

BILANCIO 2020: Gli aspetti controversi degli effetti della pandemia

dott. Mauro Nicola



Professore a contratto di Tecnica Professionale – Università Giustino Fortunato
Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Novara



ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

Agenda

- Termini e modalità di approvazione
- La sterilizzazione delle perdite: un rinvio efficace?
- La continuità aziendale pandemica: un esempio di retroattività
- Ammortamenti zero: quali effetti e conseguenze?
- La rivalutazione straordinaria dei beni di impresa: aspetti civilistici e fiscali
- Gli aiuti da framework UE Covid 19

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

1. Termini e modalità di approvazione

Termini di approvazione

Il maggior termine di 180 giorni

Le condizioni per beneficiare del maggior termine

Presenza di apposita previsione statutaria

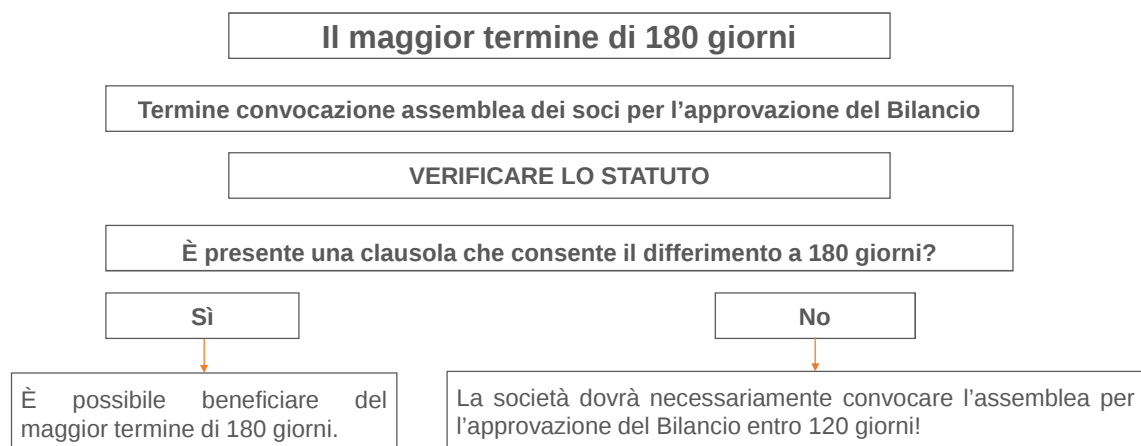
+

Presenza circostanze che giustificano la dilazione
oppure

Redazione Bilancio consolidato

Obbligo di segnalare, nella relazione sulla gestione (o nella Nota integrativa), le motivazioni che hanno giustificato la dilazione.

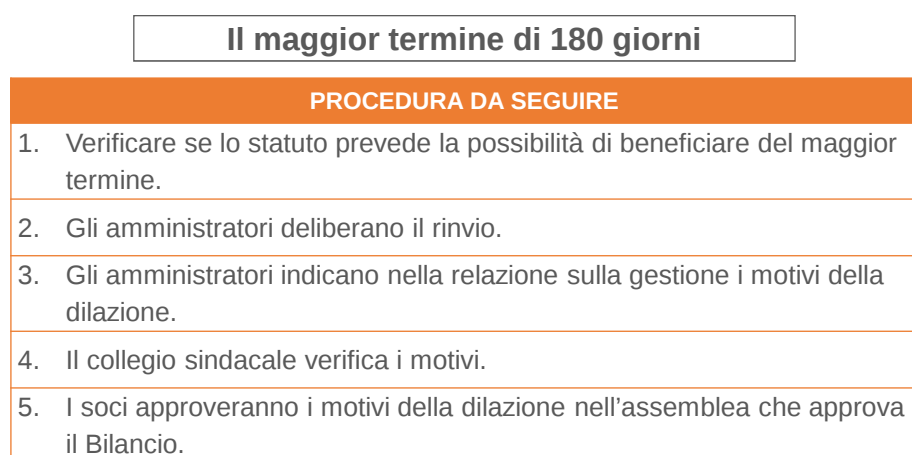
Termini di approvazione



5

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

Termini di approvazione



6

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

Termini di approvazione

Il maggior termine di 180 giorni

Si riportano esemplificazioni delle particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società che consentono di approvare il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio anziché entro 120. Sul tema, la dottrina ha enucleato diverse ipotesi di "rinvio" come, ad esempio:

- la ristrutturazione del reparto amministrativo con molteplicità di sedi e contabilità separate;
- le società holding non tenute al consolidamento del bilancio, ma che possiedono numerose partecipazioni e necessitano dei dati delle controllate anche per applicare il metodo del patrimonio netto;
- l'esistenza di patrimoni separati;
- le società strutturate con diverse sedi in Italia ed all'estero, autonome dal punto di vista amministrativo e gestionale e con la necessità di far pervenire i dati alla società che redige il bilancio;
- le società che hanno per oggetto la produzione di beni e il loro conferimento a consorzi di commercializzazione che attendono l'approvazione del rendiconto del consorzio per l'attribuzione della quota reddituale di pertinenza;
- lo slittamento per cause di forza maggiore, per esempio furti, incendi, alluvioni, terremoti;

