Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Novità normative per la redazione del bilancio di esercizio 2020

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Procedure semplificate per lo svolgimento delle assemblee societarie

Periodo di vigenza della norma

Art. 106, comma 7, D.L. 17/3/2020, n.18

"*Le disposizioni del presente articolo si applicano alle* ***assemblee convocate*** **[tenute]** ***entro il 31 luglio 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*~~ ***entro la data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 e comunque non oltre il 31 marzo 2021***" **[31 luglio 2021]**.

Comma modificato dall'art. 3, comma 6, del D.L. 31/12/2020, n.183 (cd. «Decreto milleproroghe»)

Assemblee mediante mezzi di telecomunicazione

Art. 106, comma 2, D.L. 17/3/2020, n.18

"***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 le società cooperative e le mutue assicuratrici*** ***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***; […]".

Assemblee mediante mezzi di telecomunicazione

Art. 106, comma 2, D.L. 17/3/2020, n.18

"[…] ***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 articoli 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 mediante mezzi di telecomunicazione

Art. 106, comma 3, D.L. 17/3/2020, n.18

"***Le società a responsabilità limitata possono*, inoltre, *consentire*, *anche in deroga* a quanto previsto *dall'articolo 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***".

Rappresentante designato per le società quotate

Art. 106, comma 4, D.L. 17/3/2020, n.18

"***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***. […]".

Rappresentante designato per le società quotate

Art. 106, comma 4, D.L. 17/3/2020, n.18

"[…] ***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* [TUF]*;* ***al predetto rappresentante designato possono essere conferite anche deleghe e/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*".

Rappresentante designato per le società quotate

Art. 106, comma 5, D.L. 17/3/2020, n.18

"*Il comma 4 si applica anche alle società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione e alle società con azioni diffuse fra il pubblico in misura rilevante*".

Rappresentante designato per altri enti

Art. 106, comma 6, D.L. 17/3/2020, n.18

"*Le banche popolari, e le banche di credito cooperativo, le società cooperative e le mutue assicuratrici, anche in deroga all'articolo 150-bis, comma 2-bis, del decreto legislativo 1° settembre 1993 n. 385, all'art. 135-duodecies del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 e all'articolo 2539, primo comma, del codice civile e alle disposizioni statutarie che prevedono limiti al numero di deleghe conferibili ad uno stesso soggetto, possono designare per le assemblee ordinarie o straordinarie il rappresentante previsto dall'articolo 135-undecies del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.* […]".

Rappresentante designato per altri enti

Art. 106, comma 6, D.L. 17/3/2020, n.18

"[…] *Le medesime società possono altresì prevedere nell'avviso di convocazione che l'intervento in assemblea si svolga esclusivamente tramite il predetto rappresentante designato. Non si applica l'articolo 135-undecies, comma 5, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58. Il termine per il conferimento della delega di cui all'art. 135-undecies, comma 1, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, è fissato al secondo giorno precedente la data di prima convocazione dell'assemblea*".

Intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione

Massima notarile 29/9/2017, n. H.B.39 - Triveneto

*"Nelle società per azioni "chiuse", **anche in assenza di una specifica previsione statutaria**, **deve ritenersi possibile l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione**, **a condizione che siano in concreto rispettati i principi del metodo collegiale**.*

*Ove i mezzi di telecomunicazione siano previsti dall'avviso di convocazione, la società dovrà rispettare il **principio di parità di trattamento dei soci** […]".*

Intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione

Massima notarile 29/9/2017, n. H.B.39 - Triveneto

"[…] ***Spetta al presidente dell'assemblea verificare il pieno rispetto del metodo collegiale***, *secondo principi di correttezza e di buona fede e*, ***ove il collegamento sia predisposto dalla società, il rispetto della parità di trattamento dei soci*** […]".

Intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione

Massima notarile 29/9/2017, n. H.B.39 – Triveneto

"[…] *Resta salva la possibilità per lo statuto di disciplinare diversamente la materia, anche in deroga alle regole della collegialità, e* ***fermo il diritto del socio di intervenire fisicamente in assemblea****.*
E' sempre possibile, con il consenso unanime dei soci, derogare alla regola statutaria".

Intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione

Massima notarile 11/3/2020, n.187 – Milano

"***L'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione*** – ***ove consentito dallo statuto ai sensi dell'art. 2370, comma 4, c.c., o comunque ammesso dalla vigente disciplina*** – ***può riguardare la totalità dei partecipanti alla riunione, ivi compreso il presidente***, ***fermo restando che nel luogo indicato nell'avviso di convocazione deve trovarsi il segretario verbalizzante o il notaio***, *unitamente alla o alle persone incaricate dal presidente per l'accertamento di coloro che intervengono di persona (sempre che tale incarico non venga affidato al segretario verbalizzante o al notaio)* […]".

Presenza del presidente e del segretario nel luogo di convocazione

Massima notarile 11/3/2020, n.187 – Milano

"[…] ***Le clausole statutarie che prevedono la presenza del presidente e del segretario nel luogo di convocazione*** *(**o comunque nel medesimo luogo**)* ***devono intendersi di regola funzionali alla formazione contestuale del verbale dell'assemblea***, ***sottoscritto sia dal presidente sia dal segretario*** […]".

Presenza del presidente e del segretario nel luogo di convocazione

Massima notarile 11/3/2020, n.187 – Milano

"[…] ***Esse pertanto non impediscono lo svolgimento della riunione assembleare con l'intervento di tutti i partecipanti mediante mezzi di telecomunicazione, potendosi in tal caso redigere successivamente il verbale assembleare, con la sottoscrizione del presidente e del segretario, oppure con la sottoscrizione del solo notaio in caso di verbale in forma pubblica***".

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Disposizioni transitorie in materia di princìpi di redazione del bilancio: una necessaria premessa per i bilanci 2020 in merito alla «polvere sotto il tappeto» e ad altre disposizioni della L.d.B. 2021

Bilanci dell'esercizio chiuso entro il 23/2/2020

Art. 38-*quater*, comma 1, del D.L. 19/5/2020, n.34

"***Nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020* (bilanci relativi all'esercizio 2019) *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***. *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* […]".

Articolo inserito in sede di conversione

Bilanci dell'esercizio chiuso entro il 23/2/2020

Art. 38-*quater*, comma 1, del D.L. 19/5/2020, n.34

"[…] ***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 concernenti gli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito***".

Articolo inserito in sede di conversione

Bilanci dell'esercizio in corso al 31/12/2020

Art. 38-*quater*, comma 2, del D.L. 19/5/2020, n.34

"***Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 3[1] dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività*** *di cui all'articolo 2423-bis, primo comma, numero 1), del codice civile* ***può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020****. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile* ***anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente*** […]".

Articolo inserito in sede di conversione

Bilanci dell'esercizio in corso al 31/12/2020

Art. 38-*quater*, comma 2, del D.L. 19/5/2020, n.34

"[…] ***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* concernenti gli *eventi successivi*, nonché' alla *capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante* destinato alla produzione di reddito**".

Articolo inserito in sede di conversione

Efficacia delle disposizioni

Art. 38-*quater*, comma 3, del D.L. 19/5/2020, n.34

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

Rinvio ai Documenti interpretativi OIC n.6 e n.8 (bozza).

L'eventuale «deroga», ove incidesse sull'entità delle perdite che sarebbero state altrimenti registrate nel 2020, incide anche sull'informativa ex-art. 1, comma 266, della Legge 30/12/2020, n.178 ?

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Legge di bilancio 2021: disposizioni transitorie in materia di riduzione del capitale sociale per perdite (altra «polvere sotto il tappeto»)

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Art. 6, comma 1, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***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)*** [riduzione del capitale per oltre un terzo e al di sotto del minimo legale], ***e 2545-duodecies del codice civile*** [cause di scioglimento per le società cooperative]".

Articolo sostituito dall'art. 1, comma 266, della Legge 30/12/2020, n.178

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Art. 6, comma 2, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***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*** [nella primavera 2026] ***il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate***".

