



## **Gli emendamenti al DL SOSTEGNI**

### **1. Proroga del termine per l'IRAP erroneamente non versata**

Nel **corso dell'esame in Commissione (em. 01.1)** è stato proposto l'inserimento dell'articolo 01, che proroga dal 30 aprile al 30 settembre 2021 il termine per il versamento, senza sanzioni e interessi, dell'IRAP non versata e sospesa ai sensi dell'articolo 24 del decreto-legge n. 34 del 2020 (c.d. Rilancio), in caso di errata applicazione delle disposizioni relative alla determinazione dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea sul '**Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato** a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19.

Ricordiamo, in particolare, che tale previsione era stata originariamente introdotta dall'articolo 42-bis, comma 5, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, e poi modificato dall'articolo 1, comma 6, del DL 157/2020, il quale aveva spostato il termine dal 30 novembre 2020 al 30 aprile 2021.

## 2. Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni)

L'articolo 1, **comma 1-bis**, di cui si propone l'inserimento a seguito dell'esame in Commissione (em. 1.0.50 t2 e idd.), estende la possibilità di effettuare la rivalutazione agevolata dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, disposta dall'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020 (cd. decreto Agosto). Per effetto delle modifiche proposte detta rivalutazione, oltre a potersi effettuare nel bilancio o nel rendiconto successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, può essere eseguita anche nel bilancio successivo a quest'ultimo, ma solo con riferimento ai beni non rivalutati nel bilancio precedente, senza la possibilità di affrancamento del saldo attivo (con applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e delle addizionali nella misura del 10 per cento) e **senza il riconoscimento degli altri effetti fiscali** (riconoscimento del maggior valore di beni e partecipazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, con il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 3 per cento, ai sensi del comma 4 dell'articolo 110).

### **3. Contributo a fondo perduto per start up**

L'articolo 1-bis - di cui le Commissioni riunite propongono l'inserimento con gli identici emendamenti 1.136 (testo 3), 1.89 e 1.138, approvati nel corso dell'esame in sede referente - al comma 1 riconosce per il 2021 un contributo a fondo perduto nella misura massima di euro 1.000 ai soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, la cui attività d'impresa, in base alle risultanze del Registro delle imprese tenuto presso la Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura, è iniziata nel corso del 2019, a cui non spetta il contributo di cui all'articolo 1 del decreto-legge in esame. Il contributo è riconosciuto a condizione che **l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2020 non sia inferiore almeno del 30 per cento** rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2019, purché siano rispettati gli altri requisiti e condizioni previsti dal citato articolo 1 del decreto-legge in esame.

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

### **4. *Compensazione straordinaria dei carichi affidati entro il 31 ottobre 2021.***

Il **comma 17-bis**, infine, di cui si propone l'inserimento per effetto dell'approvazione in sede referente dell'emendamento 1.173 (testo 2), consente di versare, per l'anno 2021, le somme relative ai carichi affidati all'agente di riscossione entro il 31 ottobre 2021 mediante la cosiddetta "compensazione straordinaria" con i crediti debitamente certificati, non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati dalle imprese **nei confronti della pubblica amministrazione per somministrazione, forniture, appalti e servizi, anche professionali.**

## 5. Esenzione IMU.

Nel corso **dell'esame in sede referente** è stato proposto l'inserimento dell'articolo 1-bis (em. 6.0.226 t2 e idd.) che esenta dal pagamento della prima rata dell'IMU 2021 i soggetti destinatari del contributo a fondo perduto disposto dal provvedimento in esame (articolo 1, commi 1-4), cioè i soggetti passivi titolari di partita IVA che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, con alcune eccezioni e a specifiche condizioni, in termini di **limiti di reddito, ricavi o compensi**, valevoli per accedere al contributo.



L'agevolazione ai fini dell'IMU introdotta dalla norma in commento parrebbe quindi **prescindere** sia **dall'accatastamento** degli immobili, sia dalla tipologia degli stessi, essendo prevista quale unica condizione quella secondo cui negli stessi debba essere esercitata l'attività da parte dei soggetti passivi.

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

Tali soggetti possono richiedere il contributo (e quindi possono fruire dell'esenzione della prima rata dell'IMU 2021) a condizione che:

- i ricavi/compensi non siano superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari"; la norma fa riferimento al secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del DL 41/2021);
- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019 (tale requisito non è richiesto per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019).

