

DAI (PIÙ) RECENTI PROVVEDIMENTI “EMERGENZIALI” ALLA LEGGE DI BILANCIO 2021

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. CREDITO DI IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI	2
1.1. AMBITO SOGGETTIVO E TEMPORALE DI APPLICAZIONE	2
1.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	3
1.3. RIMODULAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE IN FUNZIONE DEL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO	3
1.4. UTILIZZO DEI CREDITI DI IMPOSTA, CONTABILIZZAZIONE E RECAPTURE DELL'AGEVOLAZIONE	5
1.4.1. Utilizzo in F24	5
1.4.2. Oneri documentali	5
1.4.3. Trattamento ai fini delle II.DD. e cumulabilità	6
1.4.4. La contabilizzazione del credito di imposta	6
1.4.5. Cause di decadenza	7
1.5. CERTIFICAZIONE O PERIZIA PER I BENI INDUSTRIA 4.0.	7
1.6. RAPPORTI CON I CREDITI DI IMPOSTA DELLA L. N. 160/2019	8
2. RIVALUTAZIONE E RIALLINEAMENTO DEI BENI DI IMPRESA	9
2.1. RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA	9
2.1.1. Ambito soggettivo di applicazione	10
2.1.2. Ambito oggettivo di applicazione	10
2.1.3. Esercizio di effettuazione della rivalutazione	11
2.1.4. Principali novità	11
2.2. IL RIALLINEAMENTO DEL VALORE DEI BENI DI IMPRESA	13
3. SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI	16
3.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	16
3.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	17
3.3. IMPATTO FISCALE DELLA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI	20
4. BONUS RICAPITALIZZAZIONI	21
4.1. DISPOSIZIONI CIVILISTICHE TEMPORANEE IN MATERIA DI RIDUZIONE DEL CAPITALE	22
4.2. RIAPERTURA BONUS RICAPITALIZZAZIONI	24
4.2.1. Ambito soggettivo di applicazione	24
4.2.2. Ambito oggettivo di applicazione	25
4.2.3. Credito di imposta: misure e limiti	26
4.2.4. Decadenza dai benefici	28
5. PROROGHE E SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE	29
5.1. NUOVA SCADENZA PER ROTTAMAZIONE E SALDO E STRALCIO E RIAMMISSIONE ALLA RATEAZIONE	30
5.2. PRINCIPI GENERALI DELLA RATEAZIONE DEI DEBITI DA RISCOSSIONE	30
5.3. DEROGHE TRANSITORIE AI PRESUPPOSTI E ALLE MODALITÀ DI RATEAZIONE	31
6. PROROGA DEL BONUS FORMAZIONE 4.0	34
6.1. SPESE AGEVOLABILI	34
6.2. INTENSITÀ DELLA MISURA	35
6.3. DECORRENZA	36
7. EFFETTI IRREGOLARITÀ FISCALI SUGLI APPALTI	36
8. NOVITÀ IN TEMA DI GRUPPI IVA	38

1. CREDITO DI IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, COMMI DA 1051 A 1063, DELLA LEGGE N. 178/2020

EFFICACIA TEMPORALE:

PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI

→ DAL 16.11.2020 FINO AL 31.12.2022

→ ENTRO IL 30.06.2023, A CONDIZIONE CHE ENTRO IL 31.12.2022:

- IL RELATIVO ORDINE RISULTI ACCETTATO DAL VENDITORE;
- SIA AVVENUTO IL PAGAMENTO DI ACCONTI IN MISURA PARI AD ALMENO IL 20% DEL COSTO DI ACQUISIZIONE.

L’art. 1, co. da 1051 a 1063, della L. n. 178/2020 riscrive la disciplina del credito d’imposta per i beni materiali e immateriali strumentali nuovi: l’impianto normativo di partenza è quello relativo alla precedente disciplina dettata dalla Legge di Bilancio 2020 (art. 1, co. da 185 a 197, L. n. 160/2019), a cui vengono apportate sostanziali novità.

Purtroppo è da rilevare che, da quanto anticipato sulla stampa specializzata, il testo qui in commento pare sarà oggetto di significative revisioni, che dovrebbero mutare il *bonus* in commento da incentivo sull’acquisto di beni a incentivo sulla digitalizzazione, con maggiore attenzione, dunque, agli investimenti in *software*.

1.1. Ambito soggettivo e temporale di applicazione

Le agevolazioni previste dalla Legge bilancio 2021, pur differenziate in due grandi gruppi di investimenti, hanno ambiti soggettivo e temporale comuni.

Sotto un profilo **soggettivo**, esse sono riservate

- ☒ alle imprese residenti (e, limitatamente agli investimenti non Industria 4.0, ai lavoratori autonomi), comprese le stabili organizzazioni di imprese estere, a prescindere dal regime di determinazione del reddito o delle tecniche di tenuta della contabilità, sempreché vengano rispettate le norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali per i lavoratori.

Non possono sfruttare, invece, l’agevolazione

- ☒ le società in liquidazione volontaria;
- ☒ le imprese in fallimento, in concordato senza continuità aziendale o sottoposte a procedure concorsuali di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa o ad altre leggi speciali;
- ☒ le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell’art. 9, co. 2, del D.Lgs. n. 231/2001.

