



## In evidenza questo mese:

- Ristori Covid: la compilazione dei quadri RS e RU del modello Redditi
- La nota integrativa ai bilanci 2020 e le implicazioni Covid-19
- Il calcolo dell'imposta Ires e le nuove variazioni fiscali da inserire nel quadro RF



All'interno contributi a cura di:



# MAGGIO 2021

# INDICE

## Pillole Associative

Ristori Covid: la compilazione dei quadri RS e RU del modello Redditi.....	03
--	----

## Soluzioni di Pratica Fiscale

Il calcolo dell'imposta Ires e le nuove variazioni fiscali da inserire nel quadro RF.....	06
La rivalutazione di partecipazioni e terreni .....	14
La rivalutazione dei beni d'impresa .....	18
Il commercio elettronico e le vendite a distanza dal 1° luglio 2021: i regimi OSS e IOSS.....	20

## Primi passi per la lettura e la Redazione del Bilancio d'Esercizio

La nota integrativa ai bilanci 2020 e le implicazioni Covid-19 .....	25
--	----

## Strumenti operativi di Lavoro

I verbali del CdA e le delibere assembleari per l'approvazione dei bilanci dell'esercizio 2020:	
- Verbale del CdA per differimento termine di approvazione del bilancio di esercizio 2020 a 180 giorni .....	33
- Verbale della riunione del CdA per la proposta di approvazione del bilancio di esercizio 2020.....	35
- Verbale di assemblea deserta .....	37
- Verbale dell'assemblea ordinaria di approvazione del bilancio di esercizio 2020.....	38

*Scaricabili in formato word*

# Ristori Covid: la compilazione dei quadri RS e RU del modello Redditi

A cura di **Stefano Trevisani** e **Mauro Nicola**

L'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, come sostituito dall'articolo 14, comma 1, lettera b), della legge 29 luglio 2015, n. 115, ha istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico il Registro nazionale aiuti di Stato al fine di garantire il rispetto dei divieti di cumulo e degli obblighi di trasparenza e di pubblicità previsti dalla normativa europea e nazionale in materia di aiuti di Stato.

Con il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro delle Politiche Agricole alimentari e forestali 31 maggio 2017, n. 115, è stato adottato il regolamento recante la disciplina per il funzionamento del RNA.

In ordine alle modalità di registrazione degli aiuti, il regolamento distingue gli aiuti soggetti ad un procedimento di concessione, disciplinati dagli articoli 8 e 9, dagli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione (c.d. aiuti "automatici" e "semi-automatici"), la cui disciplina è contenuta nell'articolo 10.

A tale distinzione corrispondono differenti termini e modalità di registrazione dell'aiuto.

L'Agenzia delle Entrate gestisce i c.d. aiuti fiscali automatici e semi-automatici di cui all'articolo 10 del regolamento provvedendo alla loro registrazione nel RNA sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti nell'apposito prospetto Aiuti di Stato contenuto nel quadro RS delle rispettive dichiarazioni fiscali.

Il prospetto deve essere compilato con riferimento agli aiuti di Stato i cui presupposti per la fruizione si sono verificati nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione.

L'iscrizione in RNA dell'aiuto individuale è effettuata dall'Agenzia delle Entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.

La dichiarazione diventa quindi base informativa per l'aggiornamento del Registro stesso.

Ciò premesso, in considerazione della considerevole mole di agevolazioni, crediti d'imposta e contributi erogati nel corso dell'anno 2020 per fronteggiare l'emergenza COVID, abbiamo ritenuto opportuno predisporre apposito prospetto esplicativo per la corretta esposizione degli importi, relativi alle varie disposizioni agevolative, nel quadro RS, con riferimento agli aiuti di Stato, e nel quadro RU, con riferimento ai crediti d'imposta spettanti.

## RISTORI COVID: Come compilare i quadri RS e RU del modello Redditi

Descrizione	Indicazione QUADRO RU Crediti d'imposta	Indicazione QUADRO RS (Aiuti di Stato)	Riferimenti normativi
Contributo a fondo perduto Perdita ricavi/compensi	NO	SI	D.L. 34/2020; D.L. 104/2020; D L. 149/2020; D.L 157/2020.

Contributo a fondo perduto Centri storici	NO	SI	Art. 59 D.L. 104/2020
Contributo a fondo perduto Filiera Ristorazione	NO	SI	Art. 58 D.L. 104/2020
Contributo a fondo perduto Centri commerciali	NO	SI	Art. 18 D.L. 149/2020
Crediti di imposta locazione	SI	SI	Art. 28 D.L. 34/2020 - L. 77/2020; Art. 8 D.L. 137/2020 e Art. 4 D.L. 149/2020 - L. 176/2020
Stralcio 1^ rata IMU	NO	SI	Art. 177 D.L. 34/2020 - L. 77/2020 a Art. 78 D.L. 104/2020 - L. 126/2020
Stralcio 2^ rata IMU	NO	SI	Art. 78 D.L. 104/2020 - L. 126/2020; Art. 9 D.L. 137/2020 e Art. 5 D.L. 149/2020 - L. 176/2020
Stralcio saldo IRAP 2019	NO	SI	Art. 24 D.L. 34/2020
Stralcio 1° acconto IRAP 2020	NO	SI	Art. 24 D.L. 34/2020 - L. 77/2020
Credito imposta sanificazione	SI	NO	Art. 125 D.L. 34/2020 - L. 77/2020
Credito imposta adeguamento ambienti	SI	NO	Art. 125 D.L. 34/2020 - L. 77/2020
Credito imposta bonus magazzino	SI	SI	Art. 48 bis D.L. 34/2020 - L. 77/2020
Credito imposta capitalizzazione società	SI	SI	Art. 26, c.8 D.L. 34/2020 - L. 77/2020
Credito imposta aumenti di capitale	SI	SI	Art. 26, c.4 D.L. 34/2020 - L. 77/2020

Segnaliamo la risoluzione 26/E 2021 Agenzia Entrate, la quale ha precisato che:

**«Ai fini dei chiarimenti richiesti si rappresenta che nelle istruzioni alla compilazione del quadro Aiuti di Stato della dichiarazione e nelle relative specifiche tecniche, è stato precisato che l'ammontare complessivo dell'aiuto spettante consiste nel risparmio d'imposta oppure nel credito d'imposta spettante nel periodo».**

Quindi, a fronte di un contributo ricevuto, l'importo da considerare nel quadro RS corrisponderà all'aliquota marginale dello scaglione di reddito di riferimento del contribuente moltiplicata per il contributo ricevuto.

Piace agli Autori ricordare, infine, come l'estensore dei modelli dichiarativi abbia ritenuto necessario "arricchire" ulteriormente il Quadro RS con le segnalazioni relative alla sospensione pandemica dei versamenti di imposta.

Nel rigo RS480, infatti, andranno indicati i codici desunti dalla "Tabella versamenti sospesi COVID-19" riferiti ad ogni singolo provvedimento di sospensione:

- **codice 2**, per i soggetti aventi la residenza, la sede legale o la sede operativa nel territorio dei comuni di cui all'allegato 1 del D.P.C.M. del 23 febbraio 2020;
- **codice 3**, per i soggetti aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a 400mila Euro nel 2019 (articolo 19, D.L. n. 23/2020);
- **codice 10**, per gli esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale

- o la sede operativa nel territorio dello Stato, beneficiari della proroga al 10 dicembre 2020 del termine di versamento del secondo acconto delle imposte sui redditi (articolo 13-quinquies, comma 1, D.L. n. 137/2020);
- **codice 11**, per gli esercenti attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa) e altri soggetti, beneficiari della proroga al 30 aprile 2021 del termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi;
  - **codice 14**, per le federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva e associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del D.P.C.M. del 24 ottobre 2020 (articolo 1, comma 36, legge n. 178/2020).

A.N.CO.T. ha più volte evidenziato, a mezzo stampa e nelle varie audizioni nelle commissioni parlamentari alle quali ha partecipato, come tale massa di informazioni e dati richiesti, molti dei quali già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, complichino oltremisura il lavoro degli operatori, in barba a tutti i propositi di semplificazione a gran voce invocati.

Cosa ancora si aspetti non lo sappiamo.

Intanto lo stesso Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) colloca il nostro sistema tributario tra le debolezze strutturali del Paese, annoverando la riforma fiscale tra le azioni chiave per la ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee.

Dopo tanti vani proclami, speriamo sia la volta buona.

# Il calcolo dell'imposta Ires e le nuove variazioni fiscali da inserire nel quadro RF

A cura della **Redazione**

Sono numerose le novità intervenute nell'anno d'imposta 2020 che influenzano la redazione del modello Redditi Società di capitali e il calcolo del reddito imponibile IRES:

- la detassazione dei contributi e delle indennità erogate in conseguenza dell'emergenza Covid,
- il contributo non imponibile relativo al credito d'imposta beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, commi 184-194, L. n. 160 del 27 dicembre 2019 e all'art. 1, commi 1051-1063, L. n. 178 del 30 dicembre 2020,
- la facoltà di non effettuare, in tutto o in parte, gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali (art. 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. n. 104/2020).

Nel presente articolo si passeranno in rassegna le nuove variazioni fiscali da riportare nel quadro RF del modello Redditi Società di capitali e di seguito verrà presentato un esempio di calcolo della base imponibile Ires evidenziando i righe dove riportare le variazioni fiscali che si trovano più frequentemente nei bilanci di esercizio.

## LE NUOVE VARIAZIONI FISCALI IN DIMINUZIONE DA RIPORTARE NEL RIGO RF55 NECESSARIE PER IL CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE IRES

Il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, da indicare rispettivamente nel **rigo RF4** o **RF5**, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni contenute nel Tuir.

Le principali novità relative alle variazioni fiscali in diminuzione da rilevare nel quadro RF riguardano i contributi a fondo perduto detassati spettanti per Covid, i crediti d'imposta spese sanificazione e canoni di locazione, il contributo non imponibile relativo al credito d'imposta beni strumentali nuovi, nonché la facoltà concessa alle imprese di non effettuare gli ammortamenti civilistici.

### CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Nel quadro RF è stata prevista l'indicazione dei contributi a fondo perduto che non concorrono alla formazione del reddito (art. 25 del D.L. n. 34/2020, art. 59 del D.L. n. 104/2020, art. 1 del D.L. n. 137/2020 e art. 2 del D.L. n. 149/2020).

Il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del D.L. n. 34/2020 è stato erogato alle aziende che avevano rea-

lizzato un ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Se tale contributo è presente in bilancio, poiché è non imponibile Ires, si dovrà iscrivere al **rigo RF55 codice 83** una variazione fiscale in diminuzione di pari importo.

In seguito sono stati emanati ulteriori interventi normativi che hanno permesso l'erogazione di altri contributi a fondo perduto da trattare fiscalmente in modo analogo. Si tratta del contributo a fondo perduto per gli esercenti dei centri storici dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana colpiti dal calo dei turisti stranieri causato dall'emergenza Covid-19 e dei contributi a fondo perduto previsti dal decreto "Ristori" (D.L. n. 137 del 28 ottobre 2020) e "Ristori bis" (D.L. n. 149 del 9 novembre 2020) diretti ai titolari di partita Iva che esercitano l'attività prevalente in uno dei settori economici individuati rispettivamente nelle tabella 1 e 2 allegate ai due decreti.

### CREDITI D'IMPOSTA SPESE DI SANIFICAZIONE E CANONI DI LOCAZIONE

A seguito dell'emergenza epidemiologica, è stata introdotta una serie di agevolazioni fiscali a favore dei contribuenti sotto forma di crediti d'imposta.

Il decreto "Cura Italia" ha stabilito un credito d'imposta per l'anno 2020, cosiddetto credito d'imposta botteghe e negozi, nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020 per gli immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Il decreto "Rilancio" ha poi introdotto un più ampio credito d'imposta sulle locazioni nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo e nella misura del 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, attestando una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Sempre il decreto "Rilancio" ha previsto i crediti d'imposta per le spese sostenute per la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e per le spese di acquisto di dispositivi di protezione individuale e di sicurezza.

Alla rilevazione contabile dei suddetti crediti d'imposta corrisponde un ricavo per contributo non imponibile Ires, per il quale si dovrà operare una variazione in diminuzione da iscrivere al **rigo RF55 codice 84**.

La modalità di fruizione dei crediti d'imposta è da effettuarsi, a scelta del contribuente, mediante utilizzo diretto in compensazione F24, cessione del credito d'imposta a terzi soggetti, oppure in detrazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa. In quest'ultimo caso il credito d'imposta va riportato al rigo RN18 a detrazione dell'imposta Ires da versare nell'anno.

Per maggiori dettagli si vedano nel prosieguo le ulteriori informazioni da riportare nel quadro RU.