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

### **6. Rivalutazione dei beni settori alberghiero e termale**

L'articolo 5-bis, di cui si propone l'introduzione a seguito dell'esame in Commissione (em. 5.0.55), reca una norma di interpretazione autentica volta a consentire la rivalutazione dei beni d'impresa e delle **partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**, disposta dall'articolo 6-bis del decreto-legge n. 23 del 2020 (cd. Liquidità) in favore delle imprese ed enti operanti nei settori alberghiero e termale, anche con riferimento agli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale, nonché per **gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento.**

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

Si ricorda in questa sede che **l'articolo 6-bis del decreto-legge n. 23 del 2020 prevede, a favore di imprese ed enti operanti nei settori alberghiero e termale** che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio non è dovuta alcuna imposta sostitutiva od altra imposta e 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.**

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

In particolare, viene messo nero su bianco quello che l'Amministrazione Finanziaria aveva già avuto modo di indicare nelle risposte ad interpello n. 637 del 31 dicembre 2020 e n. 200 del 2021, ossia che la rivalutazione gratuita si applichi anche agli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero o termale, ovvero agli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento.

Nel caso di affitto di azienda è bene specificare che la rivalutazione sia possibile purché le quote di ammortamento siano deducibili nella determinazione del reddito del concedente, ai sensi dell'articolo 102, comma 8 del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di cui al D.P.R n. 917 de 1986).

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

Si ricorda che l'articolo 2561, secondo comma, del codice civile prevede l'obbligo per l'affittuario di conservare il livello di efficienza dei beni aziendali. In considerazione di tale onere che grava sull'affittuario, ai fini fiscali le quote di ammortamento dei beni materiali (articolo 102 comma 8 del TUIR) e immateriali (articolo 103 comma 4 TUIR) competono all'affittuario stesso.

Le parti contrattuali possono tuttavia espressamente derogare al disposto sopra richiamato e, in tal caso, la titolarità del diritto di deduzione degli ammortamenti è esclusivamente del concedente.

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

Da evidenziare, infine, come manchino, allo stato attuale, indicazioni sulla delimitazione della nozione di "settore alberghiero" ai fini dell'accesso alla rivalutazione gratuita disposta dall'art. 6-bis del DL 23/2020. Se il discrimine si orienterà sui codici ATECO dell'impresa, appare logico sostenere che non si debba fare riferimento alla sola divisione 55.1, riferita agli alberghi, ma anche alle divisioni 55.2 (villaggi turistici, rifugi di montagna, affittacamere, case di appartamenti per vacanze, ecc.) e 55.3 (aree di campeggio, aree attrezzate per roulotte, ecc.).

Secondo questa impostazione, potrebbero quindi essere agevolate tutte le imprese il cui codice ATECO rientra nella divisione 55, al fine di concedere i benefici a tutti quei soggetti la cui attività è stata sostanzialmente bloccata per restrizioni di legge agli spostamenti o assenza di domanda.

## 7. Canoni locazione non percepiti

L'articolo 5-bis, proposto in sede referente, estende ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo stipulati precedentemente al 2020 la misura di detassazione dei canoni non percepiti introdotta dal decreto-legge n. 34 del 2019. L'articolo 26, comma 1, del TUIR, come modificato dall'articolo 3-quinquies, comma 1, del decreto-legge n. 34 sopra illustrato, stabilisce che i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso. I redditi derivanti da contratti di locazione di **immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito, purché la mancata percezione sia comprovata dall'intimazione di sfratto per morosità o dall'ingiunzione di pagamento (senza attendere la conclusione del procedimento di convalida dello sfratto)**. Ai canoni non riscossi dal locatore nei periodi d'imposta di riferimento e percepiti in periodi d'imposta successivi si applica l'articolo 21 in relazione ai redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera n-bis).

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

### **8. Esonero canone RAI**

L'**articolo 6, commi 5-7**, secondo l'indicazione di modifica proposta in sede referente, esonera, per il solo anno 2021, le strutture ricettive nonché di somministrazione e consumo di bevande in locali pubblici o aperti al pubblico, comprese le attività similari svolte da enti del terzo settore, dal versamento del canone di abbonamento RAI. L'articolo assegna quindi **83 milioni di euro** ad una contabilità speciale al fine di riconoscere un credito d'imposta di importo corrispondente a favore di coloro che hanno già provveduto al versamento del canone e di compensare la RAI per le minori entrate derivanti da questa disposizione.

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

### **9. Iva non detraibile e Superbonus**

L'articolo 6-bis, di cui la 5<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup> Commissione del Senato propongono l'inserimento con l'emendamento approvato 6.0.174, inserisce l'IVA non detraibile, anche parzialmente, relativa alle spese per gli interventi realizzati tra le spese ammissibili ai fini del Superbonus.

