



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Arezzo



FONDAZIONE DEI DOTTORI<sup>®</sup>  
COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI DI AREZZO

# REDIGERE IL BILANCIO 2020: UN APPROCCIO OPERATIVO ALLE NOVITA'

*Relatore: Gianluca Dan*

*Dottore commercialista e Revisore legale in Milano e Treviso.*

*Svolge la sua attività prevalentemente nell'ambito della fiscalità d'impresa nazionale e internazionale e del diritto societario.*

*Docente di diritto tributario e societario, relatore in numerosi convegni.*

*Iscritto all'ordine dei giornalisti pubblicisti, autore di libri, articoli e commenti in materia tributaria per le principali riviste specializzate nazionali.*

*Programma:*

Interventi emergenziali a fronte del Covid

La sospensione degli ammortamenti e i relativi impatti economico patrimoniali

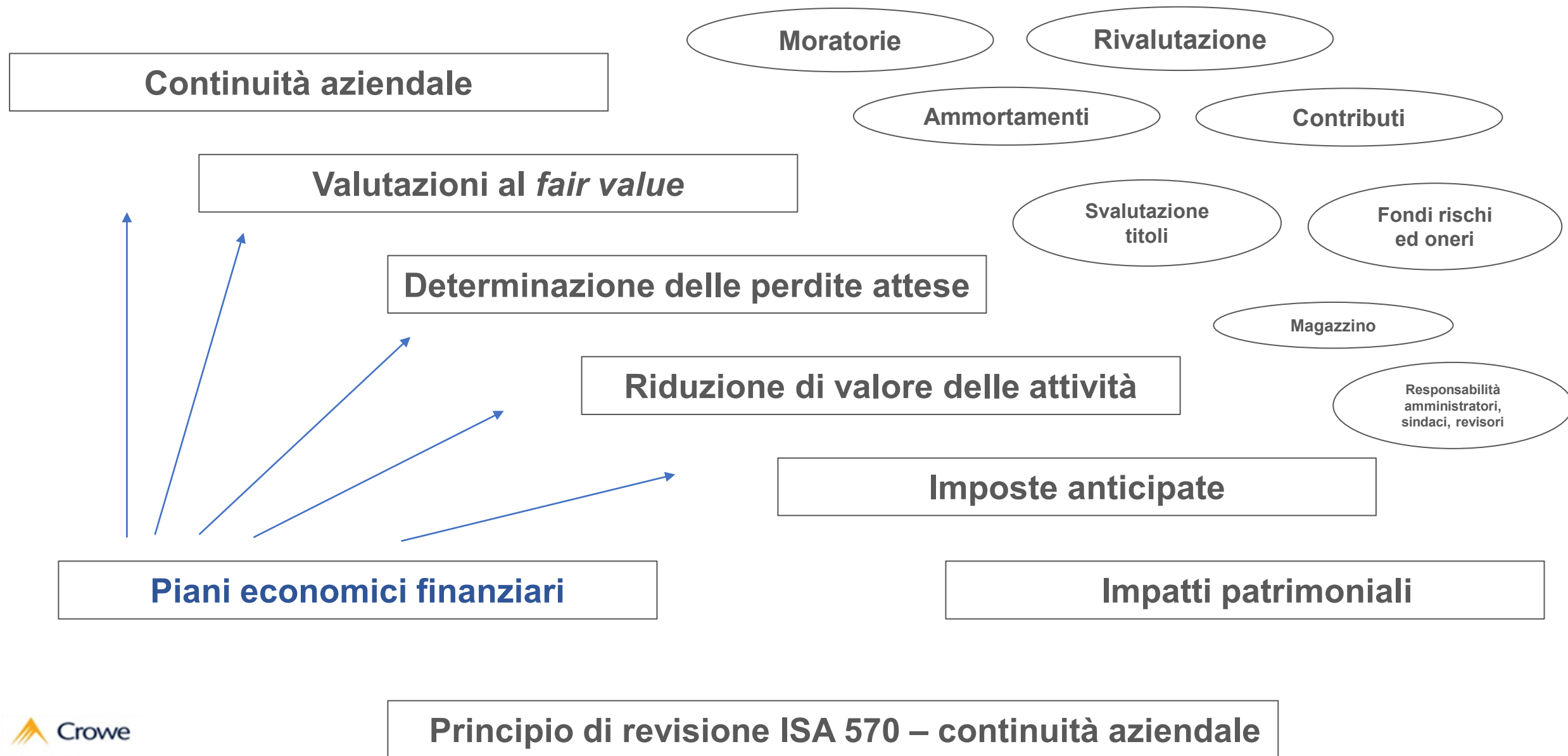
La rivalutazione speciale alberghiera

La rivalutazione generalizzata dei beni materiali e immateriali

Il riallineamento speciale introdotto dalla Legge di bilancio per il 2021

Riportabilità delle perdite 2020 alla primavera 2026, considerazioni al riguardo

# PRINCIPALI ELEMENTI CRITICI DOVUTI AL COVID



**OIC, 16 luglio - Bozza di consultazione** (scaduta il 15.9.2020)

«Covid-19: Modifica del Metodo di **ammortamento** delle immobilizzazioni materiali e immateriali»

**OIC, Documento interpretativo n. 7**, «Legge 13 ottobre 2020 n. 126. “Aspetti contabili della **rivalutazione** dei beni d’impresa e delle partecipazioni”», 31 marzo 2021

**OIC, 4 novembre 2020**, Risposta al quesito in merito alle **Partecipazioni**

**OIC, Documento interpretativo n. 8**, «**Legge 17 luglio 2020 n. 77**. “Disposizioni **transitorie** in materia di principi di redazione del bilancio”», marzo 2021

**OIC, Bozza Documento interpretativo n. 9 del 25 gennaio 2021**, (scaduta il 10.2.2021)

«Legge 13 ottobre 2020, n.126 “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio - **sospensione ammortamenti**”»

**OIC, Bozza per la consultazione della Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali** (scaduta il 10.2.2021)

# Assemblee durante il covid

## DECRETO **CURA ITALIA** - ART. **106**, D.L. N. 18/2020

1. *IN DEROGA A QUANTO PREVISTO DAGLI ARTT. 2364, SECONDO COMMA, E 2478-BIS, DEL CODICE CIVILE O ALLE DIVERSE DISPOSIZIONI STATUTARIE, **L'ASSEMBLEA ORDINARIA È CONVOCATA ENTRO CENTOTTANTA GIORNI DALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO;***

**TERMINE ORDINARIO AL 28 GIUGNO 2020 PER I BILANCI AL 31 DICEMBRE 2019**

## DECRETO **CURA ITALIA** - ART. **106**, D.L. N. 18/2020 POST MILLEPROROGHE

1. *IN DEROGA A QUANTO PREVISTO DAGLI ARTT. 2364, SECONDO COMMA, E 2478-BIS, DEL CODICE CIVILE O ALLE DIVERSE DISPOSIZIONI STATUTARIE, **L'ASSEMBLEA ORDINARIA È CONVOCATA PER L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2020 ENTRO CENTOTTANTA GIORNI DALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO;***