<b>RN18</b> Crediti di imposta concessi alle imprese	,00
--	-----

### CREDITO IMPOSTA BENI STRUMENTALI NUOVI

Il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi pari al 6% del valore dei beni acquistati fino al 15 novembre 2020 e pari al 10% del valore dei beni acquistati dal 16 novembre 2020 deve essere contabilizzato nel bilancio di esercizio come contributo in conto impianti non imponibile Ires secondo due modalità alternative:

- a diretta riduzione del costo del bene ammortizzabile a cui si riferisce; in questo caso il calcolo dell'ammortamento va effettuato sul costo d'acquisto netto (cioè ridotto del credito d'imposta) e sarà necessario effettuare una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi corrispondente alla quota parte del credito d'imposta imputabile all'esercizio da iscrivere al **rigo RF55 codice 99**.
- a "ricavo non imponibile" riscontato sulla base del periodo di ammortamento di ogni singolo bene; in questo caso il calcolo dell'ammortamento va effettuato sul costo d'acquisto lordo (cioè non ridotto del credito d'imposta) e sarà necessario effettuare una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi corrispondente alla

quota parte del credito d'imposta imputabile all'esercizio da iscrivere al **rigo RF55 codice 99**, analogamente alla precedente ipotesi.

### FACOLTÀ DI SOSPENDERE GLI AMMORTAMENTI

Il decreto "Agosto" (L. n. 126/2020, che ha convertito il D.L. n. 104/2020) ha consentito ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di ridurre gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali per l'anno 2020, fino ad azzerarli.

Con riferimento all'ambito fiscale, è previsto che la deducibilità degli ammortamenti resta valida sia ai fini Ires, sia ai fini Irap nel rispetto delle disposizioni del Tuir e delle aliquote di cui al D.M. 31 dicembre 1988. Fiscalmente si dovrà quindi effettuare una variazione di segno negativo pari all'ammortamento non stanziato in bilancio civile, da iscrivere al **RF55 codice 81**.

#### Variazioni fiscali in diminuzione da riportare nei rigi RF55:

codice 81, per i soggetti che, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali

codice 83, ammontare dei contributi a fondo perduto indicati a conto economico che non concorrono alla formazione del reddito (contributi a fondo perduto)

codice 84, ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura che non concorrono alla formazione del reddito, erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19

codice 99, contributo relativo al credito d'imposta beni strumentali nuovi

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,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

### CREDITI D'IMPOSTA DA RIPORTARE NEL QUADRO RU

Nel quadro RU sono stati previsti, tra gli altri, il credito per gli investimenti in beni strumentali nuovi e i crediti d'imposta istituiti nel 2020 per fronteggiare l'emergenza Covid-19 tra cui:

- il credito d'imposta per botteghe e negozi;
- il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda;
- il credito d'imposta per le spese per spese di sanificazione.

Nel rigo RU6 va indicato l'ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione nel 2020 mediante F24.

Nel rigo RU7, colonne 4 e 5, va indicato l'ammontare del credito che, a scelta del contribuente, viene utilizzato

in dichiarazione in diminuzione dell'Ires. Quest'ultima possibilità è stata concessa, come si è detto, per i crediti d'imposta canoni di locazione e spese di sanificazione.

Nel rigo RU9 va indicato l'ammontare del credito d'imposta ceduto a terzi.

H8: credito imposta per canoni di locazione

H9: credito imposta per spese di sanificazione

H4: credito d'imposta beni strumentali nuovi L. 2019

L3: credito d'imposta beni strumentali nuovi L. 2020

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1			1					
	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 <sup>1</sup> ,00 <sup>2</sup> ,00 <sup>B2</sup> ,00 <sup>C2</sup> ,00 <sup>D2</sup> ,00 ) <sup>3</sup> ,00				,00			
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				,00			
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute <sup>1</sup> ,00	IVA (Periodici e acconti) <sup>2</sup> ,00	IVA (Saldo) <sup>3</sup> ,00	IRES (Acconti) <sup>4</sup> ,00	IRES (Saldo) <sup>5</sup> ,00	Imposta sostitutiva <sup>6</sup> ,00	IRAP <sup>7</sup> ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato						,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c. <sup>1</sup> ,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73 <sup>2</sup> ,00		,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 <sup>1</sup> ,00				,00

Relativamente ai crediti d'imposta locazione e sanificazione è necessario compilare il rigo RS450 e il prospetto "Aiuti di Stato" presente nel quadro RS, indicando i relativi importi. Sempre nel prospetto degli "Aiuti di Stato" vanno evidenziati i contributi a fondo perduto percepiti nel periodo d'imposta.

Crediti d'imposta COVID-19 ricevuti	RS450	Credito d'imposta locazioni (art. 28 DL 34/2020)	Credito d'imposta sanificazione (art. 125 DL 34/2020)
		1 ,00	2 ,00

**Codice 20 Contributo** a fondo perduto i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19" Art. 25, D.L. n. 34/2020

**Codice 24 Detassazione** di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19 Art. 10-bis, D.L. n. 137/2020

Aiuti di Stato

BASE GIURIDICA										
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma Estensione	Lettera	
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO	Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante				
11-A	12	13	14	15	16	17 ,00				
DATI DEL PROGETTO										

**ESEMPIO DI CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE IRES:**

Di seguito si propone un esempio di calcolo dell'imponibile Ires che tiene in considerazione le principali variazioni fiscali da rilevare nel quadro RF del Modello Redditi Società di capitali.

**Bilancio ante imposte:****Ricavi:**

Ricavi delle vendite: 50.000

Plusvalenze da alienazione cespiti: 5.000

Interessi attivi bancari: 1.000

**Costi:**

Manutenzione e riparazione beni propri: 9.000

Pasti e soggiorni dipendenti dentro il comune: 1.000

Compensi di amministrazione non pagati: 5.000

Spese di rappresentanza: 10.000

Carburanti, manutenzioni, bollo, assicurazione autovetture: 1.000

Ammortamento autovetture: 2.000

Spese telefoniche: 1.500

Interessi passivi bancari 4.000

IMU fabbricati strumentali: 1.000

Svalutazione crediti: 10.000

**Utile ante imposte: 11.500**

Il reddito d'impresa imponibile Ires è determinato apportando all'utile risultante dal conto economico ante imposte di € 11.500, da indicare nel rigo RF4, le variazioni in aumento per costi non deducibili e le variazioni in diminuzione per ricavi non imponibili, da iscrivere come si vedrà di seguito negli specifici righe previsti del quadro RF. Nell'esempio il reddito d'impresa imponibile Ires risulterà di € 36.025.

**Manutenzioni ordinarie su beni propri**

Le manutenzioni ordinarie su beni propri sono deducibili nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi.

In bilancio sono presenti € 9.000 di spese di manutenzione ordinarie su beni di proprietà dell'azienda. Supponiamo che il costo dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio sia pari a € 100.000, che moltiplicato 5% dà un valore deducibile di € 5.000. L'eccedenza di € 4.000 sarà deducibile nei 5 esercizi successivi.

Si dovrà pertanto operare una variazione fiscale in aumento di € 4.000 da inserire al **rigo RF24**.

Le quote delle eccedenze pregresse deducibili dal reddito dell'esercizio vanno indicate nel rigo RF55, indicando il **codice 6** nell'apposito campo.

**RF24** Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)

4.000 ,00

**Trasferte dipendenti e amministratori**

I pasti e soggiorni relativi a trasferte dipendenti e amministratori effettuate fuori del Comune dove ha sede la ditta o comunque dove il dipendente è assunto sono deducibili al 100% nel limite massimo giornaliero di € 180,76 per trasferte in Italia, e di € 258,23 per trasferte all'estero.

I pasti e soggiorni relativi a trasferte dipendenti e amministratori effettuate dentro il Comune dove ha sede la ditta o comunque dove il dipendente è assunto sono deducibili al 75%.

In bilancio sono presenti € 1.000 di pasti e soggiorni per trasferte effettuate dentro il Comune. Si dovrà operare una variazione in aumento da indicare in **RF23 colonna 1** per il totale di € 1.000 e contemporaneamente una

variazione in diminuzione per il 75% deducibile e cioè per € 750 da indicare in **RF43 colonna 1**.

<b>RF23</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	1.000	,00	2		,00	3		,00
<b>RF43</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	750	,00	2		,00	3		,00

### Compensi di amministrazione

I compensi di amministrazione sono deducibili secondo il cosiddetto criterio di "cassa allargata", sono cioè deducibili nell'anno d'imposta se pagati entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

In bilancio è presente un costo per compenso di amministrazione per € 5.000 che viene corrisposto il 25/1 dell'anno successivo. Si dovrà operare una variazione in aumento per costo non deducibile di € 5.000 da iscrivere nel **rigo RF14**. Nell'anno d'imposta successivo si dovrà operare una variazione in diminuzione per lo stesso importo da iscrivere nel rigo RF40.

<b>RF14</b>	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)						5.000	,00
<b>RF40</b>	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)							,00

### Spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza, sostenute con finalità promozionali in occasione per esempio di feste per inaugurazioni, ricorrenze aziendali o festività, mostre e fiere, convegni e seminari inerenti l'attività d'impresa, sono deducibili nei limiti del:

- 1,5% dei ricavi fino a 10 milioni di Euro;
- 0,6% dei ricavi da 10 a 50 milioni di Euro;
- 0,4% per la parte eccedente 50 milioni di Euro.

In bilancio sono presenti spese di rappresentanza per € 10.000. La somma dei ricavi e altri proventi (A1+A5) è pari a € 55.000, che moltiplicato 1,5% dà un valore deducibile delle spese di rappresentanza di € 825. Si dovrà operare una variazione in aumento in **RF23 colonna 2** per il totale di € 10.000 e contemporaneamente una variazione in diminuzione per la parte deducibile e cioè per € 825 in **RF43 colonna 2**.

<b>RF23</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1		,00	2	10.000	,00	3		,00
<b>RF43</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1		,00	2	825	,00	3		,00

### Spese relative ad autovetture

Le spese relative alla gestione delle autovetture sono deducibili al 20%. In caso di acquisto esiste il limite massimo di deducibilità pari a € 18.075,99. Il costo del noleggio è deducibile al massimo per € 3.615,20 da raggugliare ai giorni di noleggio.

Le spese relative alla gestione delle autovetture concesse per la maggior parte del periodo d'imposta in uso promiscuo aziendale/personale ai dipendenti (autovetture assegnate in benefit), sono deducibili al 70%. In caso di acquisto, non esiste il limite massimo di deducibilità.

In bilancio sono presenti costi per carburante, manutenzione e riparazione, bollo e assicurazione relativi a auto-

vetture per € 1.000. Si dovrà operare una variazione fiscale in aumento per la parte non deducibile pari a € 800 da iscrivere nel **rigo RF18**.

<b>RF18</b> Spese per mezzi di trasporto in deducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR	800	,00
--	-----	-----

In bilancio è inoltre presente un costo per ammortamento autovetture per € 2.000, si dovrà operare una variazione fiscale in aumento per la parte non deducibile pari a € 1.600 da iscrivere nel **rigo RF21 colonna 1 e 3**.

<b>RF21</b> Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 <sup>1</sup>	1.600	,00	ex art. 104 <sup>2</sup>	,00	<sup>3</sup>	1.600	,00
---	--	-------	-----	--------------------------	-----	--------------	-------	-----

### Spese telefonia fissa e mobile

Le spese di utilizzo e di gestione relative alla telefonia fissa e mobile (traffico telefonico, manutenzioni e riparazioni ecc.) sono deducibili all'80%.

In bilancio è presente un costo per traffico telefonico di € 1.500. Si dovrà operare una variazione fiscale in aumento per la parte non deducibile pari a € 300 da iscrivere nel **rigo RF31 "altre variazioni in aumento", con il codice 99**.

### Interessi passivi

Le spese per interessi passivi e oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi di competenza del periodo d'imposta stesso.

L'eccedenza degli interessi passivi rispetto all'ammontare complessivo degli interessi attivi è deducibile nel limite del 30% del cosiddetto ROL fiscale (risultato operativo lordo della gestione caratteristica calcolato a valori fiscali), sommato al 30% del ROL fiscale riportato da periodi d'imposta precedenti. Per ROL fiscale si intende la differenza tra:

A) Valore della produzione – B) costi della produzione + ammortamenti + canoni leasing, il tutto calcolato a valori fiscali.

In bilancio sono presenti interessi passivi per € 4.000 e interessi attivi per € 1.000. Supponiamo che il 30% del ROL fiscale sia pari a € 2.000 (dato inventato, non calcolato secondo i dati dell'esempio). Si dovrà operare una variazione in aumento di € 1.000 da riportare al **rigo RF15 colonna 1 e 2**, risultante dalla differenza di  $(4.000 - 1.000 - 2.000) = 1.000$  e compilare i righe da RF118 a RF120 inserendo le informazioni prescritte.

<b>RF15</b> Interessi passivi in deducibili	<sup>1</sup>	1.000	,00	<sup>2</sup>	1.000	,00
---	--------------	-------	-----	--------------	-------	-----

### Imposte e tasse

Alcune tasse e imposte sono in deducibili o deducibili parzialmente. Nel caso in cui fossero deducibili o parzialmente deducibili, sarebbero deducibili secondo il criterio di cassa, cioè nell'anno in cui vengono pagate.

