio - il corrispettivo di prestazioni o obblighi precedenti.

In definitiva, sono esclusi tutti i benefici e vantaggi ottenuti sulla base di un rapporto sottostante disciplinato da regole di mercato.

Si tratta di tutte le attribuzioni che costituiscono:

- somme ricevute dall'impresa o dagli altri Enti come corrispettivo di lavori pubblici, servizi e forniture, contratti di sponsorizzazione, ecc.;
- retribuzioni per un incarico ricevuto oppure che sono dovute a titolo di risarcimento.

Mediante tale esclusione, quindi, si evita di dover indicare, ad esempio, tutti gli importi fatturati alla pubblica amministrazione, a differenza di quanto era stato inizialmente interpretato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con circolare n. 2/2019.

Infine, il comma 125-quinquies prevede l'esclusione dall'obbligo per gli aiuti di Stato e gli aiuti *de minimis* già riportati nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato di cui all'art. 52 della legge n. 234/2012.

Al riguardo, si segnala che ogni riferimento al Registro nazionale degli aiuti di Stato deve estendersi anche ai seguenti:

- Registro SIAN, dedicato alla registrazione degli aiuti di Stato e degli aiuti *de minimis* nel settore agricolo e forestale e nelle zone rurali;
- Registro SIPA, dedicato alla registrazione degli aiuti di Stato e degli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

Tuttavia, tale esclusione ha effetto a condizione che venga comunque dichiarata l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato nella nota integrativa del bilancio oppure, ove non tenute alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito *internet* o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

Il criterio di esposizione degli aiuti

I commi 125 e 125-bis fanno riferimento agli aiuti *“effettivamente erogati”*, il che impone, quindi, la loro indicazione secondo un rigoroso criterio di cassa.

Dovranno essere indicate le somme effettivamente incassate nell'anno solare precedente, indipendentemente dall'anno di competenza cui tali somme si riferiscono.

Pertanto, si ritiene che l'indicazione debba comprendere anche le erogazioni effettuate a titolo di anticipazione su contributi, ecc., come è prassi comune nei casi di progetti di investimenti in beni materiali e immateriali o a quelli correlati a particolari spese da sostenere con il decorso del tempo.

Si fa infine osservare che gli aiuti in denaro comprendono anche gli aiuti alla formazione (svolta solitamente tramite soggetti autorizzati) per i quali *“esiste un disallineamento tra il soggetto percettore del contributo economico (enti di formazione che realizzano il progetto) e il soggetto beneficiario del servizio di formazione (aziende).”*^[2]

Infatti, nella prassi corrente, per l'organizzazione della formazione al proprio personale, le aziende si rivolge a enti di formazione ai quali viene erogato direttamente il contributo richiesto ed ottenuto a nome della singola azienda.

Se il criterio dell'erogazione può essere agevolmente rispettato per gli aiuti consistenti in sovvenzioni in denaro, non altrettanto è possibile fare per gli aiuti diversi dalle erogazioni di denaro; per quest'ultimi, infatti, potrà essere necessario ricorrere a criteri alternativi.

In assenza di chiarimenti ufficiali al riguardo, le tipologie di aiuti si ritiene che potranno essere indicate come segue:

- aiuti in natura: il valore dei beni ricevuti in natura dovrà essere indicato, sulla base del controvalore individuato in modo oggettivo, tenuto conto del periodo di concessione del bene nell'anno precedente; secondo CNDCEC^[3], però, per i contributi in natura si deve considerare la “*competenza economica*”;
- aiuti finanziari diversi dalle erogazioni di denaro: salvo che non sia possibile il semplice riferimento al Registro nazionale degli aiuti di Stato, in modo da evitare una serie di problemi, si dovrà fare riferimento alla documentazione relativa alla concessione per individuare, ad esempio, la riduzione degli interessi nel caso di finanziamenti agevolati o per individuare il controvalore della garanzia nel caso di finanziamento garantito dallo Stato;
 - crediti d'imposta: sulla base dei modelli F24, si dovrà fare riferimento all'ammontare del credito effettivamente compensato nel corso dell'anno solare precedente, ancorché tale credito sia maturato negli anni precedenti.

Cosa indicare

Per quanto riguarda le agevolazioni, le informazioni da indicare possono essere, ad esempio, solo quelle indicate nella circolare n. 2/2019 del Min. Lavoro e precisamente:

- denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- denominazione del soggetto erogante;
- somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);
- data di incasso;
- causale.

L'indicazione può avvenire in qualunque modo (forma tabellare, descrittiva, ecc.), non essendo stato previsto alcun un modello da seguire; nel citato documento del CNDCEC è riportato un facsimile di tabella da riportare in nota integrativa.

In taluni casi, si pensi a tutte le fattispecie di crediti d'imposta, potrebbe risultare opportuno distinguere fra maturazione e fruizione degli aiuti per fornire l'informazione più ampia possibile.

Potranno così essere agevolmente indicate le compensazioni effettuate nell'anno ma relative a crediti d'imposta maturati in anni precedenti.

In caso di aiuti in natura, la nota integrativa deve indicare il controvalore monetario di tali aiuti, determinato sulla base di dati quanto più oggettivi possibile (esempio: valori OMI delle locazioni per valore immobile di ente pubblico condotto in comodato, ecc.).

Il termine per l'adempimento

Per i soggetti obbligati alla redazione della nota integrativa, l'obbligo trova applicazione con la redazione del bilancio di esercizio o del bilancio consolidato (se obbligatorio).

Per i soggetti, invece, non obbligati alla redazione della nota integrativa, l'obbligo di pubblicazione nei siti internet o nei portali digitali deve essere adempiuto entro il 30 giugno di ogni anno per le erogazioni ricevute nell'anno precedente.

Le sanzioni applicabili

Il comma 125-ter prevede una sanzione amministrativa pecuniaria a carico di coloro che violano l'obbligo di pubblicazione in nota integrativa (o sul sito internet):

I trasgressori, infatti, saranno soggetti:

- a pagare una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro;
- alla sanzione amministrativa accessoria dell'adempimento degli obblighi di pubblicazione.

Sull'importo minimo della sanzione, non è mai stato chiarito se il minimo si applica per ogni singola omissione ovvero se è indipendente dal numero delle omissioni annuali.

E' previsto inoltre che, qualora il trasgressore dell'obbligo di pubblicazione non proceda alla pubblicazione stessa e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria entro novanta giorni dalla constatazione, si applica la sanzione della restituzione integrale delle somme.

La sanzione amministrativa è irrogata dalle stesse pubbliche amministrazioni eroganti il contributo oppure, se i contributi sono erogati da enti privati (ex art. 2-bis del d.lgs. 33/2013), dalle amministrazioni vigilanti o competenti per materia.

La disposizione demanda, dunque, alle singole amministrazioni eroganti l'onere di verificare l'adempimento degli obblighi di pubblicazione, verificando a seconda dei casi i siti internet o i bilanci.

Per l'accertamento, contestazione e applicazione della sanzione amministrativa è fatto rinvio, in quanto compatibile, alla legge n. 689/1981.

Tra le altre disposizioni, tale legge prevede, all'art. 16, la possibilità pagare la sanzione ridotta a un terzo entro il termine di 60 giorni dalla notifica della violazione, mentre il successivo art. 28 prevede che il diritto a riscuotere le somme dovute per le violazioni si prescrive in cinque anni dal compimento della stessa.

NOTE

[1] CNDCEC, L'informativa dei contributi da amministrazioni pubbliche o soggetti a queste equiparati, marzo 2019

[2] FAQ 6.1 riportata nel Registro nazionale degli aiuti di Stato.

[3] CNDCEC, op. cit.

Modelli Redditi e IRAP

Modello Redditi SC 2021: scadenze e modalità di versamento delle imposte



I termini entro i quali le società di capitali ed enti equiparati devono effettuare il versamento delle imposte dovute sulla base della dichiarazione dei redditi, variano a seconda di quando il bilancio viene approvato, di conseguenza è necessario prendere in considerazione:

- la data di chiusura dell'esercizio;
- la data di approvazione del bilancio d'esercizio.

Ai sensi degli artt. 2364, comma 2 e 2478-bis del Codice civile, le società di capitali ed enti equiparati devono convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio d'esercizio, entro il termine stabilito dallo statuto / atto costitutivo comunque non superiore a:

- 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio,
- 180 giorni in caso di particolari esigenze.

Quest'anno, a seguito dell'emergenza Covid-19, in deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, quindi entro il 29 giugno 2021 (modifica introdotta dall'art. 3 del decreto Milleproroghe [DI n. 183/2020 convertito nella legge n. 21/2021](#)).

Per approfondire leggi l'articolo "[Vademecum per l'approvazione del bilancio di esercizio 2020](#)".

A seguito della possibilità generalizzata di convocare l'assemblea entro il maggior termine di 180 giorni, anche il termine di versamento delle imposte dovute sulla base della dichiarazione 2021, subirà uno slittamento per i soggetti solari.

Ricordiamo che, secondo quanto disposto dall'art. 17, comma 1, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 (così come modificato dall'art. 7-quater comma 19 del DL n. 193/2016): *"il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES e all'IRAP e quello relativo alla prima rata di acconto, deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, fermo restando la possibilità di differire di 30 giorni il versamento, con l'applicazione della maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio."*

Di conseguenza, sulla base di quanto sopra esposto, per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare, approvando il bilancio d'esercizio 2020 entro il 29 giugno 2021, i termini per il pagamento del saldo e della prima rata di acconto derivanti dalla dichiarazione relativa all'IRES e all'IRAP 2021, saranno:

- 20 agosto 2021 (il 31 luglio cadendo di sabato fa slittare al 2 agosto la scadenza che, a sua volta rientrando nella proroga di ferragosto, subirà lo slittamento al 20 agosto),
- oppure 20 settembre 2021 con la maggiorazione dello 0,40% (differimento al trentesimo giorno successivo, che sarebbe il 19.09 ma cadendo di domenica, la scadenza slitta al 20.09. Il conteggio dei 30 giorni successivi è stato effettuato partendo dal 20 agosto, sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione del 06.06.2007 n. 128 secondo cui *"la proroga del termine per il primo versamento determina il parallelo spostamento in avanti del termine per il versamento con la maggiorazione"*).