**TERMINE ORDINARIO AL 29 GIUGNO 2021 PER I BILANCI AL 31 DICEMBRE 2020**

# Assemblee durante il covid

Assemblea **full**  
**audio/video**  
conference

## DECRETO **CURA ITALIA**, ART. **106**

**2. CON L'AVVISO DI CONVOCAZIONE DELLE ASSEMBLEE ORDINARIE O STRAORDINARIE LE SOCIETÀ PER AZIONI, LE SOCIETÀ IN ACCOMANDITA PER AZIONI, LE SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA E LE SOCIETÀ COOPERATIVE POSSONO PREVEDERE, ANCHE IN DEROGA ALLE DIVERSE DISPOSIZIONI STATUTARIE, L'ESPRESSIONE DEL VOTO IN VIA ELETTRONICA O PER CORRISPONDENZA E L'INTERVENTO ALL'ASSEMBLEA MEDIANTE MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE; LE PREDETTE SOCIETÀ POSSONO ALTRESÌ PREVEDERE CHE L'ASSEMBLEA SI SVOLGA, ANCHE ESCLUSIVAMENTE, MEDIANTE MEZZI DI TELECOMUNICAZIONE CHE GARANTISCANO L'IDENTIFICAZIONE DEI PARTECIPANTI, LA LORO PARTECIPAZIONE E L'ESERCIZIO DEL DIRITTO DI VOTO, AI SENSI E PER GLI EFFETTI DI CUI AGLI ARTT. 2370, QUARTO COMMA, 2479-BIS, QUARTO COMMA, E 2538, SESTO COMMA, CODICE CIVILE SENZA IN OGNI CASO LA NECESSITÀ CHE SI TROVINO NEL MEDESIMO LUOGO, OVE PREVISTI, IL PRESIDENTE, IL SEGRETARIO O IL NOTAIO.**

# Assemblee durante il covid

## DECRETO **CURA ITALIA**, ART. **106**

2. *LE **SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA** POSSONO, INOLTRE, CONSENTIRE, ANCHE IN DEROGA A QUANTO PREVISTO DALL'ART. 2479, QUARTO COMMA, DEL CODICE CIVILE E ALLE DIVERSE DISPOSIZIONI STATUTARIE, CHE L'ESPRESSIONE DEL VOTO AVVENGA MEDIANTE **CONSULTAZIONE SCRITTA** O PER **CONSENSO ESPRESSO PER ISCRITTO**.*
  
4. *LE SOCIETÀ CON **AZIONI QUOTATE** POSSONO DESIGNARE PER LE ASSEMBLEE ORDINARIE O STRAORDINARIE IL **RAPPRESENTANTE** PREVISTO DALL'ARTICOLO 135-UNDECIES DEL DECRETO LEGISLATIVO 24 FEBBRAIO 1998, N. 58, ANCHE OVE LO STATUTO DISPONGA DIVERSAMENTE. LE MEDESIME SOCIETÀ POSSONO ALTRESÌ PREVEDERE **NELL'AVVISO DI CONVOCAZIONE** CHE L'INTERVENTO IN ASSEMBLEA SI SVOLGA ESCLUSIVAMENTE TRAMITE IL **RAPPRESENTANTE DESIGNATO** AI SENSI DELL'ARTICOLO 135-UNDECIES DEL DECRETO LEGISLATIVO 24 FEBBRAIO 1998, N. 58; AL PREDETTO RAPPRESENTANTE DESIGNATO POSSONO ESSERE CONFERITE ANCHE **DELEGHE** O **SUBDELEGHE** AI SENSI DELL'ARTICOLO 135-NOVIES DEL DECRETO LEGISLATIVO 24 FEBBRAIO 1998, N. 58, IN DEROGA ALL'ART. 135-UNDECIES, COMMA 4, DEL MEDESIMO DECRETO.*

# Assemblee durante il covid

## MOTIVAZIONI

CONSENTIRE ALLE SOCIETÀ DI **CONVOCARE L'ASSEMBLEA** ORDINARIA ENTRO UN TERMINE PIÙ AMPIO RISPETTO A QUELLO ORDINARIO STABILITO DAL CODICE CIVILE, NONCHÉ PER **FACILITARE** LO SVOLGIMENTO DELLE ASSEMBLEE NEL RISPETTO DELLE DISPOSIZIONI VOLTE A **RIDURRE IL RISCHIO DI CONTAGIO**

- 7. LE DISPOSIZIONI DEL PRESENTE ARTICOLO SI APPLICANO ALLE **ASSEMBLEE CONVOCATE ENTRO IL 31 LUGLIO 2020 (POI DIC. 2020)** OVVERO ENTRO LA DATA, SE SUCCESSIVA, FINO ALLA QUALE È IN VIGORE LO **STATO DI EMERGENZA** SUL TERRITORIO NAZIONALE RELATIVO AL RISCHIO SANITARIO CONNESSO ALL'INSORGENZA DELLA EPIDEMIA DA COVID-19.*
- 7. LE DISPOSIZIONI DEL PRESENTE ARTICOLO SI APPLICANO ALLE ASSEMBLEE CONVOCATE ENTRO LA DATA DI **CESSAZIONE DELLO STATO DI EMERGENZA** EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19 E COMUNQUE **NON OLTRE IL 31 MARZO 2021.***
- 7. LE DISPOSIZIONI DEL PRESENTE ARTICOLO SI APPLICANO ALLE **ASSEMBLEE TENUTE ENTRO IL 31 LUGLIO 2021.***

# Continuità aziendale prospettica o «retrodatata»



# Deroga alla continuità aziendale

Art. 7 DL Liquidità (D.L. 8 aprile 2020, n. 23)

## **(Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio)**

1. Nella redazione del **bilancio di esercizio in corso** al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423 *bis*, comma primo, n. 1), del codice civile **può** comunque essere operata se risulta **sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso** in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella **nota informativa** anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

Art. 38–*quater* Decreto Rilancio **(D.L. 19 maggio 2020 n. 34)**

1. Nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato **chiuso entro il 23 febbraio 2020** e non ancora approvati, la valutazione delle voci e della **prospettiva della continuazione** dell'attività di cui all'articolo 2423-*bis*, primo comma, numero 1), del codice civile è effettuata **non tenendo conto delle incertezze** e degli **effetti** derivanti dai **fatti successivi** alla data di chiusura del bilancio.

2. Nella predisposizione del bilancio di esercizio **in corso al 31 dicembre 2020**, la valutazione delle voci e della prospettiva della **continuazione dell'attività** di cui all'articolo 2423-*bis*, primo comma, numero 1), del codice civile **può** comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso **entro il 23 febbraio 2020**.

# Deroga alla continuità aziendale

**Art. 38–*quater* Decreto Rilancio (Decreto Legge del 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni con Legge del 17 luglio 2020 n. 77)**

Nel primo e secondo comma è specificato che:

Le informazioni relative al presupposto della **continuità aziendale** sono fornite nelle **politiche contabili** di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile **anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente** (inciso riportato solo nel 2° comma).

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

3. L'efficacia delle disposizioni del presente articolo è limitata **ai soli fini civilistici**.

# Deroga alla continuità aziendale

## Informativa di bilancio

Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa (nonché, in base a quanto richiesto dalla normativa applicabile, nella relazione sulla gestione), ivi comprese le informazioni relative agli effetti derivanti dalla pandemia Covid-19...

### In particolare:

1. informazioni relative agli **effetti** derivanti dalla **pandemia Covid-19**;
2. le **significative incertezze** in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un **complesso economico funzionante** destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo ad un periodo di **almeno 12 mesi** dalla data di riferimento del bilancio;
3. la descrizione dei **fattori di rischio** delle assunzioni effettuate e delle **incertezze** identificate nonché dei **piani aziendali futuri** per fronteggiare i rischi e le incertezze;
4. nei casi in cui, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla **cessazione dell'attività**, la descrizione di tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, dei **prevedibili effetti** che esse potrebbero produrre sulla situazione **patrimoniale** ed **economica** della società.

# Deroga alla continuità aziendale

OIC Documento interpretativo 6 del 28 aprile 2020 e 8 del novembre 2020

A quali bilanci si applica la deroga?