Per esempio l'Imu fabbricati non strumentali è in deducibile lres al 100%.

L'Imu fabbricati strumentali è deducibile lres al 60% per i periodi d'imposta 2020 e 2021. Per fabbricati strumentali si intendono gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione salvo radicali trasformazioni (immobili strumentali per natura classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E), nonché gli immobili esclusivamente e direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento dell'attività, a prescindere dalla classificazione catastale (immobili strumentali per destinazione).

In bilancio è presente il costo Imu fabbricati strumentali per € 1.000, pagato nell'anno. È necessario operare una variazione in aumento per il totale di € 1.000 da iscrivere al **rigo RF16**, mentre nel **rigo RF55 codice 38**, va indicato il 60 per cento dell'Imu deducibile per € 600.

<b>RF16</b> Imposte in deducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	1.000	,00
---	-------	-----

Le imposte Ires e Irap sono in genere indeducibili. Esiste però una componente dell'Irap versata nell'anno d'imposta che risulta deducibile dalla base imponibile Ires: essa è pari alla quota Irap calcolata sul costo per lavoro dipendente e assimilato non ammesso in deduzione e al 10% del totale costo Irap a condizione che in bilancio siano presenti interessi passivi e oneri assimilati indeducibili. Dopo aver fatto le scritture in contabilità del costo Ires e del costo Irap, sarà necessario aggiungere la loro somma al rigo RF16, mentre nel rigo RF55 andrà indicato, con i codici 12 e 33, la quota dell'Irap deducibile dal reddito imponibile Ires.

### Svalutazione crediti

Le svalutazioni crediti sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% dell'ammontare complessivo dei crediti commerciali alla fine dell'esercizio, assunti al lordo delle svalutazioni stesse, finché il fondo svalutazione ha raggiunto il 5% dello stesso valore nominale dei crediti alla fine dell'esercizio.

In bilancio è presente un costo svalutazione crediti per € 10.000. Supponiamo che il valore dei crediti di fine anno sia pari a € 800.000, il quale moltiplicato 0,50% dà un importo deducibile della svalutazione pari a € 4.000. Si dovrà operare una variazione in aumento per € 6.000 relativa alla svalutazione non deducibile da iscrivere nel rigo **RF25 colonna 2**.

<b>RF25</b> Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	art. 105		art. 106	
	1	,00	2	6.000 ,00
			3	,00

### Plusvalenze da alienazione cespiti

Le plusvalenze da alienazione cespiti relative a beni posseduti da oltre tre anni solari possono essere tassate nell'esercizio di realizzo o in quote costanti in un massimo di cinque periodi d'imposta.

In bilancio è presente una plusvalenza di € 5.000 relativa a un bene detenuto in azienda da oltre 3 anni solari. Al fine di tassare la plusvalenza in 5 anni si dovrà operare una variazione in diminuzione per il totale di € 5.000 da iscrivere al rigo **RF34 colonna 2** e una variazione in aumento per il quinto di € 1.000 tassabile nell'anno, da iscrivere al **rigo RF7 colonna 2**.

<b>RF34</b> Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	1	,00	2	5.000 ,00
<b>RF7</b> Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	1.000 ,00

# La rivalutazione di partecipazioni e terreni



A cura di **Federico Dal Bosco**

L'ultima legge di Bilancio (legge n. 178/2020), in continuità con il passato, ha concesso nuovamente la possibilità di procedere alla rivalutazione delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni agricoli ed edificabili.

Esaminiamo di seguito le caratteristiche principali di tali rivalutazioni, che per diversi punti presentano numerosi punti di contatto, evidenziando anche i chiarimenti più importanti emersi sul tema nella circolare n. 1/E del 22 gennaio 2021, il documento dell'Agenzia delle Entrate più recente nell'ambito della rivalutazione.

## PREMESSA

La rivalutazione è stata introdotta dalla legge Finanziaria 2002, ed è in pratica sempre stata riproposta negli anni successivi. Per rivalutazione si intende l'opportunità di poter rideterminare il costo fiscale delle partecipazioni, non quotate detenute al di fuori del regime d'impresa, e di terreni agricoli ed edificabili, posseduti alla data del 1° gennaio 2021. La rideterminazione in aumento di tali costi è rilevante fiscalmente per il calcolo dei redditi diversi, e consente di ridurre eventuali plusvalenze emergenti a seguito della cessione.

Sul valore rideterminato è dovuta un'imposta sostitutiva, per quest'anno fissata al 11%.

Si ricorda che, per l'anno di imposta 2020, era stata prevista per ben due volte la possibilità di rideterminare il valore di acquisto dei suddetti beni detenuti alla data del:

- 1° gennaio 2020, con perizia e versamento imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2020;
- 1° luglio 2020, con perizia e versamento imposta sostitutiva entro il 15 novembre 2020.

Per il periodo d'imposta 2021, la data di riferimento di possesso dei beni è quella del 1° gennaio 2021, con termine ultimo per effettuare gli adempimenti della perizia e versamento imposta sostitutiva entro il 30 giugno 2021.

## RIVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI

<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<p>Possono beneficiare di tale agevolazione le partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2021 da:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa,</li> <li>• società semplici,</li> <li>• enti non commerciali</li> <li>• e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.</li> </ul>
-----------------------------	--

<b>ADEMPIMENTI RICHIESTI</b>	<p>Per perfezionare la rivalutazione sono necessari due adempimenti, entrambi in scadenza il prossimo 30 giugno:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) redazione ed asseverazione della perizia giurata;</li> <li>2) pagamento dell'imposta sostitutiva.</li> </ol>
<b>REDAZIONE ED ASSEVERAZIONE DELLA PERIZIA DI STIMA</b>	<p>Entro la data del 30 giugno deve essere redatta e giurata la perizia di stima, che nel caso di titoli, quote e diritti non negoziati nei mercati regolamentati vede come soggetti abilitati a tale adempimento gli iscritti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• all'albo dei Dottori commercialisti,</li> <li>• all'albo dei Ragionieri,</li> <li>• all'albo dei Periti commerciali,</li> <li>• nell'elenco dei Revisori legali dei conti.</li> </ul> <p>Sono inoltre inclusi anche i periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura. Ai fini dell'asseverazione della perizia sono competenti, oltre alle cancellerie dei tribunali, anche gli uffici dei giudici di pace e i Notai. Il contribuente ha poi l'obbligo di conservare la perizia, ai fini dell'esibizione o trasmissione della stessa in caso di richiesta da parte dell'Amministrazione Finanziaria.</p>
<b>PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA</b>	<p>Sul valore emergente dalla perizia è dovuta un'imposta sostitutiva dell'11%, che può essere effettuato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2021;</li> <li>• oppure in tre rate annuali di pari importo, di cui la prima sempre entro il 30 giugno, e maggiorando la seconda (in scadenza il 30 giugno 2022) e terza rata (in scadenza il 30 giugno 2023) dell'interesse del 3% annuale; in questo caso la rivalutazione si perfeziona con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva.</li> </ul> <p>Il codice tributo da utilizzare per il versamento con modello F24 è il: 8055 – <i>“Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati”</i>, con indicazione dell'anno di riferimento “2021”.</p> <p>È possibile la compensazione con eventuali crediti tributari, se esistenti.</p> <p>In caso di versamento dell'intero importo o della prima rata oltre il predetto termine del 30 giugno 2021, la rivalutazione non può considerarsi perfezionata, con la conseguenza che il contribuente non può utilizzare il valore rideterminato al fine di determinare l'eventuale plusvalenza; è concesso, in tal caso, poter chiedere a rimborso quanto versato.</p>
<b>LA RIVALUTAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI</b>	<p>Nel quadro RT del modello Redditi relativo al periodo d'imposta 2021 si dovranno poi indicare i dati relativi alla rivalutazione. L'eventuale omissione, secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 15 febbraio 2013 costituisce una sola violazione formale, sanzionabile (ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 158/2015 tra un minimo di 250 Euro e un massimo di 2.000 Euro) senza però alcuna conseguenza circa gli effetti conseguiti dalla rideterminazione fiscale del valore.</p> <p>I contribuenti che presentano il modello 730 dovranno, in aggiunta, presentare il modello Redditi compilando il previsto quadro RT unitamente al frontespizio.</p>

<b>EFFETTO DELLA RIVALUTAZIONE</b>	<p>Il valore rivalutato, che si ottiene attraverso la perizia giurata, sostituisce il costo di acquisto (al lordo degli oneri incrementativi) ai fini della determinazione della plusvalenza emergente nella successiva vendita delle quote di partecipazione societarie, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettere c) e <i>c-bis</i>) del Tuir.</p> <p>Si ottiene quindi di ridurre l'eventuale plusvalenza che potrebbe emergere al momento della cessione, calcolata quindi come differenza tra prezzo di cessione e il valore rideterminato. In base a quanto previsto dall'art. 5, comma 6, della legge n. 448/2001, in caso però di eventuale cessione a un prezzo inferiore del valore periziato, la minusvalenza conseguita non avrà alcuna rilevanza fiscale.</p>
<b>CHIARIMENTI EMERGENTI DALLA CIRCOLARE 1/E 2021</b>	<p>L'Agenzia Entrate, nel suo documento di prassi, ha chiarito che:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) non è possibile procedere alla rideterminazione del valore delle azioni di una partecipazione in una società aderente al sistema multilaterale di negoziazione AIM Italia (AIM Italia è il mercato della Borsa Italiana dedicato alle PMI con alto potenziale di crescita);</li> <li>2) in caso di una partecipazione acquistata in regime di comunione dei beni, ciascun coniuge può rideterminare esclusivamente il 50% del valore della partecipazione che gli compete, e non l'intero ammontare.</li> </ol>

## RIVALUTAZIONE DI TERRENI

<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	<p>Possono beneficiare di tale agevolazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa,</li> <li>• società semplici,</li> <li>• enti non commerciali,</li> <li>• soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia;</li> </ul> <p>che alla data del 1° gennaio 2021 possiedono terreni agricoli ed edificabili, a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi.</p>
<b>ADEMPIMENTI RICHIESTI</b>	<p>Per perfezionare la rivalutazione sono necessari due adempimenti, entrambi in scadenza il prossimo 30 giugno:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Redazione ed asseverazione della perizia giurata;</li> <li>2) Pagamento dell'imposta sostitutiva.</li> </ol>
<b>REDAZIONE ED ASSEVERAZIONE DELLA PERIZIA DI STIMA</b>	<p>Entro la data del 30 giugno deve essere redatta e giurata la perizia di stima, che nel caso di terreni edificabili e con destinazione agricola vede come soggetti abilitati a tale adempimento gli iscritti agli albi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• degli Ingegneri,</li> <li>• degli Architetti,</li> <li>• dei Geometri,</li> <li>• dei Dottori agronomi,</li> <li>• degli Agrotecnici,</li> <li>• dei Periti agrari</li> <li>• e dei Periti industriali edili.</li> </ul> <p>Sono inoltre inclusi anche i Periti regolarmente iscritti alle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura. Ai fini dell'asseverazione della perizia sono competenti, oltre alle cancellerie dei tribunali, anche gli uffici dei giudici di pace e i notai.</p> <p>Il contribuente ha poi l'obbligo di conservare la perizia, ai fini della esibizione o trasmissione della stessa in caso di richiesta da parte dell'Amministrazione Finanziaria.</p>