In particolare, la disposizione stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto non detraibile dovuta sulle spese rilevanti ai fini del Superbonus (articolo 119 del decreto-legge 34 del 2020) si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al beneficio, **indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile** adottata dal contribuente. A tal fine è inserito il nuovo **comma 9-ter** all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

Si ricorda che la circolare dell'Agenzia delle entrate N. 30/E precisa che ai fini del calcolo della detrazione **costituisce una componente del costo l'eventuale IVA totalmente indetraibile** (articolo 19-bis1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo decreto). Diversamente, tenuto conto che l'IVA parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto, ma si qualifica come costo generale, non è possibile computare ai fini del Superbonus l'IVA **parzialmente indetraibile** in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed operazioni esenti.

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

La disposizione in esame, al **comma 1**, chiarisce che l'imposta sul valore aggiunto non detraibile, anche parzialmente (articoli 19, 19-bis, 19-bis.1 e 36-bis, del DPR 23 ottobre 1972, 633, decreto IVA), dovuta sulle spese rilevanti ai fini degli incentivi previsti dall'articolo 119, si considera nel calcolo **dell'ammontare complessivo ammesso al beneficio, indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente.**



Se la novella legislativa troverà una limitata applicazione in ambito Superbonus, in quanto applicabile esclusivamente ai casi in cui i beneficiari siano soggetti passivi (ad esempio gli Istituti Autonomi di Case Popolari, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le organizzazioni di volontariato o le associazioni di promozione sociale), la sua utilità pratica risiede nel delineare meglio un concetto noto ed estremamente utile quando, ad agire, sia un'impresa ordinaria.

## *Gli emendamenti al dl sostegni*

### **Cessione del credito per investimenti in beni strumentali nuovi)**

L'**articolo 1-bis**, di cui la 5<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup> Commissione del Senato propongono l'inserimento con l'emendamento approvato 1.0.60 t2 e id., **rende cedibili i crediti d'imposta previsti per investimenti in beni strumentali nuovi ai fini della cd. Transizione 4.0.**

Ai beneficiari viene quindi consentito di avvalersi, in luogo della compensazione, della cessione del credito ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successive cessioni.



Non approvato dalla Ragioneria dello Stato ma probabilmente verrà inserito nel Dl Sostegni-bis.

A person is shown from the side, typing on a laptop. The laptop screen displays a video player interface with a large play button in the center, a 'LIVE' indicator, and a viewer count of '450'. The background is a soft, light blue gradient with faint icons of people and a globe, suggesting a digital or networked environment.

**L'impatto della normativa emergenziale covid sulla nota integrativa  
e la relazione sulla gestione 2020**

*articoli codice civile relativi alla nota integrativa*

- *Articolo 2427* codice civile: contenuto della nota integrativa
- *Articolo: 2427-bis*: informazioni relative al «fair value» degli strumenti finanziari
- *Articolo: 2435-bis*: contenuto ridotto per i bilanci in forma abbreviata
- *Articolo 2435-ter*: esonero per le micro imprese a condizione che forniscano le informazioni su impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale e quelle relative ad amministratori e sindaci (art. 2427, nn. 9 e 16)
- *Articolo 2427-septies*: informazioni sui patrimoni destinati ad uno specifico affare
- *Articolo 2427-decies*: informazioni sui finanziamenti destinati ad uno specifico affare
- *Articolo 2490*: contenuto dei bilanci in fase di liquidazione
- *Articolo 2497-bis*: bilancio della società che esercita la direzione ed il coordinamento

## OIC 12: *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*

- **Prg. 106**: *La rappresentazione veritiera e corretta* della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico non dipende soltanto dalla determinazione degli ammontari presentati negli schemi dello stato patrimoniale, del conto economico e del rendiconto finanziario; dipende altresì da una puntuale informativa avente funzione esplicativa ed integrativa dei suddetti valori.

## *OIC 12: Composizione e schemi del bilancio di esercizio*

➤ **Prg. 107**: La nota integrativa fornisce:

- un commento esplicativo dei dati presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico, che per loro natura sono sintetici e quantitativi, e un commento delle variazioni rilevanti intervenute nelle voci tra un esercizio e l'altro (funzione esplicativa);
- una evidenza delle informazioni di carattere qualitativo che per la loro natura non possono essere fornite dagli schemi di stato patrimoniale e conto economico. La nota integrativa contiene, in forma descrittiva, informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite dagli schemi di bilancio (funzione integrativa);

## *Articolo 2428 codice civile: relazione sulla gestione*

La relazione sulla gestione ha una funzione informativa qualitativa ad integrazione dei dati quantitativi del bilancio. Espone, tra le altre, informazioni sull'andamento aziendale attuale e prospettico.