**A** chiusi e non approvati dall'organo assembleare in data **anteriore al 23 febbraio 2020** (ad esempio i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019);

**B** chiusi **successivamente** al 23 febbraio 2020 e prima del 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 30 giugno 2020)

Doc. 8

**C** in **corso** al 31 dicembre 2020 (ad esempio i bilanci che chiudono al 31 dicembre 2020 oppure al 30 giugno 2021)

Doc. 8

*Nonostante, per il caso B e C le conseguenze della pandemia rientrano tra i fatti aziendali di competenza dell'esercizio e vanno debitamente **commentati***


# Deroga alla continuità aziendale

OIC Documento interpretativo 6 del 28 aprile 2020 e 8 del novembre 2020

## CONSIDERAZIONI CHIAVE

sussistenza della continuità aziendale **antecedentemente** al 23/02/2020  
ovvero allo **scoppio della pandemia**

La norma non altera il quadro normativo concernente le informazioni  
dovute nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla gestione: ***informativa  
in chiave prospettica secondo le norme ordinarie***



Informativa ai  
sensi dell'  
art.2427 c.1

# Deroga alla continuità aziendale

OIC Documento interpretativo 6 del 28 aprile 2020 e 8 del novembre 2020

La deroga **NON** si applica se la crisi è **antecedente** e il COVID-19 ha contribuito (solo) ad *aggravarla*

La deroga **NON** si estende all'**OBBLIGO** di illustrare nella Nota Integrativa i **PIANI FUTURI per superare le incertezze significative sulla prospettiva di continuità**

E' obbligatorio illustrare nella **Nota Integrativa**:

- Le **conseguenze** del Covid-19 (lockdown, riduzione ordini, tensioni finanziarie...);
- Le **azioni** che la Società ha la **volontà** e **capacità** di porre in essere per superare la crisi.

# Sospensione degli ammortamenti materiali e immateriali

# Sospensione ammortamenti

Art. 60,  
D.L. n.  
**104/2020**

7-bis. I soggetti che **non** adottano i **principi contabili internazionali**, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (15 agosto), possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2) del codice civile, non effettuare **fino al 100 per cento** dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni **materiali e immateriali**, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo **all'esercizio successivo** e con lo stesso criterio sono **differite le quote successive**, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere **estesa** agli esercizi successivi con **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze.

7-ter. I soggetti che si avvalgono della **facoltà** di cui al comma 7-bis destinano a una **riserva indisponibile utili** di ammontare corrispondente alla **quota di ammortamento** non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di **utili** di esercizio di importo **inferiore** a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è **integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili**; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli **utili degli esercizi successivi**.



# Sospensione ammortamenti

7-quater. La **nota integrativa** da conto delle **ragioni** della deroga, nonché **dell'iscrizione e dell'importo** della corrispondente **riserva indisponibile**, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

7-quinquies. Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la **deduzione** della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è **ammessa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli **102**, 102-bis e 103 del TUIR ..., a **prescindere dall'imputazione al conto economico**. Ai fini della determinazione del **valore della produzione netta** di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle **stesse condizioni** e con gli stessi **limiti** previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

Impatto **fiscalità differita** a conto economico:  $100 - 27,9 = 72,1$

riserva vincolata per 100 o 72,1?

# Sospensione ammortamenti

Il **D.L. n. 104/20**, c.d. “**decreto Agosto**”, **art. 60, comma 7-quater**, ha previsto la possibilità di sospendere – nel **bilancio** redatto in base ai **principi contabili nazionali** gli **ammortamenti** annuali dei **beni materiali e immateriali**.

Il piano di ammortamento originario si prolunga di un anno

Indirettamente, inoltre, l'azienda deve destinare a una **riserva indisponibile** gli utili di ammontare pari alla quota di ammortamento sospesa.

Ai fini fiscali, la deduzione dalle imposte dirette, (IRES e IRAP) della quota di ammortamento sospesa, in deroga al principio di derivazione, è possibile (obbligata?).

# Sospensione ammortamenti

Quali le ragioni della deroga?



Nei **business labour intensive** il peso ponderato degli ammortamenti è inferiore rispetto ai settori **capital intensive**, creando un beneficio **disomogeneo**. Ad esempio potrebbe risultare particolarmente agevolato il settore delle comunicazioni (peso medio ammortamenti di circa l'8%) e stime di perdita del 3,4%...

La mancata iscrizione degli ammortamenti incide sulla **rappresentazione** degli **equilibri di gestione** delle imprese e **altera la comprensione** del reale stato di salute delle imprese da parte dei destinatari del bilancio

Come si può giustificare, per il **principio di correlazione costi – ricavi** l'ottenimento di ricavi senza l'utilizzo dei beni strumentali materiali ed immateriali?

Attenzione agli effetti sulla **valorizzazione del magazzino**

# Sospensione ammortamenti

## **OIC Documento interpretativo 9**

### **ESEMPIO 1 – Esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga**

*Di seguito si riportano alcuni esempi di ragioni che possono indurre una società ad avvalersi della deroga e di come dette ragioni devono essere coerenti con la quota di ammortamenti che si decide di non effettuare.*

*1A - Una società decide di avvalersi della norma per **ridurre la perdita** o non incorrere in una perdita operativa (A-B) registrata per **effetto della pandemia**. A tal fine stabilisce che l'aliquota di ammortamento dell'anno è pari a zero.*

*1B - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla **chiusura parziale** degli stabilimenti di produzione sostenuta nell'anno a causa della pandemia. Pertanto il **criterio** utilizzato per stabilire la quota di ammortamento è quello dei **mesi di apertura**. Nella circostanza specifica, ipotizzando una chiusura di 6 mesi, la società decide di non effettuare il 50% degli ammortamenti di tutte le immobilizzazioni iscritte in bilancio.*

# Sospensione ammortamenti

## OIC Documento interpretativo 9

### ESEMPIO 2 – Unità elementare di contabilizzazione

2A - Una società possiede **un albergo** e dei **fabbricati** che affitta. Nell'esercizio 2020 **l'albergo** è stato **chiuso** quasi tutto l'anno, mentre gli altri fabbricati sono stati affittati normalmente. La società decide di **non ammortizzare l'albergo** e di ammortizzare normalmente gli altri fabbricati.

2B - Una società ha **due impianti produttivi**. Uno ha lavorato a pieno regime nel corso dell'esercizio, l'altro per il 60% considerato l'effetto del lockdown causato dalla pandemia. La società decide di avvalersi della norma con riguardo all'impianto produttivo che ha lavorato a regime ridotto e pertanto l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ad esso riconducibili è imputato a conto economico per il 60%.

# Sospensione ammortamenti

## OIC Documento interpretativo 9

### ESEMPIO 3 – Sospensione degli ammortamenti in caso di aggiornamento della vita utile

Una società possiede **immobili** con costo storico pari ad euro 1.000, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento al 1.1.20 pari ad euro 500. La società decide di **non ammortizzare** gli immobili nell'esercizio 2020. Nell'esercizio successivo la società ridetermina il piano di ammortamento, essendo possibile **allungare** di un anno la vita utile residua che quindi diventa pari a **5 anni al 1.1.21**. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 100, che è pari al valore da ammortizzare (euro 500) diviso la vita utile residua (5 anni).

### ESEMPIO 3bis – Sospensione degli ammortamenti in caso di aggiornamento della vita utile

Una società possiede un cespite con costo pari ad euro 100, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento al 1.1.20 pari ad euro 40. La società decide di ammortizzare il cespite solo per il 60% nel 2020 avvalendosi della norma e pertanto nel 2020 imputa a conto economico un ammortamento pari ad euro 6 (anziché di euro 10). Nell'esercizio successivo la società **ridetermina il piano di ammortamento**, valutando la possibilità di **allungare** di un anno la vita utile residua che quindi risulta pari a 6 anni al 1.1.21. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 9, che è pari al valore da ammortizzare (euro 54) diviso la vita utile residua (6 anni).