Riepilogando schematicamente, il versamento delle imposte derivanti dal modello Redditi SC 2021, dovrà essere effettuato secondo le seguenti scadenze.

TERMINI DI VERSAMENTO SALDO E PRIMO ACCONTO 2021

per i soggetti Ires con esercizio coincidente con l'anno solare

Ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del Bilancio (29 giugno 2021)

- 20 agosto 2021
- oppure 20 settembre 2021 con la maggiorazione dello 0,40%

TERMINI DI VERSAMENTO SALDO E PRIMO ACCONTO 2021
per i soggetti Ires con esercizio NON coincidente con l'anno solare

Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive è effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento e' comunque effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.

Facciamo un esempio

Società con esercizio non coincidente con l'anno solare: 01.04.2020 - 31.03.2021.

Il Bilancio dovrà essere approvato entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, quindi entro il 29 luglio 2021 (entro termine ordinario di 120 giorni), mentre il versamento del saldo e del primo acconto delle imposte dovrà essere effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, quindi entro;

- il 30 settembre 2021
- oppure il 30 ottobre 2021 con la maggiorazione dello 0,40%

TERMINI DI VERSAMENTO ORDINARI		
in linea generale		
REDDITI SC/ENC	Approvazione bilancio nei termini ordinari entro 120 giorni	30 giugno (termine ordinario) 1° luglio - 30 luglio (maggiorazione 0,40%)
	Approvazione bilancio oltre termini ordinari ma entro 180 giorni	31 luglio (termine ordinario) 1° agosto – 30 agosto (maggiorazione 0,40%)
	Mancata approvazione del bilancio	Il bilancio doveva essere approvato nel termine ordinario di 120 giorni 30 giugno (termine ordinario) 1° luglio - 30 luglio (maggiorazione 0,40%) Il bilancio doveva essere approvato nel maggior termine di 180 giorni. 31 luglio (termine ordinario) 1° agosto – 30 agosto (maggiorazione 0,40%)

Modalità di versamento

Il versamento delle imposte deve essere effettuato con il Mod. F24 in modalità telematica, direttamente dal titolare di partita IVA per conto proprio oppure tramite un intermediario abilitato, utilizzando i codici tributo:

- 2001 - Ires acconto - prima rata
- 2003 - Ires - Saldo
- 3800 - Imposta regionale sulle attività produttive - Saldo
- 3812 - Irap - acconto - prima rata

Rateizzazione

Tutti i contribuenti possono avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto. In ogni caso, il pagamento deve essere completato entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione. Sono esclusi dalla rateazione solo gli importi a titolo di seconda o unica rata di acconto IRES.

Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza per i soggetti titolari di partita IVA, ovvero entro la fine di ciascun mese per gli altri soggetti (art. 20, comma 4, D.Lgs. n. 241/1997).

Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo (art. 5 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009) da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda.

Sugli importi da versare con le rate mensili successive, si applicano gli interessi dello 0,33 per cento in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.

Gli interessi da rateazione non vanno cumulati all'imposta, ma versati separatamente mediante l'apposito codice tributo: **1668**.

Come indicare gli ammortamenti sospesi

Tra le misure adottate nel 2020 a sostegno delle imprese, per contrastare gli effetti dell'emergenza da Covid-19, il decreto Agosto ha previsto la possibilità di sospendere fino al 100 per cento l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

La quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi il piano di ammortamento.

In sede di compilazione dei modelli Redditi e IRAP 2021, vediamo come devono essere indicati gli ammortamenti sospesi.

Il decreto Agosto (art. 60, comma 7-bis, D.L. n. 104/2020) ha introdotto la possibilità, per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto, anche in deroga all'art. 2426, comma 1, n. 2), c.c., di **“non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno”**.

I soggetti che si avvalgono di tale facoltà devono destinare a una riserva indisponibile gli utili per un ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata; in caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando

riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza anche di tali riserve, la stessa è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

Di tale sospensione deve essere data accurata **informazione in nota integrativa** sia per le ragioni che hanno indotto a tale deroga, che dell'iscrizione della suddetta riserva indisponibile.

Il Documento di ricerca della Fondazione dei commercialisti del 17 marzo 2021, “La sospensione degli ammortamenti ai sensi del Decreto Agosto e la disciplina delle perdite ai sensi del Decreto “Liquidità”, dopo aver affrontato taluni aspetti operativi e contabili, tenuto conto anche delle indicazioni contenute nella Bozza di Documento Interpretativo n. 9 dell'OIC, “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio - sospensione ammortamenti”, riporta alcuni esempi sull'adozione della norma, analizzando anche la formazione della correlata riserva indisponibile. Si rimanda quindi a tale documento per gli elementi caratterizzanti la sospensione degli ammortamenti e i necessari adempimenti connessi con riferimento alla corretta informativa da dare in Nota integrativa. Si evidenzia che anche la circolare Assonime n. 2/2021 tratta l'argomento.

Per quanto riguarda, in particolare, la deduzione delle quote di ammortamento non dedotte nel conto economico, l'art. 60, comma 7-*quinquies* del D.L. n. 104/2020 prevede che le stesse possano essere dedotte sia ai fini **IRES/IRPEF**, alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-*bis*, che ai fini **IRAP**, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

Imposte differite

La deroga sulla sospensione degli ammortamenti non ha, quindi, efficacia da un punto di vista fiscale e ciò è stato confermato dai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate secondo cui “[...] la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico”. Si genera quindi una fiscalità differita passiva (o più semplicemente delle “imposte differite”); si viene, infatti, a creare una differenza temporanea, laddove le differenze temporanee sono intese come quelle differenze “[...] che, nella determinazione del reddito imponibile di esercizi successivi, si tradurranno in importi imponibili quando il valore contabile dell'attività o della passività sarà estinto o realizzato, in tutto o in parte. Le differenze temporanee imponibili generano **imposte differite**, ossia imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono **dovute in esercizi futuri**. Infatti, le imposte dovute nell'esercizio risultano inferiori alle imposte di competenza rilevate in bilancio e, dunque, la società iscrive una passività per imposte differite, per le imposte che saranno pagate negli esercizi successivi” (Principio contabile nazionale OIC 25, “Imposte sul reddito”, par. 14).

Il beneficio in termini patrimoniali sul **bilancio 2020** derivante dal mancato stanziamento delle quote di ammortamento non risulterà pari all'importo delle quote sospese, ma sarà costituito da tale importo al netto delle imposte differite passive da stanziare contestualmente in bilancio (Assonime, Circolare n. 2/2021)

I modelli Redditi

I modelli Redditi 2021 recepiscono le indicazioni necessarie ai fini della corretta esposizione delle informazioni inerenti alle disposizioni per fronteggiare la crisi economica generata dal Covid-19.

I modelli recepiscono la novità riguardante la sospensione degli ammortamenti prevista dall'art. 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del DL 104/2020, mediante l'introduzione, al rigo RF55, tra le *“altre variazioni in diminuzione”*, del codice 81.

Per effetto del sistema del *“doppio binario”* civilistico - fiscale:

- devono essere stanziati le imposte differite in bilancio, in seguito riassorbite come si è detto;
- vanno compilati nella dichiarazione dei redditi il codice 81 e il quadro RV (con codice *“causa”* residuale 5).

Con particolare riferimento alla sospensione degli ammortamenti, al **rigo RF55 del modello Redditi** inerente le **“altre variazioni in diminuzione”** è stato introdotto il **codice 81**, per accogliere le quote di ammortamento non stanziati a conto economico nell'esercizio 2020 dalle imprese OIC, ma comunque deducibili alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-*bis* e 103 TUIR.

Codice 81 rigo RF55	Per i soggetti che, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali in applicazione delle disposizioni di cui al comma 7- <i>bis</i> dell'art. 60, D.L. n. 104/2020, la quota di ammortamento non effettuata deducibile alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102- <i>bis</i> e 103 TUIR, a prescindere dall'imputazione al conto economico
--------------------------------	---

Per quando terminerà il periodo di ammortamento in seguito al prolungamento del periodo ammortizzabile è stato previsto al **rigo RF31** del modello Redditi inerente le **“altre variazioni in**

aumento” il codice 67, per riprendere a tassazione le quote di ammortamento imputate a conto economico, ma già dedotte nelle precedenti dichiarazioni dei redditi.

Codice 67 rigo RF31	Per i soggetti che, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, non hanno effettuato l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali in applicazione delle disposizioni di cui al comma 7-bis dell'art. 60, D.L. n. 104/2020, la quota di ammortamento dedotta alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 TUIR, a prescindere dall'imputazione al conto economico, nell'esercizio precedente non deducibile nel presente periodo d'imposta in quanto il costo fiscale del bene è già stato ammortizzato
--------------------------------	---

Si osserva che, in generale, il menzionato quadro RV deve essere utilizzato:

- per dare evidenza dei disallineamenti determinati tra valori civili e valori fiscali di beni e/o elementi patrimoniali emersi per effetto dell'applicazione delle modifiche apportate al codice civile dal D.Lgs. n. 139/2015;
- per dare evidenza dei dati, anche fiscali, connessi ad operazioni di scissione o fusione intervenute nel corso del 2020.
-

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS/IFRS 139/2015	Valore precedente
		1 Ammortamento immobilizzazioni materiali		2 5	3	4
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
		5	6	7	8	9
		150.000,00	,00	,00	150.000,00	,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
		10	11	12	13	
		150.000,00	,00	15.000,00	150.000,00	

Il modello IRAP 2021

Anche il modello IRAP 2021 recepisce le indicazioni necessarie ai fini della corretta esposizione delle informazioni inerenti alle disposizioni emanate per il sostegno dell'economia nel periodo della pandemia. Con particolare riferimento alla sospensione degli ammortamenti tra le “**Altre variazioni in diminuzione**” del modello IRAP è stato introdotto il **codice 15**, per accogliere, per i soggetti che nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali in applicazione delle disposizioni di cui al comma 7-bis dell'art. 60, D.L. n. 104/2020, la quota di ammortamento non effettuata deducibile ai sensi del comma 7-quinquies, secondo periodo, del citato art. 60, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

Altre variazioni in diminuzione Codice 15	Per i soggetti che nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali in applicazione delle disposizioni di cui al comma 7-bis dell'art. 60, D.L. n. 104/2020, la quota di ammortamento non effettuata deducibile ai sensi del comma 7-quinquies, secondo periodo, dell'art. 60, a prescindere dall'imputazione al conto economico
--	--

Nel modello IRAP, a differenza del modello Redditi, **non è stato previsto**, tra le “Altre variazioni in aumento”, un **apposito codice** per accogliere le quote di ammortamento imputate a conto economico al termine del periodo di ammortamento ma già dedotte ai fini fiscali.