Articolo sostituito dall'art. 1, comma 266, della Legge 30/12/2020, n.178

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Art. 6, comma 3, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***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 rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio*** *di cui al comma 2* [**quinto esercizio successivo**]. *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*".

Articolo sostituito dall'art. 1, comma 266, della Legge 30/12/2020, n.178

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Art. 6, comma 4, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***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***".

Articolo sostituito dall'art. 1, comma 266, della Legge 30/12/2020, n.178

Riduzione del capitale per perdite (S.p.a.)

RIMANE IN VIGORE - Art. 2446, comma 1, del Codice civile

"***Quando risulta che il capitale è diminuito 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 gli 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. La relazione e le osservazioni devono restare depositate in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione. Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione* […]".

Riduzione del capitale per perdite (S.p.a.)

SOSPESO - Art. 2446, comma 2, del Codice civile

"[…] ***Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo***, ***l'assemblea ordinaria*** *o il consiglio di sorveglianza* ***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 la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio***. *Il tribunale provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori* […]".

Riduzione del capitale per perdite (S.p.a.)

SOSPESO - Art. 2446, comma 3, del Codice civile

"[…] *Nel caso in cui le azioni emesse dalla società siano senza valore nominale, lo statuto, una sua modificazione ovvero una deliberazione adottata con le maggioranze previste per l'assemblea straordinaria possono prevedere che la riduzione del capitale di cui al precedente comma sia deliberata dal consiglio di amministrazione. Si applica in tal caso l'articolo 2436*".

Riduzione del capitale sociale sotto il limite legale (S.p.a.)

SOSPESO - Art. 2447 del Codice civile

"***Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dall'articolo 2327***, ***gli amministratori*** *o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza* ***devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società***".

Riduzione del capitale per perdite (S.r.l.)

RIMANE IN VIGORE - Art. 2482-*bis*, comma 1, Codice civile

"***Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti*** […]".

Riduzione del capitale per perdite (S.r.l.)

RIMANE IN VIGORE - Art. 2482-*bis*, commi 2 e 3, del Codice civile

"[…] *All'assemblea deve essere sottoposta una relazione degli amministratori sulla* ***situazione patrimoniale*** *della società, con le* ***osservazioni*** *nei casi previsti dall'articolo 2477* ***del collegio sindacale*** *o del soggetto incaricato di effettuare la* ***revisione*** *legale dei conti. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, copia della relazione e delle osservazioni deve essere depositata nella sede della società almeno otto giorni prima dell'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.*
Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione prevista nel precedente comma […]".

Riduzione del capitale per perdite (S.r.l.)

SOSPESO - Art. 2482-*bis*, commi 4 e 5, del Codice civile

"[…] ***Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo***, ***deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate***. ***In mancanza gli amministratori e i sindaci o il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale*** *dei conti nominati ai sensi dell'articolo 2477* ***devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio***.
Il tribunale, anche su istanza di qualsiasi interessato, provvede con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori".

Riduzione del capitale al disotto del minimo legale (S.r.l.)

SOSPESO - Art. 2482-*ter* del Codice civile

"***Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dal numero 4) dell'articolo 2463, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo.***

È fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Circolare MiSE prot. n.26890 del 29/1/2021

"*La nuova e più ampia formulazione sembra offrire una indicazione più precisa degli intenti del legislatore.* ***Il riferimento, in primo luogo, alle <<perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020>>, anziché alle <<fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data [del 31 dicembre 2020]>>*** ***sembra chiarire che oggetto della norma sono solo le perdite emerse nell'esercizio 2020*** ***(o negli esercizi non solari ricomprendenti la data del 31 dicembre 2020). 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.)* […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Circolare MiSE prot. n.26890 del 29/1/2021

"[…] *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.* ***Lo spostamento del termine per il ripiano delle perdite in questione, infatti, alla data dell'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025 non sembra precludere la possibilità, per le società interessate, di procedere in via anticipata, rispetto a detta data, ad assumere le determinazioni previste dalla legge*** […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Circolare MiSE prot. n.26890 del 29/1/2021

"[…] *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. Circa tale ultimo aspetto (accertamento della causa di scioglimento), sembra possibile rilevare quanto segue*** […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Circolare MiSE prot. n.26890 del 29/1/2021

"[…] *L'art. 2485 del codice civile rimette, come noto, l'accertamento in questione alla competenza degli amministratori della società. Nel contempo, come detto, la nuova formulazione dell'art. 6 cit. prevede, al comma 3, che la decisione di rinvio (che rende temporaneamente inoperativa la causa di scioglimento ex art. 2484, n. 4) spetti all'assemblea.* ***Sembra doversene dedurre che l'eventuale accertamento anticipato della causa di scioglimento rispetto al termine indicato al comma 2 della norma in esame, ad opera degli amministratori, potrà avvenire solo previo consenso (implicito od esplicito) dell'assemblea stessa, da richiamarsi nell'atto di accertamento medesimo****. La presente è trasmessa anche al Ministero della Giustizia per le eventuali precisazioni di competenza che intenda assumere* […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Massima del Consiglio Notarile di Milano n.191 del 16/6/2020

SOSTITUITA DALLA MASSIMA N.196

"***In forza dell'art. 6 d.l. 23/2020*** *(convertito con l. 40/2020),* ***nel periodo dal 9 aprile 2020 al 31 dicembre 2020, qualora risulti che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, non si applicano 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., a prescindere da quale sia la data di riferimento del bilancio di esercizio o della situazione patrimoniale infra-annuale, dai quali emergono le predette perdite***. […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Massima del Consiglio Notarile di Milano n.196 del 23/2/2021

SOSTITUTIVA DELLA MASSIMA N.191

"***Per "perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020"***, *ai sensi dell'art. 6, comma 1, d.l. 23/2020 (convertito con l. 40/2020), come modificato dall'art. 1, comma 266 della l. 178/2020,* ***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..* […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Massima del Consiglio Notarile di Milano n.196 del 23/2/2021

"[…] ***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.).* […]".

Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

Massima del Consiglio Notarile di Milano n.196 del 23/2/2021

"[…] ***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* […]".

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Possibile “sospensione” del procedimento di ammortamento delle immobilizzazioni: un’altra doverosa premessa per i bilanci 2020 (e altra «polvere sotto il tappeto») e con riguardo alle disposizioni della L.d.B. 2021

Sospensione del procedimento di ammortamento

Art. 60, comma 7-*bis*, del D.L. 14/8/2020, n.104

"***I soggetti che non adottano i princìpi contabili internazionali***, *nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto* [15/8/2020], ***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*** […]".

Comma introdotto in sede di conversione

Sospensione del procedimento di ammortamento

Art. 60, comma 7-*bis*, del D.L. 14/8/2020, n.104

"[…] ***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***".

Comma introdotto in sede di conversione

Destinazione a riserva indisponibile

Art. 60, comma 7-*ter*, del D.L. 14/8/2020, n.104

"***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***".

Comma introdotto in sede di conversione

Informazioni da rendere in nota integrativa

Art. 60, comma 7-*quater*, del D.L. 14/8/2020, n.104

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

La presenza della «**riserva indisponibile**» **potrebbe incidere** – in talune circostanze – sull'informativa in **nota integrativa** relativa alle **perdite** subite nell'esercizio 2020 **di cui si rinvia la copertura ?**

Comma introdotto in sede di conversione

Estensione della vita utile

Documento interpretativo n.9 del 25/1/2020 ***(bozza)***

"*In riferimento alla seconda parte, par. 6 b),* ***l'articolo 60 comma 7-bis prevede che 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. La previsione della legge muove dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata un'estensione di un anno della sua vita utile residua. Si tratta di casi in cui la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) non si modifica nell'importo dal momento che la vita utile del bene è stata estesa per un anno*** *(vedi esempio 3)*".

Vita utile immutata

Documento interpretativo n.9 del 25/1/2020 ***(bozza)***

"***La norma non tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile***, *a causa ad esempio di vincoli contrattuali o tecnici. In questo caso,* ***la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane la stessa****. In questi casi,* ***la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è spalmata lungo la vita utile residua del bene aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare*** *(vedi esempio 4)*".

