
Bilancio 2020 e OIC 16/24, facoltà di sospensione degli ammortamenti

dott.ssa Giovanna Maria Fossa

19 novembre 2020

LEGGI DI RIVALUTAZIONE (SCENARIO ATTUALE)

Coesistenza:

- A) Rivalutazione dei beni d'impresa (cd. «Decreto agosto»)**
- B) Rivalutazione dei beni d'impresa (cd. «Decreto liquidità»)**
- C) Rivalutazione beni d'impresa per il solo settore alberghiero e termale**

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

Art. 110, comma 1, del D.L. 14/8/2020 n. 104, conv. Legge 13/10/2020 n. 126

Applicazione della disciplina – **AMBITO SOGGETTIVO**

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

Soggetti ammessi alla rivalutazione dei beni

S.p.A., S.r.l. e S.a.p.a. residenti

Società cooperative e di mutua assicurazione, anche se beneficiano di regimi di detassazione degli utili

Società europee e società cooperative europee residenti

Imprenditori individuali (per i beni appartenenti all'impresa)

S.n.c., S.a.s. e soggetti equiparati

Aziende speciali

Enti commerciali residenti

Enti non commerciali residenti (per i beni appartenenti all'impresa)

Stabili organizzazioni di soggetti non residenti

Sono esclusi i soggetti che adottano gli IAS/IFRS.

Soggetti in contabilità semplificata

Possono accedere alle leggi di rivalutazione anche i soggetti in **contabilità semplificata** (ai quali, tuttavia, non si applica il corpo di norme che regola la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione).

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”.

Applicazione della disciplina - **AMBITO OGGETTIVO**

Rinvio Art. 10, comma 1 e 2, 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 **[esclusione beni merce]** , **nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate** ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile **costituenti immobilizzazioni.**

La rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene [e non per categorie omogenee] e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa”.

Applicazione della disciplina – **AMBITO TEMPORALE**

Art. 110, comma 2, del D.L. 14/8/2020, n. 104

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello **in corso al 31 dicembre 2019 [2020]**.

Le imprese con 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 al 14 ottobre 2020.

Bilancio di rivalutazione
2020 (coincidente esercizio solare)
2019/2020 (bilancio approvato dopo il 14.10.2020)

La rivalutazione ex art. 110 del D.L. 104/2020 può essere effettuata:

- ai **solli fini civilistici**;
- con **valenza anche fiscale**.

Riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito ai beni – **ATTIVO**

Art. 110, comma 4, del D.L. 14/8/2020, n.104

Versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali **nella misura del 3% per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili.**

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione – RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Art. 110, comma 3, del D.L. 14/8/2020, n.104

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'IRAP e di eventuali addizionali **nella misura del 10%.**

Per i soggetti in **contabilità semplificata non si applica il corpo di norme che disciplina il saldo attivo di rivalutazione.** Per tali soggetti è esclusa la tassazione della "riserva" in caso di distribuzione. [Circ. AdE 26.1.2001 n. 5 (Par. 4.2)]

I maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (ovvero **2021** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). Ciò vale, ad es., per deducibilità degli ammortamenti, determinazione del *plafond* delle spese di manutenzione e disciplina delle società non operative.

Meccanismo di *recapture*

Art. 110, comma 5, del D.L. 14/8/2020, n.104

In caso di cessione, assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni 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 minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione”.

Bilancio di rivalutazione	Decorrenza effetti "generale"	Decorrenza effetti per plusvalenze
2019/2020 (bilancio approvato dopo il 14.10.2020)	2020/2021	2023/2024
2020	2021	1.1.2024

Cessione anticipata

Se i beni rivalutati sono ceduti, assegnati ai soci o, in senso lato, realizzati con atti suscettibili di generare plusvalenze nel triennio di "moratoria":

- al soggetto che ha effettuato la rivalutazione è attribuito un credito di imposta, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti;
- l'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti è portato ad aumento del saldo attivo di rivalutazione;
- dalla data di cessione dei beni il saldo attivo di rivalutazione ad essi corrispondente non sarà più in sospensione di imposta.

Versamento delle imposte sostitutive

Art. 110, comma 6, del D.L. 14/8/2020, n.104

Le imposte sostitutive 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 2020 e le altre con il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. **Gli importi da versare possono essere compensati orizzontalmente ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997.**

Valori massimi iscrivibili in bilancio

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

I valori iscritti 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**.