Esempio

Si ipotizzi un cespite per cui si decide di allungare il periodo d'ammortamento sospendendo una quota pari a 10.000 euro per il 2020. In dichiarazione dei redditi/IRAP tale importo, non imputato in conto economico, dovrà essere dedotto fiscalmente compilando come segue i modelli dichiarativi.

Modello Redditi SC 2021

RF55 Altre variazioni in diminuzione	81	2	10.000,00	3	4	,00	5	6	,00	55 10.000,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	

Modello IRAP 2021

IC57 Altre variazioni in diminuzione	15	2	10.000,00	3	4	,00	5	6	,00	31 10.000,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	

Si ricorda che per tale sospensione dovrà essere accantonata la relativa fiscalità differita ad apposito fondo, nell'esempio pari a euro $(10.000 \times 0,2790) = 2.790$.

Dovrà inoltre essere vincolata una riserva in sospensione di imposta pari a 7.210 euro.

Professionisti

Si evidenzia che la disposizione inerente alla **sospensione degli ammortamenti è esclusa per i professionisti**, che non determinano il reddito con i criteri fissati per il reddito d'impresa, ovvero mediante l'indicazione delle variazioni in aumento o in diminuzione dal reddito conseguito; ciò nonostante la crisi pandemica abbia colpito anche tali contribuenti (ad eccezione dei contribuenti partecipanti ad una associazione tra professionisti).

Stralcio primo acconto IRAP 2020: come compilare il Modello IRAP 2021

Una delle misure più famose della decretazione d'urgenza del 2020, in risposta alla crisi economica direttamente conseguente alle restrizioni causa pandemia, è stata quella dell'abolizione del primo acconto IRAP 2020, per effetti dell'articolo 24 del DL 34 2020, il cosiddetto *decreto Rilancio*.

Il beneficio fiscale, in apparenza di grande semplicità, stando ad una lettura letterale della norma, sembrava consistere nel considerare figurativamente versato il primo acconto IRAP 2020, per la vasta platea di beneficiari (coloro che nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020 hanno conseguito ricavi o compensi per un importo inferiore a 250 milioni di euro, escludendo in ogni caso gli intermediari finanziari, le società di partecipazione, le società di assicurazione e le pubbliche amministrazioni).

Con la pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della circolare 27/E del 19 ottobre 2020, l'apparente semplicità della norma si è espressa con maggiore macchinosità, in coerenza storica con le caratteristiche del sistema fiscale italiano. **Il beneficio fiscale**, a cui il contribuente effettivamente ha diritto, **si monetizza nel minor valore tra il 50 o il 40 per cento**, a seconda che questi sia rispettivamente un soggetto ISA o meno, **dell'imposta netta del 2019** (in applicazione al metodo storico) **e di quella del 2020** (che è quella effettiva).

Quindi un contribuente che avrà avuto una diminuzione dell'imposta netta dovuta nel 2020, rispetto al 2019, godrà di un beneficio fiscale pari al 50 o al 40 per cento (a seconda che sia un soggetto ISA o meno) **dell'IRAP netta 2020**.

Diversamente **un contribuente che avrà avuto un incremento dell'imposta netta IRAP 2020, rispetto al 2019, godrà d'un beneficio pari al pari al 50 o al 40 per cento** (sempre a seconda che sia un soggetto ISA o meno) **dell'IRAP netta 2019**.

Per un approfondimento sul beneficio fiscale in questione e sulle modalità con cui questo si relaziona con il bilancio d'esercizio 2020, si rimanda all'articolo: **Gli effetti sul Bilancio 2020 dello stralcio del saldo IRAP 2019 e del primo acconto 2020.**

Una volta determinato l'ammontare del beneficio fiscale a cui il contribuente ha diritto, in base alla norma e ai chiarimenti della prassi, **per poterne questo effettivamente usufruire dovrà darne corretta esposizione sul Modello IRAP 2021**, compilando il quadro IR e il quadro IS.

Sul **quadro IR** "Ripartizione della base imponibile e dell'imposta e dati concernenti il versamento", quella nello specifico interessata è la **sezione II** "Dati concernenti il versamento dell'imposta"; qui, oltre ai dati che il contribuente dovrà inserire in funzione della sua specifica situazione, ai soli fini del beneficio in trattazione saranno da compilare i seguenti righi:

- **IR21:** andrà indicato l'ammontare dell'IRAP dell'anno fiscale 2020;
- **IR25 colonna 2:** andrà indicato l'ammontare dell'acconto figurativamente versato a cui il contribuente ha diritto, in base all'articolo 24 del DL 34/2020, determinato secondo le modalità sopra esposte;
- **IR25 colonna 3:** somma dell'acconto effettivamente versato e di quello figurativo a cui il contribuente ha diritto (già esposto sul rigo IR25 colonna 2);
- **IR26:** eventuale risultato a debito della differenza tra imposta dovuta e acconti versati;
- **IR27:** eventuale risultato a credito della differenza tra imposta dovuta e acconti versati.

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinato nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR21	Credito Ace				5		
		1	2	3	4			
	Totale imposta						,00	
	Credito d'imposta	Quote annuali	Residuo	Riscatto alloggi sociali	Altri crediti		,00	
		1	2	3	4		,00	
	IR22	,00	,00	,00	,00		,00	
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione						,00
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24						,00
	IR25	Acconti versati		Credito riversato da atti di recupero	Art. 24 - D.L. n. 34/20		,00	
				1	2		,00	
	IR26	Importo a debito						,00
	IR27	Importo a credito						,00

La compilazione del Modello IRAP 2021, ai fini del beneficio in esame, si completa con il **quadro IS sezione XVIII** "Aiuti di Stato", nello specifico del **rigo IS201**, nei limiti delle seguenti colonne:

- **tipo aiuto:** codice 1 (in quanto aiuto istituito da norma statale);
- **colonna 1:** codice 10 (desumibile dalla *Tabella Aiuti di Stato statali*, presente sulle istruzioni del modello)
- **colonna 2:** il codice della regione dell'impresa;
- **colonna 12:** il codice corrispondente alla forma giuridica dell'impresa (da scegliere tra quelli indicati sulle istruzioni del modello);
- **colonna 13:** il codice corrispondente alla dimensione dell'impresa (da scegliere tra quelli indicati sulle istruzioni del modello);
- **colonna 14:** il codice Ateco del contribuente;
- **colonna 15:** codice 1 (per il caso di aiuti di Stato concessi a beneficiario che non opera nel settore del trasporto su strada);
- **colonna 17:** importo dell'aiuto di Stato beneficiato, quindi lo stesso importo già indicato sul rigo IR25 colonna 2;
- **colonna 26:** codice 20 (in quanto tipologia di costo relativo all'aiuto *non identificabile*);
- **colonna 17:** importo dell'aiuto di Stato beneficiato, quindi lo stesso importo già indicato sul rigo IR25 colonna 2.

Sez. XVIII
Aiuti di Stato

BASE GIURIDICA										
Codice aiuto	Codice Regione	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Comma		
								Numero	Estensione	Lettera
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante			
11A	12	3	14		15	16	17 ,00			
Tipo aiuto <input type="checkbox"/>										
DATI DEL PROGETTO										
Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP		
18	giorno	mese	anno	19	giorno	mese	anno	20	21	22
Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo					Numero civico		
23			24					25		
Tipologia costi			Costi agevolabili			Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante		
26			27 ,00			28		29 ,00		

Irap non versata: il versamento slitta al 30 settembre 2021

L'articolo 01 del decreto sostegni (d.l. 41/2021, recante “misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da covid-19”), aggiunto nel corso dell'iter parlamentare di conversione (il decreto è stato

convertito, con modificazioni, dalla l. 69/2021), dispone la proroga dal 30 aprile al 30 settembre 2021 del termine entro cui procedere al versamento, senza sanzioni e interessi, dell'irap non versata a seguito dell'errata applicazione delle disposizioni di esonero contenute nell'articolo 24 del decreto rilancio (d.l. 34/2020) in relazione alla determinazione delle condizioni e dei limiti dettati dalla commissione europea in materia di aiuti di stato per sostenere l'economia nell'ambito dell'emergenza covid-19.

L'articolo 24 del decreto rilancio

L'articolo 24 d.l. 34/2020 (c.d. decreto rilancio, recante "misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da covid-19", convertito, con modificazioni, dalla l. 77/2020) ha previsto l'esonero dal versamento del saldo irap 2019 e della prima rata dell'acconto irap 2020 a favore delle imprese con volume di ricavi, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso (quindi 2019 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) non superiore a 250 milioni di euro e dei lavoratori autonomi con compensi 2019 non eccedenti il medesimo limite.

L'agevolazione non si applica ad amministrazioni pubbliche, imprese di assicurazione, intermediari finanziari e società partecipate.

Pertanto, il comma 3 dello stesso articolo 24 stabilisce che il beneficio in esame è vincolato al rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della commissione europea del 19 marzo 2020 c (2020) 1863 final recante il "quadro temporaneo per le misure di aiuto di stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del covid-19" (c.d. temporary framework sugli aiuti di stato) e successive modifiche.

Il temporary framework europeo sugli aiuti di stato

In questa sede è utile brevemente ricordare che con la ricordata comunicazione del 19 marzo 2020 c (2020) 1863 final la commissione europea, per fronteggiare gli effetti negativi sull'economia derivanti dalla pandemia da covid-19, ha definito un quadro temporaneo (temporary framework) per le misure di aiuto di stato. In particolare, la commissione ha delineato un meccanismo normativo più flessibile in forza del quale gli stati membri sono stati autorizzati ad adottare misure di sostegno al tessuto economico in deroga alla disciplina ordinaria sugli aiuti di stato.

nel corso dei mesi passati, peraltro, il termine finale di efficacia del temporary framework è stata più volte posticipato (da ultimo, il 28 gennaio 2021 la commissione, con la comunicazione c 2021/c 34/06, ha prorogato ulteriormente al 31 dicembre 2021 il temporary framework).