Deduzione della quota di ammortamento

Art. 60, comma 7-*quinquies*, del D.L. 14/8/2020, n.104

"***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 testo unico delle imposte sui redditi***, *di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,* ***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***".

Comma introdotto in sede di conversione

Deduzione della quota di ammortamento

Risposta A.d.E. resa nel corso di «*Telefisco 2021*»

D: "*La norma (dl 104/2020, articolo 60, comma 7 bis) prevede che «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». **Si chiede la conferma che** - nonostante il tenore letterale - **il recupero fiscale mediante variazione in aumento della quota non imputata al 2020 avverrà in coda al processo di ammortamento***".

Deduzione della quota di ammortamento

Risposta A.d.E. resa nel corso di «*Telefisco 2021*»

R: "*Il comma 7-quinquies del medesimo articolo 60 disciplina il trattamento fiscale dei soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis dell'articolo 60 del decreto legge n. 104 del 2020 di non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. Sulla base del citato comma 7-quinquies la deduzione della quota di ammortamento non effettuata «è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico*".

Deduzione della quota di ammortamento

Risposta A.d.E. resa nel corso di «*Telefisco 2021*»

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

PUNTI DI ATTENZIONE

- Imposte differite passive
- Doppio binario contabile-fiscale
- Quadro RV
- Profili di responsabilità
- Entità delle «perdite reali 2020»

Disposizioni in materia di sospensione temporanea delle minusvalenze implicite nei titoli non costituenti investimento durevole (altra «polvere sotto il tappeto»)

Valutazione dei titoli non immobilizzati

Art. 1 del D.M. 17/7/2020

"***Le disposizioni di cui all'art. 20-quater, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119***, *convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136,* ***si applicano anche per tutto l'esercizio 2020***".

[Vedasi **Documento interpretativo OIC n.4**]

La presenza della «**riserva indisponibile**» **potrebbe incidere** – in talune circostanze – sull'informativa in **nota integrativa** relativa alle **perdite** subite nell'esercizio **2020 di cui si rinvia la copertura ?**

Valutazione dei titoli non immobilizzati

Art. 20-*quater*, comma 1, del D.L. 23/10/2018, n.119

"***I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali*, *nell'esercizio* in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione** così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole*. *Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*".

Valutazione dei titoli non immobilizzati

Art. 20-*quater*, comma 2, del D.L. 23/10/2018, n.119

"*Per le imprese di cui all'articolo 91, comma 2, del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, le modalità attuative delle disposizioni di cui al comma 1 sono stabilite dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni (IVASS) con proprio regolamento, che ne disciplina altresì le modalità applicative. Le imprese applicano le disposizioni di cui al comma 1 previa verifica della coerenza con la struttura degli impegni finanziari connessi al proprio portafoglio assicurativo*".

Valutazione dei titoli non immobilizzati

Art. 20-*quater*, comma 3, del D.L. 23/10/2018, n.119

"***Le imprese*** *indicate al comma 2* ***che si avvalgono della facoltà*** *di cui al comma 1* ***destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori registrati in applicazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 ed i valori di mercato alla data di chiusura del periodo di riferimento***, ***al netto del relativo onere fiscale***. *In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta differenza, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi*".

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

La valutazione delle rimanenze di magazzino nel bilancio 2020

Valutazione delle rimanenze di magazzino

OIC 13, § 5

"***Il costo è definibile*** *come il costo di acquisto per le merci e per le materie prime, sussidiarie e di consumo, oppure* ***come il costo di produzione per i prodotti finiti, i semilavorati e i prodotti in corso di lavorazione***".

OIC 13, § 8

"*Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene.* ***Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato****. Con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione*".

Valutazione delle rimanenze di magazzino

OIC 13, § 23

"***Il costo di produzione comprende i costi diretti ed i costi indiretti*** *(cd. costi generali di produzione)* ***sostenuti nel corso della produzione*** *e* ***necessari per portare le rimanenze di magazzino nelle condizioni e nel luogo attuali*** *per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto relativa al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti, nei casi e con le condizioni previsti nel paragrafo 39, gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. Esso esclude i costi di distribuzione ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, numero 9 del codice civile*".

Valutazione delle rimanenze di magazzino

OIC 13, § 24

"***Gli oneri tipicamente identificabili come componenti del costo di produzione possono riassumersi, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, nei seguenti:***

Costi diretti […]

Costi generali di produzione

− ***Stipendi, salari*** *e relativi oneri riguardanti la manodopera indiretta e costi della direzione tecnica dello stabilimento;*

− ***Ammortamenti di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione;***

− ***Manutenzioni e riparazioni;***

− ***Materiali di consumo;***

− ***Altri costi effettivamente sostenuti per la lavorazione di prodotti*** *(gas metano, acqua, manutenzione esterna, servizi di vigilanza, ecc.)*".

Valutazione delle rimanenze di magazzino

OIC 13, § 26

"*I costi generali della produzione possono essere sia fissi che variabili.* ***I costi generali fissi di produzione sono quei costi indiretti di produzione che rimangono relativamente costanti al variare del volume di produzione****, quali gli ammortamenti e la manutenzione di stabilimenti e macchinari e i costi della direzione tecnica dello stabilimento*".

Valutazione delle rimanenze di magazzino

OIC 13, § 28

"***I costi generali fissi di produzione sono attribuiti a ciascuna unità prodotta in base alla normale capacità produttiva. La normale capacità produttiva rappresenta la produzione che si prevede di realizzare in media durante un numero di esercizi o periodi stagionali*** *in* ***condizioni normali, tenendo conto della perdita di capacità derivante dalla manutenzione pianificata****; essa è inferiore alla capacità massima teorica, in quanto da essa devono essere dedotti i tempi dei fermi per riparazione, indisponibilità di materiale o manodopera, altre cause di interruzione non prevedibili, ecc.* ***Nella ripartizione dei costi generali fissi di produzione può essere utilizzato il livello effettivo di produzione qualora questo approssimi la normale capacità produttiva***".

Valutazione delle rimanenze di magazzino

OIC 13, § 29

"***L'ammontare dei costi generali fissi attribuito a ciascuna unità prodotta non deve aumentare in conseguenza di una bassa produzione o inattività degli impianti.*** ***Infatti, nel caso in cui, per varie ragioni, non si raggiunga lo sfruttamento della capacità produttiva normale di un impianto, la ripartizione dei costi generali fissi di produzione sulla base di un livello effettivo di produzione inferiore ai livelli normali per quell'impianto si concretizzerebbe nell'attribuzione alle rimanenze di magazzino di maggiori costi dovuti al mancato utilizzo della capacità produttiva normale.*** ***Tali maggiori costi non attribuibili ai prodotti in rimanenza sono rilevati come costi dell'esercizio***".

Rivalutazione dei beni d'impresa (cd. «Decreto agosto»)

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 110, comma 1, del D.L. 14/8/2020, n.104

"***I soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi***, *di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,* ***che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio***, ***possono***, *anche in* ***deroga*** *all'articolo* ***2426*** *del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia,* ***rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni*** *di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342,* ***ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attivita' di impresa***, ***risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019***".

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 10, comma 1, della Legge 21/11/2000, n.342

"[…] ***beni materiali e immateriali*** *con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa*, ***nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate*** *ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile* ***costituenti immobilizzazioni***, […]".

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 110, comma 2, del D.L. 14/8/2020, n104

"***La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello*** [**in corso al 31 dicembre 2019**] *di cui al comma 1*, ***può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa***".

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 110, comma 2, del D.L. 14/8/2020, n104

"[…] ***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***".

Periodo introdotto in sede di conversione (Legge 13 ottobre 2020, n. 126, in vigore dal 14 ottobre 2020)

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Art. 110, comma 3, del D.L. 14/8/2020, n104

"***Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato***, ***in tutto o in parte***, ***con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva*** *delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali* ***nella misura del 10 per cento****, da versare con le modalità indicate al comma 6*".