<b>PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA</b>	<p>Sul valore emergente dalla perizia è dovuta un'imposta sostitutiva dell'11%, che può essere effettuato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2021;</li> <li>• oppure in tre rate annuali di pari importo, di cui la prima sempre entro il 30 giugno, e maggiorando la seconda (in scadenza il 30 giugno 2022) e terza rata (in scadenza il 30 giugno 2023) dell'interesse del 3% annuale; in questo caso la rivalutazione si perfeziona con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva.</li> </ul> <p>Il codice tributo da utilizzare per il versamento con modello F24 è il 8056 – <i>“Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola”</i>, con indicazione dell'anno di riferimento “2021”. È possibile la compensazione con eventuali crediti tributari, se esistenti.</p> <p>In caso di versamento dell'intero importo o della prima rata oltre il predetto termine del 30 giugno 2021, la rivalutazione non può considerarsi perfezionata, con la conseguenza che il contribuente non può utilizzare il valore rideterminato al fine di determinare l'eventuale plusvalenza; è concesso, in tal caso, poter chiedere a rimborso quanto versato.</p> <p>È possibile scomputare dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi terreni, sempreché non si sia già presentato istanza di rimborso.</p>
<b>LA RIVALUTAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI</b>	<p>Nel quadro RM del modello Redditi relativo al periodo d'imposta 2021 si dovranno poi indicare i dati relativi alla rivalutazione effettuata. L'eventuale omissione, secondo la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 15 febbraio 2013 costituisce una sola violazione formale, sanzionabile (ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 158/2015 tra un minimo di 250 Euro e un massimo di 2.000 Euro) senza però alcuna conseguenza circa gli effetti conseguiti dalla rideterminazione fiscale del valore.</p> <p>I contribuenti che presentano il modello 730 dovranno, in aggiunta, presentare il modello Redditi compilando il previsto quadro RM unitamente al frontespizio.</p>
<b>EFFETTO DELLA RIVALUTAZIONE</b>	<p>Come nel caso delle partecipazioni rivalutate, si riduce l'eventuale plusvalenza che potrebbe emergere al momento della cessione, in quanto sarà determinata come differenza tra prezzo di cessione e il maggior valore rideterminato del terreno a seguito della perizia.</p>
<b>CHIARIMENTI EMERGENTI DALLA CIRCOLARE 1/E 2021</b>	<p>La circolare ha fatto chiarezza, recependo l'orientamento della Cassazione, relativamente all'eventualità in cui ci sia indicazione nell'atto di trasferimento di un terreno, agricolo o edificabile, di un valore inferiore a quello riportato nella relazione di stima asseverata.</p> <p>Se in precedenza l'Agenzia era per l'automatica decadenza dalla tassazione sostituiva e del valore rivalutato (considerando quindi per il calcolo delle plusvalenze il valore iniziale di riferimento dato dal costo o valore di acquisto del terreno), ritiene ora che il contribuente non perda gli effetti della rivalutazione, in considerazione del fatto che all'Amministrazione permane il potere di compiere eventualmente le opportune verifiche per evitare l'occultamento della base imponibile, con riguardo alle imposte sui trasferimenti, rettificando il valore dichiarato nel rogito.</p>

# La rivalutazione dei beni d'impresa

A cura della **Redazione**

L'art. 110 del D.L. n. 104/2020 (decreto "Agosto") ha previsto la possibilità di procedere alla rivalutazione dei beni d'impresa in deroga all'art. 2426 del codice civile. Riassumiamo in una tabella le principali caratteristiche.

<b>SOGGETTI INTERESSATI</b>	Soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, anche in contabilità semplificata, quali imprese individuali, S.n.c., S.a.s., S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., società cooperative e di mutua assicurazione, enti commerciali e non commerciali (solo per i beni relativi all'attività commerciale) e società ed enti non residenti, con stabili organizzazioni in Italia. Sono inclusi i soggetti rientranti nel regime dei minimi ma sono esclusi i contribuenti forfettari. Sono esclusi gli enti, le società semplici e le imprese individuali che svolgono attività agricola.
<b>BENI INTERESSATI</b>	Possono essere rivalutati tutti i beni relativi all'impresa, con l'esclusione dei beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. I beni rivalutabili devono essere compresi nelle categorie dei beni materiali o immateriali o in quella delle partecipazioni immobilizzate in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. Non è necessario che i beni siano rivalutati per categorie omogenee, essendo possibile rivalutare anche singoli beni. I beni devono risultare dal bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2019. Non sono rivalutabili le spese di sviluppo o d'impianto e ampliamento. Per i beni in leasing sono rivalutabili solo quei beni già riscattati alla data del 31 dicembre 2019.
<b>MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE</b>	La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 e deve essere annotata nell'inventario e nella nota integrativa. Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare i criteri seguiti nella rivalutazione e attestare che la rivalutazione non eccede il valore massimo.
<b>METODOLOGIE CONTABILI DI RIVALUTAZIONE</b>	Il documento OIC 7 prevede tre distinte modalità di rivalutazione: 1) rivalutazione del costo storico e del relativo fondo ammortamento; 2) rivalutazione del solo costo storico; 3) riduzione del fondo ammortamento. In base alla circolare dell'Agenzia delle Entrate 22/E/2009, è consentito anche l'utilizzo di un metodo misto.

<b>VALORE MASSIMO ATTRIBUIBILE</b>	<p>Il valore conseguente alla rivalutazione non può superare, in nessun caso, il valore di mercato effettivamente attribuibile al bene.</p> <p>In alternativa al valore di mercato, il valore massimo del bene può essere determinato in base al metodo del valore interno, calcolato in funzione della capacità produttiva del bene stesso.</p>
<b>PERIZIA DI STIMA</b>	<p>La perizia di stima, seppur consigliabile ai fini della tutela dell'amministratore o dell'imprenditore che redige il bilancio, non è obbligatoria.</p>
<b>RIVALUTAZIONE CIVILE</b>	<p>La rivalutazione solo civile non richiede il versamento di alcuna imposta. Andrà indicata nel bilancio 2020 e i maggiori ammortamenti conseguenti la rivalutazione del bene parteciperanno all'utile dell'esercizio a partire dal bilancio successivo a quello della rivalutazione.</p>
<b>RIVALUTAZIONE ANCHE FISCALE</b>	<p>È possibile attribuire valore fiscale alla rivalutazione pagando un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap, pari al 3%.</p> <p>La base imponibile sui cui calcolare l'imposta è determinata dalla differenza tra il valore attribuito al bene a seguito della rivalutazione e il costo dello stesso non ancora ammortizzato.</p> <p>In caso di rivalutazione fiscale, i maggiori ammortamenti risultanti dalla rivalutazione saranno deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello di rivalutazione, mentre le plusvalenze e le minusvalenze assumeranno rilevanza a partire dal 4° periodo d'imposta successivo a quello di rivalutazione.</p>
<b>VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DI RIVALUTAZIONE</b>	<p>L'imposta sostitutiva di rivalutazione è versata in un massimo di tre rate annuali a partire dal termine di versamento delle imposte relative all'esercizio in cui la rivalutazione è eseguita.</p> <p>La rivalutazione si perfeziona con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei valori rivalutati e non con il versamento dell'imposta. L'imposta sostitutiva non versata viene iscritta a ruolo (circolare Agenzia delle Entrate 14/E/2017).</p>
<b>RISERVA DI RIVALUTAZIONE</b>	<p>In caso di rivalutazione dei beni d'impresa, a fronte del maggior valore rivalutato, è iscritta all'interno del patrimonio netto una riserva di rivalutazione. Tale riserva può essere contabilmente imputata al capitale sociale oppure stanziata in bilancio mantenendo nel nome il riferimento al D.L. n. 104/2020.</p> <p>Se la riserva viene utilizzata a copertura di perdite d'esercizio, non si possono distribuire utili ai soci fino a quando la stessa non è reintegrata oppure non è ridotta in misura corrispondente, con deliberazione dell'assemblea straordinaria.</p> <p>Nel caso in cui la riserva non sia imputata al capitale sociale, può essere distribuita soltanto se la delibera di distribuzione è iscritta nel Registro delle Imprese e se sono trascorsi 90 giorni senza che sia pervenuta alcuna opposizione da parte dei creditori sociali.</p> <p>Se la rivalutazione è solo civile, la riserva di rivalutazione non costituisce una riserva in sospensione d'imposta ma è considerata, ai fini fiscali, una riserva di utili (imponibile sui soci in caso di distribuzione – circolare Agenzia delle Entrate 14/E/2017).</p> <p>Se la rivalutazione è anche fiscale, la riserva è in sospensione d'imposta e, se distribuita, va tassata sui soci e sulla società. Per le imprese in contabilità ordinaria che optano per la rilevanza fiscale dei beni rivalutati, è possibile affrancare la riserva di rivalutazione tramite il versamento di un'imposta sostitutiva del 10%. In tal caso, se distribuita, la riserva è tassata solo sui soci come dividendo.</p>

# Il commercio elettronico e le vendite a distanza dal 1° luglio 2021: i regimi OSS e IOSS

A cura della **Redazione**

---

**L'apertura sempre maggiore agli scambi internazionali ha reso sempre più necessaria una modifica e razionalizzazione del commercio elettronico. Dal 1° luglio 2021 saranno operative le nuove regole per le vendite a distanza ed i *marketplace*: un fattivo passo verso la semplificazione e la possibilità per le imprese di minori dimensioni di presentarsi sul mercato globalizzato.**

Partiamo da una breve sintesi del meccanismo attualmente in vigore, per poi addentrarci nelle nuove regole.

L'art. 41, comma 1, lettera b) del D.L. n. 331/93 disciplina le **vendite a distanza a privati UE**, in base a cataloghi, per corrispondenza e simili.

In caso di vendita sottosoglia, € 100.000 *ovvero la diversa soglia stabilita dallo stesso Stato in cui risiede l'acquirente*, la vendita è considerata imponibile nel paese del venditore, salvo opzione per applicare comunque l'Iva del Paese di destinazione.

Al superamento, nell'anno precedente e/o nell'anno in corso, della soglia, il cedente italiano deve **identificarsi** ai fini Iva nel singolo Paese membro per rendere imponibile la cessione.

→ Sotto il profilo Iva italiana, l'operazione è non imponibile *ex art.* 41, comma 1, lettera b) del D.L. n. 331/93.

→ Sotto il profilo Iva del paese del cessionario, si tratta di un'operazione interna con Iva locale.

In questo caso si ritiene possibile emettere un'unica fattura, cosiddetta **fattura bivalente**, che soddisfi la normativa di entrambi i Paesi e recante l'indicazione del titolo di non imponibilità e dell'imposta estera (adottando per tali fatture una distinta numerazione).

→ Si dovrà presentare il modello *Intra-1-bis*, ai fini fiscali ed ai fini statistici, senza compilare la colonna 3 (codice Iva dell'acquirente).

Opportuno in questo caso precisare che i beni partono dall'Italia con destinazione al cliente estero. L'operazione non dà luogo, quindi, ad un trasferimento a sé stessi.

Come visto poc'anzi, l'alienazione al consumatore finale rileva nel territorio dello Stato membro quale operazione interna da assoggettare all'imposta ivi applicata e, pertanto, per il tramite del proprio rappresentante fiscale, la

ditta dovrà certificare la cessione dei beni con le modalità previste dalla norma interna (Risoluzione n. 39 del 31 marzo 2005).

- Nel caso appena trattato, le operazioni concorrono alla formazione del **plafond** in qualità di cessioni intracomunitarie.

Le soglie di protezione hanno consentito di non dover aprire Partite Iva in altri Stati, ma **l'incremento esponenziale delle vendite on-line, soprattutto in periodo Covid, ha obbligato molte imprese a doversi identificare in altri Stati** con un conseguente aumento dei costi, soprattutto se le soglie sono state superate anche di poco e in più paesi. Per questo è richiesto un **monitoraggio costante del volume vendite per paese** onde evitare lo spiacevole caso di superamento involontario delle soglie e le conseguenti sanzioni, caso purtroppo non infrequente.

### COSA SUCCEDERÀ DAL 1° LUGLIO 2021?

Vediamo ora cosa sarà invece in un futuro molto prossimo, talmente prossimo che è già possibile, dal 1° aprile, per i soggetti interessati, provvedere a registrarsi ai nuovi regimi speciali iva.

Per prima cosa bisogna considerare che le attuali soglie previste per le vendite a distanza previste da ogni singolo stato vengono sostituite da un'**unica soglia unionale di soli 10.000 Euro**, che di fatto rende il regime delle vendite a distanza residuale e marginale e riservato solo alle micro imprese e a quelle che solo occasionalmente effettuano questo tipo di operazioni. A seguito di questo, la possibilità di applicare l'Iva del paese del venditore esisterà solo per vendite sottosoglia.

Tale limite monetario sarà utilizzabile per l'insieme degli Stati e per la totalità del volume d'affari riferibile a:

- vendita a distanza di beni spediti a partire da uno Stato membro e destinati a consumatori finali di altro Stato membro dell'Unione Europea;
- prestazioni di servizi TTE rese a consumatori finali.

In pratica, fino alla soglia massima di vendite nell'ambito Ue di 10.000 Euro, l'Iva si applicherà nel paese ove è stabilito il cedente, anche se resta però l'opzione di applicare l'iva nel paese di destinazione mediante identificazione fiscale diretta. **Una volta superata la soglia massima di 10.000 Euro, invece, l'Iva dovrà essere applicata nel paese di destinazione senza eccezioni già a partire dalla data di superamento della soglia.**

I cedenti, però, potranno optare per il **nuovo regime OSS detto regime ONE STOP SHOP** come alternativa all'identificazione diretta, con il vantaggio di accentrare tutti gli obblighi iva in un solo stato.

### I REGIMI OSS E IOSS

Con l'adozione dei regimi opzionali OSS e IOSS, l'Italia dà attuazione al c.d. *VAT E-commerce Package*, che è una parte importante all'interno del più ampio *Digital Single Market Strategy* e uno dei pilastri della riforma globale dell'Iva rappresentata dalla Commissione europea nel *VAT Action Plan* del 2016.

L'art. 2 della direttiva (UE) 2017/2455 fa un *restyling* della definizione di vendita a distanza: ci si riferisce alle vendite **nei confronti di consumatori finali residenti in altro Stato comunitario** di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro, anche quando il cedente interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni.