Sotto il profilo **temporale**, il credito di imposta disciplinato dalla Legge di Bilancio 2021 premia, ma con misure differenziate, gli investimenti complessivamente effettuati (per l’individuazione del momento dell’effettuazione, valgono le vecchie regole)

☞ dal **16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022**, o

☞ **fino al 30 giugno 2023**, in presenza di “prenotazioni” (ordine accettato dal fornitore e versamento acconto almeno del 20%) entro il 31.12.2022.

1.2. Ambito oggettivo di applicazione

L’ambito oggettivo di applicazione del nuovo credito di imposta, così come rimodulato dalla Legge di Bilancio 2021, è stato ampliato e, ferme le esclusioni già note¹, sono state attratte ad agevolazione le immobilizzazioni immateriali **diverse** da quelle elencate nell’Allegato B, al fine, come si legge nella Relazione illustrativa, di promuovere un avanzamento digitale delle imprese italiane anche attraverso il ricorso a *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni non riconducibili ai prodotti Industria 4.0.

1.3. Rimodulazione dell’agevolazione in funzione del momento di effettuazione dell’investimento

Se, come detto, il periodo di monitoraggio ai fini agevolativi è quello compreso tra **il 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022** (con possibilità di arrivare fino al 30 giugno 2023, a condizione di effettuare la prenotazione entro il 31 dicembre 2022), con ciò estendendo la durata del beneficio a più periodi di imposta, questa volta il Legislatore ha scelto di ancorare, al dato temporale, l’intensità del beneficio.

In estrema sintesi, godrà di un credito maggiore chi anticipa gli investimenti; l’ambito temporale, in ciascun gruppo di investimenti, si divide, in buona sostanza, in due *tranche*:



■ la prima, che consente benefici maggiori, va

→ dal **16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021** o

→ fino al **30 giugno 2022**, con “prenotazioni” entro dicembre 2021;



■ la seconda copre l’arco temporale

→ dal **1° gennaio al 31 dicembre 2022** o

→ fino al **30 giugno 2023**, con “prenotazione” entro dicembre 2022.

L’accavallarsi dei diversi periodi temporali, ciascuno con misure di credito differenziate, di cui si dirà più oltre, rende necessario stabilire con precisione la data in cui l’investimento si considera realizzato e dunque applicare rigorosamente le regole generali della competenza previste dall’art. 109, co. 1 e 2, del Tuir²; non valgono invece, laddove differenti, le regole contabili applicabili in base al principio di derivazione rafforzata.

¹ Come in passato, non fruiscono del *bonus*

☒ le autovetture e gli altri mezzi di trasporto indicati nell’art. 164, comma 1, del Tuir,

☒ i fabbricati e le costruzioni, nonché

☒ i beni con coefficiente tabellari di ammortamento inferiore al 6,5%;

☒ i beni gratuitamente devolvibili delle imprese concessionarie nel settore energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione di acque di scarico e rifiuti.

² Con riferimento agli acquisti di beni strumentali (diretti o in locazione finanziaria), l’investimento si considera realizzato alla data di consegna o spedizione del bene ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica il passaggio della proprietà.

Per gli investimenti in appalto, invece, il costo si considera sostenuto alla data di ultimazione della prestazione, ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori previsti dal contratto, alla data in cui l’opera (o porzioni di essa) risulta verificata ed accettata dal

Un tanto premesso, l’art. 1, co. da 1054 a 1058, prevede due distinti blocchi di crediti di imposta, ciascuno ripartito nei due ambiti temporali sopra descritti:

TIPO DI BENE	PERIODO AGEVOLATO	MISURA DEL CREDITO DI IMPOSTA
BENI MATERIALI <u>DIVERSI</u> DALL’ALLEGATO A E BENI IMMATERIALI <u>DIVERSI</u> DALL’ALLEGATO B	★ dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 o ★ fino al 30 giugno 2022 (con prenotazione entro il 31 dicembre 2021)	⊙ 10%³ sul costo di acquisto non superiore a – 2 mln per i beni strumentali materiali e – 1 mln per i beni immateriali.
	★ dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 o ★ fino al 30 giugno 2023 (con prenotazione entro il 31 dicembre 2022)	⊙ 6% sul costo di acquisto non superiore a – 2 mln per i beni strumentali materiali e – 1 mln per i beni immateriali.
BENI MATERIALI DI CUI ALL’ALLEGATO A	★ dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 o ★ fino al 30 giugno 2022 (con prenotazione entro il 31 dicembre 2021)	⊙ 50% sul costo di acquisto per la quota di investimenti fino 2,5 mln ⊙ 30% sul costo di acquisto per la quota di investimenti superiore a 2,5 mln e fino a 10 mln ⊙ 10% sul costo di acquisto per la quota di investimenti superiore a 10 mln e fino a 20 mln
	★ Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 o ★ fino al 30 giugno 2023 (con prenotazione entro il 31 dicembre 2022)	⊙ 40% sul costo di acquisto per la quota di investimenti fino 2,5 mln ⊙ 20% sul costo di acquisto per la quota di investimenti superiore a 2,5 mln e fino a 10 mln ⊙ 10% sul costo di acquisto per la quota di investimenti superiore a 10 mln e fino a 20 mln
BENI IMMATERIALI DI CUI ALL’ALLEGATO B	★ dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 o ★ fino al 30 giugno 2023 (con prenotazione entro il 31 dicembre 2022)	⊙ 20% sul costo di acquisto non superiore a 1 mln

committente. In quest’ultima ipotesi, cioè, si considera agevolabile con la norma in vigore in quell’arco temporale il corrispettivo liquidato all’appaltatore in base allo stato di avanzamento lavori.