- Punti di attenzione:

- politica dei dividendi pregressa (ed esigenze future dei soci);
- stock di altre riserve disponibili per la distribuzione;
- eventuali finanziamenti da soci rimborsabili (se non postergati).

Riconoscimento dei maggiori valori

Art. 110, comma 4, del D.L. 14/8/2020, n104

"***Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva*** *delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali* ***nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili***".

Punti di attenzione:

- ammortamento (aggiornamento libro dei cespiti ammortizzabili e «warning» sul cd. «periodo di osservazione» 2021-2023);
- plafond delle spese di manutenzione;
- società non operative e in perdita sistematica.

Relazione illustrativa

ART. 110.
(Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020)

La disposizione prevede la possibilità per le imprese di rivalutare, con valenza solo contabile, i beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, nonché le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.
La finalità che si intende perseguire è quella di consentire a tali soggetti l'adeguamento ai valori effettivi della rappresentazione contabile dei beni, senza rinunciare al carattere oneroso della rivalutazione ai fini del riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni.
Rispetto alla disciplina di rivalutazione volontaria di più recente introduzione (i.e. quella contenuta nei commi 696 e seguenti dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160), la rivalutazione introdotta prevede, infatti, la possibilità di iscrivere in bilancio il maggior valore sui beni senza che tale maggior valore abbia riconoscimento fiscale (in altre parole l'eventuale rivalutazione operata in bilancio non comporta necessariamente una corrispondente rivalutazione di carattere fiscale, essendo a tale ultimo fine necessario l'assolvimento dell'imposta sostitutiva).

Relazione illustrativa

La rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene; diversamente dalle precedenti agevolazioni del medesimo tenore non è, pertanto, necessario che essa debba riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

Il maggior valore attribuito ai beni in contabilità per effetto della rivalutazione può, tuttavia, essere riconosciuto anche ai fini fiscali a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Tale facoltà è riconosciuta mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 3 per cento per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili.

Pertanto, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita le quote di ammortamento, anche finanziario, dei beni rivalutati e le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, di cui all'articolo 102, comma 6, del TUIR, nel limite del 5 per cento, sono commisurate al nuovo valore dei beni.

Meccanismo di recapture

Art. 110, comma 5, del D.L. 14/8/2020, n104

"*Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo* [sino al 2023] *a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita* [2020], *ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione*".

Versamento dell'imposta sostitutiva

Art. 110, comma 6, del D.L. 14/8/2020, n104

"***Le imposte sostitutive*** *di cui ai commi 3 e 4* ***sono versate in un massimo di tre rate di pari importo*** *di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.* ***Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi della sezione I del capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241***".

Disposizioni applicabili

Art. 110, comma 7, del D.L. 14/8/2020, n104

"***Si applicano***, *in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della* ***legge 21 novembre 2000, n. 342***, *quelle del* ***regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162***, *nonché quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86, e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311*".

Valori massimi iscrivibili in bilancio

Art. 11, comma 2, della Legge 21/11/2000, n.342

"***I valori iscritti in bilancio e in inventario*** *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***".

- Criterio del «valore interno d'uso» (verifica di «recuperabilità»)
- Criterio del «valore corrente» («mercato» o «perizie»)

Attestazioni di amministratori e sindaci

Art. 11, commi 3 e 4, della Legge 21/11/2000, n.342

"***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 di valore*** *di cui al comma 2*".

"*Nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita deve essere indicato anche il prezzo di costo con le eventuali rivalutazioni eseguite, in conformità a precedenti leggi di rivalutazione, dei beni rivalutati*".

Imputazione del saldo attivo di rivalutazione

Art. 13, comma 1, della Legge 21/11/2000, n.342

"***Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni*** *eseguite ai sensi degli articoli 10 e 11* ***deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata*** *con riferimento alla presente legge,* ***con esclusione di ogni diversa utilizzazione***".

Utilizzazione della riserva

Art. 13, comma 2, della Legge 21/11/2000, n.342

"***La riserva***, ***ove non venga imputata al capitale***, ***può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile*** [art. 2482 del codice civile per le SRL e art. 2306 del codice civile per le SNC/SAS]. ***In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria***, *non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile*".

Attribuzione del saldo attivo ai soci o partecipanti

Art. 13, comma 3, della Legge 21/11/2000, n.342

"***Se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti*** *mediante riduzione della riserva prevista dal comma 1* ***ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale****,* ***le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti***".

Per le società fiscalmente «trasparenti», tuttavia, i soci non sono tassati in ragione dell'utile distribuito, bensì del reddito loro imputato *ex*-art. 5 o 116 del TUIR. Effetti sugli obblighi da sostituto d'imposta e rimozione della doppia imposizione economica

Presunzione in caso riduzione del capitale

Art. 13, comma 4, della Legge 21/11/2000, n.342

"*Ai fini del comma 3* ***si considera che le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione****, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione,* ***abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve***".

Credito d'imposta in caso di tassazione del saldo attivo

Art. 13, comma 5, della Legge 21/11/2000, n.342

"***Nell'esercizio in cui si verificano le fattispecie indicate nel comma 3, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva*** *di cui all'articolo 12, comma 1, pagata nei precedenti esercizi*".

Applicazione alle imprese individuali e soc. di persone

Art. 15, comma 1, della Legge 21/11/2000, n.342

"*Le disposizioni degli articoli da 10 a 14* ***si applicano****,* ***per i beni relativi alle attività commerciali esercitate****,* ***anche alle imprese individuali****, alle* ***società in nome collettivo****, in* ***accomandita semplice ed equiparate*** *e agli* ***enti pubblici*** *e* ***privati*** *di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni,* ***nonchè*** *alle* ***società*** *ed* ***enti*** *di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 87* [**non residenti**] *e alle* ***persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni****.*".

Soggetti in contabilità semplificata

Art. 15, comma 2, della Legge 21/11/2000, n.342

"***Per i soggetti che fruiscono di regimi semplificati di contabilità***, *la rivalutazione va effettuata per i beni che risultino acquisiti entro il 31 dicembre 1999 dai registri di cui agli articoli 16 e 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.* ***La rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato che dovrà essere presentato, a richiesta, all'amministrazione finanziaria, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta***".

Vedasi, però, anche la risoluzione dell'A.d.E. n.14/E/2010.

Saldo attivo e contabilità semplificata

Art. 4, comma 2, della D.M. 19/4/2002, n.86

"*Nelle ipotesi indicate nell'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società o dell'ente ai soli fini delle imposte sul reddito*. ***Le predette disposizioni si applicano anche ai soggetti indicati nell'articolo 15 di tale legge diversi da quelli che fruiscono di regimi semplificati di contabilità*** […]".

Per le «imprese minori», quindi, l'imposta sostitutiva del 3% consente, non solo il riconoscimento fiscale, in capo alla società, dei maggiori valori iscritti, bensì anche l'eventuale monetizzazione degli stessi in capo ai soci. Cosa accade, tuttavia, in ipotesi di successiva trasformazione o «passaggio» alla contabilità «ordinaria» ?

Rilevanza della attribuzione del saldo ai fini dell'IRAP

Punto 1.5 della Circolare n.57/E del 18/6/2001

D: "*In caso di distribuzione ai soci di una riserva formata in base ad una legge di rivalutazione economica o monetaria è dovuta l'IRAP?*".

R: "*Occorre distinguere le riserve di rivalutazione formatesi in applicazione della recente legge 21 novembre 2000, n.342 (collegato alla legge finanziaria 2000), da quelle formatesi in applicazione di leggi precedenti.* ***Per quanto riguarda la distribuzione delle prime, la non rilevanza ai fini IRAP è confermata dall'art. 9, comma 2, del D.M. di attuazione. Tale conclusione, ove si consideri che l'IRAP non ha natura di imposta sui redditi, è conforme al disposto dell'art. 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000, il quale prevede che le somme distribuite "concorrono al reddito imponibile"***".