- Propone una diversa riclassificazione dei dati di bilancio ed i principali indici e margini.
- CNDCEC – CONFINDUSTRIA giugno 2018 (**con foglio di calcolo per riclassificazione e calcolo indici**)
- CNDCEC, gennaio 2009
- Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, ottobre 2008

*Articolo 106 D.L. 18/2020**Disposizioni in materia di assemblee per l'approvazione del bilancio 2020*

- Deroga alle disposizioni codicistiche (articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis del codice civile): la convocazione può essere effettuata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio, anche in assenza di previsione statutaria.
- Per le srl anche in assenza di previsione statutaria, è prevista la possibilità dell'espressione del voto mediante l'utilizzo del metodo della consultazione scritta o dell'acquisizione del consenso per iscritto.
- Se indicato nell'avviso di convocazione, a prescindere dalla previsione statutaria, può essere previsto l'utilizzo del voto elettronico o per corrispondenza, nonché la possibilità dell'intervento in assemblea mediante l'utilizzo di mezzi di telecomunicazione. E', altresì, ammesso lo svolgimento delle riunioni in parola a prescindere dalla presenza nello stesso luogo del presidente e del segretario.

*Articolo 106 D.L. 18/2020*

*Disposizioni in materia di assemblee per l'approvazione del bilancio 2020*

Esempio:

*Il Presidente rappresenta ai convenuti che ai sensi dell'art. 106 D.L. 17 marzo 2020, n. 18 e successive modificazioni e integrazioni è prevista la possibilità di tenere l'assemblea con l'ausilio di mezzi di telecomunicazione senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo il presidente e il segretario, pertanto si precisa che sono presenti in loco*

*il socio A, che svolge anche funzioni di Segretario;*

*il socio B;*

*i soci C e D sono collegati con la presente sede a mezzo .....*

*Articolo 2364 c.c. per le SpA e 2478-bis per le Srl*

La relazione sulla gestione deve indicare le ragioni della convocazione dell'assemblea nel maggior termine di 180 giorni.

In assenza della relazione l'informazione va fornita nella nota integrativa.

Esempio:

Signori Soci, il presente bilancio viene sottoposto alla vostra attenzione per l'approvazione nel maggior termine di centottanta giorni in adesione alla possibilità offerta dal comma 1 dell'articolo 106, del D.L. 18/2020.

Si ritiene preferibile far deliberare l'utilizzo del maggior termine dall'assemblea convocata negli ordinari termini.

## *Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni*

Articolo 2427, comma 1, n. 7-bis, del codice civile (non richiamato nel caso dei bilanci in forma abbreviata): indicazione analitica della composizione del voci del patrimonio netto, possibilità di utilizzazione e distribuibilità e indicazione dell'utilizzo nei precedenti esercizi.

1. Precisare che la riserva di rivalutazione è costituita ex art. 106 D.L. 18/2020.
2. Precisare se la rivalutazione è solo civilistica o anche fiscale.
3. In tale ultimo caso rappresentare l'avvenuto o meno affrancamento della riserva. Se così non fosse indicare la natura di riserva in sospensione d'imposta.
4. Indicare l'importo delle imposte sostitutive scomutate direttamente dal saldo (3% per la rivalutazione e 10% per l'affrancamento).

***Si ritiene che tali informazioni debbano essere fornite anche per i bilanci abbreviati.***

## *Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni*

Articolo 2427, comma 1, n. 2, del codice civile (richiamato nel caso dei bilanci in forma abbreviata):  
specificazione della rivalutazione delle immobilizzazioni.

Esempio: rivalutazione di un macchinario con le seguenti caratteristiche

Anno di acquisto 2018

Costo storico 100.000

Aliquota di ammortamento 20% (no ridotta primo anno)

Valore netto al 31/12/2020 40.000

Rivalutazione 60.000

Valore netto post rivalutato 100.000

*Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni*

## IPOTESI 1 – rivalutazione del solo costo storico

Costo storico	100.000
Rivalutazione ex DL 104/2020	60.000
Totale costo storico rivalutato	160.000
Fondo ammortamento	60.000
Valore netto	100.000

*Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni*

IOTESI 2 – azzeramento del fondo ammortamento

Costo storico	100.000
Fondo ammortamento	60.000
Rivalutazione ex DL 104/2020	- 60.000
Totale fondo amm.to rivalutato	0
Valore netto	100.000