L'articolo 42-bis del decreto agosto

sull'agevolazione irap in esame il legislatore è intervenuto anche con il d.l. 104/2020 (c.d. decreto agosto, recante "misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia", convertito, con modificazioni, dalla l. 126/2020) con cui, in particolare, ha affrontato il problema della errata applicazione delle disposizioni agevolative dettate dall'articolo 24 del decreto rilancio, con specifico riferimento al mancato rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal temporary framework sugli aiuti di stato, stabilendo che al ricorrere di tale evenienza l'importo dell'imposta non versata dovesse essere versato entro il 30 novembre 2020 senza applicazioni di sanzioni e interessi (articolo 42-bis, comma 5).

L'articolo 13-quinquies del decreto ristori

Sulla materia è intervenuto anche il d.l. 137/2020 (c.d. decreto ristori, recante "ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da covid-19", convertito, con modificazioni, dalla l. 176/2020), il cui articolo 13-quinquies, comma 6, ha prorogato il termine entro cui procedere alla regolarizzazione dell'irap non versata, portandolo dal 30 novembre 2020 al 30 aprile 2021.

Il comunicato stampa del mef n. 87/2021

Lo scorso 30 aprile, peraltro, il ministero dell'economia e delle finanze, attraverso la diffusione di uno specifico comunicato stampa (n. 87/20201), aveva anticipato la prossima emanazione di una norma che avrebbe previsto una ulteriore proroga, dal 30 aprile 2021 al 30 settembre 2021, del termine per il pagamento, senza sanzioni e interessi, dell'irap non versata per effetto dell'errata applicazione delle previsioni di esonero di cui all'articolo 24 del decreto rilancio, in relazione alla determinazione dei limiti e delle condizioni previsti dal temporary framework europeo sugli aiuti di stato.

L'articolo 01 del decreto sostegni

la norma annunciata dal mef a fine aprile, quindi, è stata formalmente adottata nel novero delle nuove misure di sostegno all'economia contenute nel decreto sostegni (d.l. 41/20201), il cui articolo 01, come detto, espressamente prevede che "all'articolo 42-bis, comma 5, del decreto-

legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, le parole: «30 aprile 2021» sono sostituite alle seguenti: «30 settembre 2021»».

Con “l’esercizio lungo” l’esenzione Irap slitta di un anno

Quando la società è costituita nel 2019 con primo esercizio superiore ai 12 mesi, che termina il 31 dicembre 2020, l’esenzione Irap disposta dall’**articolo 24 D.L. 34/2020** opera con riferimento al saldo relativo all’intero primo esercizio e all’acconto relativo all’esercizio 2021: la norma riferisce infatti l’agevolazione all’esercizio in corso (per il saldo) e a quello successivo (per l’acconto) al 31 dicembre 2019.

Questa condivisibile posizione è stata espressa dall’Amministrazione Finanziaria nella **risposta ad interpello n. 425** pubblicata ieri, 22 giugno 2021.

L’esenzione Irap

Una delle disposizioni di maggiore interesse introdotta lo scorso anno da Decreto Rilancio (D.L. 34/2020, convertito con la L. 77/2020) era senza alcun dubbio l’esonero riconosciuto alle imprese con ricavi non superiori a 250 milioni di euro (da verificarsi nell’esercizio precedente quello di entrata in vigore della disposizione) dal versamento dei debiti d’imposta Irap scaturenti (in generale) dalla scorsa dichiarazione.

Più precisamente, l’articolo 24 disponeva che non fosse dovuto il versamento:

- del saldo Irap relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell’acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta (quindi gli acconti versati risultavano definitivamente acquisiti dall’Erario);
- della prima rata dell’acconto Irap relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019; la norma specifica che l’importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell’imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d’imposta, quindi tale importo si considera figurativamente versato ai fini della determinazione del debito relativo a tale periodo d’imposta (detto importo va evidenziato al campo 2 del rigo IR25). Sul punto, la **circolare 27/E/2020** osserva che il primo acconto “figurativo” non può mai eccedere il 40% (ovvero il 50% per i soggetti interessati dagli Isa) dell’importo complessivamente dovuto a titolo di Irap per il periodo d’imposta 2020, calcolato, in linea generale, secondo il metodo storico, sempreché quest’ultimo non sia

superiore a quanto effettivamente dovuto (ossia, nei fatti, quello calcolato con il metodo previsionale).

Il caso delle società a cavallo

Nell'istanza di interpello in commento viene valutato il caso della società neocostituita con esercizio sociale "a cavallo", dove il primo esercizio ha durata di 15 mesi (dal 1° ottobre 2019 al 31 dicembre 2020), mentre i successivi avranno la durata ordinaria di 12 mesi e termineranno il 31 dicembre di ogni anno. Si tratta di un caso piuttosto frequente quando le società vengono costituite a ridosso della chiusura dell'anno solare.

Tale situazione deve essere coordinata con la disposizione in commento; posto che l'esercizio 2019 di fatto non esiste, potrebbe sorgere il dubbio che detta società non possa fruire dell'esenzione Irap.

In realtà, come segnalato dall'istante, l'esonero letteralmente riguarda:

- il saldo del **"periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019"** e quindi non sarà dovuta l'imposta dell'intero primo esercizio della società, di durata 15 mesi e con termine il 31 dicembre 2020;
- la prima rata di acconto del **"periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019"**, quindi relativo al 2021.

Pertanto, osserva l'istante, nulla sarà dovuto a titolo di Irap alla scadenza del 30 giugno 2021, mentre rimarranno dovuti i versamenti in scadenza al 30 novembre 2021 (seconda rata di acconto 2021) e al 30 giugno 2022 (saldo 2021, da cui scomputare anche l'acconto figurativo non versato). Necessariamente l'Agenzia delle Entrate non può far altro che confermare quanto proposto dall'istante, in conformità con quanto già affermato lo scorso anno con la **risoluzione 28/E/2020**; in effetti il caso esaminato nella presente istanza di interpello è un "di cui" dell'ipotesi legata all'esercizio a cavallo d'anno, con la peculiarità che l'esercizio in questione è il primo e ha durata superiore ai 12 mesi.

Nella sostanza, comunque, le conclusioni sono le medesime.

Peraltro, osserva l'Agenzia delle Entrate, il fatto che non vi sia un periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2019 (per la verifica della soglia di ricavi di 250 milioni di euro) non può considerarsi ostativo alla possibilità di fruire dell'agevolazione.

Infine, l’Agenzia ricorda l’esonero dal versamento Irap è qualificabile come aiuto di Stato e, quindi, come chiarito con la con la **circolare AdE 25/E/2020**, va compilato il relativo prospetto del modello dichiarativo (rigo IS201) con l’indicazione del codice aiuto generico 999.

Più precisamente, il codice aiuto generico va indicato in relazione all’esonero dal versamento del saldo; nella prossima dichiarazione, con il codice aiuto 10 andrà indicata l’esonero dal versamento dell’acconto.

Modello Redditi: dichiarazioni correttive ed integrative

Il Frontespizio del modello Redditi (PF, SP, SC, ENC), nella sezione *Tipo di dichiarazione*, contiene una serie di caselle dedicate alla predisposizione di dichiarazioni correttive ed integrative, che vanno barrate a seconda della tipologia di dichiarazione presentata.



Entrambe vanno a sostituire dichiarazioni già presentate nei termini stabiliti; non è pertanto prevista alcuna indicazione sul frontespizio in caso di dichiarazione tardiva.

Si ricorda che la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza dei termini si considera valida, salvo l’applicazione delle sanzioni previste dalla legge. In particolare, se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno imposta, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente entro lo stesso termine il pagamento di una sanzione di euro 25, pari ad 1/10 di euro 250, ferma restando l’applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi.

La dichiarazione presentata dopo 90 giorni si considera omessa, ma costituisce titolo per la riscossione dell’imposta che risulta dovuta.

La casella “Correttiva nei termini” del Frontespizio del modello Redditi va barrata quando la dichiarazione viene ripresentata entro i termini ordinari, in sostituzione di una precedente dichiarazione errata: essa si sostituisce integralmente alla prima e consente al contribuente di esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte o oneri deducibili, di evidenziare ritenute, crediti di imposta, etc..

Proprio perché riproposta entro i termini di scadenza, non è prevista l'irrogazione di alcuna sanzione, ma devono essere regolate le eventuali differenze anche mediante il ricorso al ravvedimento operoso.

In particolare, a seguito dell'invio della dichiarazione correttiva può emergere:

- un maggior debito, che comporta il versamento della maggiore imposta e delle addizionali eventualmente dovute;
- un minor credito, che comporta la necessità di versare la parte di credito non spettante eventualmente già utilizzata in compensazione;
- un maggior credito o un minor debito, che può essere utilizzato in compensazione o richiesto a rimborso.

Il contribuente che invece, avendo validamente e tempestivamente presentato la dichiarazione originaria (anche nei 90 giorni successivi alla scadenza), scaduti i relativi termini ordinari, intende correggere errori od omissioni, deve presentare una dichiarazione integrativa, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria.

Il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa, a suo favore o a favore del fisco, entro il termine di cui all'**articolo 43 del D.P.R. 600/1973**: 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere.