Sparisce il riferimento alle cessioni su catalogo, per corrispondenza o simili, contenuto nel D.L. n. 331/93.

L'entrata in vigore dei regimi OSS/IOSS prevista dalla Direttiva Ue n. 2455/2017 per il 1° gennaio 2021 è stata posticipata al 1° luglio 2021, in considerazione degli effetti negativi della pandemia Covid-19. In questi due nuovi regimi confluirà anche quello del MOSS. I regimi OSS/IOSS introducono un **sistema europeo di assolvimento dell'Iva, centralizzato e digitale**, che, ampliando il campo di applicazione del MOSS (concernente solo i servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione) ricomprende le seguenti transazioni:

- vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi (ad eccezione dei beni soggetti ad accise) effettuate da fornitori o tramite l'uso di un'interfaccia elettronica;
- vendite a distanza intracomunitarie di beni effettuate da fornitori o tramite l'uso di un'interfaccia elettronica;
- vendite nazionali di beni effettuate tramite l'uso di un'interfaccia elettronica;
- prestazioni di servizi da parte di soggetti passivi non stabiliti nell'UE o da soggetti passivi stabiliti all'interno dell'UE ma non nello Stato membro di consumo a soggetti non passivi (consumatori finali).

A far tempo dal 1° luglio 2021, l'Iva sarà dovuta su tutti i beni commerciali importati nell'UE, indipendentemente dal loro valore. È stato quindi creato un regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi nell'UE per agevolare la dichiarazione e il pagamento dell'Iva dovuta sulla vendita di beni di valore modesto. Questo regime, denominato **“regime di importazione”**, consente ai fornitori che vendono beni spediti o trasportati da un paese terzo o un territorio terzo ad acquirenti nell'UE di riscuotere presso l'acquirente l'Iva sulle vendite a distanza di beni di valore modesto importati e di dichiarare e versare tale Iva tramite lo **sportello unico per le importazioni (IOSS)**.

Se si ricorre al portale IOSS, l'importazione (immissione in libera pratica) di beni di valore modesto (è previsto solo per beni aventi un valore intrinseco non superiore a 150 Euro) nell'UE è esente da Iva. L'Iva è dovuta come parte del prezzo di acquisto dall'acquirente e il portale permette di versare tale Iva tramite lo sportello unico per le importazioni. Il ricorso a tale regime speciale (IOSS) non è obbligatorio.

La registrazione ai regimi Iva OSS/IOSS ha effetto a decorrere dal primo giorno del trimestre civile successivo a quello in cui il soggetto passivo ha comunicato allo Stato membro di identificazione l'intenzione di avvalersi del regime speciale, fornendo le informazioni richieste. Come accennato poc'anzi, per consentire ai soggetti interessati di essere effettivamente operativi dal prossimo 1° luglio 2021, è possibile accedere alla fase di pre-registrazione mediante apposite funzionalità telematiche sul sito dell'Agenzia delle Entrate già a partire dal 1° aprile 2021.

In fase di redazione del presente articolo non è ancora disponibile la guida al *VAT on Stop Shop* in italiano, ma tale guida è già stata messa in rete e resa disponibile in lingua inglese da parte della commissione europea con il titolo **“Guide to the Vat One Stop Shop”**.

Il soggetto passivo che è intenzionato ad utilizzare lo sportello Unico deve registrarsi nel proprio Stato membro di identificazione. Gli operatori della UE vengono considerati identificati nello Stato membro in cui hanno fissato la sede della propria attività economica. È previsto che il numero di partita Iva sarà lo stesso già esistente; nel caso di soggetto privo di numero di partita Iva, il soggetto dovrà richiederne uno prima di poter effettuare la registrazione. Se un soggetto ha più stabili organizzazioni all'interno della UE, può scegliere in quale stato identificarsi (si tratta dell'unico caso in cui si può effettuare una scelta).

Nel caso di operatori non UE che sono privi sia di una sede della propria attività economica, sia di una stabile organizzazione, gli stessi possono scegliere un qualsiasi stato UE in cui identificarsi e verranno dotati da questo Stato di una partita Iva che avrà come sigla iniziale **EU**.

L'opzione per il **regime agevolato OSS** deve essere visto quale valida e pratica alternativa all'identificazione diretta, in quanto l'OSS è una piattaforma telematica che permetterà di accentrare tutti gli obblighi Iva in un solo

Stato. Opportunità non da poco, vista l'onerosità e complessità sia della gestione dell'identificazione diretta, sia dell'apertura di una stabile organizzazione. Se un soggetto decide di utilizzare tale regime, sarà tenuto ad applicarlo in tutti i paesi dell'UE.

Non è previsto un termine di permanenza nel regime ed è quindi possibile cancellarsi in qualsiasi momento. Le modalità di cancellazione prevedono l'obbligo di informare lo Stato membro di identificazione almeno 15 giorni prima della fine del trimestre solare precedente a quello in cui intende cessare di utilizzare il regime.

Nella pratica operativa, il cedente sarà tenuto a rilevare le vendite in maniera distinta per singolo Paese di destinazione, applicando l'Iva propria prevista in ciascun Paese.

Altro vantaggio è che i soggetti passivi in regime OSS, per tutte le operazioni effettuate in tale regime sono esonerati dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione Iva annuale.

Resta obbligatoria l'annotazione della vendita sul registro dei corrispettivi.

Con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 10 maggio 2019, sono stati individuati specifici esoneri dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, disponendo che l'obbligo non si applica alle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 2, comma 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n.127.

## L'OBBLIGO DICHIARATIVO

Con periodicità trimestrale, nel caso di soggetto italiano o identificato in Italia, sarà obbligatorio presentare all'Agenzia delle Entrate una apposita **dichiarazione OSS Iva** con i totali delle operazioni effettuate "negli altri paesi" (imponibile ed Iva) dettagliati per Paese e si dovrà quindi versare allo Stato Italiano l'Iva complessivamente dovuta.

## IL NUMERO DI RIFERIMENTO UNICO

A seguito della presentazione, lo Stato di registrazione genera un "**numero di riferimento unico**" e lo comunica al soggetto passivo o al suo intermediario di riferimento. Il numero è necessario per poter effettuare il pagamento relativo. Il versamento complessivo dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione è effettuato, in Euro, entro lo stesso termine previsto per la presentazione della dichiarazione, con addebito su conto corrente aperto presso una banca italiana convenzionata con l'Agenzia delle Entrate e intestato all'operatore. Non si può effettuare il versamento mediante il normale e consueto modello F24. L'Agenzia delle Entrate di riferimento provvederà alla riattribuzione degli importi ai singoli stati membri.

Sono poi previsti degli ulteriori adempimenti, che si possono qui riassumere nella presentazione della comunicazione SCIA relativa alle vendite online unitamente alla comunicazione di variazione dati Iva contenete il codice Ateco: 479110 - COMM.DETT. DI PRODOTTI VIA INTERNET e compilando la sezione Attività di commercio Elettronico con i dati relativi all'indirizzo del sito web e/o dell'internet service provider.

## IL MARKETPLACE

A partire dal 1° luglio 2021 entrerà in vigore il nuovo art. 14-*bis* della direttiva UE 2006/112. Tale articolo ha impostato di fatto una finzione giuridica mediante la quale le piattaforme digitali si considerano fornitori dei beni di cui facilitano le vendite, quindi risultano essi i debitori dell'Iva relativa e saranno direttamente responsabili dell'applicazione dell'Iva. Le piattaforme avranno poi nuovi obblighi di conservazione dei dati relativi alle vendite che hanno agevolato.

Il nuovo articolo 14-*bis* recita:

1. Se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato (*marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi con spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 EUR, si considera che lo stesso soggetto passivo in questione abbia ricevuto e ceduto detti beni;
2. se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (*marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le cessioni di beni effettuate nella Comunità da un soggetto passivo non stabilito nella Comunità a una persona che non è un soggetto passivo, si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e ceduto detti beni.

Di fatto le piattaforme elettroniche avranno un ruolo fondamentale anche sul piano fiscale, in quanto grazie ad esse, tramite il nuovo meccanismo, si avrà la riduzione degli oneri amministrativi sia per i fornitori, sia per i consumatori e un indubbio vantaggio in materia di riscossione da parte delle amministrazioni fiscali. Operativamente la cessione viene divisa in due cessioni: la prima tra il cedente non residente e la piattaforma e la seconda tra la piattaforma stessa ed il cliente finale.

# La nota integrativa ai bilanci 2020 e le implicazioni Covid-19

A cura della **Redazione**

---

La grave emergenza sanitaria causata dal Covid-19 ha portato inevitabili e ben note ricadute dal punto di vista patrimoniale, finanziario ed economico di numerose imprese, che si riflettono inevitabilmente nei relativi bilanci dell'anno 2020.

La nota integrativa, *ex art. 2427*, allegato di bilancio come sappiamo numerico ed anche discorsivo, deve riuscire nel duplice compito da un lato di dare informazione degli impatti della pandemia sui conti 2020 e dall'altro, di fornire giustificazione di tutte le deroghe, svalutazioni, variazioni, accantonamenti, agevolazioni, previsti dalla normativa negli ultimi mesi, applicati in bilancio.

## INTRODUZIONE

La nota integrativa ai bilanci del 2020 ha quest'anno il compito fondamentale di dare conto, a tutti i potenziali destinatari dell'informativa, degli effetti del Covid-19 nei conti delle singole imprese.

Si è in presenza infatti di un evento, quale la pandemia mondiale, di portata tale che ha implicato effetti sostanziali e rilevanti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica di molte imprese (si pensi ai numerosi casi di calo di ricavi o di pesante contrazione della liquidità).

Come risposta ai danni economici causati dal Covid-19 si è poi sviluppata una normativa tesa ad attutire gli effetti della pandemia sui bilanci, attraverso:

- **aiuti economici di vario tipo** (ad esempio, i contributi a fondo perduto, la previsione di specifici crediti di imposta);
- possibilità di effettuare **deroghe alle singole poste di bilancio** (ad esempio, la sospensione degli ammortamenti, la possibilità di sospendere la disciplina delle perdite che erodono il capitale sociale, la valutazione dei titoli *iscritti nell'attivo circolante al valore risultante dal bilancio precedente*) oppure eventuale rivalutazione dei beni di impresa;
- opzione di **adesione alla moratoria per i finanziamenti in essere**.

La nota integrativa deve quindi, per l'anno 2020, riuscire nel compito di esplicitare ai terzi l'effetto globale sull'impresa esercitato dal Covid-19 sui conti dello scorso anno.

In particolare, i principali punti che dovranno essere valutati ed eventualmente esplicitati dal redattore del bilancio sono:

- 1) impatto Covid su attività in generale (se ha comportato chiusura temporanea o meno attività, incidenza su vendite, liquidità, gestione del personale ecc);
- 2) deroghe a principio continuità aziendale;
- 3) sospensione efficacia disposizioni disciplina perdite;
- 4) rivalutazione beni di impresa;
- 5) sospensione ammortamenti;

- 6) deroga in tema di valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante;
- 7) moratoria mutui e leasing;
- 8) ricavi eccezionali/straordinari (ossia tutti i contributi a fondo perduto, crediti di imposta per locazioni, sanificazione) e costi eccezionali/straordinari (spese disinfezione e sanificazione, adeguamento ambienti lavoro ecc).

Procediamo ad analizzarli singolarmente.

### 1) **Impatto Covid su attività in generale**

L'organo amministrativo, nella nota integrativa relativa all'anno 2020, oltre che, come detto, analizzare l'incidenza di tale pandemia sulle varie voci di bilancio, ed illustrare in dettaglio le valutazioni effettuate sottolineando le eventuali applicazioni di specifiche deroghe, deve sicuramente fornire un'informativa sull'impatto che la pandemia ha avuto in generale sull'attività economica stessa, con un occhio anche al futuro a breve termine dell'impresa. La nota integrativa, da questo punto di vista, assume infatti un'importanza cruciale nello svolgere il compito di riassumere gli impatti del Covid-19 sui dati consuntivi 2020 e previsionali.

Nei primi mesi dello scorso anno si è assistito alla chiusura temporanea obbligatoria delle attività produttive non essenziali, situazione replicatasi in autunno con analoghe interruzioni dell'attività. Queste sospensioni, unitamente al clima di inevitabile incertezza, precarietà e difficoltà che ha contaminato l'economia europea e mondiale, hanno avuto conseguenze sulla redditività delle imprese, oltre che sulla loro liquidità e la gestione del personale dipendente.

È quindi **opportuno che i redattori di bilancio informino i lettori in primo luogo circa l'eventuale sospensione dell'attività o meno durante i lockdown del 2020.**

Tale informazione è rilevante nel bilancio in questione, in quanto ci sono imprese che non hanno dovuto bloccare le loro attività, in quanto ritenute essenziali, e pertanto la pandemia non ha magari arrecato particolari danni economici; altre invece che, pur non avendo avuto interruzioni dell'attività, hanno al contrario registrato deficit e perdite a livello patrimoniale-finanziario ed economico e pertanto sono chiamate a spiegare i motivi di tale flessione, oltre che le eventuali soluzioni previste per uscire dalla crisi.