## IPOTESI 3 – aumento proporzionale del costo storico e del fondo di ammortamento

Costo storico	100.000
Rivalutazione ex DL 104/2020	150.000
<b>Totale costo storico rivalutato</b>	<b>250.000</b>
Fondo ammortamento	60.000
Rivalutazione ex DL 104/2020	90.000
<b>Totale fondo amm.to rivalutato</b>	<b>150.000</b>
<b>Valore netto</b>	<b>100.000</b>

Nelle ipotesi 1 e 2 si ha una modifica dell'originario piano di ammortamento, che implica una modifica della vita utile del bene, da motivare in nota integrativa.

## *Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni*

Secondo la disposizione dell'articolo 11, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, l'organo amministrativo ed 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 i valori effettivamente attribuibili ai beni rivalutati con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa.

## Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni

LIVE

450

Esempio:

In aderenza alla possibilità offerta dall'articolo 106 del D.L. 18/2020, sono stati rivalutati alcuni in beni.

In particolare, macchinari per euro 100.000 ed il parco automezzi per euro 50.000.

Per la rivalutazione dei primi si è fatto ricorso ad una perizia di stima redatta da un tecnico indipendente, per i secondi alle quotazioni di mercato desumili da listini specializzati.

Il valore rivalutato dei beni citati non eccede il valore ragionevolmente attribuibile agli stessi, secondo la loro consistenza, capacità produttiva e possibilità di utilizzazione economica.

La rivalutazione è avvenuta utilizzando il metodo .....

## *Articolo 110 D.L. 104/2020: La rivalutazione dei beni*

Appare inoltre opportuno precisare nella nota integrativa:

- ❖ l'importo tra i debiti tributari delle imposte conseguenti all'operazione;
- ❖ l'eventuale rateizzo delle stesse.

**Si dovrà evidenziare l'eventuale impatto della fiscalità differita conseguente all'operazione** (ad esempio in ipotesi di rivalutazione solo civilistica).

## *Articolo 110 D.L. 104/2020: Il riallineamento dei valori civilistici e fiscali*

In ipotesi di riallineamento è necessario vincolare un'apposita riserva: indicazione nel prospetto del patrimonio netto (indicazioni analoghe a quelle descritte per la rivalutazione).

**Si ritiene che tali informazioni debbano essere fornite anche per i bilanci abbreviati.**

Esempio:

*In aderenza alla possibilità offerta dall'articolo 106 del D.L. 18/2020, la società ha provveduto al riallineamento del valore fiscalmente riconosciuto, pari a 40.000, a quello civilistico pari a 100.000, del fabbricato industriale rivalutato solo ai fini civilistici secondo le disposizioni dell'articolo 15 del D.L. 29 novembre 2008.*

## *Articolo 110 D.L. 104/2020: Il riallineamento dei valori civilistici e fiscali*

Anche in tal caso appare inoltre opportuno precisare nella nota integrativa:

- l'importo tra i debiti tributari delle imposte conseguenti all'operazione;
- l'eventuale rateizzo delle stesse.

**Si dovrà evidenziare l'impatto della fiscalità differita conseguente all'operazione.**

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
La sospensione degli ammortamenti*

Deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2, c.c.

Esempio 1: In deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2, c.c., la Società, aderendo alla possibilità concessa dall'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del D.L. 104/2020 ha sospeso in misura pari al \_\_% gli ammortamenti relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Esempio 2: In deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2, c.c., la Società, aderendo alla possibilità concessa dall'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del D.L. 104/2020 ha sospeso in misura pari al \_\_% gli ammortamenti relativi alle seguenti categorie di immobilizzazioni .....

Esempio 3: In deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2, c.c., la Società, aderendo alla possibilità concessa dall'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del D.L. 104/2020 ha sospeso in misura pari al \_\_% gli ammortamenti relativi ai seguenti beni .....

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
La sospensione degli ammortamenti*

**N.B.: PRECISARE SE SI E' MODIFICATA LA VITA UTILE.**

Mancata comparabilità articolo 2423-ter, comma 5, c.c.

Esempio: Ai sensi dell'articolo 2423-ter c.c. si rappresenta che tutte le voci risultano comparabili con quelle dell'esercizio precedente, ad eccezione del valore delle immobilizzazioni che, come meglio precisato in altro punto del presente documento, non sono state ammortizzate stante l'applicazione del disposto dell'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del D.L. 104/2020.