Rilevanza della attribuzione del saldo ai fini dell'IRAP

Stando al dato normativo originario (art. 13, comma 3, della Legge 21/11/2000, n.342), la distribuzione parrebbe quindi rilevare solo ai fini IRES e IRPEF.
Il D.M. di attuazione (art. 9, comma 2, del D.M. 13/4/2001, n.162) conferma tale lettura.

Da quando, tuttavia, il Legislatore ha introdotto la possibilità di affrancare il saldo attivo da rivalutazione, ha però previsto che "***Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato***, *in tutto o in parte,* ***con l'applicazione*** *in capo alla società di un'****imposta sostitutiva*** *delle imposte sui redditi,* ***dell'imposta regionale sulle attività produttive*** *e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento*".
Cosa significa che l'imposta sostitutiva per rimuovere il vincolo di sospensione d'imposta sostituisce, appunto, anche l'IRAP ?

Credito d'imposta in caso di tassazione del saldo attivo

Art. 4, comma 2, della D.M. 19/4/2002, n.86

"[…] *Nell'esercizio in cui si verificano le predette ipotesi, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 12 della legge n. 342 del 2000; tale ammontare va computato in riduzione delle imposte di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*".

Art. 4, comma 4, della D.M. 19/4/2002, n.106

"***Nelle ipotesi di*** *cui all'articolo 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000* [**attribuzione del saldo attivo ai soci o partecipanti**], ***le riduzioni di capitale vanno proporzionalmente imputate alle riserve di rivalutazione*** *iscritte ai sensi del citato articolo 13, comma 1,* ***ed a quelle iscritte in bilancio o rendiconto a norma di precedenti leggi di rivalutazione***".

Modalità di effettuazione della rivalutazione

Art. 5, comma 1, della D.M. 13/4/2001, n.162

"***Per i beni ammortizzabili materiali ed immateriali la rivalutazione***, *fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio,* ***può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti*** *ovvero* ***rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento***. ***La rivalutazione può essere eseguita anche al fine di eliminare gli effetti degli ammortamenti*** *operati in applicazione di norme tributarie. I criteri seguiti ai sensi del precedente periodo devono essere indicati nella nota integrativa al bilancio*".

[vedasi anche la **bozza di documento interpretativo OIC n.7**]

Riallineamento anche per i soggetti cd. «IAS adopter»

Art. 110, comma 8, del D.L. 14/8/2020, n104

"***Le previsioni di cui all'articolo 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali*** *di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002,* ***anche con riferimento alle partecipazioni****, in società ed enti,* ***costituenti immobilizzazioni finanziarie*** *ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917* […]" [**strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione**].

Riallineamento anche per i soggetti cd. «IAS adopter»

Art. 110, comma 8, del D.L. 14/8/2020, n104

"[…] *Per tali soggetti, **per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento**, **al netto dell'imposta sostitutiva** di cui al comma 4, **è vincolata una riserva in sospensione di imposta ai fini fiscali che può essere affrancata** ai sensi del comma 3*".

PUNTI DI ATTENZIONE

- Imposte differite in ipotesi di riserve in sospensione (OIC 25)
- Imposte differite in ipotesi di riserve non in sospensione
- Quadro RV e gestione del doppio binario contabile-fiscale
- Diverso trattamento in ipotesi di distribuzione per le riserve in sospensione d'imposta e non per le società di capitali
- Diverso trattamento in ipotesi di distribuzione per le riserve in sospensione d'imposta e non per le società di persone
- Il dubbio in ipotesi di trasformazione (IRES-IRPEF) od opzione per la trasparenza ex-art. 116 TUIR
- Effetti sulla disciplina delle società «non operative» e «in perdita sistemica»

Disciplina delle società non operative

Art. 30, comma 1, della L. n. 724/1994

"[…] *Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto*, ***è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali****:* […]

b) *il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento;* ***per gli immobili a destinazione abitativa*** *acquisiti o* ***rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento***[…];".

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Rivalutazione beni d’impresa per il solo settore alberghiero e termale

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 6-*bis*, comma 1, del D.L. 8/4/2020, n.23

"*Al fine di sostenere i settori alberghiero e termale,* ***i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b)****, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,* ***operanti nei settori alberghiero e termale*** *che non adottano i princìpi contabili internazionali nella redazione del bilancio* ***possono****, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia,* ***rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni*** *di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019*".

Introdotto in sede di conversione

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 10, comma 1, della Legge 21/11/2000, n.342

"[…] ***beni materiali e immateriali*** *con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa*, ***nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate*** *ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile* ***costituenti immobilizzazioni***, […]".

Ambito di applicazione della disciplina

Art. 6-*bis*, comma 2, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***La rivalutazione deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello di cui al comma 1*** [**in corso al 31/12/2019**], ***deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa***".

Introdotto in sede di conversione

Riconoscimento fiscale dei maggiori valori

Art. 6-*bis*, comma 3, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***Sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio*** *di cui al comma 2* ***non è dovuta alcuna imposta sostitutiva od altra imposta***. ***Il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto***, ***ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive***, ***a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita***".

Introdotto in sede di conversione

Imputazione del saldo attivo di rivalutazione

Art. 6-*bis*, comma 4, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento al presente comma, con esclusione di ogni diversa utilizzazione***".

Introdotto in sede di conversione

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Art. 6-*bis*, comma 5, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato****, in tutto o in parte,* ***con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento****, da versare con le modalità indicate all'articolo 1, comma 701, della legge 27 dicembre 2019, n. 160*".

Introdotto in sede di conversione

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Dossier D.d.L. di conversione

Si ricorda che le imposte sostitutive disciplinate ai sensi del richiamato comma 701 possono essere **versate in più rate**, entro un massimo che dipende dall'importo complessivo del versamento. In particolare:

- per **importi complessivi fino a 3 milioni di euro**: le imposte sostitutive sono versate in un **massimo di 3 rate** di pari importo. Il **termine** per il versamento delle rate è quello previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute, rispettivamente, per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e per i periodi d'imposta successivi;
- per **importi complessivi superiori a 3 milioni di euro**: le imposte sostitutive sono versate in un **massimo di 6 rate** di pari importo. Il **termine** per il versamento della **prima rata** è quello previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Entro il medesimo termine, riferito ai periodi di imposta successivi, dovranno essere versate la **terza** e la **quinta rata**. La **seconda rata**, la **quarta** e la **sesta rata** dovranno invece essere versate entro il termine previsto per il pagamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi rispetto a quello in cui la rivalutazione è eseguita.

Riconoscimento dei maggiori valori in caso di cessione

Art. 6-*bis*, comma 6, del D.L. 8/4/2020, n.23

"*Nel caso di* ***cessione a titolo oneroso****, di* ***assegnazione al socio*** *o di* ***destinazione a finalità estranee*** *all'esercizio dell'impresa ovvero al* ***consumo personale o familiare dell'imprenditore*** ***dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita****, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze si considera il costo del bene prima della rivalutazione*".

Introdotto in sede di conversione

Disposizioni applicabili

Art. 6-*bis*, comma 7, del D.L. 8/4/2020, n.23

"*Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86, e dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311*".

Introdotto in sede di conversione

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Dossier D.d.L. di conversione

In particolare, il richiamo all'articolo 15 della legge n. 342 prevede **l'applicabilità delle norme sulla rivalutazione**, per i beni relativi alle attività commerciali esercitate, anche alle **imprese individuali**, **alle società in nome collettivo**, **in accomandita semplice ed equiparate**, agli enti pubblici e privati che **non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale**, residenti nel territorio dello Stato, nonché alle società e gli enti di ogni tipo **non residenti nel territorio dello Stato**.

Disposizioni di coordinamento

Art. 6-*bis*, comma 9, del D.L. 8/4/2020, n.23

"***Nel caso in cui i soggetti individuati al comma 1 del presente articolo abbiano esercitato la facoltà di cui all'articolo 1, commi 696 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, gli effetti della rivalutazione e dell'eventuale affrancamento del saldo attivo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive si producono a decorrere dall'ultimo bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020***".