7

ALTA FORMAZIONE 

Termini di approvazione

Il maggior termine di 180 giorni

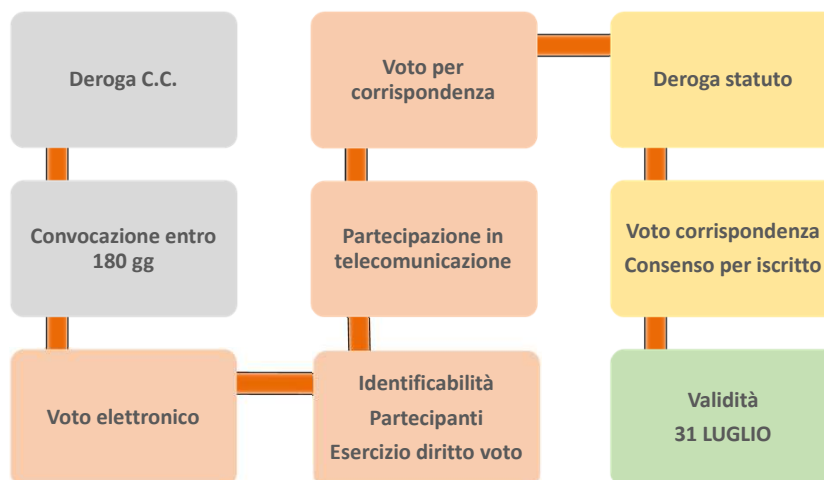
- le dimissioni, decesso o grave malattia dell'amministratore unico nei giorni in cui doveva essere redatto il progetto di bilancio;
- delle dimissioni, licenziamento, gravidanze o malattie prolungate dei "responsabili amministrativi";
- la variazione del sistema informatico (solitamente effettuata a partire dall'inizio dell'anno);
- le esigenze anche di tipo contabile e/o amministrativo legate alla particolare struttura commerciale, promozionale e delle reti di vendita;
- la partecipazione della società ad operazioni straordinarie o di ristrutturazione aziendale;
- la necessità di disporre, per le imprese edili, dell'approvazione degli stati di avanzamento lavori da parte del committente;
- per alcuni settori (quali ad esempio il lattiero-caseario), la mancanza di elementi determinanti per la corretta chiusura del bilancio (es. pesatura del formaggio per la stima della rimanenza finale);
- l'adozione degli IAS, prima applicazione dei principi contabili internazionali.

8

ALTA FORMAZIONE 

Le assemblee sociali

Novità e proroghe



9

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative e le mutue assicuratrici **possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie:**

- l'espressione del voto in via elettronica
- per corrispondenza
- e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione.

Le predette società possono altresì **prevedere** che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370, comma 4, 2479-bis, comma 4, e 2538, comma 6, c.c. **senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.**

10

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Avviso di convocazione Consiglio di Amministrazione

Il Consiglio di Amministrazione della ... s.r.l. è convocato per il giorno ... alle ore ... presso la sede legale [oppure altro luogo se previsto dallo statuto], per discutere e deliberare sul seguente:

Ordine del giorno

1. Informativa dell'Amministratore Delegato sulle azioni intraprese a tutela della salute a seguito dell'emergenza sanitaria Covid-19.
2. Comunicazioni in merito all'approvazione del progetto di Bilancio d'esercizio al ...

Si comunica che, in considerazione dell'emergenza sanitaria Covid-19 in corso l'intervento alla riunione del Consiglio di Amministrazione potrà avvenire SOLO in videoaudioconferenza con le seguenti modalità: ...

11

ALTA FORMAZIONE Ranocchi

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Topics Verbale Consiglio di Amministrazione

Assume la presidenza ai sensi dell'art. ... dello statuto sociale il Sig. ..., Presidente del Consiglio di Amministrazione, il quale dichiara e constata:

1. che, come indicato anche nell'avviso di convocazione, l'intervento a questa riunione del Consiglio di Amministrazione **può avvenire solo in videoaudioconferenza**;
2. che per il Consiglio di Amministrazione **risultano collegati in videoaudioconferenza**.

Il Presidente identifica tutti i partecipanti e si accerta che a tutti soggetti, collegati in videoaudioconferenza, sia consentito seguire la discussione, trasmettere e ricevere documenti, intervenire in tempo reale, con conferma da parte di ciascun partecipante.

12

ALTA FORMAZIONE Ranocchi

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Il Presidente **identifica** quindi tutti i partecipanti intervenuti e si accerta che ai soggetti collegati in audioconferenza sia consentito seguire la discussione, trasmettere e ricevere documenti, intervenire in tempo reale, con conferma da parte di ciascun partecipante. Il Presidente constata infine, e fa constatare, che l'assemblea risulta regolarmente convocata [oppure totalitaria] e deve ritenersi valida ed atta a deliberare sul citato ordine del giorno.

Il Presidente informa il Consiglio che, in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, comma 2 [per le s.p.a.], e 2478-bis [per le s.r.l.], c.c., o alle diverse disposizioni statutarie, l'art. 106, comma 1, del D.L. n. 18/2020 prevede che quest'anno l'assemblea ordinaria per l'approvazione del Bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 sia convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Copia dei documenti illustrati era stata anticipata a tutti i convocanti tramite messaggio di posta elettronica.

13

ALTA FORMAZIONE 

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Le **società a responsabilità limitata** possono, inoltre, consentire, **anche in deroga** a quanto previsto dall'art. 2479, comma 4, c.c. e **alle diverse disposizioni statutarie**, che l'espressione del voto avvenga:

- mediante consultazione scritta
- o per consenso espresso per iscritto.

14

ALTA FORMAZIONE 

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Avviso di convocazione Assemblea Soci

L'Assemblea dei Soci della s.r.l. ... è convocata per il giorno ... alle ore ... presso la sede legale, per discutere e deliberare sul seguente:

Ordine del giorno

- 1) approvazione del Bilancio al ... e dei documenti correlati;
- 2) delibere consequenziali.

Qualora all'assemblea in prima convocazione i soci non risultassero in numero legale, la seconda convocazione è fissata per il giorno ..., alle ore ... presso la sede legale.

I Soci possono farsi rappresentare in assemblea da altri soggetti, con delega scritta e nel rispetto dell'art. ... dello statuto sociale.

L'intervento all'assemblea può avvenire anche in videoaudioconferenza con le seguenti modalità: ...