Infine vi sono le imprese la cui l'attività ha subito sospensioni, essendo non essenziale, e da ciò possono essere derivati:

- 1) limitati effetti negativi sul bilancio;
- 2) oppure rilevanti impatti negativi sul bilancio, anche magari per la presenza di situazioni di incertezza preesistenti.

A tutte queste casistiche sarà quindi opportuno dedicare spazio nella nota integrativa, per informare i lettori *in primis* dell'attività esercitata e di eventuali periodi di interruzione subiti nel corso dell'anno.

Soprattutto per le imprese colpite negativamente dalla pandemia sarà quindi importante:

- fornire un'analisi dei motivi e delle conseguenze negative patrimoniali, finanziarie ed economiche prodotti dal lockdown;
- illustrare le possibili strategie adottate dall'impresa per superare il difficile momento causato dalla pandemia (si pensi a richieste di finanziamenti, accesso a moratoria per quelli in essere, ricorso a cassa integrazione, richieste di contributi e/o agevolazioni, effettuazione di nuovi investimenti, revisione del processo produttivo, eventuale valutazione di cambiamento di strategia con orientamento ad altri settori ecc.).

### 2) **Deroghe a principio continuità aziendale**

L'art. 2423-*bis* c.c., comma 1 prevede che la valutazione delle voci di bilancio venga fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

La valutazione prospettica che deve effettuare la direzione aziendale, deve riguardare, secondo il principio OIC n. 11, un periodo di almeno 12 mesi dalla data a cui si riferisce il bilancio.

Nel caso in cui, nel periodo in esame, emergano **significative incertezze in merito alla capacità dell'impresa**

**di perdurare nel tempo**, gli amministratori, nella redazione della nota integrativa allegata al bilancio di esercizio, devono fornire le informazioni relative ai fattori di rischio individuati durante le ipotesi effettuate, nonché alle incertezze identificate e ai piani aziendali da predisporre per far fronte a tali rischi.

È inoltre necessario indicare le motivazioni che spingono a considerare come significative le incertezze esposte ed è importante evidenziare le ricadute che queste ultime possono avere sulla continuità aziendale.

Con il D.L. n. 34/2020, all'art.38-*quater* è stata prevista una deroga al citato postulato di continuità aziendale.

In particolare, è stato disposto che, in deroga all'art. 2423-*bis* c.c., la valutazione delle voci di bilancio e della prospettiva della continuazione dell'attività sia effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio.

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione, per cui andranno comunque indicate:

- le significative incertezze sulla capacità dell'impresa di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per almeno un arco temporale di dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio;
- gli eventuali fattori di rischio in tema di continuità aziendale e i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi;
- gli eventuali e prevedibili effetti che tali circostanze producono sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Inoltre, qualora non si ritengano sussistere delle ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, occorre darne notizia nella nota integrativa, evidenziando i possibili effetti sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

In nota integrativa andrà anche fornita l'informativa relativa alla scelta effettuata di avvalersi (o meno) della deroga del D.L. n. 34/2020.

La deroga concessa dal legislatore italiano, che permette di ritenere in ogni caso soddisfatto il postulato di continuità aziendale, ha l'esplicito scopo di evitare che l'applicazione dei normali criteri di redazione del bilancio di esercizio possano accentuare gli effetti negativi generati dalla pandemia da Covid-19.

Dal punto di vista soggettivo, la deroga è applicabile a quelle società che, nell'ultimo bilancio approvato:

- abbiano valutato le voci nella prospettiva della continuazione dell'attività, in applicazione dei paragrafi 21 o 22 del principio OIC 11;
- si siano già avvalse della deroga prevista dall'art. 38-*quater*, D.L. n. 34/2020.

Al di fuori di queste due circostanze, la deroga non è esercitabile e quindi il bilancio dovrà essere predisposto nel pieno rispetto del principio di continuità aziendale.

Il documento interpretativo OIC n. 8, esaminando il citato art. 38-*quater*, precisa che la norma si rivolge alle società che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali. La possibilità di deroga, pertanto, resta esclusa per le società che adottano i principi contabili internazionali.

Anche se la norma di legge richiama espressamente solo il bilancio di esercizio, l'OIC ritiene di estendere le disposizioni in esame anche ai bilanci consolidati, al fine di evitare situazioni in cui vi siano società che compilino bilanci di esercizio in deroga e, nel contempo, dichiarino nel bilancio consolidato l'assenza di continuità aziendale.

L'efficacia della disposizione è inoltre circoscritta agli aspetti civilistici, senza ricadute di natura tributaria.

L'OIC n.8 rileva infine che la norma richiama esclusivamente l'art. 2423-*bis* c.c. nel punto in cui si riferisce alla continuità aziendale, per cui deve essere esclusa la sua eventuale applicazione per valutazioni diverse da questa.

### **3) Sospensione efficacia disposizioni disciplina perdite**

Con l'art. 2446 c.c. (2486-*bis* per le Srl) il legislatore italiano ha previsto per le società per azioni, che, quando il capitale diminuisce di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori o il consiglio di gestione, e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza, devono senza indugio convocare l'assemblea per prendere opportuni provvedimenti. All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla

gestione e con l'indicazione dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione.

Qualora la perdita non risulti diminuita a meno di un terzo entro l'esercizio successivo, l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza, gli amministratori e i sindaci o il consiglio di sorveglianza devono chiedere al tribunale che venga disposta d'ufficio la suddetta riduzione.

Il successivo art. 2447 c.c. (2482-ter per le Srl) prevede che la perdita che riduce il capitale di oltre un terzo portandolo al di sotto del minimo legale, obbliga gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza a convocare senza indugio l'assemblea per deliberare:

- la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo;
- la trasformazione della società;
- la messa in liquidazione della società.

Al fine di evitare che le perdite subite negli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020, in quanto eccezionali e contingenti vista l'emergenza epidemiologica da Covid-19, possano comportare irrimediabilmente la messa in liquidazione di società sane, oppure possano limitare le effettive capacità e potenzialità delle imprese interessate, con il D.L. n. 23/2020 sono state previste **misure temporanee che consentono deroghe ai citati principi civilistici**.

In particolare, è stato stabilito che a decorrere dal 1° gennaio 2021, «per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020» (art. 6, D.L. n. 23/2020 successivamente modificato dall'art. 1, comma 266, L. n. 178/2020), non sono applicabili le disposizioni codicistiche in tema di riduzione del capitale sociale per perdite, anche al di sotto del minimo legale.

Non sono sospese tuttavia, le disposizioni che impongono obblighi informativi verso l'assemblea dei soci da parte degli amministratori i quali, in presenza di perdite, restano tenuti a convocare l'assemblea senza indugio. Ciò che in sostanza viene meno è solo il dovere di ricapitalizzazione immediata, ovvero di attuare una trasformazione societaria o lo scioglimento anticipato della società.

Tali obblighi dovranno essere adempiuti entro la chiusura del quinto esercizio successivo, vale a dire non oltre la scadenza fissata dallo statuto per l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2025.

Nella nota integrativa allegata al bilancio del 31 dicembre 2020, gli amministratori avranno l'obbligo di indicare in un apposito prospetto, **l'ammontare delle perdite maturate nel corso degli anni, con separata indicazione di quelle maturate durante l'emergenza Covid-19** (e sottoposte dunque ad una diversa disciplina).

Secondo la recente massima pubblicata dal Consiglio Notarile di Milano (n. 196/2021 – dello stesso avviso anche la circolare Assonime n. 3/2021) il beneficio previsto con la deroga non è limitato ai soli risultati negativi evidenziati nell'esercizio che chiude al 31 dicembre 2020, ma anche alle perdite emerse durante l'anno 2020, anche se riferibili a situazioni patrimoniali infra-annuali o a esercizi con chiusura diversa dal 31 dicembre 2020.

Di conseguenza:

- le perdite 2020 e le perdite originatesi in anni precedenti ma evidenziate durante l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 (ad esempio le perdite 2019 per chi ha esercizi coincidenti con l'anno solare), devono essere dettagliate in un apposito prospetto della nota integrativa, dove andranno specificati l'anno di formazione della perdita e le movimentazioni intervenute. Nel caso di microimprese non obbligate alla redazione della nota integrativa, in assenza di indicazioni normative, si ritiene che le annotazioni debbano essere effettuate in calce allo stato patrimoniale;
- le perdite riferite agli esercizi che iniziano successivamente al 31 dicembre 2020 resteranno soggette all'ordinaria disciplina del codice civile.

Più restrittivo invece il parere del Mise del 29 gennaio 2021, dove si ritiene che le perdite da assoggettare al regime più favorevole del D.L. n. 23/2020 siano solo quelle dell'esercizio 2020.

Attenzione che nonostante sia stata postergata al quinto anno successivo ogni decisione in merito alle perdite, gli amministratori dovranno comunque monitorare l'evoluzione della gestione societaria e, qualora vengano meno i presupposti di continuità aziendale, attivarsi tempestivamente.

Si ricorda infine che l'art. 2086 c.c. non è stato modificato per cui, salvo futuri interventi legislativi, permane per

gli amministratori di società l'obbligo di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

#### 4) Rivalutazione beni di impresa

Con il decreto "Liquidità" (art. 6-bis, D.L. n. 23/2020) prima e il decreto "Agosto" (art. 110, D.L. n. 104/2020) poi, sono stati riaperti i termini di rivalutazione dei beni ai fini sia civilistici, sia fiscali, dietro versamento di un'imposta sostitutiva.

Possono beneficiare della disciplina «*i soggetti indicati nell'articolo 87 (oggi 73), comma 1, lettera a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi ... le imprese individuali, le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e gli enti pubblici e privati di cui all'art. 87, comma 1 lettera c), del TUIR, nonché alle società ed enti di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 87 e alle persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello stato mediante stabili organizzazioni*».

Possono essere oggetto di rivalutazione:

- tutti i beni materiali e immateriali relativi all'impresa;
- le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2.359 c.c. purché iscritte come immobilizzazioni finanziarie.

Non possono invece essere rivalutati i seguenti beni:

- avviamento;
- beni merce;
- costi pluriennali;
- partecipazioni diverse da quelle di controllo o collegamento iscritte nell'attivo circolante.

Possono essere oggetto di rivalutazione sia i beni per i quali sia concluso il periodo di ammortamento, sia quelli che sono già stati rivalutati in passato. I beni in leasing sono rivalutabili esclusivamente se iscritti in bilancio a seguito di riscatto.

La rivalutazione può avvenire secondo tre differenti modalità:

1. **rivalutazione del solo costo storico del cespite:** il valore di rivalutazione viene attribuito esclusivamente al solo valore del bene, ottenendo così un allungamento del periodo di ammortamento;
2. **rivalutazione del costo storico e del relativo fondo di ammortamento:** il valore di rivalutazione viene attribuito sia al costo storico del bene, sia al rispettivo fondo di ammortamento, rimanendo inalterata la durata del periodo di ammortamento;
3. **riduzione del fondo di ammortamento del cespite da rivalutare:** l'intero valore di rivalutazione viene portato a riduzione del fondo di ammortamento lasciando inalterato il costo storico del bene.

Le imprese potranno decidere se iscrivere il maggiore valore rivalutato esclusivamente ai fini civilistici, con la conseguenza che gli ammortamenti e le plusvalenze o le minusvalenze non saranno fiscalmente rilevanti. In alternativa sarà possibile ottenere il riconoscimento fiscale relativo ai maggiori valori rivalutati attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva del 3%.

In quest'ultimo caso le maggiori quote di ammortamento saranno deducibili a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene effettuata la rivalutazione (esempio: rivalutazione dal 2020 e ammortamento deducibile dal 2021), mentre per quanto riguarda le plusvalenze e le minusvalenze il valore fiscale verrà riconosciuto a decorrere dal quarto esercizio successivo (esempio: rivalutazione nel 2020 e minor plusvalenza riconosciuta dal 2024).

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata in un'unica soluzione con scadenza 30 giugno 2021 o, in alternativa, con un massimo di tre rate annuali.

Il saldo attivo di rivalutazione è rappresentato da una riserva di patrimonio netto in sospensione d'imposta che sarà sottoposta a tassazione esclusivamente se distribuita ai soci; vi è comunque la possibilità di procedere a suo affrancamento mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 10%.

Per quanto attiene l'informativa contabile, il costo dei beni rivalutati e la rivalutazione dovranno essere annotati nel bilancio e nella nota integrativa, come previsto dai principi contabili OIC 16 – 21 – 24 – 25 – 28. Nei bilanci

delle microimprese, essendo queste esonerate dalla redazione della nota integrativa, l'informativa andrà fornita nelle note dell'inventario.