Vincolo sul patrimonio netto pari alla quota degli ammortamenti non accantonati

Esempio 1: In ossequio alla previsione del comma 7-ter dell'articolo 60 del D.L. 104/2020, stante il mancato stanziamento di ammortamenti per euro 100mila, viene apposto lo specifico vincolo per tale importo alla riserva straordinaria di utili, come evidenziata nel prospetto del patrimonio netto.

Esempio 2: In ossequio alla previsione del comma 7-ter dell'articolo 60 del D.L. 104/2020, stante il mancato stanziamento di ammortamenti per euro 100mila, in assenza di riserve disponibili, l'utile di esercizio, pari a 150mila euro, viene vincolato per euro 100mila in assolvimento del citato obbligo.

Da riportare anche nel verbale di approvazione del bilancio:

... su proposta dell'Organo Amministrativo, l'Assemblea all'unanimità con voto esplicitamente espresso, DELIBERA di destinare come segue l'utile d'esercizio: euro 100.000 alla riserva indisponibile ex art. 60 DL. 104/2020; euro 50.000 a nuovo.

Esempio 3: In ossequio alla previsione del comma 7-ter dell'articolo 60 del D.L. 104/2020, stante il mancato stanziamento di ammortamenti per euro 100mila, in assenza di riserve disponibili, nonché visto il negativo risultato di esercizio, eventuali utili futuri saranno vincolati sino a concorrenza di tale importo in assolvimento del citato obbligo.

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
La sospensione degli ammortamenti*

Indicare le ragioni del mancato ammortamento

Esempio 1 (tratto da Documento di ricerca «La sospensione degli ammortamenti ai sensi del decreto ‘agosto’ e la disciplina delle perdite ai sensi del decreto «liquidità» CNDCEC ed FNC, pag. 15):

La Società ha optato per la deroga relativa alla sospensione degli ammortamenti di cui all’art. 60, comma 7-bis della legge n. 126 del 13 ottobre 2020, connessa agli aiuti sotto forma di sovvenzioni per gli effetti derivanti dalla pandemia del Covid-19. Ha scelto nello specifico per l’adozione della sospensione integrale degli impianti, poiché ritiene che l’imputazione della quota di ammortamento avrebbe generato una perdita operativa non rappresentativa della reale operatività del complesso economico [oppure, avrebbe gravato sulla gestione operativa in maniera tale da fornire una rappresentazione fuorviante della reale operatività del complesso economico]. La Società ritiene che la vita utile, da intendersi come durata economica, degli impianti sia estendibile per un ulteriore anno rispetto a quanto originariamente previsto nel piano economico tecnico degli stessi. Per tale motivo, il piano di ammortamento è stato traslato di un esercizio.

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
La sospensione degli ammortamenti*

La quota di ammortamento che sarebbe stata imputata in bilancio secondo il piano originario nel caso in cui la Società non avesse fruito della deroga sarebbe stata pari a € .... Si rileva che il mantenimento dell'originario piano ai fini fiscali comporta l'emersione di una differenza temporanea imponibile con la necessità di iscrivere imposte differite nell'apposito fondo imposte differite per il conseguente effetto fiscale.

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
La sospensione degli ammortamenti*

Esempi 2 (tratti da OIC Documento interpretativo 9, pag. 7):

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

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

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
La sospensione degli ammortamenti*

Esempi 2 (tratti da OIC Documento interpretativo 9, pag. 7):

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

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

*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020:  
 La sospensione degli ammortamenti*

- ❖ Indicazione dell'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio

Esempio: riduzione ammortamenti 50%, ammortamenti stanziati 20.000 immateriali e 30.000 materiali, bilancio abbreviato.

In assolvimento dell'obbligo posto dal comma 7-quater dell'articolo 60 D.L. 104/2020 in ordine alla indicazione dell'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio, riportiamo la tabella seguente

Voce di bilancio	Effetto della sospensione degli ammortamenti
<b>Stato Patrimoniale</b>	
B I) Immobilizzazioni immateriali	20.000
B II) Immobilizzazioni materiali	30.000
<b>Totale Immobilizzazioni</b>	50,000
<b>Totale attivo</b>	50.000
A IX) Utile di esercizio	50.000
<b>A) Patrimonio netto</b>	50.000
<b>Conto Economico</b>	
B 10) Ammortamenti e svalutazioni	(50.000)
<b>B) Costi della produzione</b>	(50.000)
<b>Utile di esercizio</b>	50.000

## *Articolo 6, D.L. 23/2020: La moratoria delle perdite*

- ❖ Possibilità di sterilizzare gli effetti degli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto, e 2482-ter del codice civile, vale a dire della riduzione del capitale, anche al di sotto del limite legale, in conseguenza delle perdite dell'esercizio 2020.
- ❖ Perdita 2020 irrilevante ai fini della determinazione della causa di scioglimento prevista dall'articolo 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile

## Articolo 6, D.L. 23/2020: La moratoria delle perdite

Comma 4: le perdite «*devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio*».