# Sospensione ammortamenti

## OIC Documento interpretativo 9

### ESEMPIO 4 – Sospensione degli ammortamenti in caso di impossibilità di aggiornamento della vita utile

Una società che detiene **diritti di sfruttamento di software** decide di avvalersi della deroga nel bilancio che chiude al 31 dicembre 2020. Si ipotizzi che tali diritti abbiano una **durata** contrattuale di **5 anni**. Si ipotizzi per semplicità che tutti i diritti sono stati acquistati nel 2019 per un costo complessivo pari ad euro 1.000 e che tutti i contratti scadono nel 2023. Al 1° gennaio 2020 il fondo ammortamento è pari ad euro 200 e la vita utile residua è di 4 anni. Nell'esercizio 2020 la società decide di **non effettuare** gli **ammortamenti** in quanto la differenza tra valore della produzione e costi della produzione (A-B) è diminuita di oltre il 100% rispetto all'esercizio 2019 a causa della pandemia. La società in questo caso **non può estendere** di un anno la vita utile di tale diritto in quanto tutti i contratti scadono nel 2023. Pertanto in tal caso la società a partire dall'esercizio 2021 effettuerà un ammortamento annuale pari ad euro 267, che è pari al valore da ammortizzare (euro 800) diviso la vita utile residua (3 anni)

# Sospensione ammortamenti

## OIC Documento interpretativo 9

### ESEMPIO 5 – Sospensione degli ammortamenti per acquisti effettuati nell'esercizio

Una società **acquista** un cespite nell'esercizio e decide di **non ammortizzarlo** avvalendosi della norma. Il costo del bene è pari a 100 e la vita utile pari a 10 anni, con ultimo anno di ammortamento ad aliquota dimezzata nel 2030. La società **avrebbe ammortizzato** nell'esercizio 2020 il cespite al **50%** (ammortamento pari a 5 anziché 10). Tuttavia la società decide di avvalersi della norma e di **non ammortizzare** il cespite acquistato nel 2020. La società stabilisce che sia possibile **allungare** la vita utile, che pertanto si concluderà a dicembre 2030 anziché giugno 2030. A seguito dell'aggiornamento del piano di ammortamento, nell'esercizio 2021 l'ammortamento è quindi pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 100) diviso la vita utile residua (10 anni).



# Sospensione ammortamenti

OIC

**Bozza di comunicazione** posta in consultazione dall'OIC a **luglio**.

Si può valutare il **cambiamento del metodo di ammortamento** passando da quello genericamente applicato (a quote costanti) al **metodo per unità di prodotto**.

In alternativa si può riconsiderare di **modificare il piano di ammortamento** se, a causa della pandemia, vi sono state importanti modifiche sulla **vita utile residua** dell'immobilizzazione.

Intreccio da **valutare** con la **rivalutazione** che avrà effetti dal **2021** e quindi **sospendo gli ammortamenti ante rivalutazione** (quelli del 2020) salvo chi ha rivalutato ex Legge n. 160/2019. **Se sospendo minor rivalutazione!**

Se il MEF prorogherà la sospensione degli ammortamenti al 2021 verranno differiti gli ammortamenti rivalutati ex D.L. n. 104/2020.

# Sospensione ammortamenti

Intreccio da **valutare** con la **rivalutazione**: al 1/1/2020 costo storico 10.000, aliquota amm.to 10%, f.do 9.000, valore di mercato 3.000

Ammortamenti	Imputati a CE	Non imputati a CE
Amm.ti	1.000	0
Deduzione fiscale	1.000	1.000
F.do amm.to	10.000	9.000
<b>Rivalutazione</b>	<b>3.000</b>	<b>2.000</b>
Imposta sostitutiva 3%	90	60
Amm.ti futuri	3.000	2.000

**Leasing? Nessuna sospensione** dei canoni che vanno quindi imputati a CE.

Moratoria **ex art. 56, D.L. n. 18/2020**: **non pago** finanziariamente il canone ma lo devo imputare a **CE rimodulando** i canoni in funzione della **maggior durata** del leasing (appendice A - operazioni di ristrutturazione del debito, **dell'OIC 19**, par. a.7).

# Sospensione ammortamenti

OIC

I paragrafi 65 e 66 **dell'OIC 16** e il paragrafo 63 **dell'OIC 24** prevedono **diversi metodi** per procedere all'ammortamento dei beni ovvero:

- a) il metodo a **quote costanti** che si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità dell'immobilizzazione si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile. Il metodo di ammortamento a quote costanti è di agevole applicazione, è in linea con la disciplina fiscale ed essendo il più diffuso favorisce la comparabilità dei bilanci;
- b) il metodo a **quote decrescenti** che si basa sull'ipotesi che la società tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita e si applica quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile;
- c) il metodo per **unità di prodotto** che consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale previste durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione e si utilizza quando questo metodo di ammortamento fornisce una **migliore rappresentazione** della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile.

# Sospensione ammortamenti

OIC

Il **metodo** di ammortamento prescelto è **riesaminato** qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento. Il **cambiamento** di metodo di ammortamento rappresenta una **modifica di stima contabile** ai sensi dell'OIC 29 ed è quindi contabilizzato **prospetticamente**.

Nel caso specifico di passaggio dal metodo di ammortamento a quote costanti al metodo per unità di prodotto, la società procederà nel seguente modo a:

- a) stimare la **capacità produttiva** residua dell'immobilizzazione alla data del cambiamento di metodo di ammortamento;
- b) determinare le **quantità prodotte** nell'esercizio dalla data del cambiamento di metodo di ammortamento;
- c) **calcolare** la quota di ammortamento da imputare a conto economico moltiplicando il **rapporto tra b) ed a)** per il valore **contabile** dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento.

# Sospensione ammortamenti

OIC

Inoltre, a prescindere dal cambiamento di metodo di ammortamento utilizzato, gli effetti della pandemia **potrebbero indurre a riconsiderare** se sono intervenute **modificazioni** importanti **sulla vita utile** residua dell'immobilizzazione.

Ad esempio nel caso in cui una società continui ad applicare il metodo a quote costanti, ai sensi del paragrafo 70 dell'OIC 16, deve rivedere la vita utile di un'immobilizzazione materiale qualora ne ricorrano i presupposti (i.e. avvenuti mutamenti delle condizioni originarie di stima). Anche in questa eventualità si è in presenza di un cambiamento di stima contabile ai sensi dell'OIC 29.

Ai sensi dell'art 2426 comma 2 del codice civile, “le **modifiche** dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella **nota integrativa**”. Inoltre, il paragrafo 40 dell'OIC 29, prevede che un'informativa è necessaria ove il cambiamento di stima non sia originato dai normali aggiornamenti delle stime, ad esempio, quando il verificarsi di un evento inaspettato richieda una modifica rilevante nella determinazione della stima, ovvero nel caso di operazioni che implicino rischi ed incertezze nella stima stessa. In detti casi la **nota integrativa** illustra: a) le **ragioni del cambiamento**; b) il **criterio** di determinazione degli effetti del cambiamento di stima ed il metodo utilizzato in tale determinazione; c) **l'effetto del cambiamento** e la relativa **incidenza fiscale**

Da ricordare che la **L. Finanziaria 2008** (art.1, co.34, L. n.244/07) prevede che gli **ammortamenti** imputati al conto economico a partire dall'esercizio dal quale decorre l'eliminazione delle deduzioni extracontabili (esercizio 2008) possono essere **disconosciuti** dall'Amministrazione Finanziaria se **non coerenti** con i comportamenti **contabili** sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di **dimostrare** la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.

# Perdite 2020 e facoltà di riporto al 2025

## Perdite artt. 2446 e 2447 c.c.

### Perdite

Artt. **2446** e **2447** c.c.