Il sostenimento (di parte) del costo, anteriormente alla ultimazione, in base a stati avanzamento lavori, richiede che detti documenti siano accettati dal committente, in conformità a quanto stabilito dall’art. 1666 c.c., entro il periodo di riferimento.

Potrà dunque accadere che, per un investimento in appalto frazionato in stati di avanzamento che vengono liquidati in due distinti archi temporali, si applichino regole differenziate per il calcolo del credito di imposta.

³ Il credito è aumentato al **15%** per strumenti tecnologici destinati alle modalità di lavoro agile (art. 18, Legge n. 81/2017).

1.4. Utilizzo dei crediti di imposta, contabilizzazione e recapture dell’agevolazione

1.4.1. Utilizzo in F24

Importanti novità riguardano poi l’utilizzo dei crediti di imposta in commento: mentre il *bonus* introdotto dalla Legge di bilancio 2020 prevedeva l’utilizzo in compensazione in cinque quote annuali a partire dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in funzione/interconnessione del bene, la L. n. 178/2020 dispone che la compensazione in F24 avverrà in tre quote annuali di pari importo, a partire

→ dall’anno di entrata in funzione dei beni (per gli investimenti diversi da quelli di cui agli Allegati A e B), oppure

→ da quello di interconnessione per gli investimenti Industria 4.0⁴.

Inoltre, e questa è una novità di assoluto rilievo, per i soli **investimenti in beni strumentali materiali non Industria 4.0 effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021** (o fino al 30 giugno 2022, purché sia stata fatta la prenotazione entro il 31.12.2021) **da imprese o professionisti con ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro**, il credito di imposta si potrà utilizzare in compensazione in un’unica quota annuale (a partire dall’entrata in funzione del bene).

Alla compensazione non si applicano i limiti di importo di cui all’art. 1, co. 53, della L. n. 244/2007 (limite di € 250.000 per i crediti agevolativi riportati in RU), all’art. 34 della Legge n. 388/2000 (limite di € 700.000 per le compensazioni orizzontali⁵) e all’art. 31 del D.L. n. 78/2010 (divieto di compensazione orizzontale in presenza di ruoli erariali scaduti superiori a € 1.500).

1.4.2. Oneri documentali

L’art. 1, co. 1062 della L. n. 178/2020, impone, pena la revoca del beneficio

- a) la **conservazione della documentazione idonea** a dimostrare l’effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili;
- b) come già avviene per la norma attualmente in vigore, di **riportare sulla fattura il riferimento alla norma agevolativa**⁶ e ciò consentirà , per investimenti effettuati nelle ultime settimane del corrente anno 2020 e nel primo semestre del 2021, di stabilire quale credito di imposta spetti per il singolo investimento (a fronte di delicate sovrapposizioni normative tra la presente versione dell’agevolazione e quella dell’anno scorso).

In merito a tale incombenza, si ricorda che l’Agenzia delle Entrate, nelle risposte agli interpelli nn. 438 e 439 del 5 ottobre 2020, ha fornito talune indicazioni operative a cui sarà necessario attenersi: l’interpretazione dell’Amministrazione finanziaria è restrittiva (nel senso di conferire efficacia sostanziale all’annotazione in fattura) e poggia su alcuni chiarimenti diramati nelle FAQ del Ministero dello Sviluppo economico in riferimento alla Legge Sabatini

⁴ Nel caso in cui l’interconnessione dei beni di cui all’Allegato A avvenga in un periodo d’imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d’imposta per la parte spettante sugli investimenti di beni diversi da quelli del piano Industria 4.0.

⁵ Limite innalzato per il solo 2020 a € 1.000.000, dall’art. 147 del D.L. n. 34/2020.

⁶ Con dicitura tipo dicitura “Bene agevolabile acquisito con il credito d’imposta di cui agli articoli ... della Legge n. ...”

(anch'essa a sostegno dell'acquisto di beni strumentali), per la quale il testo normativo di riferimento prevede un onere documentale simile a quello in commento.

Le Entrate hanno dettato dei criteri da seguire per regolarizzare il comportamento sia nell'ipotesi in cui si tratti di fatture elettroniche e sia di fatture cartacee.

In particolare, in caso di **fatture cartacee**, il contribuente può riportare il riferimento normativo in esame sull'originale di ciascuna fattura, sia di acconto e sia di saldo, con scrittura indelebile utilizzando anche un apposito timbro.

Diversamente, in caso di **fatture elettroniche**, si possono utilizzare due criteri alternativi e precisamente:

- si può stampare il documento di spesa apponendo la dicitura in maniera indelebile e custodirlo;
- si può realizzare un'integrazione elettronica da unire all'originale e inviarlo sottoforma di autofattura allo SDI.

Il contribuente potrà regolarizzare i documenti già emessi entro la data in cui sono iniziate le attività di controllo.

1.4.3. Trattamento ai fini delle II.DD. e cumulabilità

Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo e della base imponibile dell'IRAP.

Il credito di imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, ma a condizione che tale cumulo non porti a superare il costo sostenuto.