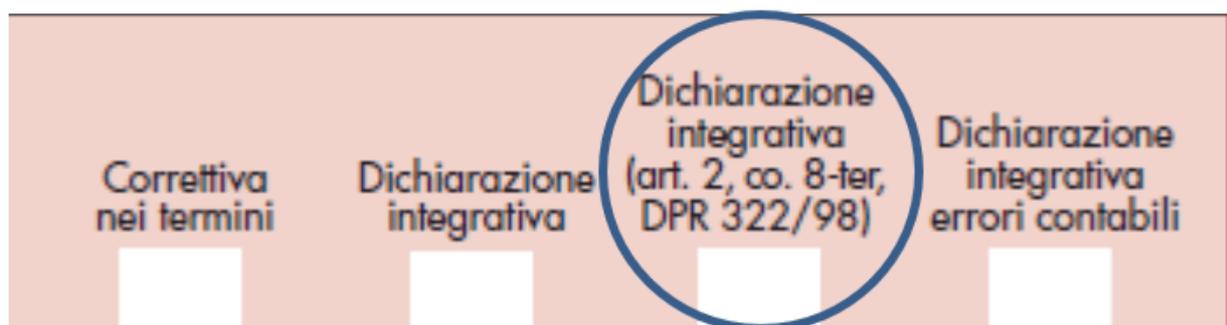
In particolare il **comma 8 dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998** prevede che:

*“Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'**articolo 13 D.Lgs. 472/1997**, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'**articolo 43 del D.P.R. 600/1973**”.*

La casella “dichiarazione integrativa” del Frontespizio va pertanto compilata in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa indicando:

- il codice 1, nell'ipotesi prevista dall'**articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998**, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o minore reddito o, comunque, di un maggiore o minore debito d'imposta o di un maggiore o minore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'**articolo 13 D.Lgs. 472/1997**;
- il codice 2, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'**articolo 1, commi 634 – 636, L. 190/2014**, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'**articolo 13 D.Lgs. 472/1997**. L'Agenzia delle entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso (riferibili allo stesso contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti) dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione.

La casella “Dichiarazione integrativa (**articolo 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998**)” del Frontespizio del modello Redditi, va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa nell'ipotesi prevista dall'**articolo 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998**, allo scopo di modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato, anche in parte.



Tale dichiarazione va presentata entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'**articolo 3 del citato D.P.R. 322/1998**,

utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa che, oltre alla modifica consentita dal **comma 8-ter**, contenga anche la correzione di errori od omissioni non va barrata la presente casella ma deve essere barrata la casella "Dichiarazione integrativa".

Una novità dei modelli dichiarativi 2021 è l'introduzione della casella relativa alla "Dichiarazione integrativa errori contabili (**articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998**)", che va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per la correzione di errori contabili di competenza oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Le ragioni dell'introduzione di questa nuova casella risiedono nella tempistica prevista per l'utilizzazione in compensazione dell'eventuale credito risultante dalla suddetta dichiarazione, derivante dal minor debito o dal maggior credito d'imposta.

È il **comma 8 bis dell'articolo 2 D.P.R. 322/1998** a disciplinare la compensazione dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione a favore del contribuente, derivante dal minor debito o dal maggior credito d'imposta.

Esso può essere utilizzato in compensazione (**articolo 17 D.Lgs. 241/1997**) secondo le regole ordinarie:

- se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativo al periodo di imposta successivo;
- in ogni caso nell'ipotesi di correzione di errori contabili relativi alla competenza temporale.

Se invece la dichiarazione integrativa a favore è presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, viene stabilito che il relativo credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (**articolo 17 D.Lgs. 147/2015**) per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa, è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

In particolare, nel quadro DI del modello Redditi 2021, che va utilizzato dai contribuenti che hanno presentato nel corso del 2020 una (o più) dichiarazioni integrative a favore ai sensi dell'**articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998** oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (ad esempio dichiarazione integrativa Redditi 2018 relativa al 2017 presentata nel 2020), andrà indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	4	5
				.00	.00

Nello specifico, andrà indicato:

- in colonna 4, il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa per i casi di correzione di errori contabili di competenza, per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo non deve essere ricompreso nel credito da indicare in colonna 5 e va sommato all'ammontare della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione da indicare nell'apposito rigo/campo del quadro/sezione dove la relativa imposta è liquidata (ad esempio, in caso di eccedenza Ires, nel rigo RN19). Si evidenzia che il credito indicato nella presente colonna può essere utilizzato in compensazione dal giorno successivo, ovvero, per importi superiori a 5.000 euro annui, dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa ed entro la fine del periodo d'imposta oggetto della dichiarazione;
- in colonna 5, il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa, per i casi diversi da quelli riguardanti la correzione di errori contabili di competenza, per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito, risultante dalla dichiarazione. In particolare, il risultato di tale liquidazione va riportato nella colonna 1 (se a debito) o 2 (se a credito) del relativo rigo della sezione I del quadro RX.

Le perdite di impresa nel modello Redditi SC 2021

La disciplina delle perdite di impresa, tranne i casi particolari legati al regime di trasparenza fiscale (articoli 115 e 116 Tuir) e ad attività che fruiscono di regimi di totale o parziale detassazione del reddito (articolo 83 Tuir), è **regolata dai commi 1 e 2 dell'articolo 84 Tuir**, che disciplinano, rispettivamente, le modalità di riporto a nuovo delle perdite:

- di periodo;
- dei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione.

In particolare, le perdite fiscali **possono essere impiegate in misura non superiore all'80% del reddito imponibile** di ciascun periodo d'imposta, per l'importo che trova capienza in tale ammontare, senza limiti temporali di riportabilità.

Per quanto riguarda le perdite realizzate dalle società neocostituite nei primi tre periodi d'imposta, il comma 2 dell'**articolo 84 Tuir** stabilisce **un sistema di riporto in misura piena delle perdite generate nei primi tre esercizi**: esse sono utilizzabili **senza alcun limite temporale e quantitativo e quindi per l'intero importo**, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva e che quindi non siano acquisite ad esempio tramite un'operazione straordinaria.

È importante evidenziare che, nel caso di coesistenza di perdite riportabili in misura "limitata" e perdite riportabili in misura "piena", la **circolare 25/E/2012** (par. 5.8) ha precisato che non è previsto alcun ordine di priorità: il contribuente è pertanto libero di decidere quale tipologia di perdite utilizzare.

La disciplina di utilizzo delle perdite – basata sul riporto temporalmente illimitato e sull'utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito di periodo – è inoltre applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento e quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, alle perdite risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010.

L'articolo 84, comma 3, Tuir stabilisce infine la **non riportabilità delle perdite fiscali nel caso in cui si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni**:

- la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo;

- venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori.

La limitazione tuttavia non si applica qualora le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'**articolo 2425 cod. civ.**, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Il contribuente può inoltre richiedere la disapplicazione del comma 3, circa la limitazione al riporto delle perdite, presentando specifico interpello disapplicativo (articolo 11, comma 2, L. 212/2000).

Il monitoraggio del riporto delle perdite fiscali viene effettuato in sede dichiarativa, tramite la compilazione dei rigi RS 44 e RS45 del modello Redditi.

Perdite di impresa non compensate	RS44	SIQ				IRES		Maggiorazione IRES		Addizionali IRES	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
In misura limitata	(del presente periodo d'imposta)	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
		5	,00	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00
In misura piena	(del presente periodo d'imposta)	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
		5	,00	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00
		Cessione		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale	
		9	10			11					
		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale	
		12		13		14					

In particolare, nel rigo RS44, colonna 6, vanno indicate le perdite Ires non compensate utilizzabili in misura limitata ai sensi dell'articolo 84, comma 1 Tuir, compresa la perdita conseguita nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, determinata:

- nel quadro RN, al rigo RN5, colonna 3;
- nel quadro TN, al rigo TN2, per la parte non attribuibile ai soci;

da evidenziare in colonna 2.

Dette perdite vanno, invece, riportate nelle colonne 2 e 6 del rigo RS45 se utilizzabili in misura piena ai sensi dell'**articolo 84, comma 2, Tuir.**

Per le società fra le quali intercorre un rapporto di partecipazione che preveda una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria e di partecipazione agli utili non inferiore al 20% è ammessa la possibilità di cedere le perdite fiscali (con le stesse modalità previste per la cessione dei crediti d'imposta di cui all'**articolo 43-bis D.P.R. 602/1973**), a condizione che le azioni della società cessionaria, o della società che controlla direttamente o indirettamente la società cessionaria, siano negoziate in un mercato regolamentato o in un sistema multilaterale di negoziazione di uno degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni e che la società cedente non svolga in via prevalente attività immobiliare. La cessione deve riguardare l'intero ammontare delle perdite fiscali.

Le perdite fiscali trasferibili sono solo quelle realizzate nei primi tre esercizi della società cedente, subordinatamente al verificarsi delle seguenti ulteriori condizioni:

- sussistenza di identità dell'esercizio sociale della società cedente e della società cessionaria;
- sussistenza del requisito partecipativo del 20% al termine del periodo d'imposta relativamente al quale le società si avvalgono della possibilità di cedere le perdite;
- perfezionamento della cessione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

In tal caso:

- il cedente barra la casella "Cessione" in colonna 9 posta nel rigo RS45 e indica il codice fiscale delle società cessionarie nelle colonne da 10 a 14;
- il cessionario indica nel rigo RS45 le perdite trasferite eccedenti quelle già computate in diminuzione del reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta nel quadro RN o in altri quadri di determinazione del base imponibile.

Modello Redditi SC 2021: prospetto del capitale e delle riserve

Nel quadro RS – Prospetti vari del modello Redditi SC 2021 è presente il "Prospetto del capitale e delle riserve", righe da RS130 a RS142, che va compilato al fine di *monitorare la struttura del patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti fiscali, ai fini della corretta applicazione*

delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società o ente, della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134	Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00			3	,00	4	,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	,00			3	,00	4	,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1	,00			3	,00	4	,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1	,00			3	,00	4	,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RS138	Riserve di utili della gestione essente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
			Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

In corrispondenza di ogni rigo:

- nella colonna “Saldo iniziale” va indicato l’importo della voce richiesta, così come risultante dal bilancio dell’esercizio precedente a quello cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nelle colonne intermedie, “Incrementi” e “Decrementi”, vanno indicate le variazioni delle poste di patrimonio netto intervenute nel corso dell’esercizio;
- nella colonna “Saldo finale”, va indicato l’importo derivante dalla somma algebrica delle precedenti colonne, che costituirà anche il dato di partenza (“Saldo iniziale”) del prospetto della successiva dichiarazione.