15

ALTA FORMAZIONE 

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Topics Verbale Assemblea Soci

Assume la presidenza ai sensi dell'art. ... dello statuto sociale il Sig. ..., Presidente del Consiglio di Amministrazione, il quale dichiara e constata:

- 1) che, come indicato anche nell'avviso di convocazione ed in conformità alle previsioni dell'art. ... dello statuto sociale, l'intervento alla riunione del Consiglio di Amministrazione **può avvenire anche in audioconferenza**;
- 2) che per il Consiglio di Amministrazione sono presenti fisicamente:

Il Presidente ricorda che la partecipazione in videoaudioconferenza a questa assemblea è consentita sia dall'art. ... dello statuto sociale, sia dall'art. 106 del D.L. n. 18 del 17 marzo 2020 che prevede espressamente l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione e che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 2370, comma 4, 2479-bis, comma 4, e 2538, comma 6, c.c., senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il Presidente, il Segretario o il Notaio.

16

ALTA FORMAZIONE 

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Il Presidente **identifica** quindi tutti i partecipanti intervenuti e si accerta che ai soggetti collegati in audioconferenza sia consentito seguire la discussione, trasmettere e ricevere documenti, intervenire in tempo reale, con conferma da parte di ciascun partecipante. Il Presidente constata infine, e fa constatare, che l'assemblea risulta regolarmente convocata [oppure totalitaria] e deve ritenersi valida ed atta a deliberare sul citato ordine del giorno.

Il Presidente illustra i motivi che hanno consentito di convocare questa assemblea entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio e in particolare ricorda che ciò risultava espressamente consentito dall'art. 106 del D.L. n. 18 del 17 marzo 2020 anche in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, comma 2, e 2478-bis c.c., o alle diverse disposizioni statutarie.

Copia dei documenti illustrati era stata anticipata a tutti i convocanti tramite messaggio di posta elettronica.

17

ALTA FORMAZIONE 

Le assemblee sociali

Novità e proroghe

Queste disposizioni del presente articolo **si applicano alle assemblee convocate entro il 31 LUGLIO 2021** ~~ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza~~ sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da Covid-19.

18

ALTA FORMAZIONE 

2. La sterilizzazione delle perdite: un rinvio efficace?

ALTA FORMAZIONE 

Regole da Codice civile (artt. 2446, 2482)

Se le perdite riducono il capitale sociale al di sotto del limite legale, occorre:

- abbattere il CS e ricostituirlo al minimo di legge;
- trasformare la società in altra con capitale sociale adeguato;
- **procedere allo scioglimento della società.**



Comma 266

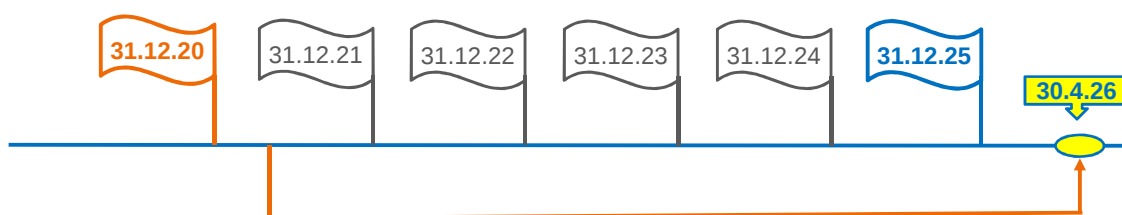
“Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del Codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.”.

ALTA FORMAZIONE 

La parte innovativa della norma



“Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del Codice civile, è posticipato al quinto esercizio successivo.”.



ALTA FORMAZIONE / Ranocchi

Bilancio 2020
(in corso
al 31.12.2020)

Perdita che supera i limiti

Amministratori convocano
senza indugio assemblea
e sottopongono le
alternative.

**Opzione
Riporto**

L'assemblea delibera di avvalersi dell'opzione di cui
all'art. 1, comma 266 delle Legge n. 178/2020 e di
rinviare a nuovo l'intero importo della perdita
dell'esercizio pari a € _____

Competenza
dell'assemblea di
approvazione del
bilancio

ALTA FORMAZIONE / Ranocchi

Nota integrativa bilancio 2020

Le perdite oggetto di rinvio devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Capitale sociale	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Riserve	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Perdita	30.000	1.000		1.000		
Utile			2.000		1.000	1.000
P.N.	(17.000)	(17.000)	(15.000)	(15.000)	(14.000)	(13.000)
Copertura	NO	1.000		1.000		20.000
					P.N.	7.000
					Cap. Soc.	10.000
					Perdita res.	(3.000)

ALTA FORMAZIONE 

3. La continuità aziendale pandemica: un esempio di retroattività

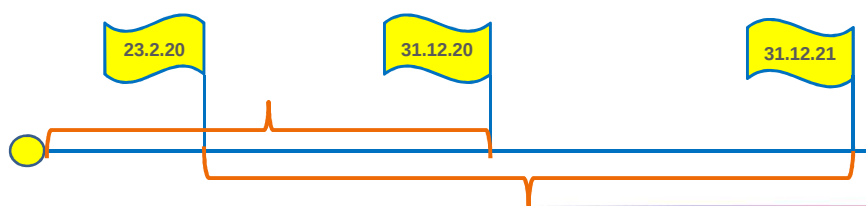
ALTA FORMAZIONE 

D.L. Liquidità (D.L. n. 23/2020) con modifiche art. 38-quater D.L. n. 34/2020



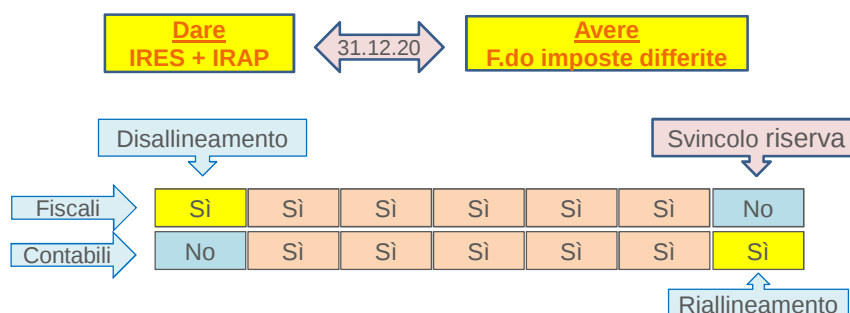
Art. 7 (Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio)

“1. Nella redazione 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, comma primo, n. 1), del Codice civile **può comunque essere effettuata sulla base 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.”