Introdotto in sede di conversione

Possibilità di <u>riallineare</u> l'avviamento e le altre attività immateriali

Possibilità di riallineare l'avviamento

Art. 110, comma 8-*bis*, del D.L. 14/8/2020, n.104

"***Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019***"

Comma introdotto dall'art. 1, comma 83, della Legge 30/12/2020, n.178

Disciplina del cd. «riallineamento»

Art. 14, comma 1, della Legge 21/11/2000, n.342

"*Le disposizioni dell'articolo 12* [Imposta sostitutiva] *possono essere applicate per il* ***riconoscimento ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive dei maggiori valori, iscritti nel bilancio*** *di cui al comma 1 dell'articolo 10, dei beni indicati nello stesso articolo 10*".

Disciplina del cd. «riallineamento»

Art. 14, comma 2, della Legge 21/11/2000, n.342

"***L'importo corrispondente ai maggiori valori di cui al comma 1 è accantonato in apposita riserva cui si applica la disciplina*** *dell'articolo 13, comma 3* [**saldo attivo di rivalutazione**]".

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

La rinuncia dei soci al credito verso le società partecipate finalizzata al rafforzamento patrimoniale

La rinuncia del credito da parte del socio

OIC 28 § 36

"***La rinuncia del credito da parte del socio*** - *se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società* - ***è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio*** *a prescindere dalla natura originaria del credito*. *Pertanto*, ***in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto***".

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 88, comma 4-*bis*, del TUIR

"*La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero. Nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa*".

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 94, comma 6, del TUIR

"***L'ammontare** dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci o della rinuncia ai crediti nei confronti della società dagli stessi soci nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al costo dei titoli e delle quote di cui all'articolo 85, comma 1, lettera c), in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria; la stessa disposizione vale relativamente agli apporti effettuati dei detentori di strumenti finanziari assimilati alle azioni*".

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 101, comma 7, del TUIR

"*I versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società* ***indicate al comma 6*** *dai propri soci e la rinuncia degli stessi soci ai crediti* ***non sono ammessi in deduzione ed il relativo ammontare, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al costo della partecipazione***".

La rinuncia del credito da parte del socio

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] *In realtà, taluno ha osservato che la soluzione di tassare la società debitrice in luogo del socio creditore desta qualche perplessità sotto il profilo sistematico, in quanto è il socio che, decidendo di rinunciarvi, compie un atto dispositivo del proprio credito e, dunque, sarebbe stato forse più coerente tassare quest'ultimo e non la società che fruisce degli effetti della rinuncia*. *In altri termini,* ***sarebbe questa una tipica fattispecie di cd. incasso giuridico in cui il titolare del diritto per il fatto che ne dispone in favore della controparte attraverso la rinuncia, pone in essere, per l'appunto, un atto realizzativo del credito*** […]".

La rinuncia del credito da parte del socio

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] *Si è, tuttavia, obiettato che una delle ragioni che ha indotto il legislatore ad adottare questa soluzione, molto probabilmente, è stata quella di assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia del credito in tutti i casi in cui si verifichi questo evento e, cioè,* ***anche quando il socio che rinuncia al proprio credito sia un soggetto non residente estraneo al nostro ordinamento*** […]".

La rinuncia del credito da parte del socio non residente

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] *In realtà*, ***si tratta di una questione controversa***. ***L'esigenza di far scattare la disciplina in esame in presenza di socio non residente, in effetti, è del tutto evidente e comprensibile nel caso in cui il socio non residente rinunci a crediti precedentemente acquistati da soggetti cedenti residenti nel nostro Stato***. ***In questo caso***, *infatti*, *le eventuali perdite e svalutazioni su crediti che hanno assunto rilevanza fiscale nel nostro ordinamento* ***potrebbero non essere "intercettate" in occasione della rinuncia del credito da parte del socio non residente, visto che tale soggetto non è suscettibile di subire tassazione nel nostro ordinamento*** […]".

La rinuncia del credito da parte del socio non residente

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] ***Meno comprensibile appare, invece, l'applicazione di questa disciplina nel diverso caso in cui il credito sia sorto originariamente in capo al socio non residente, visto che le eventuali perdite e svalutazioni del credito oggetto di rinuncia hanno (se del caso) assunto rilevanza fiscale nel Paese di residenza del socio estero (e non nel nostro), sicché non si porrebbe nemmeno in astratto l'esigenza di garantire la tassazione presso il debitore della corrispondente sopravvenienza attiva***. *In ogni caso, l'applicazione di questa nuova disciplina pone alcuni dubbi proprio in relazione alla determinazione del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia da parte del socio non residente* […]".

La rinuncia del credito da parte del socio non residente

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] ***Al riguardo è stata avanzata la tesi di assumere****, ai fini che qui interessano,* ***il valore fiscale del credito quale specificatosi in capo al socio non residente in base alle regole dello Stato di residenza****. Questa soluzione, tuttavia, non sarebbe immune da criticità, in quanto a fronte dell'erogazione di finanziamenti da parte dei soci la rinuncia dei relativi crediti produrrebbe conseguenze diverse in tema di determinazione della sopravvenienza attiva a seconda del diverso regime fiscale di riferimento per i soci non residenti. Questo tipo di approccio, peraltro, non sempre potrebbe risolvere il problema di recuperare a tassazione le perdite e le svalutazioni su crediti che hanno eventualmente assunto rilevanza fiscale nel nostro ordinamento* […]".

La rinuncia del credito da parte del socio non residente

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] ***Un'altra tesi, invece, potrebbe essere quella di tener conto del costo d'acquisto del credito, nell'ipotesi di credito che il socio abbia acquistato da terzi, o del valore nominale del credito nell'ipotesi di credito sorto originariamente in capo al medesimo socio***; *senza cioè porre attenzione alle successive vicende che abbiano interessato detto credito presso il socio non residente. Si tratta, com'è evidente, di tematiche assai delicate in quanto l'errata determinazione della sopravvenienza espone la società debitrice al rischio di infedeltà dichiarativa* […]".

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 88, comma 4-*ter*, del TUIR

"*Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione. In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti*, […]".

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 88, comma 4-*ter*, del TUIR

"[…] *la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis*".

La rinuncia del credito da parte del socio

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

"[…] *La previsione dovrebbe dunque interpretarsi, in relazione al caso di specie, nel senso che la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia dei soci ai crediti (od alla conversione del credito in partecipazioni) intervenuta nell'ambito delle procedure concorsuali destinate alla continuazione dell'attività imprenditoriale di cui all'art. 88, comma 4-ter, secondo periodo, del TUIR, va determinata quale differenza tra il valore nominale e il valore fiscale del credito ed è poi assoggettata a detassazione presso la società debitrice per la parte eccedente le perdite di periodo e pregresse nonché gli interessi passivi (che a loro volta fino a concorrenza si considera no assorbiti e perdono, pertanto, rilevanza fiscale)* […]".

Compensazione del credito con debiti «di sottoscrizione»

Art. 67, comma 1, lett. c-*quinquies*), del TUIR

"***Sono redditi diversi*** *se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:* […]

c-quinquies) ***le plusvalenze ed altri proventi****, diversi da quelli precedentemente indicati,* ***realizzati mediante*** *cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante* ***cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari*** *o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto*".

Compensazione del credito con debiti «di sottoscrizione»

Art. 67, comma 1, lett. c-*quinquies*), del TUIR

"***Le plusvalenze e gli altri proventi di cui alla lettera c-quinquies)*** *del comma 1 dell'articolo 67,* ***sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi percepiti ovvero le somme od il valore normale dei beni rimborsati ed i corrispettivi pagati ovvero le somme corrisposte, aumentate di ogni onere inerente alla loro produzione, con esclusione degli interessi passivi****. Dal corrispettivo percepito e dalla somma rimborsata si scomputano i redditi di capitale derivanti dal rapporto ceduto maturati ma non riscossi nonché i redditi di capitale maturati a favore del creditore originario ma non riscossi. Si applicano le disposizioni della lettera f) del comma 7*".