In particolare, per quanto riguarda i movimenti del capitale sociale (rigo RS130), nella colonna 1 e 4 va riportato l’importo dello stesso tenendo conto della quota sottoscritta, anche se non versata da parte dei soci, mentre nelle colonne 5 -8 e 9-12 va indicata la parte di capitale sociale (saldo iniziale, movimentazioni e saldo finale) formatasi a seguito dell’imputazione rispettivamente di riserve di utili e di riserve in sospensione di imposta.

Quindi, ad esempio, i soggetti che si sono avvalsi delle discipline di rivalutazione, nel caso di imputazione a capitale delle riserve in sospensione d’imposta, devono indicare gli importi

rispettivamente nel rigo RS140, colonna 3, come decremento, e nel rigo RS130, colonna 10, come incremento.

Nei righe successivi a quelli relativi al capitale sociale, è importante la distinzione del saldo e delle movimentazioni relativi alle riserve di capitale (rigo RS131), costituite ad esempio dalla riserva sovrapprezzo azioni, e alle riserve di utili.

I dati richiesti nei righe delle “riserve” vanno forniti per “masse”, raggruppando le poste di natura omogenea, anche se rappresentate in bilancio da voci distinte. Di conseguenza nel caso di poste aventi ai fini fiscali natura mista (parte capitale e parte utile), il relativo importo andrà suddiviso nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti righe.

Si evidenzia che, per effetto della presunzione posta dall'**articolo 47, comma 1, secondo periodo, Tuir**, l'eventuale distribuzione di poste del patrimonio netto aventi natura di capitale in luogo dell'utile di esercizio o di riserve di utili presenti in bilancio deve essere riqualficata agli effetti fiscali in distribuzione di utili.

Ai fini della compilazione del presente prospetto, pertanto, la distribuzione delle riserve di capitale dovrà, in questo caso, considerarsi come non avvenuta e, in corrispondenza, l'utile dell'esercizio o le riserve di utili come distribuiti.

Nell'ambito delle riserve di utili è inoltre necessario, visto il diverso regime fiscale in caso di distribuzione, distinguere tra:

- rigo RS135 – Riserve di utili prodotti fino al 2007, dove va indicato l'ammontare delle riserve formate con utili prodotti dalla società/ente partecipata fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 che, in caso di distribuzione, concorrono a formare il reddito del percipiente, ai sensi degli **articoli 47 e 59 Tuir**, nella misura pari al 40% del loro importo (**articolo 1, comma 39, L. 244/2007** e articolo 1, comma 3, D.M. 02.04.2008);
- rigo RS136 – Riserve di utili prodotti fino al 2016, dove va indicato l'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, che, in caso di distribuzione, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72% del loro ammontare;
- rigo RS137 – Riserve di utili prodotti fino al 2017, dove va indicato l'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, che, in caso di

distribuzione, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 58,14% del loro ammontare;

- rigo RS138 – Riserve di utili prodotti fino al 2019, dove va indicato l'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, alle quali, in caso di distribuzione alle società semplici deliberate entro il 31 dicembre 2022 continua ad applicarsi la disciplina previgente a quella di cui all'**articolo 1, commi 99–1006, L. 205/2017**.

Nel rigo RS141 va infine indicata:

- in colonna 1, la quota dell'utile dell'esercizio oggetto di distribuzione;
- in colonna 2, la quota dell'utile dell'esercizio accantonata a riserva;
- in colonna 3, la quota dell'utile destinata ad eventuali perdite pregresse;
- in colonna 4, la perdita dell'esercizio e le perdite degli esercizi precedenti portate a nuovo.

Il credito d'imposta dei beni strumentali nel modello REDDITI

Mutuando la disciplina del maxi ed iper-ammortamento, la legge di bilancio 2020 (art. 1, commi da 184 a 197 L. 160/2019) ha introdotto un credito di imposta a valere su investimenti in beni strumentali, materiali e immateriali nuovi, effettuati nel 2020.

Con l'art. 1, commi da 1051 a 1063 e 1065, la Legge n. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) è stato ulteriormente previsto il riconoscimento di "nuovi" crediti d'imposta per gli investimenti, sempre in beni strumentali nuovi, effettuati nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2022, ovvero 30.6.2023 qualora sia accettato l'ordine dal venditore e siano pagati acconti almeno pari al 20% del costo entro il 31.12.2022.

La parziale coincidenza temporale della validità delle due norme (16/11/2020 – 31/12/2020) ha obbligato il legislatore a prevedere un periodo transitorio in cui si potrà scegliere fra l'applicazione della nuova disciplina (quella della finanziaria 2021) e quella originaria ex L. 160/2019.

Verifichiamo quale riflessi tale circostanza avrà in termini di utilizzo, fruizione ed indicazione nel modello reddito di tale credito.

LA PREVISIONE NORMATIVA DELLA L. 160/2019

Come premesso, in base alle previsioni ex art. 1, cc. 184-197 L. 160/2019, con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi acquistati dal 1° gennaio 2020 fino al 31.12.2020 (ovvero fino al 30.6.2021 a condizione che entro il 31.12.2020 sia accettato il relativo ordine e pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), in luogo del vecchio super e iperammortamento, spetta un credito d'imposta, diversificato a seconda della spesa sostenuta e del tipo di bene acquistato, a condizione che nella fattura venga indicato il relativo riferimento normativo e che vengano rispettate le seguenti condizioni:

- a) l'investimento sia relativo a beni strumentali nuovi;
- b) il beneficiario sia residente in Italia (anche per il tramite di una stabile organizzazione).

Per contro il credito d'imposta in questione non spetta alle imprese:

- ✓ in liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale di cui al RD n. 267/42, al D.Lgs. 14/2019 (c.d. "Codice della crisi d'impresa") ovvero da altre leggi speciali, nonché a quelle che hanno in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle predette situazioni;
- ✓ destinatarie di sanzioni interdittive ex art. 9, co. 2, D.Lgs. 231/2001.

In ogni caso, la spettanza dell'agevolazione è subordinata al rispetto delle norme in materia di sicurezza sul lavoro ed al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dei lavoratori.

Sotto il profilo oggettivo, ed in linea di principio generale, l'agevolazione riguarda gli investimenti in:

- a) beni materiali strumentali nuovi;
- b) beni immateriali strumentali nuovi di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017, ivi comprese le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo di tali ultimi beni, mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Sono per contro esclusi dal beneficio gli investimenti in:

- veicoli di cui all'art. 164, co. 1, TUIR;
- beni materiali strumentali con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% (DM 31.12.88);

- beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia / acqua / trasporti, delle infrastrutture, delle poste / telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e smaltimento rifiuti;
- beni ricompresi nei seguenti gruppi:

Gr.	Soggetti	Specie	Beni	% amm.
V	Industrie manifatturiere Alimentari	Specie 19 - imbottigliamento di acque minerali naturali	Conduttore	8%
XVII	Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di Produzione	10%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze da giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12%
		Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali	Conduttore	8%

Gr.	Soggetti	Specie	Beni	% amm.
XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori.	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,5%
		Specie 1, 2 e 3 - trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12%

Come già accennato, l'agevolazione spetta in maniera differenziata in base alle diverse tipologie di beni; nel dettaglio:

- 1) **per i beni materiali “Industria 4.0”** di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017 il credito d'imposta spetta in misura differenziata a seconda del costo:

Importo investimenti	Credito d'imposta
Fino a € 2,5 milioni	40%
Da € 2,5 milioni a € 10 milioni	20%
Per gli investimenti in leasing, rileva il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni	

- 2) **con riferimento ai beni immateriali di cui alla Tabella B**, Finanziaria 2017 (per i quali, in precedenza, era riconosciuto il maxi ammortamento del 40%), il credito d'imposta spetta nella misura del 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 700.000;
- 3) relativamente ai beni agevolabili diversi da quelli di cui alle predette Tabelle A e B, il credito d'imposta spetta nella misura del 6% del costo (ex art. 110, co. 1, lett. b, TUIR, ossia comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, con esclusione degli interessi passivi e delle spese generali), nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 2.000.000. Da considerare che per gli investimenti in leasing, rileva il costo sostenuto dal locatore.

In termini di fruizione, il credito d'imposta in questione è utilizzabile esclusivamente in compensazione con il mod. F24, in 5 quote annuali di pari importo (3 quote per gli investimenti in beni immateriali) a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, ovvero dall'anno successivo a quello in cui è intervenuta l'interconnessione per gli investimenti in beni di cui alle predette Tabelle A e B.

Sul punto è utile inoltre evidenziare che:

1. qualora l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene agevolato, il credito d'imposta può essere fruito, fino al momento dell'interconnessione, nella misura del 6% (quella – per intendersi – prevista per gli “altri beni”);

2. l'agevolazione non può essere ceduta / trasferita *“neanche all'interno del consolidato fiscale”*;
3. tale contributo:
 - non è tassato ai fini IRPEF / IRES / IRAP,
 - non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, co. 5, TUIR;
 - è cumulabile con altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi, a condizione che il cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito ai fini IRPEF / IRES e della base imponibile IRAP, non comporti il superamento del costo sostenuto.

LE NOVITÀ INTRODOTTE CON LA LEGGE DI BILANCIO 2021

L'art. 1 commi 1051-1063 L 178/2020 (Legge di bilancio 2021), ha introdotto importanti novità sul tema le quali, sebbene non modifichino di fatto i presupposti ed i requisiti che consentono la fruizione dell'agevolazione, ne mutano alcuni termini.

In primo luogo, è stato prorogato il periodo di validità del contributo. Si potrà infatti fruire del credito d'imposta sugli acquisti di beni strumentali materiali ed immateriali nuovi fino al 31/12/2022 (in precedenza 31/12/2020), ovvero fino al 30/06/2023 a condizione che entro il 31/12/2022 sia confermato l'ordine e pagati acconti per almeno il 20% dell'investimento.

In secondo luogo, la compensazione del credito vantato potrà avvenire non più in 5 quote annuali, come disponeva la norma originaria, ma in tre.

Occorre inoltre evidenziare l'innalzamento di dieci punti percentuali del credito d'imposta spettante per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali, quali definiti nel precedente paragrafo, effettuati a partire dal 16/11/2020 e fino al 31/12/2021.

L'aliquota tornerà ad essere pari a quella stabilita dalla L. 160/2019, a partire 01/01/2022 e fino al 31/12/2022.