ALTA FORMAZIONE / Ranocchi

Fiscalità differita a conto economico



SOCIETÀ DI CAPITALI
2020
generale
entrato

REDDITI
QUADRO RV
Riconciliazione dati di bilancio e fiscali -
Operazioni straordinarie

CODICE FISCALE

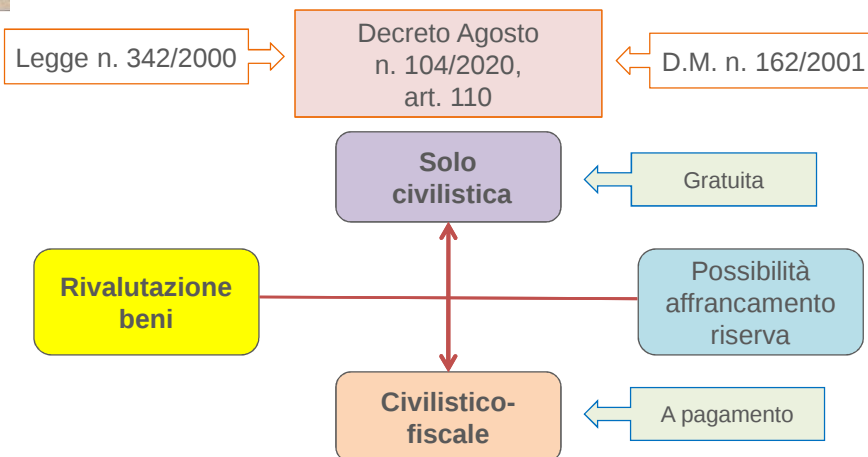
PERIODO D'IMPOSTA 2020

Mod. N. 1

SEZIONE I
RICONCILIAZIONE
DATI DI BILANCIO
E FISCALI

Tipo di beni/voce di bilancio		Cause		VALUTAZIONE 12/31/2019	
1	2	3	4	5	6
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale
		0,00	0,00	0,00	0,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale
		0,00	0,00	0,00	0,00

ALTA FORMAZIONE / Ranocchi



ALTA FORMAZIONE / ranocchi

Conclusioni

Comma 266



La norma va gestita in combinazione con le speciali disposizioni Covid-19 le quali prevedono la possibilità:

- di non calcolare gli ammortamenti per l'esercizio 2020,
- di non svalutare le attività (imposte anticipate, cespiti),
- di non svalutare i titoli del *trading*,
- di rivalutare i beni aziendali.

ALTA FORMAZIONE / ranocchi

4. Ammortamenti zero: quali effetti e conseguenze?

ALTA FORMAZIONE 

AMMORTAMENTI ZERO

1. **Periodo rilevante:** quello in corso alla data di conversione del decreto 104/2020.
2. **Misura:** possibilità di sospendere in tutto o in parte l'imputazione a conto economico degli ammortamenti.
3. **Differimento:** la quota non imputata dovrà essere imputata a conto economico nell'anno successivo con prolungamento di una anno del piano di ammortamento.
4. **Proroga:** possibilità di prorogare la misura negli anni successivi con decreto.

ALTA FORMAZIONE 

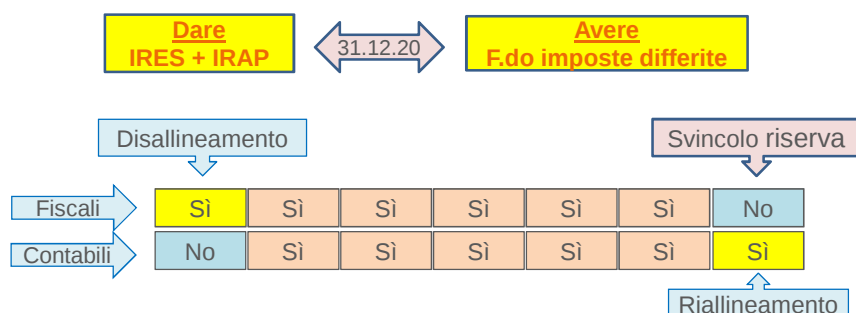
EFFETTI CONTABILI E FISCALI

- ❑ **Patrimonio netto:** obbligo di destinare il corrispondente ammontare a una riserva **indisponibile** di utili. Se l'utile dell'esercizio dovesse risultare inferiore alla quota di ammortamento differita, sarà necessario integrare la riserva tramite l'utilizzo di riserve di utili ovvero di altre riserve patrimoniali disponibili. Se vi saranno ancora carenza obbligo di una specifica destinazione degli utili degli esercizi successivi.
- ❑ **Nota integrativa: OBBLIGO DI INDICAZIONE.**
- ❑ **Deducibilità:** GLI AMMORTAMENTI RIMANGONO DEDUCIBILI.
- ❑ **Disallineamento:** si crea un disallineamento civilistico-fiscale con obbligo di redazione del quadro RV.
- ❑ **Fiscalità differita:** trattasi di disallineamento temporaneo.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

Fiscalità differita a conto economico



SC SOCIETÀ DI CAPITALI 2020 **REDDITI QUADRO RV** Riconciliazione dati di bilancio e fiscali - Operazioni straordinarie

CODICE FISCALE: _____ PERIODO D'IMPOSTA: 2020

Mod. N. _____

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI

Tipo di beni/valore di bilancio		Cause		VALUTAZIONE 12/31/2015	
1	2	3	4	5	6
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale
		0,00	0,00	0,00	0,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale
		0,00	0,00	0,00	0,00

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

ESEMPIO

Si prenda, ad esempio, un bene di valore pari a 100, con riferimento al quale:

- ✓ in Conto economico sono iscritte quote di ammortamento sulla base di una vita utile stimata **pari a 5 anni**;
- ✓ dal punto di vista fiscale, l'aliquota applicabile in relazione a quanto stabilito dal DM 31.12.88 è **pari al 20%** (si omette, per semplicità, la riduzione alla metà dell'aliquota in relazione al primo periodo di utilizzo).