Le informazioni necessarie sono essenzialmente riconducibili a:

- criteri di valutazione;
- movimenti delle immobilizzazioni;
- natura e le utilizzazioni delle voci di patrimonio netto;
- fiscalità differita.

Gli amministratori dovranno infine riportare nella relazione al bilancio i criteri utilizzati per la rivalutazione, nonché attestare che il valore rivalutato iscritto in bilancio non eccede il valore di mercato attribuibile ai beni.

### 5) *Sospensione ammortamenti*

Al fine di ridurre i citati effetti negativi derivanti dall'emergenza sanitaria sui redditi e sul patrimonio netto dell'esercizio 2020, è stata prevista la possibilità di optare per la deroga di cui all'art. 60, commi da 7-bis a 7-quater, del D.L. n. 104/2020, convertito dalla L. n. 126/2020.

Ai sensi di questa norma è possibile derogare a quanto dispone l'art. 2426, n. 2 del codice civile, che prevede che l'ammortamento annuale delle immobilizzazioni debba essere "sistematico".

In altre parole, relativamente all'anno 2020, è possibile non effettuare fino al 100% l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e immateriali; per la parte di ammortamento non contabilizzata è previsto l'obbligo di destinare ad una riserva indisponibile di utili di ammontare corrispondente.

Aderendo a questa deroga, si ottiene l'effetto di imputare quindi a conto economico una quota più bassa di ammortamento, prolungando il piano di ammortamento; l'ammortamento non effettuato viene infatti rinviato all'esercizio successivo.

Inoltre in questo modo si concede alle imprese di mantenere, nel bilancio 2020, il valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali così come risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato.

Si precisa che si tratta di una facoltà, e non di un obbligo per il redattore di bilancio, il quale può decidere se applicare o non applicare tale deroga.

L'OIC nella sua bozza del documento interpretativo n. 9 "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio – sospensione degli ammortamenti" sottolinea come non sia previsto se la sospensione debba essere applicata al singolo cespite oppure alle classi intere di immobilizzazioni. Si ritiene quindi possibile applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali e immateriali, oppure a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali, oppure, da ultimo, all'intera voce di bilancio.

La norma in questione prevede che si indichi nella nota integrativa queste tassative informazioni:

- i **motivi** del ricorso alla deroga in nota integrativa (ad esempio per consentire una rappresentazione della situazione economico e patrimoniale dell'impresa più consona e aderente al reale, alleggerendo l'effetto negativo causato del Covid-19);
- la **conseguente iscrizione della corrispondente riserva indisponibile** sopra citata e il suo importo;
- infine **gli effetti della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'esercizio**.

Come detto, il mancato ammortamento potrà essere totale o limitato a una parte della quota. Nel recente documento di studio redatto congiuntamente da Consiglio Nazionale e Fondazione Nazionale Commercialisti (dal titolo *La sospensione degli ammortamenti ai sensi del decreto "Agosto" e la disciplina delle perdite ai sensi del decreto "Liquidità"*) si chiarisce che il criterio temporale potrebbe essere l'elemento a cui rapportare la riduzione della percentuale di ammortamento e quindi la quota stessa. In altre parole, il criterio dei giorni/settimane/mesi di inutilizzo o utilizzo ridotto di un bene, potrebbe rappresentare un modo per abbattere in proporzione la quota di ammortamento. Di tale eventuale scelta, si dovrà dare, ancora una volta, una compiuta informazione in nota integrativa.

Si segnala poi, per completezza, che lo stesso art. 60 specifica che:

- 1) la mancata imputazione dell'ammortamento non ne preclude tuttavia la sua deduzione fiscale, sia ai fini

Ires, sia ai fini Irap, attraverso una corrispondente variazione in diminuzione in dichiarazione Ires ed Irap (è esplicitamente prevista la deroga al principio della preventiva imputazione a bilancio di tale componente negativo);

- 2) tale misura potrebbe essere estesa anche agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2.

#### 6) **Deroga in tema di valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante**

Causa difficoltà economiche legate al Covid, anche per l'anno 2020 si potrebbe verificare il caso di diverse società che scelgono di avvalersi della deroga di cui all'art. 20-*quater* della L. n. 136/2018, che consente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali di evitare la svalutazione dei titoli presenti in bilancio se si valorizzassero in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Con tale deroga, si concede l'opportunità di mantenere i valori dei titoli iscritti nell'attivo circolante risultanti dal bilancio precedente, evitando quindi la svalutazione, eccetto il caso in cui si sia in presenza di una perdita con carattere durevole.

In nota integrativa si devono fornire informazioni relativamente:

- alle modalità con cui ci si è avvalsi della deroga, enucleando i criteri adottati per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga;
- alla differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato
- infine alle motivazioni per le quali la perdita è stata ritenuta temporanea e non durevole.

#### 7) **Moratoria mutui e leasing**

Il D.L. n. 70/2020 all'art. 56 ha previsto una moratoria straordinaria volta ad aiutare le microimprese e le piccole e medie imprese a superare la difficile fase economica generata dall'epidemia Covid-19.

È stato infatti concesso per i mutui e gli altri finanziamenti a rimborso rateale, nonché per i contratti di leasing con canoni con scadenza precedente al 30 settembre 2020, una sospensione degli stessi fino al 30 settembre 2020.

La sospensione è stata poi prorogata fino al 30 giugno 2021 con il D.L. n. 178/2020.

Resta facoltà delle imprese decidere se chiedere la sospensione dell'intera rata del mutuo o del leasing o, in alternativa, la sospensione della sola quota capitale.

La misura è stata concepita per agevolare le microimprese e le piccole e medie imprese che, benché non presentino esposizioni deteriorate, hanno subito in via temporanea carenze di liquidità per effetto dell'epidemia.

Per ciò che riguarda il **trattamento contabile delle moratorie** bisogna distinguere il caso dei mutui da quello dei leasing.

Per i **mutui** il riferimento è il principio contabile OIC n. 19, dove si distingue tra società che applicano o meno il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei propri debiti.

Nel primo caso è necessario modificare le stime dei flussi finanziari connessi alla passività. Come indicato al paragrafo 61 dal citato principio 19, il valore della passività espresso in bilancio dovrà essere rideterminato attraverso un'attualizzazione dei flussi finanziari futuri sulla base dell'interesse effettivo determinato in occasione della rilevazione iniziale della passività stessa. La differenza fra il valore rideterminato e quello precedentemente assunto nei conti aziendali verrà indicata nel conto economico fra gli oneri o fra i proventi finanziari, a seconda del segno.

Nel caso invece della non applicazione del criterio del costo ammortizzato, se è sospesa la sola quota capitale gli interessi passivi confluiranno naturalmente per competenza a conto economico, a scadenza di ogni singolo pagamento. Se invece ad essere sospesa è l'intera rata, andranno conteggiati e inseriti in bilancio gli interessi maturati e non pagati nel periodo di riferimento. Tali interessi da un lato confluiranno a conto economico e, dall'altro, aumenteranno il debito in essere verso le banche per il mutuo.

Nel caso dei **leasing**, non si hanno particolari differenze se viene sospeso l'intero canone o solo la relativa quota

capitale. In entrambe le situazioni è necessario riconteggiare per competenza *pro-rata temporis* il maxicanone iniziale, le rate a scadere e i maggiori interessi maturati nel periodo di sospensione, rapportando il tutto alla nuova durata del finanziamento.

In nota integrativa, se l'impresa aderisce alla moratoria sui mutui o sui contratti di leasing, è richiesta l'evidenziazione:

- delle ragioni che hanno comportato la scelta di aderire alla moratoria, quali ad esempio la carenza di liquidità o, più genericamente, le difficoltà legate alla pandemia;
- delle caratteristiche della moratoria scelta. In particolare, andranno sottolineati i benefici ottenuti dall'impresa;
- della durata della moratoria, specificando se la società si è avvalsa della facoltà di sospendere i pagamenti fino al 30 giugno 2020.

### **8) Ricavi eccezionali/straordinari e costi eccezionali/straordinari causa Covid**

Il D.Lgs. n. 139/2015 ha abolito la sezione E del conto economico, fino ad allora deputata a rendicontare i costi e i ricavi eccezionali, ossia che esulano dalle abituali componenti di costo e di ricavo che caratterizzano la propria attività. È stato previsto che tale informativa debba essere resa nella nota integrativa, come afferma l'art. 2427 c.c. al punto 13), in cui si afferma che la nota deve indicare «l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali».

La pandemia ha generato sicuramente componenti di costo e di ricavo di entità o di incidenza eccezionali, per i quali si dovrà fornire in nota integrativa informazioni circa l'importo, la natura e l'incidenza rispetto all'ammontare complessivo di tutti i costi sostenuti dalla società.

Dal punto di vista dei costi, volendo esemplificare e focalizzarsi solo su quelli relativi alla prevenzione del contagio e della messa in sicurezza dei lavoratori, operatori e clienti, abbiamo il sostenimento di:

- spese per la sanificazione e l'adeguamento degli ambienti di lavoro;
- spese per disinfettanti, detersivi, e altri prodotti di pulizia;
- spese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale come i guanti, le tute, le mascherine ecc;
- spese per dispositivi come termometri e termoscanner per la rilevazione della temperatura corporea;
- spese per dispositivi volti a mantenere agevolmente la distanza tra le persone, come i pannelli di protezione o le barriere.

Nell'ambito invece dei ricavi eccezionali, direttamente connessi al Covid-19, si devono sicuramente rilevare gli aiuti e le agevolazioni, disposti a livello statale, regionale ed anche talvolta comunale, concessi allo scopo di ridurre il calo di fatturato e gli altri effetti negativi derivanti dalla sospensione delle attività.

Volendo citare alcuni tra i più noti, abbiamo:

- i contributi, in conto esercizio, concessi a fondo perduto previsti dai vari decreti, quali art. 25 del D.L. n. 34/2020, art. 1 del D.L. n. 137/2020 e art. 2 del D.L. n. 149/2020;
- il credito di imposta per locazione, previsto per diverse mensilità 2020;
- il credito di imposta per spese di sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione;
- lo stralcio del saldo Irap 2019 che ha comportato la rilevazione, nell'anno 2020, di una sopravvenienza da considerare a tutti gli effetti come ricavo "eccezionale".

# I verbali del CdA e le delibere assembleari per l'approvazione dei bilanci dell'esercizio 2020

A cura della **Redazione**

## VERBALE DEL CDA PER DIFFERIMENTO TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO 2020 A 180 GIORNI

### VERBALE DECISIONE AMMINISTRATORI

L'anno ..... e questo dì ... del mese di ....., alle ore ....., presso la sede sociale in ....., si sono riuniti gli Amministratori della società "....." per discutere e deliberare sul seguente

### ORDINE DEL GIORNO

- 1) Proposta di utilizzo proroga dei termini di cui all'art. 2364 del codice civile appositamente richiamato dall'art. 2478-bis c.c.;
- 2) Varie ed eventuali.

Sono presenti i membri del Consiglio di Amministrazione, Signori ..... nonché i membri del Collegio Sindacale, Signori .....

Assume la presidenza della riunione, ai sensi di legge e di Statuto, il Sig. ...., Presidente del Consiglio di Amministrazione della società.

Il Presidente con l'accordo dei convenuti chiama ad assolvere alle funzioni di Segretario, per la redazione del presente verbale, il Sig. ...., che accetta.

Il Presidente constata e fa constatare ai presenti la validità della riunione e passa alla trattazione degli argomenti posti all'ordine del giorno.

Il Presidente, premesso che:

- si rende necessario provvedere alla predisposizione del Bilancio di esercizio alla data del 31 dicembre 2020;
- la bozza di Bilancio al 31 dicembre 2020 si trova, allo stato attuale in fase di avanzata elaborazione;
- sono emerse difficoltà in merito alla definitiva stesura del Bilancio di esercizio, alla data attuale non ancora disponibile nella versione definitiva, in riferimento alle particolari esigenze connesse a .....

Tanto premesso, il Presidente del Consiglio di Amministrazione, ravvisa che tali particolari esigenze, integrano il preciso disposto cui all'art. 2364 codice civile, in maniera tale da consigliare un inevitabile posticipo del termine di approvazione assembleare.

Il Consiglio di Amministrazione, constatato al riguardo che l'articolo ..... dello Statuto sociale prevede la facoltà di convocazione dell'assemblea ordinaria per l'approvazione del bilancio anche oltre i normali centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio e cioè entro il giorno 29 giugno 2021 (cento ottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio), vista la necessità di dover vagliare attentamente i criteri valutativi da adottare per la stesura definitiva del bilancio dell'esercizio da chiudere al 31 dicembre 2020, anche a causa del perdurare dell'emergenza epidemiologica causata dal Covid-19, ma soprattutto per permettere agli Amministratori preposti alla predisposizione del bilancio di valutare e prendere in considerazione tutte le misure per il sostegno e il rilancio dell'economia e che hanno importanti riflessi anche sulle risultanze di bilancio da chiudere al 31 Dicembre 2020 sia civilisticamente che fiscalmente

#### **DELIBERA**

che si rende opportuno avvalersi del maggior termine di cento ottanta giorni, così come concesso dall'art. 3 comma 6 del Decreto Legge 183/2020, convertito dalla Legge n. 21 del 26/02/2021, per convocare negli usuali modi, i soci in assemblea ordinaria per la approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020.