Nel dettaglio, per i beni materiali “Industria 4.0” di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017 il credito d’imposta ora spetta nella seguente misura:

IMPORTO INVESTIMENTO	CREDITO D’IMPOSTA	
	INVESTIMENTO	
	16.11.20 - 31.12.21	1.1.22 - 31.12.22 (o 30.6.2013)
Fino a € 2.500.000	50%	40%
Fra 2 mln e 10 mln	30%	20%
Fra 10 e 20 mln	10%	10%

Anche per i beni immateriali “Industria 4.0” di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017 il credito d’imposta viene aumentato rispetto l’originaria previsione. In questo caso però la maggiorazione è a valere su tutto il periodo di vigenza della norma agevolativa e il massimale di spesa viene fissato ad 1 milione di €. (in precedenza 750mila):

IMPORTO INVESTIMENTO	CREDITO D’IMPOSTA
	Investimento 16.11.2020 - 31.12.2022 (o 30.6.2013)
Max 1 Mln	20%
Sono agevolabili anche le spese per servizi sostenute relativamente all’utilizzo dei beni mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza	

Con riferimento ai beni materiali ed immateriali “generici” per i quali, per il 2020, era riconosciuto un credito d’imposta nella misura del 6% del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 2 milioni, ora spetta un credito d’imposta nelle seguenti misure:

IMPORTO INVESTIMENTO	CREDITO D’IMPOSTA	
	Investimento	
	16.11.20 - 31.12.21*	1.1.22 - 31.12.22 (o 30.6.13)
Max € 2.000.000 Beni materiali	10%	6%
Max € 1.000.000 Beni immateriali		

*15% per investimenti in strumenti tecnologici destinati dall'impresa per la realizzazione di forme di lavoro agile

LA RISOLUZIONE N. 3/E/2021

Le due disposizioni agevolative sopra esaminate prevedono due distinti periodi temporali che hanno indotto l'Amministrazione finanziaria a fornire i chiarimenti contenuti nella Risoluzione 3/E/2021.

Anzitutto occorre considerare che la legge istitutiva del contributo in questione (L. 160/19) prevedeva una decorrenza dell'utilizzo del credito d'imposta diverso da quello disposto con la Legge di bilancio 2021.

In particolare:

- **L. 160/2019:** il credito d'imposta, maturato in virtù degli acquisti effettuati fra il 01/01/2020 ed il 31/12/2020, è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'esercizio successivo a quello di acquisto e di entrata in funzione, ovvero interconnessione del bene;
- **L. 178/2020:** il credito d'imposta, maturato in virtù degli acquisti effettuati fra il 16/11/2020 ed il 31/11/2022, è utilizzabile in compensazione a decorrere dall'esercizio in cui è stato acquistato il bene, ovvero dalla sua entrata in funzione o interconnessione.

Di conseguenza, esistendo un periodo durante il quale potrebbero essere adottate entrambe le norme (dal 16/11/2020 al 31/12/2020), la stessa Amministrazione finanziaria ha ammesso che per i beni acquistati ed entrati in funzione dal 16 novembre al 31 dicembre 2020 si potrà optare, facoltativamente, per l'utilizzo di uno dei due crediti d'imposta spettanti per ogni singolo bene.

Sarà pertanto utile, prima di effettuare questa scelta, valutare le caratteristiche della norma rispetto il tipo di investimento agevolato:

CREDITO 160/2019		CREDITO D'IMPOSTA L 178/2020	
Beni materiali ordinari	5 quote annuali	Beni materiali ordinari	3 quote annuali
		Beni materiali e immateriali	1 quota annuale
Beni materiali 4.0	3 quote annuali		

Evidentemente, a seconda del tipo di opzione esercitata, ai fini della compensazione, è necessario utilizzare lo specifico codice tributo appositamente istituito:

OPZIONE	COD. TRIB.	DESCRIZIONE
L. 160/19	6932	<i>“Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, comma 188, legge n. 160/2019”</i>
	6933	<i>“Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 189, legge n. 160/2019”</i>
	6934	<i>“Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 190, legge n. 160/2019”</i>
L. 178/20	6935	<i>“Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020”</i>
	6936	<i>“Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020”</i>
	6937	<i>“Credito d’imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020”</i>

LA COMPILAZIONE DEL MODELLO REDDITI

A seguito dell’introduzione del credito d’imposta *“Investimenti beni strumentali sul territorio dello Stato 2020”* a norma della più volte richiamata L. 160/2019 e delle successive modifiche apportate dalla L. 178/2020, già commentate nei paragrafi precedenti, sono stati introdotti nuovi codici credito nel quadro RU, che dovranno essere inseriti nei modelli REDDITI 2021 PF / SC / SP.

In particolare:

✓ **RIGO RU1:**

○ **campo 1:** va riportata la descrizione “*Investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato 2020*”;

○ **campo 2:** va riportato, a seconda del tipo di investimento realizzato, un codice

SEZIONE I Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione								,00	
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)								,00	
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³ ,00									
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24								,00	
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP		
		¹	²	³	⁴	⁵	⁶	⁷			
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	RU8	Credito d'imposta riversato								,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	¹	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	²	,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)								,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso								,00	
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni		¹	²	,00		

Art. 1, co. 185- 196, L. 160/2019.	2H	Investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 189, Legge n. 160/2019, ossia beni di cui alla Tabella A, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6933")
	3H	Investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 190, Legge n. 160/2019, ossia beni di cui alla Tabella B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6934")
Art. 1 Co. 1051-1063 L 178/2020	L3	Investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali di cui all'art. 1, comma 1054, Legge n. 178/2020, ossia beni diversi da quelli ricompresi nelle Tabelle A e B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6935")
	2L	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 1056, Legge n. 178/2020, ossia beni di cui alla Tabella A, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6936")
	3L	Per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 1058, Legge n. 178/2020, ossia beni di cui alla Tabella B, Legge n. 232/2016 (codice tributo "6937")

✓ **RIGO RU2** va riportato il credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione utilizzando il codice/i riferito/i alla tipologia di investimento realizzato/i nel precedente periodo d'imposta;

✓ **RIGO RU5** campo 3 va indicato il credito maturato nel 2020.

Infine nel rigo RU120 andrà indicato l'ammontare complessivo dell'investimento.

Investimenti beni strumentali sul territorio dello Stato 2020

H 4

ESEMPIO:

Nel febbraio 2020 viene acquistato un bene strumentale (no Tabella A e B) per €. 250.000, ~~15.000~~ in conseguenza il credito d'imposta spettante è pari a 15.000 (6% di 250.000) da ripartire in 5 quote

RU120 Investimenti beni strumentali 2020	Investimenti c.188	Investimenti c.189	Investimenti c.200
	250.000,00	,00	,00

LA REGISTRAZIONE CONTABILE E LA RILEVAZIONE DELLE VARIAZIONI NEL MODELLO REDDITI

Contabilmente la rilevazione del credito derivante dall'acquisto di beni ammortizzabili configura un contributo in conto impianti che può essere rilevato in due modi alternativi:

- 1) **Metodo indiretto:** i contributi sono iscritti nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi riscontati per il periodo di ammortamento del bene;

Erario c/to credito d'imposta	a	Sopravvenienza attiva
-------------------------------	---	-----------------------

- 2) **Metodo diretto:** i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali a cui si riferiscono;

Erario c/to credito d'imposta	a	Macchinari e attrezzature
-------------------------------	---	---------------------------

In termini di compilazione del modello redditi, essendo questi crediti irrilevanti ai fini IRPEF, IRES, IRAP e del ROL, tale iscrizione in bilancio comporta l'obbligo di rilevare delle rettifiche dal punto di vista fiscale che:

- ✓ nel quadro RF trovano allocazione nel rigo RF55 (Mod. Redd. PF, SP, SC) "*Altre variazioni in diminuzione*".

Riprendendo quindi l'esempio del paragrafo precedente, stante il credito d'imposta pari ad €. 15.000, nel rigo RF55 in colonna 1 andrà inserito il codice 99, mentre in colonna 2 bisognerà inserire l'importo relativo alla quota parte del credito spettante per l'anno

(15.000 diviso 5 = 3.000). Di conseguenza la compilazione dovrebbe avvenire come di seguito rappresentato.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	99	2	3.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00		
	37	38		,00	39	40	,00	41	42	,00		
	43	44		,00	45	46	,00	47	48	,00		
	49	50		,00	51	52	,00	53	54	,00		
											55	,00
RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE											3.000	,00

- ✓ Nel quadro RG, trattandosi di soggetti in contabilità semplificata, si ritiene che ai fini della rilevazione del contributo in conto impianti sia sufficiente quantificare la quota di ammortamento (da indicare nel rigo RG18 “*Quote di ammortamento*”) sul costo del bene al lordo del credito d’imposta al fine della relativa deducibilità e rilevare il provento relativo a quest’ultimo (cd. metodo indiretto).

ESEMPIO

Si ipotizzi una ditta individuale che effettua un investimento nel febbraio 2020 in un bene strumentale nuovo “generico” pari a complessivi € 10.000 + Iva.

Il credito spettante sarà quindi pari ad € 600 (6% di 10.000) e, di conseguenza, la prima quota annuale sarà pari ad € 120 e utilizzabile a partire dal 1° gennaio 2021.

Ora, avendo contabilizzato il costo del bene al lordo del credito d’imposta, l’ammortamento 2020 (coefficiente 10%), ridotto alla metà per il primo anno di entrata in funzione del bene, è pari a € 500 (10.000 x 10% x 50%), di conseguenza la quota di competenza 2020 del credito d’imposta (non tassabile) è pari a € 600 x 10% x 50% = € 30.