La tabella di seguito illustra l'ammortamento risultante dall'utilizzo della nuova facoltà, nell'ipotesi in cui si opti per la sospensione del 100% della quota di ammortamento 2020.

Anno	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ammortamento civilistico	20	-	20	20	20	20
Ammortamento fiscale	20	20	20	20	20	-

ESEMPIO

Si prenda, ad esempio, un bene di valore pari a 1000, con riferimento al quale:

- ✓ in Conto economico sono iscritte quote di ammortamento sulla base di una vita utile stimata **pari a 5 anni**;
- ✓ dal punto di vista fiscale, l'aliquota applicabile in relazione a quanto stabilito dal DM 31.12.88 è **pari al 20%** (si omette, per semplicità, la riduzione alla metà dell'aliquota in relazione al primo periodo di utilizzo).

La tabella di seguito illustra l'ammortamento risultante dall'utilizzo della nuova facoltà, nell'ipotesi in cui si opti per la **sospensione del 80%** della quota di ammortamento 2020.

Anno	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ammortamento civilistico	200	40	160	200	200	200
Ammortamento fiscale	200	200	200	200	200	-

5. La rivalutazione straordinaria dei beni di impresa: aspetti civilistici e fiscali

ALTA FORMAZIONE 

MISURE FISCALI

Rivalutazione beni d'impresa

LA RIVALUTAZIONE PREVISTA DAL DL. 104/2020

1. Caratteristiche specifiche
2. Ambito soggettivo
3. Ambito oggettivo
4. Valore massimo della rivalutazione
5. Il saldo attivo da rivalutazione
6. Rilevanza fiscale della rivalutazione
7. Rivalutazione e fiscalità differita
8. Metodologie contabili per la rivalutazione

ALTA FORMAZIONE 

MISURE FISCALI

Rivalutazione beni d'impresa

CARATTERISTICHE GENERALI

Beni al 31.12.2019

Bilancio al 31.12.2020

Solo civilistica / Civilistica + fiscale

Singoli beni – NO categorie omogenee

Imposte sostitutive 3% - 10%

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

CONSIDERAZIONI INIZIALI

- ✓ È possibile una **rivalutazione solo civilistica**: l'iscrizione dei maggiori valori in bilancio non comporta un obbligo al versamento dell'imposta sostitutiva. Si ottiene a costo zero un rafforzamento patrimoniale con effetti sui «terzi». Supporto dei valori iscritti (perizie ove necessario).
- ✓ La misura dell'imposta sostitutiva è indifferenziata per tutti i beni rivalutabili ed è bassa (**3%**). Notevoli convenienze fiscali (vedi esempi successivi).
- ✓ Non occorre fare riferimento alle categorie omogenee: è possibile la rivalutazione «**bene per bene**».
- ✓ Il **riconoscimento** fiscale della rivalutazione è pressoché **immediato** (non per le operazioni realizzative che coinvolgono bene rivalutati).

ALTA FORMAZIONE **Ranocchi**

I SOGGETTI

✓ Soggetti di cui all'**art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR** che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

✓ **Imprese individuali** e le società di persone in **contabilità semplificata**.

✓ Enti non commerciali.

✓ Società ed enti non residenti.

✓ Società cooperative a mutualità prevalente.

I semplificati possono accedere e hanno l'obbligo di redazione di un apposito prospetto dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.

CHI RIVALUTA NELL'**AFFITTO D'AZIENDA** (TESI ADE):

✓ assenza di deroga alle disposizioni dell'art. 2561 c.c.: la rivalutazione può essere eseguita solo dall'affittuario o usufruttuario;

✓ se contrattualmente è prevista la deroga alle disposizioni dell'art. 2561 c.c.: la rivalutazione potrà essere effettuata solo dal concedente.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

I BENI

È possibile per beni d'impresa e delle partecipazioni di proprietà o altro diritto reale al 31 dicembre sia del 2019 che del 2020:

✓ **Leasing**: esclusione dei beni detenuti in leasing, a meno che il riscatto non sia stato esercitato entro l'esercizio in corso alla data del 31.12.2019.

✓ **Beni completamente ammortizzati**: sono rivalutabili.

✓ **Beni immateriali**: sono rivalutabili.

✓ **Avviamento**: non è rivalutabile.

La rivalutazione non deve riguardare necessariamente tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea. In pratica si possono rivalutare anche i singoli beni.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

LO SCORPORO DELLE AREE

CM 22/2009:

- ✓ è possibile rivalutare sia il fabbricato che l'area sottostante o ovvero rivalutare la sola area o il solo fabbricato;
- ✓ occorre necessariamente individuare distinti valori di rivalutazione
- ✓ non è necessario che il fabbricato e l'area siano unitariamente iscritti in bilancio o meno;
- ✓ se la rivalutazione assume anche rilevanza fiscale, i maggiori valori attribuiti distintamente al terreno e al fabbricato incrementano il precedente valore fiscale dei medesimi e "la rivalutazione a valore "corrente" o "interno" dell'area potrà comportare un incremento del valore già determinato" al momento dello scorporo.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

IL CALENDARIO

31.12.2019

Beni iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 che nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019

Chiusura bilancio 30 giugno: i beni devono risultare dal bilancio chiuso al 30.6.2020 (e in quello chiuso il 30.6.2021) e la rivalutazione deve essere iscritta nel bilancio in chiusura al 31.12.2021.