[\*\*\*clicca qui per scaricare il documento in formato word\*\*\*](#)

**VERBALE DELLA RIUNIONE DEL CDA PER LA PROPOSTA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO 2020****VERBALE DELLA RIUNIONE DEL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE DEL .....**

L'anno ..... il giorno ... del mese di ..... alle ore ....., presso la sede della Società in ....., si è riunito il Consiglio di Amministrazione/Consiglio di gestione della società "....."

Assume la presidenza della riunione, ai sensi di legge e di Statuto, il Sig. ...., il quale chiama a svolgere la funzione di Segretario il Sig. ....

Il Presidente, constatata e fa constatare la validità della riunione, apre quindi la seduta passando allo svolgimento del seguente

**ORDINE DEL GIORNO**

1. Approvazione della bozza di Bilancio, relativa all'esercizio sociale chiuso al 31/12/2020;
2. Convocazione dell'assemblea ordinaria dei soci;
3. Varie ed eventuali.

Passando a esaminare gli argomenti posti all'ordine del giorno, il Presidente distribuisce ai presenti copia di:  
- bozza di Bilancio relativo all'esercizio chiuso il 31/12/2020.

Viene data lettura integrale della bozza di Bilancio e degli altri documenti distribuiti.

*A questo punto del verbale bisognerebbe spiegare quali interventi sono stati presi per contrastare la crisi causata dall'epidemia di Covid-19, e quali tipi di riflessi hanno avuto sul bilancio.*

**Ad esempio**, in caso di perdita di esercizio che superi un terzo del capitale sociale, o di perdita che riduce il capitale di oltre un terzo portandolo al disotto del minimo legale, posto che l'art. 6, D.L. n. 23/2020, successivamente modificato dall'art. 1, comma 266, L. n. 178/2020 ha previsto che "per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020" non sono applicabili le disposizioni codicistiche in tema di riduzione del capitale sociale per perdite, anche al di sotto del minimo legale, è opportuno che gli amministratori rendano conto circa gli effetti della perdita sugli adempimenti previsti dall'articolo 2086 C.C., e quindi:

*"Il Presidente precisa che la società ha adottato un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, e che la perdita di esercizio emersa nel bilancio relativo al 2020 è dovuta alle conseguenze economiche negative derivanti dalla pandemia Covid-19"*

Passando alla trattazione del secondo punto posto all'Ordine del Giorno, il Presidente invita il Consiglio di Amministrazione a convocare l'Assemblea per l'approvazione della bozza di Bilancio, relativa all'esercizio sociale chiuso il 31/12/2020.

Al termine della discussione, il Consiglio di Amministrazione, unanime

**DELIBERA**

- di approvare la bozza di Bilancio relativa all'esercizio sociale chiuso il 31/12/2020 che evidenzia un risultato positivo [negativo] d'esercizio pari ad €. ....=;
- di dare ampio mandato al Presidente del Consiglio di Amministrazione, affinché convochi nei tempi ritenuti opportuni, ed in conformità alle previsioni di Legge e di Statuto Sociale vigente, l'Assemblea per deliberare in merito al seguente ordine del giorno:

- 1) Approvazione del bilancio chiuso al 31/12/2020 e relative delibere consequenziali;
- 2) Varie ed eventuali.

Esauriti gli argomenti posti all'ordine del giorno e nessuno chiedendo la parola, alle ore ... la riunione viene sciolta, previa lettura, conferma e sottoscrizione del presente verbale.

IL SEGRETARIO

.....

IL PRESIDENTE

.....

[\*clicca qui per scaricare il documento in formato word\*](#)

## VERBALE DI ASSEMBLEA DESERTA

## VERBALE DI ASSEMBLEA DESERTA DEL .....

Oggi, ..... alle ore ....., presso la sede legale della società ".....", in Via .....

**premesse**

che, [come da avviso n. .... pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana del ....., foglio delle iscrizioni n. ...., avviso a pagamento n. .... / sul quotidiano ..... in data ..... pag. ....], era prevista in prima convocazione per questo giorno l'assemblea ordinaria / straordinaria degli ..... della Società per deliberare sul seguente

**ORDINE DEL GIORNO**

.....  
.....  
.....

Trascorsa un'ora da quella prescritta nell'avviso di convocazione, risultando presenti soltanto i Sigg. ...., viene constatato che in assenza delle maggioranze sociali previste dalla normativa civilistica l'assemblea non è validamente costituita e pertanto

**dichiara**

che la stessa è andata deserta.

Il Verbalizzante

.....

[clicca qui per scaricare il documento in formato word](#)

## VERBALE DELL'ASSEMBLEA ORDINARIA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI ESERCIZIO 2020

## VERBALE DELL'ASSEMBLEA ORDINARIA

L'anno .... e questo dì .. del mese di ....., alle ore ....., presso la sede sociale in ....., si è riunita, a seguito di regolare convocazione, l'assemblea ordinaria dei soci della società ".....".

Assume la Presidenza a norma di statuto il Sig. ...., Presidente del Consiglio di Amministrazione [Amministratore Unico] [Presidente del Consiglio di Gestione] della società, il quale constata e fa constatare:

- che l'assemblea è stata regolarmente convocata a norma dello Statuto sociale;
- che è presente il Consiglio di Amministrazione al completo [l'Amministratore Unico] [il Consiglio di gestione al completo];
- [che è presente il Collegio Sindacale al completo] [che è presente il comitato di Controllo della Gestione al completo] [che è presente il Consiglio di sorveglianza al completo .. *se il bilancio viene approvato dall'assemblea dei soci*];
- che l'assemblea é validamente costituita e atta a deliberare essendo presenti tanti soci che rappresentano, in proprio o per delega, la maggioranza del capitale sociale.

Pertanto, mentre é chiamato a fungere da segretario il Sig. ...., l'assemblea delibera sul seguente

## ORDINE DEL GIORNO

- 1) Approvazione del bilancio chiuso al 31/12/2020. e relative delibere consequenziali.
- 2) [Distribuzione di riserve];
- 3) [Nomina Amministratore Unico];
- 4) [Nomina Collegio Sindacale];
- 5) Varie ed eventuali.

Passando ad esaminare gli argomenti posti all'ordine del giorno, il Presidente dà lettura [della Relazione sulla Gestione,] della nota integrativa al bilancio 2020, proseguendo con l'illustrazione del bilancio medesimo, evidenziante un risultato positivo [negativo] di esercizio pari a € .....=.

[Il Presidente espone agli intervenuti come, nel corso dell'iter di approvazione del progetto di bilancio, sia stato necessario avvalersi del maggior termine statutario per l'approvazione del rendiconto oltre i 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio stesso, ma comunque entro il termine più "lungo" previsto dall'art. 2364, secondo comma del Codice Civile. La decisione di utilizzare il maggior termine statutario si è resa necessaria in considerazione delle particolari esigenze connesse a .....].

*A questo punto del verbale bisognerebbe spiegare quali interventi sono stati presi per contrastare la crisi causata dall'epidemia di Covid-19, e quali tipi di riflessi hanno avuto sul bilancio.*

[Viene quindi data lettura della Relazione del Collegio Sindacale (o relazione del Comitato di Controllo della Gestione o relazione del Consiglio di Sorveglianza), esposta dal Sig. ...., Presidente dell'organo medesimo.]

[Il Presidente espone ai presenti che la situazione finanziaria della società, anche grazie al buon andamento economico registrato negli ultimi mesi, consentirebbe la distribuzione di una parte delle riserve accumulate negli anni. Espone nel dettaglio gli effetti finanziari che una tale distribuzione comporterebbe in capo alla società].

[Il Presidente espone ai presenti che a causa di sopravvenuti impegni personali è costretto a dimettersi dalla carica di Amministratore Unico della società fino a oggi assunta e pertanto ricorda all'assemblea la necessità di nominare il nuovo organo amministrativo].

[Il Presidente espone ai presenti che, essendosi verificate le condizioni di cui all'art. 2477 comma 3, diviene necessaria la nomina del Collegio Sindacale].

Si apre una breve [approfondita] discussione, al termine della quale l'assemblea dei soci della società ".....", ad unanimità [con la maggioranza del ..... % del capitale sociale rappresentato],

### DELIBERA

- di approvare il bilancio relativo all'esercizio 2020, nonché i relativi documenti che lo compongono, [usufruendo del maggior termine previsto dall'art. 3 comma 6 DI 183/2020, convertito dalla L. del 26/02/2021 n. 21], stabilendo inoltre la seguente destinazione per l'utile d'esercizio emergente pari a € .....=: [stabilendo inoltre il riporto a nuovo della perdita emergente pari a Euro .....=.]

*A questo punto del verbale bisognerà fare riferimento alle varie misure prese per il contrasto alla pandemia e che hanno riflessi sul risultato del bilancio d'esercizio 2020 e soprattutto sulla destinazione degli eventuali utili prodotti.*

**Ad esempio**, in caso di sospensione degli ammortamenti per il 2020 bisognerà istituire una riserva indisponibile di ammontare pari alla quota di ammortamento sospesa.

*Inoltre, in caso di perdita di esercizio che superi un terzo del capitale sociale, o di perdita che riduce il capitale di oltre un terzo portandolo al disotto del minimo legale, posto che l'art. 6 D.L. 23/2020 successivamente modificato dall'art. 1, comma 266, L. 178/2020 ha previsto che "per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020" non sono applicabili le disposizioni codicistiche in tema di riduzione del capitale sociale per perdite; è comunque opportuno che nel verbale di approvazione si citi la norma che consente il riporto della perdita all'esercizio successivo e che la stessa perdita deriva dagli effetti sull'economia causati dal Covid-19, e quindi:*

*[.....stabilendo inoltre il riporto a nuovo della perdita emergente pari a Euro .....=. come previsto dall'art. 6 D.L. 23/2020 successivamente modificato dall'art. 1, comma 266, L. 178/2020, in considerazione che la perdita è da ascrivere agli effetti negativi causati dalla pandemia Covid-19]*

- quanto a € .....=, pari al ..%, a riserva legale;
- quanto a € .....=, pari al ..%, ad altre specifiche riserve;
- quanto a € .....=, pari al ..%, a copertura di perdite verificatesi in esercizi precedenti;
- quanto a € .....=, pari al ..%, a remunerazione dei soci;

*In questo caso bisogna verificare che sia possibile distribuire utili, poiché ad esempio, in caso di finanziamenti garantiti da SACE SpA, uno degli impegni che si assume l'impresa beneficiaria è proprio quello di non distribuire dividendi.*

- quanto a € .....=, pari al ..%, a remunerazione di soci fondatori, promotori, amministratori, ecc...;
- [(Distribuzione di riserva deliberata dall'assemblea) per un totale di € ..... da prelevare dalla riserva denominata ..... a far data dal .....; (vedi precisazione di cui sopra al punto relativo alla remunerazione soci) (elencare le distribuzioni di riserve deliberate dall'assemblea)]

- [di nominare quale nuovo organo amministrativo che rimarrà in carica fino alla revoca o dimissioni, un amministratore unico nella persona di ....., nato a ....., residente in ....., codice fiscale .....];
- [di nominare per il triennio ....., fino all'approvazione del bilancio al ....., il collegio sindacale nelle persone di:
  - (*Cognome e Nome presidente*), nato a ..... il ..... residente in ..... Via ..... di professione ....., il quale viene nominato presidente;
  - (*Cognome e Nome sindaco*), nato a ..... il ..... residente in ..... Via ..... di professione ....., il quale viene nominato sindaco;
  - (*Cognome e Nome sindaco supplente*), nato a ..... il ..... residente in ..... Via ..... di professione ....., il quale viene nominato sindaco supplente];

Esauriti gli argomenti posti all'ordine del giorno e nessuno chiedendo la parola, alle ore ..... la riunione viene sciolta, previa lettura, conferma e sottoscrizione del presente verbale.

IL SEGRETARIO

.....

IL PRESIDENTE

.....

[clicca qui per scaricare il documento in formato word](#)

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Formazione Tributaria Permanente” è una rivista on line a cadenza mensile

## DIRETTORE RESPONSABILE

Dott. Vittorio Bellagamba

## COMITATO SCIENTIFICO FONDAZIONE “DINO AGOSTINI”

Prof. Gianfranco Ferranti

Dott. Gabriele Sepio

Prof. Paolo Parisi

Dott. Franco Ricca

Dott. Nicola Forte

Gen. Luciano Benedetto Lipari

Dott. Giacomo Manzana

Dott. Claudio Carpentieri

Chiuso in redazione il 17 Maggio 2021

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:  
[roberto.valeri@logosnotizie.it](mailto:roberto.valeri@logosnotizie.it)