1.4.4. La contabilizzazione del credito di imposta

La contabilizzazione del credito di imposta nell'attivo dello **stato patrimoniale** deve avvenire nel momento in cui sorge un titolo per la sua rilevazione, cioè quando esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del credito sono soddisfatte e che il credito spetta: per i crediti di imposta della Legge di bilancio 2021 (come già per quelli della Legge n. 160/2019), è da ritenere la contabilizzazione riguardi il bilancio relativo all'esercizio nel corso del quale è effettuato l'investimento (sussistendo tutte le condizioni previste dalla legge) e ciò anche qualora (per effetto del ritardo nell'entrata in funzione o nell'interconnessione) l'utilizzo in F24 possa eventualmente effettuarsi solo a partire dall'esercizio successivo.

Nel **conto economico**, il credito di imposta genera un provento che, secondo una parte della dottrina, andrebbe collocato nella voce 20 a riduzione delle imposte sul reddito⁷. Tale tesi valorizza un passaggio del documento OIC 25, § 24, che recita: “i debiti tributari sono iscritti al netto di acconti, di ritenute d'acconto subite e crediti d'imposta, se compensabili in base a quanto stabilito dal paragrafo 33, tranne nel caso in cui ne sia chiesto il rimborso”

Seconda un'altra tesi, invece, sicuramente più diffusa, il credito di imposta sarebbe da qualificare come contributo in conto impianti da iscrivere nella voce A5 e da ripartire nel tempo,

⁷ Collocazione che, ad avviso di alcuni (cfr. L. Gaiani, “Investimenti 2021 tra crediti di imposta vecchi e nuovi”, in Il Fisco, n. 47-48/2020, pag. 4516 e ss.), essendo legata dal processo di investimento, ma configurando semplicemente l'iscrizione di un beneficio fiscale, andrebbe effettuata in unica soluzione

seguendo il c.d. metodo indiretto previsto dall’OIC 16, in correlazione con l’ammortamento del bene.

1.4.5. Cause di decadenza

Il credito viene rideterminato al ribasso, in **modo proporzionale**, in caso di cessione o di destinazione a strutture estere dei beni agevolati entro il 31 dicembre del secondo anno seguente:

- a quello di entrata in funzione ovvero
- di interconnessione per i beni Industria 4.0.

Non si decade dal beneficio in caso di effettuazione di investimenti sostitutivi, nel rispetto dei limiti di cui all’art. 1, co. 35 e 36, L. n. 205/2017.

Nel caso di decadenza, l’art. 1, co. 1060/178 stabilisce che il maggior credito di imposta eventualmente già compensato deve essere direttamente riversato entro il termine per il versamento a saldo dell’imposta sui redditi dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

1.5. Certificazione o perizia per i beni Industria 4.0.

L’art. 1, co. 1062, della L. n. 178/2020 dispone che, per fruire del credito sui beni strumentali materiali di cui all’Allegato A e immateriali di cui all’Allegato B, le imprese devono produrre una perizia **asseverata** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

È bene precisare che la Legge di Bilancio 2020 aveva previsto l’obbligo del rilascio di una perizia **semplice** per l’agevolazione sui beni di valore unitario superiore a 300.000: la L. n. 178/2020, invece, ripristina l’obbligo di asseverare il documento, ossia il perito deve assumersi la responsabilità della certezza e della veridicità del contenuto della perizia.

Se il costo unitario del bene non supera i 300.000 euro è sufficiente predisporre una dichiarazione del legale rappresentante.

Al riguardo, si ritiene utile ricordare che, con riguardo agli iper-ammortamenti, la circolare Agenzia delle Entrate e MISE n. 4/2017 aveva osservato come gli adempimenti sopra descritti (autocertificazione, perizia o attestato) dovessero essere soddisfatti entro il termine di chiusura del periodo d’imposta a partire dal quale l’impresa intendeva avvalersi dell’agevolazione.

In relazione invece al **bonus** investimenti ex L. 160/2019 ed ex L. n. 178/2020, la norma nulla dispone e non constano neppure chiarimenti ufficiali: può essere utile ribadire come i predetti adempimenti non siano più espressamente richiesti ai fini della fruizione del beneficio, ma solo ai fini dei successivi controlli, quindi non sembrano sussistere obblighi temporali stringenti.

In ogni caso, in ottica meramente prudenziale, si potrebbe valutare di acquisire comunque la predetta documentazione entro fine anno.

A tal proposito, si ricorda che con la Ris. n. 152/2017 l’Agenzia delle Entrate ha affermato che, in caso di difficoltà, il professionista incaricato poteva anticipare all’impresa entro il 31 dicembre una perizia asseverata (quindi temporaneamente non giurata), richiedendo tuttavia che

l’acquisizione risultasse da atto avente data certa: ad esempio, attraverso l’invio della perizia tramite PEC.

Tale precisazione, adattata alla nuova disposizione, dovrebbe portare a concludere che la perizia asseverata debba essere inviata dal perito con le stesse formalità, eventualmente seguendo lo schema proposto dalla circolare MISE n. 547750/2017 che, tuttavia, non avendo carattere vincolante allora, non può averlo certamente ora, con riferimento alla nuova agevolazione.

Sempre in ottica prudenziale, in assenza di indicazioni di prassi, anche il legale rappresentante del soggetto che si avvale del beneficio potrebbe produrre l’autocertificazione a cui dare data certa mediante PEC.