Art. 6 D.L. Liquidità - D.L. 8.4.2020 n. 23 (Disposizioni **temporanee** in materia di **riduzione del capitale**)

*1. A decorrere dalla **data di entrata** in vigore del presente decreto e fino alla data del **31 dicembre 2020** non si applicano gli articoli **2446**, commi secondo e terzo, **2447**, **2482 bis**, commi quarto, quinto e sesto, e **2482 ter** del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la **causa di scioglimento** della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli **2484, n. 4**, e 2545 duodecies del codice civile.*

Quindi **dal 9/4 al 31/12 “congelamento delle perdite”**

Già ad aprile si discuteva di una possibile **sospensione** degli **ammortamenti** o dei costi variabili (poi quest'ultima abbandonata).



## Perdite e art. 2486 c.c.

Perdite

Art. **2486** c.c.

La **Relazione Illustrativa** precisa che la norma “***mira ad evitare che la perdita del capitale, dovuta alla crisi COVID-19 e verificatasi nel corso degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020, ponga gli amministratori di un numero elevatissimo di imprese nell’alternativa - palesemente abnorme - tra l’immediata messa in liquidazione, con perdita della prospettiva di continuità per imprese anche performanti, ed il rischio di esporsi a responsabilità per gestione non conservativa ai sensi dell’articolo 2486 del codice civile.***”

*La sospensione degli obblighi previsti dal Codice civile in termine di perdita del capitale sociale, per contro, tiene conto della necessità di **fronteggiare le difficoltà dell’emergenza Covid-19 con una chiara rappresentazione della realtà, non deformata da una situazione contingente ed eccezionale.***”

## Articolo 6 D.L. n. 23/2020 post modifiche ex L. 178/2020

Art. 6. (Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale)

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del **31 dicembre 2020** non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e **non opera la causa di scioglimento** della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.
2. Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del codice civile, è **posticipato al quinto esercizio successivo**; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

## Articolo 6 D.L. n. 23/2020 post modifiche ex L. 178/2020

3. Nelle ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea **convocata senza indugio** dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di **rinvviare** tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile. Fino alla data di tale assemblea **non opera la causa di scioglimento** della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.
4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere **distintamente indicate** nella **nota integrativa** con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

## Due differenti letture della stessa norma...

**Circ. 29/1/2021 Prot. n. 26890 MISE**, lettura **restrittiva**: *sembra da **escludersi**, pertanto, che la disposizione possa riguardare perdite relative ad **esercizi antecedenti**, come inizialmente da alcuni ipotizzato, restando le stesse assoggettate, di conseguenza, al regime generale (anche in tema di scioglimento ex art. 2484, n. 4, c.c.).*

*Va evidenziato, d'altra parte, che la nuova formulazione sembra disegnare un percorso più flessibile per la gestione, da parte delle società interessate, delle perdite dalla stessa contemplate.*

*Ove, pertanto, le società **decidano** (con delibera assembleare) di avvalersi della possibilità prevista dal comma 3 della norma in esame (può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2) ad avviso della scrivente, **non** risulta comunque alle stesse **impedita, anticipatamente** rispetto a tale termine, l'adozione delle **determinazioni** previste dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., oppure, in alternativa alle stesse, la rilevazione dell'intervenuta **causa di scioglimento** ex art. 2484, n. 4, cod. civ..*

## Due differenti letture della stessa norma...

Circ. **ASSONIME** n. 3 del 25.2.21 tesi **estensiva**: *lettura dell'ambito di applicazione più ampia rispetto al dato letterale che comprenda le perdite emerse nei bilanci d'esercizio chiusi al 31 dicembre 2019 o chiusi nel corso dell'anno 2020...*

*Rimane infine da ribadire che **non può essere accolta la tesi per cui il regime speciale opera per le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 solo quando esse siano un effetto diretto della crisi da COVID-19***

Inoltre per le perdite che maturano dal 2021 al 2025 dovrebbero essere comprese nella disciplina di posticipazione fino al 2026



Massima n. 196 NOTARIATO

## Due differenti letture della stessa norma...

### Massima n. 196 NOTARIATO:

Per "perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020«... si devono **intendere tutte le perdite** risultanti dal bilancio di esercizio o da una situazione patrimoniale infra-annuale riferiti a esercizi o frazioni di esercizi **in corso alla data del 31 dicembre 2020**, a **prescindere** da quale sia l'esercizio in cui le perdite si siano prodotte. Pertanto, in relazione a tali perdite non si applicano, fino al quinto esercizio successivo, le disposizioni di cui agli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter c.c., né opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, numero 4), e 2545-duodecies c.c.

Resta fermo l'**obbligo** di **convocare** senza indugio l'assemblea per gli opportuni provvedimenti, ai sensi dell'art. 2446, comma 1, e 2482-bis, commi 1, 2 e 3, c.c., sia nei casi in cui anche a seguito di tali perdite il patrimonio netto resti superiore al capitale minimo previsto dalla legge (fattispecie di cui agli artt. 2446 e 2482-bis c.c.), sia nei casi in cui, per effetto di perdite superiori a un terzo del capitale sociale, il patrimonio netto divenga inferiore al capitale minimo previsto dalla legge (fattispecie di cui agli artt. 2447 e 2482-ter c.c.).

Sono pertanto **legittime** e possono essere iscritte nel registro delle imprese, sempre fino al quinto esercizio successivo indicato nella norma, le deliberazioni di **aumento di capitale** a pagamento che non siano precedute dalla riduzione del capitale sociale a copertura delle perdite risultanti dal bilancio di esercizio o da una situazione patrimoniale infra-annuale riferiti a esercizi o frazioni di esercizi in corso alla data del 31 dicembre 2020, nella misura in cui tali perdite persistano, anche qualora ad esito dell'aumento di capitale il patrimonio netto della società continui ad essere inferiore ai due terzi del capitale sociale (artt. 2446 e 2482-bis c.c.) o inferiore al minimo legale (artt. 2447 e 2482-ter c.c.). Parimenti dicasi per le altre operazioni sul capitale o con effetti sul capitale sociale, che richiederebbero il rispetto delle predette disposizioni, ove applicabili.

## Due differenti letture della stessa norma...

### Documento di ricerca del CNDCEC e FNC (marzo 2021)

Con riferimento all'ambito applicativo... se si accorda preferenza alla tesi per cui il secondo e terzo comma dell'art. 6 del Decreto "Liquidità", avendo **valenza autonoma**, non si riferiscono alle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020, ma a **quelle emerse negli esercizi in corso a partire dal 1° gennaio 2021**, che con molta probabilità risulteranno ancora pesantemente incisi dagli effetti della pandemia, si raggiunge l'obiettivo di **sterilizzare** i futuri effetti negativi della pandemia. In tal modo il c.d. **periodo di grazia** di **cinque** esercizi, potrebbe posticipare il *dies ad quem* entro cui adottare i provvedimenti salvifici oggi sospesi.

Nel caso di perdita emersa nel corso del **2021**, l'assemblea di approvazione del bilancio relativo all'esercizio **2021** (che ne effettua la rilevazione), convocata nel 2022, potrebbe deliberare di posticipare al quinto esercizio successivo al 2021 l'adozione dei provvedimenti di cui all'art. 2446, secondo comma, e all'art. 2482 bis, quarto comma, c.c. In tal modo, solo in sede di approvazione del bilancio **2026**, vale a dire nel **2027**, tali provvedimenti saranno deliberati.

# Amministratori e informativa obbligata

Gli amministratori devono comunque dare **l'informativa** ai soci predisponendo una relazione sulla **situazione patrimoniale**, con le **osservazioni dell'organo di controllo**. Devono informare in assemblea dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione (art. 2446 c. 1 cc).

A fronte di un (**eventuale!**) aggravamento delle perdite dal 2021 in poi gli amministratori non possono esimersi dal richiedere un **intervento ai soci**:

- i) apporti per coprire le perdite o,
- ii) valutare lo scioglimento o una procedura preconcorsuale qualora sia venuta meno (del tutto!) la continuità aziendale.