**L'indicazione specifica troverà espressione a partire dai bilanci 2021, nel caso le assemblee convocate senza indugio dagli amministratori decidano di rinviare la decisione relativa alla perdita 2020.**

Bilanci ordinari: prospetto del patrimonio netto (articolo 2427, comma 1, n. 7-bis, c.c.).

Bilanci abbreviati: apposito paragrafo.

Bilanci micro: in calce allo stato patrimoniale.

## *Articolo 6, D.L. 23/2020: La moratoria delle perdite*

Esempio verbale assemblea convocata ex articolo 2482-bis codice civile:

*In riferimento alla perdita di esercizio 2020, vi proponiamo di fruire della possibilità concessa dal comma 2, dell'articolo 6, del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, quindi di rinviare l'eventuale decisione conseguente alla mancata riduzione della perdita nel limite di legge fissato dall'articolo 2482-bis del codice civile, all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio che si chiuderà il 31 dicembre 2025.*

## *Articolo 38-quater, D.L. 34/2020: La deroga al principio della continuità*

Articolo 2423-bis, comma 1, n. 1): il bilancio è redatto secondo la prospettiva della continuità aziendale che in ossequio alla norma in intestazione può essere derogata rispetto alla abituale previsione, di ciò deve essere data comunicazione nella nota integrativa, nella quale si rappresenterà che si sono utilizzati gli ordinari criteri di valutazione di valutazione, non modificati, prescindendo dalla valutazione sulla significatività delle incertezze in ordine alla prospettiva della continuità aziendale.

## Articolo 38-quater, D.L. 34/2020: La deroga al principio della continuità

Esempio: *La Società, in riferimento al postulato della continuità aziendale di cui all'articolo 2423-bis, comma 1, n.1), ha fruito della possibilità concessa dall'articolo 38-quater, comma 2, del D.L. 34/2020, in ossequio al quale è possibile applicare gli ordinari criteri di valutazione, a prescindere dall'esistenza di significative incertezze sulla continuità aziendale. La valutazione delle voci riportate nel bilancio dell'esercizio precedente era stata effettuata sulla base della prospettiva della continuità aziendale come definita dal principio contabile OIC 11.*

Alternativa: nel bilancio dello scorso esercizio la Società si è avvalsa della deroga prevista dal comma 1, dell'articolo 38-quater del D.L. 34/2020;

Ovvero se bilancio approvato ante D.L. 34/2020 (18 maggio 2020):

nel bilancio dello scorso esercizio la Società si è avvalsa della deroga prevista dal comma 1, dell'articolo 7, comma 2, del D.L. 23/2020.

**D.M. 17 LUGLIO 2020:**

***La deroga ai criteri di valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante***

Informativa richiesta dal Documento interpretativo 4 OIC (aprile 2019): *“le società che si avvalgono della deroga prevista dalla norma forniscono informazioni circa: le modalità con cui ci si è avvalsi della deroga, indicando i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto di deroga; e la differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato e le motivazioni per cui hanno ritenuto la perdita temporanea”.*

*D.M. 17 LUGLIO 2020:*

*La deroga ai criteri di valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante*

Esempio: In deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 9), la Società, in applicazione della possibilità offerta dal D.M. 17 luglio 2020, non ha proceduto alla svalutazione di tutti i titoli iscritti nell'attivo circolante, i quali, quindi, mantengono il valore di iscrizione in bilancio risultante dallo scorso esercizio. La perdita è da ritenersi temporanea stante la ripresa del valore rilevata nei primi mesi del 2021.

La tabella successiva espone l'importo della mancata svalutazione:

Descrizione	Valore in bilancio	Valore di mercato al 31/12/2020	Differenza
Titolo A	9.500	9.750	(250)
Titolo B	10.150	10.500	(350)
<b>Totali</b>	<b>19.650</b>	<b>20.250</b>	<b>(600)</b>

## *La rappresentazione dell' «effetto covid»*

### **Esempio suggerito per nota integrativa, obbligatorio per relazione sulla gestione.**

L'esercizio di riferimento del bilancio, come tutta l'economia mondiale, è stato caratterizzato dalla repentina diffusione dell'emergenza sanitaria connessa alla diffusione del Covid-19.