In sede di conversione "Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 risultino dal bilancio dell'esercizio precedente".

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

LA SOSTITUTIVA E LA RILEVANZA FISCALE

- ✓ l'imposta sostitutiva deve essere calcolata nella misura del **3 per cento**;
- ✓ l'imposta dovrà essere computata **in diminuzione del saldo attivo** della rivalutazione;
- ✓ la stessa deve essere versata in **unica soluzione**, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita o in un massimo di **tre rate**;
- ✓ può essere compensata.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

LA RILEVANZA FISCALE

Il **maggior valore iscritto si considera riconosciuto**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui rivalutazione è stata eseguita (**periodo d'imposta 2021**).

Esempio società di comodo:

- ✓ fino al 2020, saranno rilevanti i valori anti rivalutazione;
- ✓ dal 2021 saranno rilevanti i valori rivalutati se riconosciuti fiscalmente.

Nel caso di cessione a titolo oneroso e simili in data anteriore al quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione (**rilevanza dall'1.1.2024**).

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

IL SALDO ATTIVO

Il trattamento della riserva da rivalutazione:

- ✓ Rivalutazione **solo civilistica**. La riserva **non è in regime di sospensione d'imposta**. Se distribuita quindi utili/dividendi per i soci. Tema specifico per le imprese «IRPEF».
- ✓ Rivalutazione **anche fiscale**. La riserva **è in sospensione d'imposta**. Possibilità di affrancamento pagando il 10%.

Cosa succede se affranco:

- ✓ La riserva in sospensione diventa riserva di utili tassati. Si applica presunzione ex art. 47 co. 1 del TUIR.
- ✓ Distribuzione riserva affrancata da soggetto IRES: no tax sulla società - sì tax sul socio.
- ✓ Distribuzione riserva affrancata soggetto IRPEF: no tax sulla società - no tax sul socio.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

RIVALUTAZIONE E SOGGETTI IRPEF

Note per imprese individuali e società di persone:

- ✓ Rivalutazione **solo civilistica**. Circ. 22/09, par. 5: *"Il prelevamento o la distribuzione del saldo attivo da parte dell'imprenditore individuale o di una società di persone in contabilità ordinaria è, invece, irrilevante ai fini della tassazione. Peraltro, la distribuzione effettuata da una società di persone non produce effetti neanche ai fini del costo fiscale della partecipazione"*.
- ✓ Rivalutazione **anche fiscale**. Solitamente molto conveniente anche per gli effetti sul versante previdenziale (si vedano esempi successivi).
- ✓ **Semplificati**: Nessun obbligo di affrancamento in quanto non si genera riserva. Obbligo di un prospetto dal quale devono risultare i valori di carico dei beni rivalutati e l'ammontare della rivalutazione effettuata (forma libera no bollato o vidimato - ris. 14/E/2010).
- ✓ Rivalutazione e **prelevamento soci/imprenditore individuale**. Compensazione possibile ma attenzione agli effetti in correlazione al tipo di rivalutazione effettuata.

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

LA CONVENIENZA

SP (ordinaria) rivaluta un impianto già completamente ammortizzato attribuendo un nuovo valore di 50k. % di ammortamento 15%.

Costo della rivalutazione

Sostitutiva 3% per la rivalutazione 50.000€ pari a 1.500 €. Sostitutiva per affrancamento 10% pari a 5.000€ (tassazione sul lordo). Tot 6,500 € **Risparmio fiscale potenzialmente ottenibile dal 2021**

Per la società: risparmio IRAP 3,9% pari a euro 1.950

Per i soci per semplicità aliquote IRPEF fisse e senza considerare addizionali:

- ✓ con aliquota 38% pari a 19.000 euro;
- ✓ con aliquota 41% pari a 20.500 euro;
- ✓ con aliquota 43% pari a 21.500 euro.

Il vantaggio può espandersi anche sul versante contributivo se il reddito d'impresa dei soci dovesse superare il minimale ma non il massimale.

Imprese in contabilità semplificata: nessuna riserva in regime di "sospensione d'imposta" - nessun affrancamento.

47

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

LA CONVENIENZA

Esempio

SRL rivaluta un impianto già completamente ammortizzato attribuendo un nuovo valore di 50k. % di ammortamento 15%.

Costo della rivalutazione

Sostitutiva 3% per la rivalutazione 50.000 € pari a 1.500 €. Sostitutiva per affrancamento 10% pari a 5.000€ (tassazione sul lordo). Tot 6,500 €

Risparmio fiscale potenzialmente ottenibile dal 2021

Per la società: risparmio IRAP 3,9% pari a euro 1.950. Per la società risparmio IRES 24%: euro 12.000.

Il vantaggio potrebbe espandersi anche sul versante contributivo dei soci.

48

ALTA FORMAZIONE

Ranocchi

IL RIALLINEAMENTO

Articolo 14 L. 342/2000

Differenze tra valori contabili e fiscali già esistenti. Non si genera incremento del PN.

Operazioni tipiche: conferimenti fusioni, scissioni, trasformazioni, rivalutazioni civilistiche.

Possibile riallineare **pagando 3%** (ordinariamente dal 12% al 16%).

Nel riallineamento «speciale» si crea **riserva in sospensione** (da identificare). In quello ordinario no.

Possibile riallineare i valori sui singoli beni (ma non si può fare parziale. O tutto o niente).

Necessario vincolare una posta del netto a riserva in sospensione d'imposta (con delibera di assemblea non necessariamente con l'approvazione del bilancio 2020. PN deve essere capiente – la riserva può essere affrancata Effetti fiscali analoghi: efficacia dal 2021 ammortamenti – cessioni dal 2024.