Attestazioni di amministratori e sindaci

Rinvio 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 sopra.

Imputazione del saldo attivo di rivalutazione

Rinvio art. 13, comma 1 e 2, della Legge 21/11/2000, n.342

Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni deve essere **imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata**, con utilizzi limitati e disciplinati.

Attribuzione del saldo attivo ai soci o ai partecipanti

Rinvio art. 13, comma 3 e 5, della Legge 21/11/2000, n.342

Se il saldo attivo è attribuito ai soci, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, **concorrono a formare il reddito imponibile della società (con attribuzione di un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva) e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti.**

ESEMPIO SOCIETA' DI CAPITALI	Importo
Rivalutazione	1.000
Imposta sostitutiva	$1000 \times 3\% = 30$
Saldo attivo di rivalutazione (Riserva di bilancio)	$1000 - 30 = 970$
<i>Distribuzione del saldo attivo</i>	
Riserva	970
I.s.	30
Imponibile IRES	1.000
Aliquota	24%
IRES	240
Credito imposta i.s.	(30)
Versamento IRES	210

Per i **Soci**, la distribuzione della Riserva di rivalutazione ha natura di utile, imponibile ai sensi degli art. 47, 59 e 89 del T.u.i.r..

Tale utile si considera formato nell'esercizio in cui la società distribuisce il saldo attivo di rivalutazione (Interpello AdE 8/8/2019 n. 332) e, quindi, se distribuito a Soci persone fisiche di società di capitali, a decorrere dal 1 gennaio 2018, sconta la ritenuta a titolo di imposta del 26%.

Per le **società di persone** il credito d'imposta, pari all'imposta sostitutiva a suo tempo versata, è scomputabile dai Soci dall'IRPEF dovuta per la tassazione in trasparenza del saldo attivo di rivalutazione distribuito, maggiorato della relativa imposta sostitutiva.

Fiscalità differita - ATTIVO

Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo non siano riconosciuti ai fini fiscali (**rivalutazione solo a fini civilistici**), la rivalutazione determina l'insorgenza di una differenza temporanea tra il valore contabile dell'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali. La società deve, pertanto, iscrivere il **fondo per imposte differite** (IRES e IRAP), **direttamente a riduzione della Riserva** iscritta nel patrimonio netto.

Negli esercizi successivi, le imposte differite verranno riversate a conto economico in misura corrispondente al realizzo del maggior valore attraverso il processo di ammortamento, la cessione dell'immobilizzazione, svalutazioni per perdita di valore, ecc..

Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo siano, invece, **riconosciuti ai fini fiscali** mediante versamento dell'i.s., **non sorge alcuna differenza temporanea** in quanto il valore contabile è pari al valore fiscale. Pertanto, la società non deve iscrivere imposte differite alla data della rivalutazione.

La società deve iscrivere **imposte anticipate** (IRES e IRAP) anche in presenza di differenze temporanee legate alla deducibilità fiscale differita dei costi (es. ammortamenti sul maggior valore iscritto) a partire da esercizi successivi a quello in cui la rivalutazione è stata eseguita. I crediti per imposte anticipate su tali differenze temporanee possono essere iscritti se esiste la ragionevole certezza del loro recupero.

I disallineamenti tra il valore contabile e il valore fiscale degli *asset* devono sempre essere rendicontati nel **quadro RV**.

DICHIARATIVI

QUADRO RV (in presenza di disallineamenti contabile/fiscale)

QUADRO RQ (con riferimento alla specifica Legge di rivalutazione)

Fiscaltà differita – RISERVA IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Le leggi di rivalutazione prevedono che in contropartita al maggior valore di un'attività sia iscritta una corrispondente Riserva di patrimonio netto non soggetta a tassazione, se non in caso di distribuzione della riserva ai soci (**cd. Riserva in sospensione di imposta**). Qualora tale saldo attivo di rivalutazione non sia affrancato con il versamento di una speciale impostata sostitutiva delle II.DD., il regime di sospensione d'imposta applicabile alla riserva determina una differenza temporanea imponibile tra il suo valore contabile e quello fiscale che richiede l'iscrizione di un **fondo per imposte differite**.

Tali imposte differite possono **non** essere iscritte se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci. Tale valutazione deve essere eseguita tenendo conto:

- dell'andamento storico di distribuzione dei dividendi e la presenza nel bilancio di altre riserve di entità tale da non richiedere l'utilizzo di riserve in sospensione ai fini della distribuzione;
- della composizione del patrimonio netto, con particolare riguardo alla presenza di altre riserve di entità rilevante, le quali hanno già scontato l'imposta.