La pandemia ha avuto conseguenze negative significative in tutti i settori della società, con ripercussioni dirette ed indirette sull'attività economica, sia per effetto dei provvedimenti restrittivi da parte delle Autorità nazionali e regionali, sia per il contesto di generale incertezza ancora oggi riscontrabile sul mercato.

## *La rappresentazione dell' «effetto covid»*

Le maggiori difficoltà sono state riscontrate nel primo semestre dell'esercizio. A partire dalla seconda metà dell'anno è stata registrata una consistente ripresa.

Ciò nonostante i ricavi dell'esercizio sono stati pari a ....., rispetto a .... dello scorso anno (- ...%).

I primi mesi dell'esercizio 2021 testimoniano una inversione del trend di riduzione dei ricavi.

L'esercizio 2020 ha evidenziato un margine operativo lordo (A-B, +b10, +b14, -a5 altri) negativo pari a ....., rispetto ad un valore positivo dello scorso anno pari a .....

## *La rappresentazione dell' «effetto covid»*

A fronte dell'emergenza epidemiologica la Società ha attuato una politica di contenimento dei costi di gestione ed ha fruito di alcune delle misure poste in essere dal Governo per contenere i negativi effetti della diffusione del Covid-19 sulle imprese.

Gli aiuti fruiti sono i seguenti:

- utilizzo della C.I.G.;
- erogazione di un finanziamento agevolato di 25mila euro erogato secondo le previsioni dell'articolo 13, comma 1, lettera m), del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23 (cd. decreto liquidità), il piano di ammortamento prevede la restituzione in sessanta rate mensili dal 9 luglio 2020 al 9 giugno 2025, con ventiquattro mesi di preammortamento;

## *La rappresentazione dell' «effetto covid»*

Gli aiuti fruiti sono i seguenti:

- ottenimento di un contributo a fondo perduto in conto esercizio dalla Regione ....;
- contributo in conto esercizio sotto forma di credito di imposta ex articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto rilancio) pari ad euro ..... (cd. bonus locazioni);
- contributo a fondo perduto in conto esercizio ex articolo 25 del d.l. 34/2020 pari ad euro .....
- contributo in conto esercizio sotto forma di credito di imposta ex articolo 125 del d.l. 34/2020 pari ad euro ..... (cd. bonus spese di sanificazione ed acquisto dispositivi di protezione individuale);
- moratoria sino al 30 giugno 2021 dei finanziamenti bancari e dei contratti di leasing.

## *Contributi covid: rilevanza e informativa aiuti di stato*

- ❖ Articolo 2427, comma 1, n. 13, codice civile: occorre indicare nella Nota integrativa “l’importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali”.

Se rilevanti indicare i contributi COVID di cui la Società è stata beneficiaria.

1. Articolo 1, commi 125 – 129, legge 4 aprile 2017, n. 124: informativa erogazioni pubbliche

Obbligo di indicare in nota integrativa, secondo il principio di cassa, le erogazioni pubbliche fruite.

**Gli aiuti COVID non dovrebbero essere oggetto di indicazione in quanto aiuti di carattere generale. Sono, infatti, concessi a tutti coloro i quali hanno i requisiti richiesti dalle varie disposizioni normative che li hanno istituiti.**

**Non si costituisce un rapporto particolare tra ente pubblico e beneficiario.**

## Persistenza effetto covid 450

- ❖ Articolo 2427, comma 1, n. 22-quater, codice civile: *«la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio».*

La persistenza della pandemia nei primi mesi del 2021 potrebbe rendere necessario fornire tali indicazioni.

Esempio di eventi da rilevare nel bilancio 2020: fallimento di un cliente, transazioni sfavorevoli di crediti commerciali.

Se rilevante, indicazioni sulle dinamiche aziendali dei primi mesi del 2021, ad esempio ripresa delle vendite, ovvero ulteriori cali di fatturato.

## Relazione sulla gestione 450

- ❖ Articolo 2428, comma 1,: descrizione dei principali rischi e incertezze cui la Società è esposta.

Rischio COVID in generale: solvibilità clienti, settori particolari (sale scommesse, cinema, palestre, ecc).

Rischio COVID in particolare: rischi di mercato per zone geografiche (ad esempio India quale mercato riferimento).

- ❖ Articolo 2428, comma 3, n. 6: l'evoluzione prevedibile della gestione.

Indicazione degli effetti delle chiusure dei primi mesi 2021 sull'andamento gestionale.

Prospettive conseguenti all'allentamento delle restrizioni.