1.6. Rapporti con i crediti di imposta della L. n. 160/2019

I nuovi crediti di imposta disciplinati dalla Legge di Bilancio 2021 vengono in parte a sovrapporsi con le agevolazioni previgenti (in primis quello di cui alla L. n. 160/2019).

È dunque opportuno tenere conto delle nuove disposizioni al fine di una adeguata pianificazione degli investimenti a cavallo tra 2020 e 2021.

Ricordiamo che la L. n. 160/2019 prevede, per gli investimenti effettuati nell’anno 2020 (e dunque anche dopo la data del 16 novembre 2020 che rileverà per la nuova agevolazione), con coda al 30 giugno 2021 (prenotazioni entro fine 2020), tre gruppi di crediti di imposta:

- a) beni materiali diversi da quelli Industria 4.0: 6% sul costo di acquisto calcolato fino a un massimo di euro 2 milioni;
- b) beni materiali Industria 4.0 (allegato A alla Legge n. 232/2016): 40% del costo fino a euro 2,5 milioni; 20% tra euro 2,5 a 10 milioni. Oltre quest’ultimo ammontare, non spetta alcun beneficio;
- c) software Industria 4.0 (allegato B alla Legge n. 232/2016): 15% del costo fino a euro 700 mila.

La L. n. 178/2020, purtroppo, a differenza delle pregresse versioni di analoga agevolazione, non prevede una normativa transitoria e non propone delle regole per gestire eventuali sovrapposizioni tra le diverse leggi applicabili agli investimenti, tuttavia da quanto anticipato sulla stampa specializzata, tali lacune normative dovrebbero essere colmate con un prossimo decreto.

2. RIVALUTAZIONE E RIALLINEAMENTO DEI BENI DI IMPRESA

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 110, COMMI DA 1 A 7, DEL D.L. 14 AGOSTO 2020, N. 104 E SS.MM.

EFFICACIA TEMPORALE:

PER I SOGGETTI “SOLARI”, NEL BILANCIO 2020 PER I BENI PRESENTI NEL BILANCIO AL 31.12.2019

Il periodo emergenziale sta assistendo a un vero e proprio proliferare di norme di rivalutazione, giustificato dalla volontà di favorire il rafforzamento patrimoniale delle imprese.

Si è inteso offrire loro significativi benefici in termini di protezione patrimoniale, più che mai necessari in relazione a bilanci negativamente influenzati dalla crisi pandemica, anche con conseguente rischio di intaccare il capitale sociale delle stesse imprese.

La rivalutazione si risolve, infatti, nell'emersione dei plusvalori latenti negli *asset* e, dunque, nell'iscrizione di un patrimonio netto più alto, corrispondente al reale valore economico degli *asset* rivalutati, mediante iscrizione della specifica riserva destinata ad accogliere i maggiori valori dell'attivo. Riserva, poi, liberamente utilizzabile a copertura delle eventuali perdite di esercizio.

Nei bilanci delle imprese aderenti alla rivalutazione potranno, pertanto, essere mitigati i possibili *deficit* patrimoniali causati dalla incidenza delle perdite 2020 dovute alla pandemia.

2.1. Rivalutazione dei beni di impresa

L'art. 110 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. “Decreto Agosto”), convertito con modifiche dalla Legge n. 126/2020, ha introdotto, per le imprese diverse da quelle che redigono il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili internazionali, una novellata disciplina sulla **rivalutazione dei beni d'impresa** e delle **partecipazioni di controllo/collegamento ex art. 2359 c.c.** risultanti dal bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019.

Va, inoltre, precisato che tale “nuova” rivalutazione, nell'ambito dei decreti emessi in occasione dell'emergenza epidemiologica di questi ultimi mesi, è, però, solo una delle ulteriori disposizioni rivalutative, tra loro purtroppo non coordinate.

Si ricordano infatti:

- ✓ l'art. 12-ter del D.L. n. 23/2020 (“Decreto Liquidità”), che ha disposto la proroga della rivalutazione prevista dall'art. 1, comma 696 e ss., della Legge di bilancio 2020, estendendo la facoltà di esercitarla, alternativamente, nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021, per i beni posseduti al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018;
- ✓ l'art. 6-bis del medesimo “Decreto Liquidità”, che ha introdotto una norma speciale di rivalutazione gratuita, con rilevanza anche fiscale, dei beni e delle partecipazioni, per le

imprese operanti nei settori alberghiero e termale, da effettuarsi in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019⁸;

- ✓ l’art. 136-*bis* del D.L. n. 34/2020 (“Decreto Rilancio”), infine, inserito in sede di conversione in legge di tale decreto, che consente alle cooperative agricole e ai loro consorzi in possesso dei requisiti mutualistici, di rivalutare i beni d’impresa senza assolvimento di imposte sostitutive fino a concorrenza del 70% delle perdite pregresse computabili in diminuzione del reddito imponibile a norma dell’art. 84 del Tuir.

Quanto alle ultime due norme, ovvero i citati artt. 6-*bis* e 136-*bis*, rispettivamente del Decreto Liquidità e Rilancio, si deve ritenere che essi prevalgano sulla normativa qui in commento, per il rapporto di specialità che li lega ad essa, dovuta al più specifico ambito applicativo soggettivo dei primi rispetto alla seconda⁹.