Compensazione del credito con debiti «di sottoscrizione»

Art. 68, comma 7, lett. f), del TUIR

«***Agli effetti della determinazione delle plusvalenze*** *e minusvalenze: […]* ***nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta***».

La ristrutturazione del debito

OIC 19 § 73

"*La società elimina in tutto o in parte il debito dal bilancio quando l'obbligazione contrattuale e/o legale risulta estinta per adempimento o altra causa, o trasferita.* ***L'estinzione di un debito e l'emissione di un nuovo debito verso la stessa controparte determina l'eliminazione contabile se i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso****. Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso*, **attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore** *(cfr. le fattispecie di ristrutturazione del debito di cui all'Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito), contabilmente si procede all'eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito*".

La ristrutturazione del debito

OIC 19 § 73A

"***La data dalla quale si rilevano gli effetti dell'eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l'accordo*** *(cfr. Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito)* ***diviene efficace tra le parti***. […]. ***Se la data in cui l'accordo diviene efficace ricade tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio, nel progetto di bilancio dell'esercizio in chiusura viene fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell'operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi***".

La ristrutturazione del debito

Bozza di risposta a un quesito – Par. 1.8 newsletter OIC 12/2019

"[…] *Pertanto, la regola generale stabilita dalla prima parte del par. 73 è quella dell'eliminazione contabile del debito quando l'obbligazione risulta estinta. Tuttavia, nella seconda parte, lo stesso par. 73 prevede un'eccezione alla regola generale nei casi in cui a seguito dell'estinzione viene contratto un* ***nuovo debito con la medesima controparte****. In tali circostanze* ***l'eliminazione contabile avviene solo quando i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso****. Infine, nella terza parte,* ***il par. 73 disciplina i casi di modifiche contrattuali intervenute in costanza del medesimo debito****, prevedendone l'****eliminazione contabile****, e la rilevazione del nuovo debito, solo in presenza di una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso* […]".

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Rinuncia da parte degli amministratori ai compensi e al TFM

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] *Al riguardo, è opportuno rammentare che, per effetto delle modifiche apportate dal decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557,* ***la disciplina di detassazione delle rinunce dei soci si applica a tutte le tipologie di crediti di natura sia finanziaria che commerciale****.* ***Come emerge dalla relazione illustrativa*** *al decreto legislativo n. 147 del 2015,* ***con l'introduzione del citato comma 4-bis viene riformato il regime fiscale IRES delle rinunce a crediti da parte dei soci, riconducendolo a unità, a prescindere dalla modalità con cui l'operazione viene formalmente svolta, nonché dai principi contabili utilizzati dai soggetti coinvolti*** […]".

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] *In particolare, tanto per le operazioni di rinuncia diretta a crediti originariamente sorti in capo al socio, quanto per quelle precedute dall'acquisto del credito (o della partecipazione) da parte del socio (o del creditore),* ***il nuovo regime qualifica fiscalmente come "apporto" la sola parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito***. […]. ***In altri termini, nei limiti del valore fiscale del credito***, ***il socio aumenta il costo della partecipazione*** *(come previsto dagli articolo 94, comma 6 e 101, comma 7, del TUIR, modificati dall'articolo 13 del "decreto internazionalizzazione")* ***e il soggetto partecipato rileva fiscalmente un apporto*** (***non tassabile***) […]".

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] *L'eccedenza*, ***invece***, ***costituisce per il debitore partecipato una sopravvenienza imponibile, a prescindere dal relativo trattamento contabile, con la conseguenza che si può generare un fenomeno di tassazione da gestire con una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi***. *In ogni caso, come può desumersi anche dalle risoluzioni n. 41/E del 5 aprile 2001 e n. 152/E del 22 maggio 2002,* ***l'irrilevanza reddituale della rinuncia e della correlata sopravvenienza attiva*** *(attualmente, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia)* ***trova giustificazione nella volontà del socio di patrimonializzare la società partecipata*** […]".

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] *Invero, l'intassabilità della rinuncia ai crediti da parte dei soci si giustifica, in via sistematica, in virtù della cointeressenza del socio - creditore alle vicende della società partecipata. La patrimonializzazione di quest'ultima si riflette, infatti, nell'attivo della partecipante, attraverso un corrispondente aumento del costo della partecipazione. Per il socio l'onere conseguente alla rinuncia non è immediatamente deducibile, ma incrementa il costo della partecipazione.* ***Nel caso in cui, invece, la rinuncia trovi causa nell'animus donandi o nella remissione del debito da parte di un soggetto terzo, l'intera sopravvenienza attiva dovrà essere tassata in capo alla società partecipata in base all'articolo 88, comma 1, del TUIR*** […]".

La rinuncia del credito da parte degli amministratori soci

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] *Con riferimento al caso di specie, sulla base di quanto prospettato dall'istante,* ***appare evidente la volontà degli amministratori soci di apportare, attraverso la rinuncia alle quote di TFM accantonate dalla società Alfa S.r.l., nuove risorse al patrimonio della partecipata, con il conseguente aumento del costo della partecipazione da essi detenuta****. Tuttavia,* ***dal momento che si è in presenza di crediti per il TFM dovuto a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva*** *ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR* […]".

La rinuncia del credito da parte degli amministratori soci

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] *Allo stesso modo,* ***non si ritiene necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia*** *(articolo 88, comma 4- bis, secondo periodo),* ***non potendosi verificare quelle distorsioni*** *- dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) -* ***che il legislatore ha inteso scongiurare*** *e* ***che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa*** […]".

Rinuncia al credito da parte di amministratori non soci

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] ***Dal momento che il comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR fa riferimento in modo esplicito alla qualifica di socio, la norma in questione non potrà trovare applicazione con riferimento alla rinuncia al TFM operata dagli amministratori non soci***. *In tal caso, troverà applicazione il comma 1 dell'articolo 88 del TUIR* […]. *Pertanto,* ***a seguito della rinuncia degli amministratori non soci, se la società istante ha dedotto le quote di TFM accantonate, dovrà assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva. In caso contrario, la rinuncia non avrà effetto fiscale*** […]".

Trattamento in capo all'amministratore socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] ***Tanto premesso, nel caso di specie, in cui gli amministratori soci hanno rinunciato alle quote di TFM accantonate dalla società istante patrimonializzando la stessa, i crediti rinunciati - che si intendono giuridicamente incassati – dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società Alfa S.r.l.*** […]".

Trattamento in capo all'amministratore non socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

"[…] ***Con riferimento, invece, alla rinuncia operata dagli amministratori non soci, non trovando applicazione, come detto in precedenza, il comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR, sarà la società istante ad assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia al TFM nei limiti in cui abbia dedotto gli accantonamenti effettuati in passato. Per gli amministratori non soci, in assenza di una contropartita e non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica ed essi non saranno assoggettati ad alcuna imposizione fiscale***".

Remissione del debito per TFM dell'amministratore

Massima della Norma di comportamento AIDC n.201

"***La remissione del trattamento di fine mandato effettuata alla società dall'amministratore è assimilabile alla percezione dell'indennità solo nel caso in cui la corrispondente rinuncia al credito vantato gli attribuisca un vantaggio economico***. ***In assenza di tale vantaggio, la remissione non comporta in capo all'amministratore il realizzo di alcun reddito imponibile***".

Remissione del debito per TFM dell'amministratore

Norma di comportamento AIDC n.201

"*Il compenso percepito dall'amministratore a titolo di trattamento di fine mandato è qualificato dall'art. 50, comma 1, lett. c) bis del Testo Unico delle Imposte sul Redditi come reddito assimilato a quello derivante dal lavoro dipendente, fatte salve alcune eccezioni ivi previste. L'assoggettamento a tassazione di tale reddito si realizza, in base al principio "di cassa", nel momento della sua percezione. Al contrario, la mancata percezione del compenso non manifesta alcuna capacità contributiva e, di conseguenza, non comporta il manifestarsi di alcun presupposto impositivo, secondo quanto statuito dall'art. 1 del Tuir, in forza del quale "presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6'"*".