LA RIVALUTAZIONE STRAORDINARIA PER IL SETTORE ALBERGHIERO E TERMALE

Soggetti: gli stessi delle precedenti rivalutazioni (compresi SP e imprese individuali ordinarie e semplificate). Riferimento codici ATECO.

Oggetto: beni di impresa e partecipazioni ad esclusione degli immobili magazzino risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019.

Quando: la rivalutazione deve essere eseguita in uno o entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi al 2019. Rivalutazione per categoria omogenee confermata.

Imposta sostitutiva: sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta (rivalutazione gratuita).

Effetti: il maggior valore attribuito ai beni ed alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle IIDD e IRAP a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita.

LA RIVALUTAZIONE STRAORDINARIA

Saldo attivo: deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.

Affrancamento: Il **saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato**, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva (IIDD e IRAP) **del 10 per cento**.

Revoca effetti: nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione al socio di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini di plus o minus rivalutazione irrilevante.

Sovrapposizione: Nel caso in cui i soggetti individuati al co. 1 abbiano esercitato la facoltà di cui all'art. 1 co. 696 e seguenti della L. 160/2019, gli effetti della rivalutazione e dell'eventuale affrancamento del saldo attivo si producono a decorrere dall'ultimo bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Caso 1: conferimento

- ✓ se il conferimento è intervenuto nel 2019 ed ha comportato l'iscrizione di un maggior valore del cespite immobiliare, tale maggior valore non può essere interessato dalla rivalutazione essendo già iscritto in bilancio. In tale ipotesi potrebbe esservi unicamente la possibilità di applicare la rivalutazione ma solo per incrementare ulteriormente il valore già presente in bilancio;
- ✓ nel caso di conferimento con effetto 2019 si ritiene che la neutralità dell'operazioni non comporti ostacoli alla rivalutazione nonostante il bene sia iscritto in bilanci di due società diverse nel 2019 e nell'anno successivo.

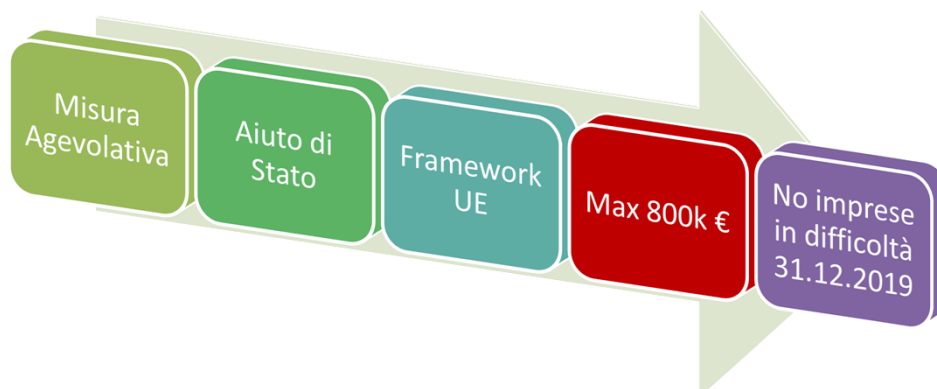
Caso 2: fusione o scissione

Nel caso di fusione o scissione in neutralità fiscale effettuata nel corso del 2020, il beneficiario o la società risultante dalla fusione o l'incorporante possono rivalutare i beni anche se gli stessi figuravano iscritti nel bilancio della scissa o fusa relativo all'esercizio in corso al 31.12.2019.

6. Gli aiuti da framework UE Covid 19

Misure Covid e Aiuti di Stato

Le misure Covid-19 e il Quadro UE temporaneo di Aiuti di Stato



Misure Covid e Aiuti di Stato

Le misure Covid-19 e il Quadro UE temporaneo di Aiuti di Stato

- Contributo a fondo perduto.
- Credito d'imposta locazioni.
- Cancellazione seconda rata IMU.
- Sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali per i datori di lavoro privati con sede operativa nei territori interessati dalle nuove misure restrittive.

Si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea C (2020) 1863 final, del 19.3.2020, recante "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e **successive modifiche**.

55

ALTA FORMAZIONE RANOCCHI

Misure Covid e Aiuti di Stato

Comunicazione Commissione 19.3.2020

3.1. Aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali

La Commissione considererà tali Aiuti di Stato compatibili con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, lett. b), del TFUE, purché siano soddisfatte tutte le condizioni seguenti:

- l'aiuto non supera 800.000 € per impresa sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili, agevolazioni fiscali o di pagamenti;
- l'aiuto può essere concesso a imprese che **non erano in difficoltà** ai sensi del Regolamento generale di esenzione per categoria al **31 dicembre 2019**; può essere concesso a imprese che non erano in difficoltà al 31 dicembre 2019 e/o che hanno incontrato difficoltà o si sono trovate in una situazione di difficoltà successivamente, a seguito dell'epidemia di Covid-19.

Art. 2, punto 18, del Reg. UE n. 651/2014 della Commissione, del 17.6.2014

56

ALTA FORMAZIONE RANOCCHI

Misure Covid e Aiuti di Stato

Concetto di impresa in difficoltà (al 31.12.2019)

PMI che hanno subito perdite cumulate

- S.p.a., S.r.l., S.a.p.a. - più della metà del capitale sociale.
- Società di persone - più della metà dei fondi propri.

Grandi imprese

Se negli ultimi 2 anni:

- il rapporto Debito/PN contabile è $> 7,5$
- il quoziente copertura interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) è $< 1,0$.

Sono "graziate" le PMI costituite da meno di 3 anni o le PMI nei 7 anni dalla prima vendita commerciale.