Per le perdite al 31/12/2020 l'informativa potrà essere inserita nella **Relazione sulla gestione al bilancio 2020** ex art. 2428 cc. Per chi non redige la Relazione sulla gestione serve una **relazione apposita** o in **Nota integrativa** con un apposito paragrafo



# Finanziamenti soci

## Per sostenere il rifinanziamento alle imprese anche tramite capitale di rischio

### Art. 8 D.L. n. 23/2020: Finanziamenti alla società

Con riferimento ai finanziamenti erogati alle società nel periodo che va **dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020**, non si applicano le disposizioni in tema di **postergazione** dei finanziamenti erogati dai soci delle s.r.l. (a favore quindi della società rispetto alla soddisfazione degli altri creditori). La norma trova applicazione anche ai finanziamenti **infragrupo** in presenza di soggetti che esercitano attività di direzione e coordinamento (artt. 2467 e 2497-quinquies c.c.).

### Misure Covid-19

L'art. 8 del D.L. Liquidità ha sospeso la norma ordinaria ai finanziamenti erogati a favore delle società tra il 9 aprile e il 31 dicembre 2020

### Legge Bilancio 2021 non estende la proroga art. 8

La Legge di Bilancio 2021 **non estende** la sospensione agli artt. 2467 e 2497-quinquies del Codice civile, relativi alla postergazione dei finanziamenti dei soci effettuati dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 23/2020 (ossia il 9 aprile 2020) che, pertanto, **è scaduta al 31 dicembre 2020**.

**Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni**

**Riallineamento dell'avviamento e delle altre  
immobilizzazioni immateriali**

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Art. **110**,  
D.L. n. 104/202

**Rivalutazione generale**  
dei beni d'impresa e delle  
partecipazioni 2020

**SOGGETTI:** SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI, CHE NON ADOTTANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI NELLA REDAZIONE DEL BILANCIO ...

**BENI:** BENI DI IMPRESA E PARTECIPAZIONI AD ESCLUSIONE DEGLI IMMOBILI ALLA CUI PRODUZIONE O AL CUI SCAMBIO È DIRETTA L'ATTIVITÀ D'IMPRESA, RISULTANTI DAL BILANCIO **DELL'ESERCIZIO IN CORSO AL 31 DICEMBRE 2019**.

**BILANCIO:** LA RIVALUTAZIONE DEVE ESSERE ESEGUITA NEL BILANCIO RELATIVO **ALL'ESERCIZIO 2020** (ES. SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31 DICEMBRE 2019) PUÒ ESSERE EFFETTUATA DISTINTAMENTE PER **CIASCUN BENE** E DEVE ESSERE ANNOTATA NEL RELATIVO INVENTARIO E NELLA NOTA INTEGRATIVA.

**COSTO:** I MAGGIORI VALORI SONO RICONOSCIUTI A DECORRERE **DALL'ESERCIZIO SUCCESSIVO** A QUELLO NEL CUI BILANCIO È ESEGUITA LA RIVALUTAZIONE MEDIANTE IL **VERSAMENTO** DI UN'IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IRAP E DI EVENTUALI ADDIZIONALI NELLA MISURA DEL **3%** PER I BENI AMMORTIZZABILI E NON AMMORTIZZABILI (**MAX 3 RATE**).

**SALDO ATTIVO:** AFFRANCAMENTO CON IMPOSTA SOSTITUTIVA **10%**.

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Beni rivalutabili



“Attività”  
riallineabili

Beni non  
rivalutabili

- Diritti di brevetto industriale
- Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- Diritti di concessione
- Licenze
- Marchi
- Know-how
- Diritti simili anche se completamente ammortizzati. Devono essere ancora tutelati
- Immobilizzazioni materiali ammortizzabili anche se completamente ammortizzate
- Immobilizzazioni materiali non ammortizzabili
- Partecipazioni immobilizzate in società controllate
- Partecipazioni immobilizzate in società collegate

- Avviamento
- Costi pluriennali

- Beni merce
- Partecipazioni immobilizzate non di controllo
- Partecipazioni controllate e collegate non immobilizzate
- Beni monetari (denaro, crediti, ecc.)



# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Novità introdotta in sede  
di **conversione**

IN SEDE DI CONVERSIONE DEL D.L. N. 104/2020 È STATO AGGIUNTO AL COMMA 2 DELL'ART. 110 IL SEGUENTE PERIODO:

*“LE IMPRESE CHE HANNO **L’ESERCIZIO NON COINCIDENTE** CON L’ANNO SOLARE POSSONO ESEGUIRE LA RIVALUTAZIONE NEL BILANCIO O RENDICONTO RELATIVO ALL’ESERCIZIO IN CORSO AL **31 DICEMBRE 2019**, SE **APPROVATO SUCCESSIVAMENTE** ALLA DATA DI ENTRATA IN VIGORE DELLA LEGGE DI CONVERSIONE DEL PRESENTE DECRETO, A CONDIZIONE CHE I BENI D’IMPRESA E LE PARTECIPAZIONI DI CUI AL COMMA 1 RISULTINO DAL BILANCIO **DELL’ESERCIZIO PRECEDENTE**”.*

SI **ANTICIPA** PERTANTO LA POSSIBILITÀ DI EFFETTUARE LA RIVALUTAZIONE ALL’ESERCIZIO PRECEDENTE RISPETTO ALLA GENERALITÀ DELLE IMPRESE.

**Es.:** ESERCIZIO CHIUSO AL 30 SETTEMBRE 2020, ALTRIMENTI DOVEVANO ATTENDERE IL BILANCIO AL 30 SETTEMBRE 2021.

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Art. **110** - Rivalutazione  
generale dei beni  
d'impresa e delle  
partecipazioni 2020

Caratteristiche della  
rivalutazione

## FISCALE:

- VERSAMENTO DEL 3%,
- MAX 3 RATE DI PARI IMPORTO (ENTRO I TERMINI DEL SALDO),
- DECORRENZA EFFETTI FISCALI DAL **2021** (ES. SUCCESSIVO),
- **CESSIONE** A DECORRERE DALL'INIZIO DEL **4° ES. SUCCESSIVO (2024)**.

## SOLO CIVILISTICA:

- NO VERSAMENTO DEL 3%,
- DECORRENZA EFFETTI BILANCIO 2020.

## RISERVA DI RIVALUTAZIONE:

- AFFRANCABILE CON SOSTITUTIVA AL 10%,
- NO SE SOLO CIVILISTICA (NO RISERVA IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA).

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Art. **110** - Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

Effetti

## **BILANCIO 2020:**

- POSITIVI SUL PN DEL 2020 (DELTA RISERVA),
- NO MAGGIORI AMMORTAMENTI NEL 2020 (CALCOLATI ANCORA CON I VALORI STORICI).

## **FISCALE:**

- VERSAMENTO DEL 1% A GIUGNO 2021 / 2022 / 2023.
- RISPARMIO IRES + IRAP DEL 27,9%.
- OGNI 100.000 EURO RISPARMIO 24.900 (21.000 SE IN PERDITA).
- RIVALUTAZIONE ANCHE DEL SINGOLO BENE.

## **RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI**

- CONVIENE SOLO SE NON SONO PEX (O ANCHE CIVILISTICA?).

## **RIVALUTAZIONE BENI IMMATERIALI**

- ANCHE COMPLETAMENTE AMM.TI PURCHÉ ANCORA TUTELATI IN BASE ALLE VIGENTI DISPOSIZIONI.