Quanto, invece, al raccordo tra il medesimo Decreto Agosto e l’art. 12-*ter* del Decreto Liquidità, vale osservare che essi presentano un orizzonte temporale applicativo solo in parte sovrapponibile.

In particolare, l’art. 12-*ter* dovrebbe ritenersi implicitamente abrogato dal Decreto Agosto limitatamente all’opzione per la rivalutazione nel bilancio relativo all’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, diversamente (e più favorevolmente) regolata dal sopravvenuto art. 110/104. La disciplina dell’art. 12-*ter* del Decreto Liquidità dovrebbe invece restare applicabile in relazione alle rivalutazioni effettuabili nei bilanci successivi a quello in corso al 31 dicembre 2020.

2.1.1. Ambito soggettivo di applicazione

L’art. 110/104 prevede che la rivalutazione competa

- alle società di capitali e agli enti commerciali residenti che **non** adottano, per la redazione del proprio bilancio, i principi contabili internazionali IAS/IFRS;
- le società di persone commerciali, le imprese individuali, gli enti non commerciali residenti e i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

2.1.2. Ambito oggettivo di applicazione

L’art. 110 del Decreto Agosto non ha modificato, rispetto al passato, l’ambito oggettivo di applicazione della rivalutazione, sicché continuano ad essere rivalutabili

- i beni materiali e immateriali¹⁰ (i diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno, i diritti di concessione, licenze, marchi, *know how*, ...) diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa, nonché

⁸ L’Agenzia delle Entrate, nella risposta a una istanza di interpello n. 637/2020, ha precisato che la questa particolare rivalutazione gratuita dei beni d’impresa è consentita anche a una società del gruppo che abbia affittato l’azienda alberghiera alla controllante, locando alla medesima l’immobile a uso albergo.

⁹ Ne consegue che gli operatori del settore alberghiero e termale potranno rivalutare gratuitamente, anche ai fini fiscali e non solo civilisticamente, i propri beni ai sensi del citato art. 6-*bis*, in luogo dell’art. 110 del Decreto Agosto.

¹⁰ L’Organismo Italiano di Contabilità con il documento interpretativo n. 7 (“Legge 13 ottobre 2020, n. 126 - Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d’impresa e delle partecipazioni”), ha chiarito che “*ai fini della rivalutazione, i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto ovvero, per i soggetti di cui all’ultimo periodo del comma 1, dal libro dei cespiti ammortizzabili ovvero, relativamente ai beni immateriali completamente ammortizzati, se gli stessi siano tuttora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia*”.

→ le partecipazioni in società controllate e collegate ex art. 2359 c.c., purché costituenti immobilizzazioni finanziarie.

Non possono, invece, essere rivalutate le immobilizzazioni immateriali costituite da meri costi pluriennali, quali l'avviamento e le spese ad utilità pluriennale (spese di impianto ed ampliamento e spese di sviluppo), nonché le partecipazioni non di controllo o collegamento ex art. 2359 c.c., nonché quelle non immobilizzate.

2.1.3. Esercizio di effettuazione della rivalutazione

Quanto al profilo temporale, l'art. 110 del Decreto Agosto, nella formulazione in vigore prima della sua conversione in legge, si limitava a precisare che, per tutti i soggetti legittimati, la rivalutazione dovesse riguardare **beni rilevanti risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 e intervenire nel bilancio dell'esercizio successivo**.

In sede di conversione, però, tale impostazione è rimasta per i soli soggetti “solari”.

Per i soggetti non “solari”, invece, con la conversione del Decreto Agosto, è stato inserito un nuovo periodo, al co. 2 dell'art. 110, secondo cui *“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”*¹¹.

Per tali soggetti, però, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta a un interpello n. 640/2020, ha precisato che *“La circostanza che il legislatore abbia riconosciuto solo una facoltà di anticipazione della rivalutazione ma non anche la duplicazione del beneficio, fa sì che i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare non possano effettuare la rivalutazione sia nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia in quello successivo, ma possano eseguirla una sola volta, dovendo scegliere se effettuarla nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 o, in alternativa, in quello successivo”*.

2.1.4. Principali novità

Diverse e di notevole impatto sono le novità della presente versione della norma rivalutativa.

§ Rivalutazione solo civilistica

In primo luogo, è espressamente prevista la possibilità di attribuire rilevanza solo civilistica alla rivalutazione: l'art. 110, infatti, seguendo l'impostazione prevista per la rivalutazione dei beni immobili dall'allora art. 15 del D.L. n. 185/2008, consente la scelta tra opzione solo bilancistica e opzione anche fiscale.

In altri termini, l'iscrizione di maggiori valori in bilancio non viene subordinata obbligatoriamente all'assoggettamento dei medesimi ad imposizione sostitutiva.

Pacifica - e favorevole all'applicazione della disciplina sulla rivalutazione - è quindi la soluzione del caso in cui il bene, previamente iscritto nello stato patrimoniale, non lo sia più all'atto della rivalutazione per effetto del completamento del processo di ammortamento.

¹¹ Ad esempio, una società con esercizio a cavallo 1° luglio-30 giugno dovrà effettuare la rivalutazione nel bilancio in chiusura al 30 giugno 2020, se ancora non approvato (si ritiene, da parte dell'Assemblea) alla data della conversione in legge del Decreto Agosto (13 ottobre 2020).