57

ALTA FORMAZIONE 

Misure Covid e Aiuti di Stato

Concetto di impresa in difficoltà (al 31.12.2019)

- **Imprese con procedure concorsuali per insolvenza** (in base alla normativa interna su richiesta di terzi) - individuabile in base ad archivi pubblici.
- **Imprese oggetto di salvataggi** - se l'impresa ha ricevuto un aiuto per il salvataggio e non ha ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia o ha ricevuto un aiuto per la ristrutturazione ed è ancora soggetta a un piano di ristrutturazione; ciò deve essere attestato mediante una dichiarazione sottoscritta dal soggetto beneficiario finale.

58

ALTA FORMAZIONE 

Misure Covid e Aiuti di Stato

2.7.2020 “Comunicazione 2020/C 2018/03, **Terza modifica** del Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza della Covid-19”.

Micro e piccole imprese

massimo 50 dipendenti e fatturato/attivo 10 milioni di euro.

Non si applicano i parametri della perdita del capitale o patrimonio per oltre il 50%.

Resta confermato che l'impresa non deve avere in corso una procedura concorsuale per insolvenza o essere oggetto di salvataggi.

59

ALTA FORMAZIONE 

Misure Covid e Aiuti di Stato

Art. 42-bis, D.L. n. 104/2020

Sospensione dei versamenti tributari e contributivi, nonché interventi finanziari a favore delle imprese del settore turistico, agricolo e della pesca, per Lampedusa e Linosa, e risorse per i Comuni siciliani maggiormente coinvolti nella gestione dei flussi migratori.

Comma 5

In caso di **errata applicazione** delle disposizioni del comma 3 dell'art. **24** del D.L. 19.5.2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17.7.2020, n. 77, in relazione alla **determinazione dei limiti** e delle **condizioni** previsti dalla comunicazione della **Commissione Europea** del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”, e successive modificazioni, l’importo **dell’imposta non versata** è dovuto entro il **30 novembre 2020 senza** applicazioni di **sanzioni** né **interessi**.

60

ALTA FORMAZIONE 

Detassazione aiuti Covid-19

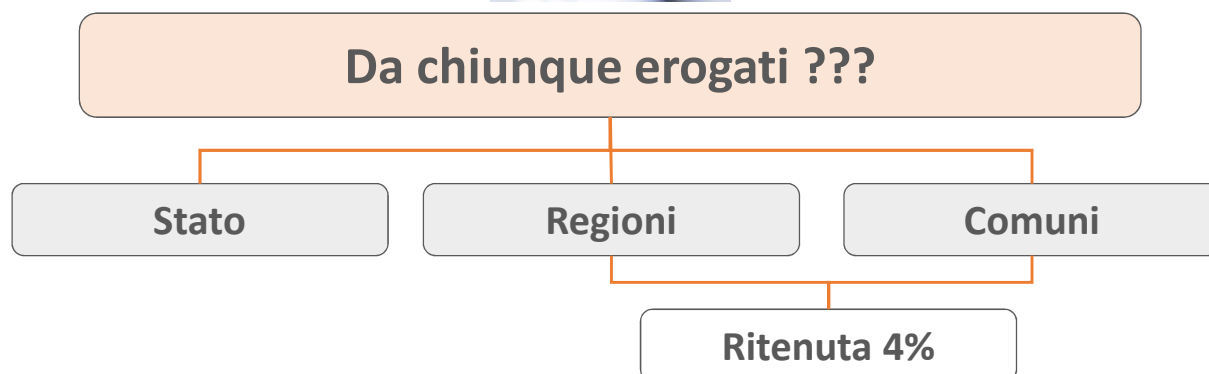
I contributi e i crediti di imposta:

- **non concorrono** alla formazione della **base imponibile delle IIDD e IRAP**;
- non rilevano ai fini del computo degli interessi passivi e delle **altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito di impresa** ai sensi degli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR;
- **non sono assoggettati alla ritenuta a titolo d'acconto** (nella misura del 4%) di cui all'art. 28, comma 2, D.P.R. n. 633/1972;
- contabilmente, costituiscono un **contributo in conto esercizio**, erogato ad integrazione di mancati ricavi a causa della crisi innescata dal Covid-19;
- in applicazione del principio contabile **OIC 12**, sarà rilevato nella **voce A5 del conto economico**.

61

ALTA FORMAZIONE 

Detassazione aiuti Covid-19



62

ALTA FORMAZIONE 

Detassazione aiuti Covid-19

Art. 10-bis, L. n. 176/2020 - Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19



1. I **contributi** e le **indennità** di qualsiasi natura erogati in via eccezionale **a seguito dell'emergenza** epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da **chiunque erogati** e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti **impresa, arte o professione**, nonché ai **lavoratori autonomi**, **non concorrono** alla **formazione** del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Le disposizioni di cui al comma 1 si **applicano**, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della **Commissione Europea** del 19.3.2020 C(2020) 1863 final "**Quadro temporaneo** per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modifiche, alle misure deliberate successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza sul territorio nazionale avvenuta con delibera del Consiglio dei Ministri del 31.12.2020, e successive proroghe.

63

ALTA FORMAZIONE / **Ranocchi**

Modifiche UE 28 gennaio 2021

Bruxelles, 28 gennaio 2021

Aiuti di Stato: La Commissione proroga e amplia ulteriormente il quadro temporaneo per sostenere l'economia nel contesto della pandemia di COVID-19

Aumento dei
massimali di aiuto
(Aiuti di importo limitato)

I nuovi massimali sono:

1,8 milioni di EUR per le imprese (prima 800 000 EUR)

225 000 EUR per impresa operante nella produzione primaria di prodotti agricoli (prima 100 000 EUR),

270 000 EUR per impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura (prima 120 000 EUR)

64

ALTA FORMAZIONE / **Ranocchi**



***Grazie
per l'attenzione
prestata***