Remissione del debito per TFM dell'amministratore

Norma di comportamento AIDC n.201

"*La tassazione sarebbe, dunque, in contrasto con il dettame costituzionale. Il presupposto impositivo si realizza, invece, quando, pur in assenza dell'incasso monetario, la rinuncia al credito vantato dall'amministratore sia indirettamente collegata a una controprestazione di qualsiasi natura (in forma di beni o servizi differenti dal denaro), ovvero quando il credito stesso sia utilizzato per estinguere obbligazioni facenti capo all'amministratore. In conclusione,* ***si deve affermare che dalla mera remissione della posizione creditoria non può conseguire una presunzione automatica di incasso dei relativi importi, conseguenza che si determina solo nell'ipotesi in cui si realizzi un incremento patrimoniale o reddituale oggettivamente riconoscibile e fiscalmente riconosciuto***".

Remissione del debito per TFM dell'amministratore

Norma di comportamento AIDC n.201

"*Muovendo da questo assunto, è possibile esemplificare le soluzioni nelle diverse ipotesi di amministratore che sia non socio ovvero socio, evidenziando le conseguenze reddituali che si generano sui soggetti interessati. Si assuma, a tal fine, che la mera remissione del debito dell'amministratore al trattamento di fine mandato intervenga dopo che la società abbia dedotto le quote del trattamento di fine mandato, imputate a conto economico a titolo di accantonamento, senza che si sia prodotto alcun effetto reddituale in capo all'amministratore*".

Remissione del debito per TFM - amministratore non socio

Norma di comportamento AIDC n.201

"*Caso 1:* ***amministratore non socio***

La mera remissione del debito non comporta alcun beneficio in capo all'amministratore non socio e non può, pertanto, essere assunta quale forma di utilizzo o godimento del diritto di credito. Conseguentemente, non si determina alcun effetto reddituale in capo all'amministratore e la società, a fronte del costo precedentemente dedotto, realizza una sopravvenienza attiva imponibile, ai sensi dell'art. 88, comma 1 del Tuir".

Remissione del debito per TFM - amministratore socio

Norma di comportamento AIDC n.201

"*Caso 2:* ***amministratore socio***

La mera remissione del debito non comporta alcun beneficio per l'amministratore socio e non può, pertanto, essere assunta quale forma di utilizzo o godimento del diritto di credito. La mancata percezione rende l'operazione fiscalmente ininfluente per l'amministratore, ancorché socio, in quanto non gli attribuisce alcun vantaggio economico. Il credito così rinunciato ha un valore fiscale nullo in quanto la fattispecie reddituale sottostante non ha mai concorso a formare la base imponibile del reddito dell'amministratore".

Remissione del debito per TFM - amministratore socio

Norma di comportamento AIDC n.201

"*Ne consegue che, per l'amministratore, la rinuncia del credito non comporta un incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, disciplinato dall'art. 94, comma 6 del Tuir. Per quanto riguarda la società, che imputa a una posta di patrimonio netto l'ammontare del credito rinunciato dall'amministratore socio, trova applicazione l'art. 88, comma 4-bis del Tuir, con la determinazione di una sopravvenienza attiva imponibile da assoggettare a imposizione mediante una corrispondente variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. Quanto sopra è conforme alla volontà del legislatore, che ha introdotto il comma 4 bis dell'art. 88 del Tuir proprio al fine di assicurare l'uniformità di trattamento alle diverse ipotesi di rinuncia dei crediti dei soci*".

Remissione del debito per TFM - amministratore socio

Norma di comportamento AIDC n.201

"*Nella relazione illustrativa al decreto n. 147/2017, si legge infatti che attraverso il comma 4 bis "viene riformato il regime fiscale IRES delle rinunce dei crediti da parte dei soci, riconducendolo a sostanziale unità, a prescindere dalla modalità con cui l'operazione viene formalmente svolta, nonché dai principi contabili utilizzati dai soggetti coinvolti". L'unico discrimine imposto dal legislatore attiene, perciò, al valore fiscale del credito rimesso e nel caso in cui tale valore fiscale sia nullo, ne consegue il solo realizzo della sopravvenienza attiva per la società che beneficia della rinuncia*".

- La rinuncia ai compensi non ancora maturati (vedasi il tema del «periodo di maturazione»)
- Le delibere di revoca dei compensi non ancora maturati
- Le **rinunce ai crediti** di natura finanziaria, **incondizionate** o **sottoposte a condizione** (finanziamenti postergati e subordinati)

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

Contabilizzazione dei bonus fiscali

Bozza di comunicazione OIC del 25/1/2021:

- contabilizzazione nel bilancio della società committente del diritto alla detrazione fiscale;
- contabilizzazione nel bilancio della società che esegue le opere dello sconto in fattura concesso al committente;
- contabilizzazione nel bilancio della società (cedente) che, in luogo della fruizione diretta della detrazione fiscale, opta per la cessione del corrispondente credito d'imposta a un soggetto terzo;
- contabilizzazione nel bilancio della società (cessionaria) che acquista il credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione.

Tax Lab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI

La moratoria sui canoni di *leasing*

Moratoria per rate di mutui e canoni di leasing

Art. 56, comma 2, del D.L. 17/3/2020, n.18

"*Al fine di sostenere le attività imprenditoriali danneggiate dall'epidemia di COVID-19* ***le Imprese****, come definite al comma 5,* ***possono avvalersi dietro comunicazione*** *- in relazione alle esposizioni debitorie nei confronti di banche, di intermediari finanziari previsti dall'articolo 106 del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e degli altri soggetti abilitati alla concessione di credito in Italia* ***- delle seguenti misure di sostegno finanziario:*** *[…]*

c) per i mutui e gli altri finanziamenti a rimborso rateale*, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie,* ***il pagamento delle rate o dei canoni di leasing in scadenza prima del 30 giugno 2021 è sospeso sino al 30 giugno 2021 e il piano di rimborso delle rate o dei canoni oggetto di sospensione è dilazionato, unitamente agli elementi accessori e senza alcuna formalità, secondo modalità che assicurino l'assenza di nuovi o maggiori oneri per entrambe le parti; è facoltà delle Imprese richiedere di sospendere soltanto i rimborsi in conto capitale***".

Moratoria per rate di mutui e canoni di leasing

§A.7 dell'Appendice A dell'OIC 19

"***Un accordo tra il debitore e il creditore che preveda la sospensione per un determinato periodo nel pagamento della quota capitale implicita nei canoni di leasing finanziario, comporta una modifica nella tempistica originaria dei pagamenti del debito alla scadenza e il consequenziale prolungamento della durata del contratto.***

A fronte della sospensione in esame, si effettua una nuova rimodulazione dell'imputazione a conto economico dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e dell'eventuale risconto iscritto a fronte del maxicanone pattuito. La rimodulazione del maxicanone è effettuata in base al principio di competenza pro-rata temporis considerando la maggior durata del contratto.

L'eventuale plusvalenza residua derivante da un'operazione di compravendita con locazione finanziaria (c.d. sale and lease back) è rideterminata per competenza in funzione della nuova durata del contratto di leasing".

Moratoria per rate di mutui e canoni di leasing

Parrebbe, quindi, che l'impresa debba calcolare il costo residuo del contratto di *leasing*, sommando:

(i) canoni ancora da corrispondere alla data della sospensione;

(ii) interessi che maturano sul debito residuo durante il periodo della sospensione;

(iii) quota di maxi-canone ancora da ammortizzare al momento della sospensione;

ripartendo la somma sulla durata «rimodulata» del contratto, cosicché la quota parte di competenza del costo totale sia imputata a conto economico anche nel periodo di sospensione. Il conto economico espone così un costo di competenza per tutta la durata effettiva dell'utilità economica del bene, coprendo anche il lasso temporale della sospensione e fino alla nuova data di fine contratto.

A seguito della rideterminazione della competenza dei canoni di *leasing*, dovrebbe rilevarsi, in genere, un rateo passivo.

N.B. Una certa disparità di trattamento rispetto la sospensione dell'ammortamento.