Pertanto, la rilevanza fiscale della rivalutazione potrà essere decisa in via autonoma, tramite il versamento dell'imposta sostitutiva sulla differenza tra il vecchio costo di iscrizione in bilancio del bene e il valore ad esso attribuito a seguito della rivalutazione.

Resta inteso che qualora si opti per il mancato assolvimento della sostitutiva dovrà procedersi alla rilevazione della corrispondente fiscalità differita passiva, a decurtazione della riserva iscritta nel patrimonio netto.

⚠ Riduzione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione anche fiscale

Il Decreto Agosto ha pure previsto una significativa riduzione dell'aliquota dell'imposizione sostitutiva per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, fissata al **3%** sia per i beni ammortizzabili, che per quelli non ammortizzabili.

E', peraltro, possibile versare la sostitutiva fino a un massimo di **tre rate annuali**, di cui

- la prima da pagare entro il termine previsto per il 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 dei periodi d'imposta successivi.

⚠ Immediata rilevanza fiscale della rivalutazione per gli ammortamenti

Da un punto di vista fiscale, in caso di assolvimento dell'imposizione sostitutiva, i maggiori valori sono riconosciuti sin da subito, ovvero **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita** (dal 2021, per i soggetti “solari”), con la conseguenza che, a partire da tale periodo, essi rileveranno ai fini della:

- deducibilità degli ammortamenti¹²;
- determinazione del plafond delle spese di manutenzione;
- disciplina relativa alle società non operative.

Discorso diverso va fatto, invece, come detto, per le **plusvalenze e le minusvalenze** realizzate sui beni rivalutati anteriormente all'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è effettuata, per le quali, infatti, è confermato il periodo di moratoria triennale già previsto in passato.

Se, dunque, la cessione dei beni rivalutati avviene prima del completamento di detto periodo (ovvero, in data anteriore al 1° gennaio 2024 per i soggetti “solari”), le relative plusvalenze o minusvalenze sono misurate sul costo ante-rivalutazione dei beni ceduti.

Infine, si ricorda che, per le imprese che optano per la rilevanza fiscale dei beni rivalutati, il saldo attivo di rivalutazione dà luogo a una riserva in sospensione d'imposta tassabile in caso di distribuzione.

Il saldo attivo di rivalutazione può essere utilizzato a copertura delle perdite e, in questo caso, non si possono distribuire utili sino a quando la riserva non sia stata reintegrata, o ridotta con apposita deliberazione dell'assemblea straordinaria.

¹² Si ritiene che eventuali super e iper-ammortamenti in corso dovrebbero restare ragionevolmente ancorati al costo effettivo sostenuto in origine per l'acquisizione dei cespiti.

Come nelle precedenti edizioni della rivalutazione, è stata però riconosciuta la possibilità, per le imprese in contabilità ordinaria che optano per la rilevanza fiscale dei beni rivalutati, di affrancare la riserva in sospensione d'imposta con versamento di un'ulteriore sostitutiva del 10%.

§ Possibilità di rivalutare anche un singolo bene all'interno di una categoria omogenea

Infine, un'ultima, altrettanto rilevante, novità rispetto alle precedenti edizioni, è costituita dalla possibilità per i contribuenti di effettuare la rivalutazione **per ciascun asset distintamente** (ovviamente rientrando tra quelli rivalutabili), non essendo, a tal fine, più necessario lo *step-up* congiunto di tutti i beni appartenenti alla medesima categoria.

Ne consegue la possibilità per le imprese di pagare imposte sostitutive contenute soltanto sui beni, tra i vari posseduti e rivalutabili, sui quali si riconosca una convenienza a esercitare l'opzione in parola¹³.

Considerazioni analoghe valgono anche per la rivalutazione delle **partecipazioni**: il D.M. n. 162/2001, infatti, considerava appartenenti alla medesima categoria omogenea tutti i titoli e le partecipazioni non azionarie emessi dallo stesso soggetto e aventi uguali caratteristiche.

È ora da ritenersi che il richiamo, nella nuova formulazione normativa, al singolo bene renda rivalutabile anche solo una parte di un pacchetto titoli emessi dal medesimo soggetto e con le stesse caratteristiche, ad esempio solo un pezzo delle partecipazioni di controllo detenute in una stessa società partecipata, purché - si ritiene - tale pacchetto integri la condizione di controllo/collegamento prevista dall'art. 2359 c.c.

Per ragioni analoghe si ritiene possibile rivalutare gli **immobili strumentali** (beni ammortizzabili) separatamente dall'area sottostante (non ammortizzabile fiscalmente), come peraltro era stato già affermato dall'Agenzia delle entrate, in vigore del pregresso limite delle categorie omogenee, nella circolare n. 22/E/2009¹⁴.

2.2. Il riallineamento del valore dei beni di impresa

Infine, per completezza, si rammenta che il Decreto Agosto, richiamando l'art. 14 della già citata L. n. 342/2000, ha riaperto i termini anche per il **riallineamento dei valori civili presenti in bilancio rispetto a quelli rilevanti fiscalmente**.

Tale opzione, esercitabile anche dai soggetti *IAS-adopter*, può consentire di riassorbire quei disallineamenti esistenti e non ancora riassorbiti, che discendono ad esempio da pregresse operazioni straordinarie in neutralità fiscale o da precedenti rivalutazioni prive di rilevanza fiscale (come quella degli immobili prevista dal D.L. n. 185/2008).