Il quadro RG sarà così compilato:

- **FASE 1:** Rilevazione della quota di ammortamento

	Art. 92	Art. 93	Art. 94	
RG13 Esistenze iniziali	1 _____,00	2 _____,00	3 _____,00	4 _____,00
RG15 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci				,00
RG16 Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo				,00
RG17 Utili spettanti agli associati in partecipazione				,00
RG18 Quote di ammortamento				500 ,00
RG19 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46				,00
RG20 Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali				,00

• **FASE 2: Rilevazione del credito d'imposta:**

SEZIONE I Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	Dati identificativi del credito d'imposta spettante investimenti beni strumentali sul territorio dello Stato 2020		Codice credito			
	RU1		H	4		
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 _____,00 2 _____,00 B2 _____,00 C2 _____,00) 3					600 ,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					,00
RU7	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRPEF (Acconti)	IRPEF (Saldo)	Imposta sostitutiva
	1 _____,00 2 _____,00	3 _____,00	4 _____,00	5 _____,00	6 _____,00	
RU8	Credito d'imposta riversato					,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) Vedere istruzioni 1					2 600 ,00
RU120 Investimenti beni strumentali 2020	Investimenti c.188	Investimenti c.189	Investimenti c.200			
	1 10.000 ,00	2 _____,00	3 _____,00			

ACE INNOVATIVA 2021

Il D.L. 25 maggio 2021, n. 73, cd. "Sostegni-bis" ha introdotto, tra le misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, un incentivo alle imprese consistente in un **rafforzamento dell'Aiuto alla Crescita Economica (ACE)**, denominato **"ACE innovativa 2021"**.

ACE INNOVATIVA 2021	
PREMESSA	<p>L'Aiuto alla Crescita Economica (ACE) è stato introdotto nell'ordinamento fiscale italiano dal D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. Decreto Monti)³. Trattasi di una misura che, al fine di perseguire una maggiore neutralità della tassazione dei redditi d'impresa rispetto alla scelta delle fonti di finanziamento (tra capitale proprio e capitale di terzi), favorisce il ricorso al capitale di rischio mediante il riconoscimento di un beneficio pari al rendimento nozionale del medesimo capitale di rischio investito nelle imprese italiane.</p> <p>L'agevolazione è stata più volte oggetto di modifiche ed integrazioni, fino ad essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ abrogata dalla Legge di bilancio 2019⁴; ◆ ripristinata – come se non fosse stata mai abrogata- dalla Legge di bilancio 2020⁵;

³ Convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge 22 dicembre 2011.

⁴ dall'art. 1, comma 1080, della L. n. 145/2018

⁵ dall'art. 1, co. 287, della L. 160/2019

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ introdotta in versione innovativa per il solo 2021 dal c.d. Decreto Sostegni-bis. <p>L'incentivo ordinario (non innovativo) si calcola moltiplicando il "nuovo capitale proprio" - dato dalla variazione in aumento del capitale proprio al termine dell'esercizio interessato rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 (la c.d. "base ACE") – per il tasso di rendimento nozionale del capitale (che incorpora il rischio di impresa), che dal 2019 risulta pari al 1,3%.</p> <p>La "base ACE" è costituita dalla somma algebrica delle c.d. variazioni in aumento (conferimenti in denaro e accantonamenti di utili a riserva) e in diminuzione del capitale proprio (riduzione del patrimonio netto derivante da attribuzioni ai soci o dall'acquisto di azioni proprie).</p> <p>L'incentivo opera sotto forma di deduzione dal reddito complessivo netto dei soggetti (IRES e IRPEF) che producono reddito d'impresa, ed assume rilevanza nell'anno del "nuovo capitale proprio" e in ciascuno degli esercizi successivi fino a quando il patrimonio non diminuisce (a seguito di assegnazioni o rimborsi ai soci).</p>										
<p style="text-align: center;">LE NOVITÀ DELL'ACE INNOVATIVA 2021</p>	<p>A fianco della disciplina "ordinaria", il D.L. Sostegni-bis⁶, al fine di incentivare la patrimonializzazione delle imprese deterioratesi a seguito delle difficoltà economiche causate dalla crisi pandemica, ha introdotto alcuni elementi rafforzativi dell'agevolazione in commento, ma di carattere transitorio, in quanto circoscritti ad un unico periodo d'imposta (2021 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).</p> <p>In dettaglio, la nuova disciplina stabilisce per il 2021:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ l'applicazione di un coefficiente di remunerazione del 15%; ◆ la determinazione della "base ACE" calcolata prendendo a riferimento la variazione in aumento del capitale proprio al 31 dicembre 2021 rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (2020 per i soggetti "solari"); ◆ la rilevanza degli incrementi del capitale proprio a partire dal 1° giorno del periodo d'imposta (quindi dall'01/01/2021 per i "solari"); ◆ la variazione in aumento del capitale proprio rileva per un importo massimo di 5 milioni di euro indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio. <p><i>ACE innovativa 2021- limite massimo del beneficio</i></p> <table border="1" data-bbox="411 1579 1428 1706"> <thead> <tr> <th>Soggetto beneficiario</th> <th>Variazione in aumento del capitale proprio massima</th> <th>ACE Innovativa</th> <th>Aliquota IRES</th> <th>Importo beneficio</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Società di capitali</td> <td>5.000.000</td> <td>15%</td> <td>24%</td> <td>180.000</td> </tr> </tbody> </table>	Soggetto beneficiario	Variazione in aumento del capitale proprio massima	ACE Innovativa	Aliquota IRES	Importo beneficio	Società di capitali	5.000.000	15%	24%	180.000
Soggetto beneficiario	Variazione in aumento del capitale proprio massima	ACE Innovativa	Aliquota IRES	Importo beneficio							
Società di capitali	5.000.000	15%	24%	180.000							

⁶ In particolare, l'art. 19, commi 2-7, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73

Caratteristiche	ACE "Innovativa 2021"	ACE "ordinaria"
Anni d'imposta agevolabili	2021 (Periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020)	Anni <i>post</i> 2010 (norma "di sistema")
Rendimento nozionale del capitale proprio	15%	1,3%
Variazione del capitale proprio rilevante	Variazione in aumento del capitale proprio al 31/12/2021 rispetto al 31/12/2020 (per i "solari")	Variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010
Importo massimo Variazione in aumento riconoscibile	5 milioni di euro	Patrimonio netto risultante dal bilancio (escluse riserve per acquisto azioni proprie)

Il comma 3 dell'art. 19 del D.L. 73/2021 stabilisce le modalità di fruizione dell'agevolazione. In particolare, **oltre alla ordinaria deduzione** del rendimento nozionale dal reddito complessivo netto ai fini IRPEF o IRES, la norma introduce la possibilità di fruire anticipatamente del beneficio sotto forma di **credito d'imposta**. Il credito è calcolato applicando al rendimento nozionale le aliquote IRPEF e IRES in vigore nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Aliquote IRPEF	REDDITO IMPONIBILE	ALIQUOTA
	fino a euro 15.000,00	23%
	oltre euro 15.000,00 e fino a euro 28.000,00	27%
	oltre euro 28.000,00 e fino a euro 55.000,00	38%
	oltre euro 55.000,00 e fino a euro 75.000,00	41%
	oltre a euro 75.000,00	43%
Aliquota IRES	-	24%

La possibilità di fruire della c.d. "Super ACE" trasformandola in credito d'imposta ne consente l'utilizzo - **previa comunicazione all'Agenzia delle entrate** - dal giorno successivo agli eventi così individuati dalla norma:

- ◆ avvenuto versamento del conferimento in denaro;
- ◆ rinuncia o compensazione di crediti;
- ◆ delibera dell'assemblea che destina, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio.

Operativamente, il comma 6 del D.L. 73/2021 individua tre modalità di utilizzo del credito d'imposta:

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ in compensazione; ◆ chiesto a rimborso; ◆ ceduto, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti. <p>In tale ultima fattispecie, specifica la norma, il credito è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente, e i soggetti cessionari rispondono solo dell'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.</p> <p>La medesima disposizione chiarisce inoltre che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Il credito d'imposta non è produttivo di interessi; ◆ deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi; ◆ non concorre alla formazione del reddito d'impresa; ◆ non concorre alla formazione della base imponibile IRAP; ◆ non rileva ai fini del calcolo del pro-rata reddituale di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR. <p> Da un punto di vista procedurale, la disciplina demanda ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 73/2021, la definizione delle modalità, dei termini di presentazione e del contenuto della comunicazione da presentare per avvalersi dell'opzione per il credito d'imposta, nonché delle modalità di attuazione per la cessione dello stesso a terzi</p>
<p style="text-align: center;">LE DISPOSIZIONI ANTI ABUSO</p>	<p>I commi 4 e 5 dell'art. 19 del D.L. 73/2021 contengono delle clausole finalizzate ad evitare un utilizzo strumentale dell'ACE Innovativa a fronte di incrementi patrimoniali meramente temporanei e finalizzati al solo beneficio fiscale. Sono pertanto previsti dei meccanismi di restituzione del beneficio fiscale fruito, qualora, nei due periodi d'imposta successivi al 2021, il patrimonio netto si sia ridotto per cause diverse dall'emersione di perdite di bilancio.</p> <p> La norma richiede un monitoraggio degli incrementi ACE avvenuti nel corso del 2022 e del 2023 rispetto al patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2021. Ai fini del godimento "integrale" dell'ACE innovativa occorrerà, pertanto, che gli incrementi posti a base del beneficio rafforzato rimangano nel patrimonio dell'impresa almeno fino alla fine del 2023.</p> <p>Il legislatore ha previsto diversi meccanismi di restituzione del beneficio a seconda delle modalità con le quali è stato utilizzato.</p>

Lo Studio è a disposizione per ogni chiarimento,

A cura di Marco Tomassetti per T. & P. Consulting S.r.l.

NOTA BENE - La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica. Le informazioni contenute nella presente circolare vengono fornite quindi con l'intendimento che non possano essere interpretate come prestazioni di consulenza legale, contabile, fiscale o di altra natura professionale. Il contenuto ha finalità esclusivamente divulgativa generale e non può sostituire incontri con consulenti fiscali, legali o professionali di altra natura. Prima di adottare scelte o provvedimenti è necessario consultare consulenti professionali qualificati. La T&P Consulting srl, lo Studio Tomassetti & Partners nonché i relativi titolari e partners, professionisti e dipendenti, declinano qualsivoglia responsabilità nei confronti di chiunque per decisioni o provvedimenti adottati facendo affidamento sulle informazioni contenute nella presente circolare. Le informazioni contenute nella presente circolare sono di proprietà di Tomassetti & Partners Consulting Srl e possono essere usate esclusivamente a fini personali e interni; è vietato copiarle, inoltrarle o fornirle comunque a terzi.