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Legge n. 160/2019

**BENI PRESENTI NEL BILANCIO ESERCIZIO IN CORSO AL 31 DICEMBRE 2018.**

**RIVALUTAZIONE NEL BILANCIO SUCCESSIVO (2019)**

**SEMPRE FISCALE:**

- **VERSAMENTO DEL 10% / 12% (NON E AMMORTIZZABILI),**
- **MAX 3 RATE FINO A 3 MIL.; 6 RATE OLTRE 3 MIL.,**
- **DECORRENZA EFFETTI FISCALI DAL 3° ES. SUCCESSIVO (2022),**
- **CESSIONE A DECORRERE DALL'INIZIO DEL 4° ES. SUCCESSIVO (2023).**

**RISERVA DI RIVALUTAZIONE:**

- **AFFRANCABILE CON SOSTITUTIVA AL 10%.**



# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Art. **12-ter**,  
D.L. n. 23/2020

LA RIVALUTAZIONE *EX* LEGGE N. **160/2019**, ALLE CONDIZIONI IVI STABILITE, PUÒ ESSERE EFFETTUATA NEL **BILANCIO DELL'ES. SUCCESSIVO** A QUELLO IN CORSO AL **31 DICEMBRE 2019, 31 DICEMBRE 2020 O 31 DICEMBRE 2021**.

BENI PRESENTI NEL BILANCIO ESERCIZIO IN CORSO AL **31 DICEMBRE 2018**.

SEMPRE **FISCALE**:

- VERSAMENTO DEL **10% / 12%** (NON E AMMORTIZZABILI),
- MAX **3 RATE** FINO A 3 MIL.; **6 RATE** OLTRE 3 MIL.,
- DECORRENZA **EFFETTI FISCALI** DAL **3° ES. SUCCESSIVO**.
- CESSIONE A DECORRERE DALL'INIZIO DEL **4° ES. SUCCESSIVO**

RISERVA DI **RIVALUTAZIONE**:

- **AFFRANCABILE** CON SOSTITUTIVA AL **10%**.

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Art. **6-bis**,  
D.L. n. 23/2020

Gratuita  
Categorie  
omogenee

SOGGETTI OPERANTI NEI SETTORI **ALBERGHIERI** E **TERMALI** POSSONO RIVALUTARE **GRATUITAMENTE** I BENI PRESENTI NEL BILANCIO ESERCIZIO IN CORSO AL **31 DICEMBRE 2019**.

RIVALUTAZIONE DEVE ESSERE ESEGUITA IN **UNO O ENTRAMBI** I BILANCI RELATIVI AI **DUE ES. SUCCESSIVI (2020/2021)**

**SEMPRE FISCALE:**

- **VERSAMENTO 0,**
- **DECORRENZA EFFETTI FISCALI DALL'ES. IN CUI È ESEGUITA (2020/2021),**
- **CESSIONE A DECORRERE DALL'INIZIO DEL 4° ES. SUCCESSIVO.**

**RISERVA DI RIVALUTAZIONE:**

- ✓ **AFFRANCABILE CON SOSTITUTIVA AL 10%.**

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Art. **136-bis**,  
D.L. n. 34/2020

**Gratuita** nei limiti  
**Categorie omogenee**

**COOPERATIVE AGRICOLE E CONSORZI** IN POSSESSO DELLE CLAUSOLE MUTUALISTICHE (ART. 2514 C.C.) POSSONO RIVALUTARE **GRATUITAMENTE** NEL LIMITE DEL **70% DELLE PERDITE FISCALI** (ART. 84, TUIR) I BENI INDICATI COMMA **696**, LEGGE N. **160/2019** ALLE CONDIZIONI DEL COMMA **697**.

## **SEMPRE FISCALE:**

- **VERSAMENTO 0**

RISPETTO DEI LIMITI E DELLE CONDIZIONI PREVISTI DALLA **COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA** DEL 19 MARZO 2020 C(2020) 1863 FINAL “QUADRO TEMPORANEO PER LE MISURE DI AIUTO DI STATO A SOSTEGNO DELL’ECONOMIA NELL’ATTUALE EMERGENZA DEL COVID-19”

## **RISERVA DI RIVALUTAZIONE:**

- **AFFRANCABILE CON SOSTITUTIVA AL 10%**

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Valore massimo  
rivalutazione

OIC 16 e 24

## INDICAZIONI DELLA NORMA DI LEGGE: ART. 11 L. 342/2000

- I VALORI ISCRITTI IN BILANCIO A SEGUITO DELLA RIVALUTAZIONE NON POSSONO IN NESSUN CASO SUPERARE I **VALORI EFFETTIVAMENTE ATTRIBUIBILI** AI BENI CON RIGUARDO ALLA LORO CONSISTENZA, ALLA LORO CAPACITÀ PRODUTTIVA, ALL'EFFETTIVA POSSIBILITÀ DI ECONOMICA UTILIZZAZIONE NELL'IMPRESA, NONCHÉ AI **VALORI CORRENTI** E ALLE **QUOTAZIONI** RILEVATE IN MERCATI REGOLAMENTATI ITALIANI O ESTERI;
- **GLI AMMINISTRATORI** E IL **COLLEGIO SINDACALE** DEVONO INDICARE E MOTIVARE NELLE LORO RELAZIONI I CRITERI SEGUITI NELLA RIVALUTAZIONE DELLE VARIE CATEGORIE DI BENI E ATTESTARE CHE LA RIVALUTAZIONE NON ECCEDE IL LIMITE MASSIMO.

**VALORE MASSIMO** È IL VALORE **RECUPERABILE** PARI AL MAGGIORE TRA **VALORE D'USO** E PRESUMIBILE **PREZZO NETTO** DI VENDITA (**VALORE DI MERCATO**)

**NON SERVE PERIZIARLI** MA È CONSIGLIATO AVERE SPECIFICI **ELEMENTI PROBATIVI**

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Metodi di contabilizzazione

Rivalutazione costo/fondo

1. RIVALUTAZIONE DEL **COSTO STORICO** DEL CESPITE E DEL RELATIVO **FONDO DI AMMORTAMENTO**
2. RIVALUTAZIONE **SOLO** DEL **COSTO STORICO** DEL CESPITE
3. **RIDUZIONE** DEL **FONDO** DI AMMORTAMENTO

			costo/fondo	solo costo	solo fondo
costo storico	A	30.000	50.000	35.400	30.000
F.do amm.to	B	21.900	36.500	21.900	16.500
VNC	C	8.100	13.500	13.500	13.500
Amm.to annuo (3%)		900	1.500	1.062	900
Periodo residuo	anni	9	9	13	15
Valore di mercato	D	13.500			
Percentuale	$E=(D-C)/C$	66,67%			
costo storico	A X E	20.000			
fondo amm.to	B X E	14.600			
rivalutazione valore contabile netto		5.400			

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Metodi di contabilizzazione

Rivalutazione costo/fondo

d)	Immobilizz.	a)	diversi	20.000	
			F.do amm.to		14.600
			Riserva riv. L. 126/2020		5.400

d)	Riserva riv. L. 126/2020	a)	F.do imposte differite		1.506,60
----	--------------------------	----	------------------------	--	----------



Qualora non si opti per il riconoscimento fiscale vanno rilevate le **imposte differite**

# Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni

Imposta sostitutiva del 3%

d)	<u>Riserva riv. L. 126/2020</u>	a)	<u>Debiti tributari</u>			...	
----	-------------------------------------	----	-------------------------	--	--	-----	--

Affrancamento 10%

d)	<u>Riserva riv. L. 126/2020</u>	a)	<u>Debiti tributari</u>			...	
----	-------------------------------------	----	-------------------------	--	--	-----	--

## **ATTENZIONE:**

- 1) IL VALORE RIVALUTATO **NON** DEVE MAI **ECCEDE** IL **VALORE RECUPERABILE**
- 2) IL **CE** DEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI DEVE POTER «**CONTENERE**» I MAGGIORI AMMORTAMENTI
- 3) IL METODO DI RIVALUTAZIONE **NON** DEVE MODIFICARE LA **VITA UTILE** DEL BENE

## Riallineamento avviamento/altri immateriali

Il comma 83 della Legge n. 178/2020 (Legge di Bilancio per il 2021) prevede la possibilità di **riallineare**, nel bilancio di esercizio 2020, il minor valore fiscale a quello contabile anche con riferimento **all'avviamento** e alle **altre attività immateriali** risultanti dal bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Il riallineamento avviene ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, mediante il versamento di una imposta del **3%** applicata sul **differenziale civilistico/fiscale**.