Cenni alla proroga rivalutazione dei beni d'impresa (cd. «Decreto liquidità»)

Proroga della rivalutazione dei beni d'impresa

Art. 12-ter, comma 1, del D.L. 8/4/2020, n.23 ("Decreto liquidità")

Proroga del termine per effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva del 12% per cento per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili. In particolare:

- **È consentito effettuare tale rivalutazione nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021;**
- **Per i beni immobili, è precisato il termine da cui decorre, a fini fiscali e contabili, il riconoscimento dei maggiori valori iscritti in bilancio.**

Cenni alla rivalutazione beni d'impresa per il solo settore alberghiero e termale

Riconoscimento fiscale dei maggiori valori

Art. 6-bis del D.L. 8/4/2020, n.23 (“Decreto liquidità”)

Sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio **non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o 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.

Deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

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%**.

Possibile “sospensione” del processo di ammortamento delle immobilizzazioni

Sospensione del processo di ammortamento

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

- 1) I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio 2020, possono, anche in **deroga** all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, **non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.**
- 2) La quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo, prolungando il piano di ammortamento originario di un anno.
- 3) I soggetti devono destinare a una **riserva indisponibile [non si tratta di un vincolo per masse] utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.**

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.

Le micro-imprese possono fornire l'informativa nelle note in calce allo Stato patrimoniale.

DEROGA ai criteri di valutazione da codice civile, che impone un'adeguata informativa.

Punto di attenzione: profili di responsabilità

Il caso di utilizzo di **beni in leasing o noleggio**, il conto economico mantiene il costo pieno, senza possibilità di «sospensione», anche in presenza di eventuale moratoria di cui all'art. 56 del D.L. 18/2020 («Cura Italia»).

Deduzione della quota di ammortamento

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

La quota di ammortamento non imputata a conto economico è ammessa in deduzione ai fini IRES e IRAP.

FISCALITA' DIFFERITA

La deduzione degli ammortamenti non imputati a conto economico rende necessaria, ai sensi del OIC 25, l'iscrizione di **Imposte differite** per l'importo calcolato sulla quota dedotta, ma non contabilizzata.

Il fondo imposte differite sarà utilizzato al termine del periodo di ammortamento, quando sarà contabilizzata l'ultima quota, o, se antecedente, al momento della cessione del bene.

Il doppio binario contabile-fiscale deve essere rendicontato nel **Quadro RV** sino al momento di estinzione della divergenza.

RAPPORTI CON LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - Art. 110, D.L. 14/8/2020 n. 104, conv. Legge 13/10/2020 n. 126

Le imprese che rivalutano i beni nel bilancio dell'esercizio 2020, eseguono gli ammortamenti sui valori «storici», poiché la prima quota calcolata sui valori «rivalutati» sarà stanziata nell'esercizio 2021; conseguentemente, per chi aderirà, la quota sospesa di ammortamento sarà calcolata sui valori non rivalutati.

BOZZA DI COMUNICAZIONE OIC “Modifica del metodo di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali”

Fornisce indicazioni di carattere metodologico per riflettere attraverso la modifica del metodo di ammortamento [es. passando dal metodo a quote costanti al metodo per unità di prodotto] il limitato uso delle immobilizzazioni legato alla sospensione o al forte calo dell'attività produttiva imposta ad alcune imprese nel periodo di *lock-down*.

Disposizioni in materia sospensione temporanea delle minusvalenze nei titoli non durevoli

DEROGA ai criteri di valutazione dei titoli non immobilizzati

Art. 1 del D.M. 17/7/2020 e art. 20-*quater*, comma 1, del D.L. 23/10/2018, n.119

I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, anche per l'esercizio 2020, possono valutare i titoli non immobilizzati in base al loro **valore di iscrizione**, anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato, **fatta eccezione per le perdite di carattere durevole**.

Devono accantonare una **riserva indisponibile** di utili per l'ammontare non svalutato, **al netto del relativo onere fiscale**.

Documento interpretativo OIC n.4 del 2019 “Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati”

Ribadisce che la facoltà di non svalutare i titoli, di debito e partecipativi, quotati e non quotati può riguardare solo alcune categorie di titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato, ma **non si applica agli strumenti finanziari derivati** anche se iscritti nell'attivo circolante.