Gli effetti **fiscali** decorrono dal **2021** per gli ammortamenti e dal **2024** per il realizzo dei beni.

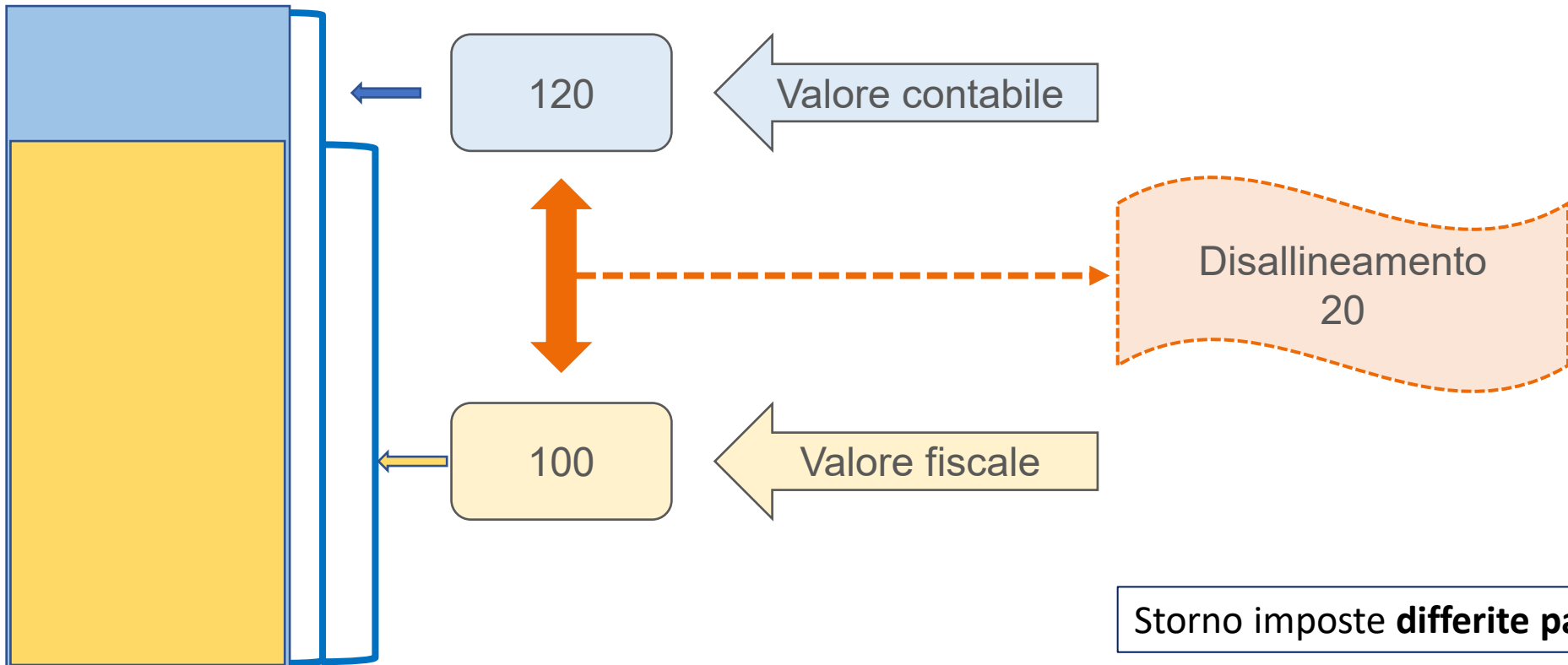
Occorre **vincolare** apposita **riserva**.



# Riallineamento avviamento/altri immateriali

Valore civile > valore fiscale  
 $120 > 100 = 20$

Attivo di stato patrimoniale



# Operazioni che possono comportare disallineamento

- Fusione (propria o per incorporazione)
- Scissione (di varie tipologie)
- Conferimento d'azienda



- Rivalutazione solo civilistica

- Passaggio da OIC a IAS

- Valori residui da (soppresso) quadro EC

# Valutazione titoli a breve

## Valutazione dei titoli

### DEROGA ALLA SVALUTAZIONE DEI TITOLI DELL'ATTIVO CIRCOLANTE

*OIC DOCUMENTO INTERPRETATIVO 4 – aprile 2019*



La società valuta i **titoli non immobilizzati** in base al valore di iscrizione risultante dal bilancio 2019 (2018 e 2017), ovvero per quelli non presenti in portafoglio a suddetta data, al **costo d'acquisizione**, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

La deroga può essere applicata:

- A **tutti i titoli**
- A **specifici titoli**, ancorché emessi dal medesimo emittente ma di specie diversa

**MOTIVANDO** ADEGUATAMENTE la scelta effettuata nella nota integrativa

## Valutazione dei titoli

### PUNTI DI RIFLESSIONE E ATTENZIONE

La deroga è iniziata con il **Decreto legge 119/2018** convertito in legge 17 dicembre 2018 n.136...

Ha interessato i bilanci al **31/12/2018**

E' stata estesa ai bilancio chiusi al **31/12/2019**

E' stata riproposta per il bilancio chiuso al **31/12/2020** (DM 17/7/2020)

*Differenze tra titoli immobilizzati e del circolante?*

La deroga era stata introdotta al fine di consentire alle imprese di **non svalutare** i titoli iscritti **nell'attivo vincolante** per effetto dell'andamento dei mercati alla data di chiusura del bilancio, fatta eccezione per le **perdite** di carattere **durevole**.

*Come può essere non durevole una perdita che sto rinviando di anno in anno?*

# L'informativa di bilancio 2020

VALUTAZIONE TITOLI NON  
IMMOBILIZZATI

OIC DOCUMENTO INTERPRETATIVO 4

Fermo restando l'informativa da riportare in nota integrativa ai sensi dell'OIC 20 e dell'OIC 21, le società che si avvalgono della **deroga** prevista dalla norma forniscono informazioni circa:

- le modalità con cui si è avvalsa della deroga, indicando i **criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga**;
- la **differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato**;
- le **motivazioni per cui hanno ritenuto la perdita temporanea**.

# Contatti

**Boscolo & Partners STP a r.l.**

**Trieste**

Via Dante Alghieri, 5

34122

Tel. 040 0642411



[trieste@crowe-boscolo.it](mailto:trieste@crowe-boscolo.it)

**Boscolo & Partners STP a r.l.**

**Pordenone**

Corso Giuseppe Garibaldi, 66

33170

Tel. 0434 1834211



[pordenone@crowe-boscolo.it](mailto:pordenone@crowe-boscolo.it)

**Boscolo & Partners STP a r.l.**

**Conegliano (TV)**

Corte delle rose, 68

31015

Tel. 0438 32993

[conegliano@crowe-boscolo.it](mailto:conegliano@crowe-boscolo.it)

**Gianluca Dan - Partner**

[gianluca.dan@crowe-boscolo.it](mailto:gianluca.dan@crowe-boscolo.it)



**Boscolo & Partners STP a r.l.**

**Padova**

Via Nona Strada, 23Q

35129

Tel. 049 9817237

[padova@crowe-boscolo.it](mailto:padova@crowe-boscolo.it)

**Gianluca Dan - Partner**

[gianluca.dan@crowe-boscolo.it](mailto:gianluca.dan@crowe-boscolo.it)