A differenza della rivalutazione, il riallineamento comporta la necessità di riassorbire l'intera differenza tra il valore civile e il valore fiscale del bene (non è, quindi, ammesso un riallineamento parziale).

¹³ La scelta di rivalutare o meno un singolo bene (e.g., un singolo fabbricato strumentale tra i vari posseduti) potrà essere presa tra l'altro anche in funzione della previsione di possibile cessione di quel cespite prima o dopo la conclusione del periodo di moratoria.

¹⁴ Sarebbe, del resto, poco comprensibile che una facoltà già ammessa nel vigore della precedente disciplina più limitativa, sia poi negata dalla nuova impostazione nella quale si ammette la libera rivalutazione di ogni singolo bene e non di tutti quelli appartenenti alla stessa categoria omogenea: tale libertà, pure desumibile dalla relazione illustrativa, è finalizzata a estendere e non limitare il cherry picking, ovvero la selezione puntuale di cosa rivalutare e cosa non rivalutare, in base a considerazioni di convenienza ritagliate sul singolo bene (ammortizzabile e non)

L’art. 1, co. 83, della L. n. 178/2020 è poi intervenuto estendendo l’applicazione dell’art. 14 della L. 342/2000 anche all’avviamento alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2019: per come è stata scritta la norma, per tali poste, pare possibile **solo** il riallineamento dei valori civili e fiscali di tali attività e non già anche la rivalutazione.

La *ratio* di questa estensione si deve ricercare nei vincoli posti dall’art. 10, co. 2, del D.M. n. 162/2001 (decreto, quest’ultimo, attuativo delle disposizioni della L. 342/2000 e richiamato in modo espresso dall’art. 110 comma 7 del DL 104/2020), secondo cui il regime del riallineamento riguarda i soli beni per i quali è consentita la rivalutazione: si tratta, per i soggetti “non IFRS”, dei beni materiali e immateriali “non merce” e delle partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni. Per prassi costante, il riferimento posto dalla norma ai “beni” andava inteso ad attività quali marchi, brevetti, licenze ecc., dovendosi invece escludere l’avviamento e gli altri costi pluriennali.

La nuova norma si pone, quindi, in deroga a questa previsione generale, consentendo il riallineamento anche per l’avviamento e le “altre attività immateriali”, locuzione quest’ultima che potrebbe quindi ricomprendere la generalità dei costi pluriennali.

Con specifico riferimento all’avviamento, il beneficio della nuova norma è sensibile, almeno nell’immediato: in assenza di una previsione specifica, infatti, i maggiori valori imputati ad avviamento (tipicamente, i disavanzi da concambio o da annullamento) avrebbero potuto essere riconosciuti ai fini fiscali solo con l’imposizione sostitutiva ordinaria di cui all’art. 176, co. 2-ter del Tuir, o con il riallineamento “speciale” previsto dall’art. 15, co. 10, del D.L. n. 185/2008, entrambi con costi elevati (dal 12% al 16% nel primo caso, il 16% nel secondo).

Quanto agli importi da sottoporre a riallineamento, è necessario ricordare che **data di detenzione** differisce, tuttavia, dalla **data di efficacia del riallineamento**. Infatti, l’art. del D.M. n. 86/2002 (recante le regole attuative delle rivalutazioni con effetto posticipato) ha sancito che la posticipazione degli effetti fiscali della rivalutazione dei beni di impresa si applica anche al riallineamento, quindi la quota di ammortamento sul bene riallineato con pieno riconoscimento fiscale si avrà dal periodo d’imposta 2021, anche se la scelta in materia di riallineamento avverrà con riferimento al periodo d’imposta 2020. Tale posticipazione comporta una necessaria attenzione al QUANTUM DA RIALLINEARE: infatti mentre

- ➔ il **presupposto** della procedura è la presenza di un disallineamento contabile/fiscale al 31 dicembre 2019,
- ➔ l’**ammontare effettivo da riallineare** è il disallineamento esistente a fine esercizio 2020, che risente del decremento del valore del bene derivante dalla quota d’ammortamento (civilistica) del bene stesso.

Va tenuto, poi, conto che i due “vecchi” provvedimenti (art. 176, co. 2 ter del Tuir e art. 15, co. 10, della D.L. n. 185/2008) non comportano l’assoggettamento delle riserve ad uno stato di sospensione d’imposta, mentre il riallineamento operato ai sensi dell’art. 14 della L. 342/2000 determina questo effetto, generando una imposizione potenziale sensibile ove la riserva sia

distribuita¹⁵; la problematica è amplificata in virtù del fatto che l'affrancamento della riserva “da riallineamento” con una ulteriore imposta sostitutiva del 10% è espressamente previsto dalla legge per i soli soggetti IFRS – e menzionato dalle circolari dell’Agenzia delle Entrate con riferimento a tali soggetti – quando invece i modelli di dichiarazione e le relative istruzioni non distinguono tra soggetti IFRS e soggetti OIC.

Rimane, da ultimo, il vincolo posto dalla nuova norma per cui l’avviamento e le altre attività immateriali oggetto di riallineamento devono risultare dal bilancio dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2019: si confermerebbe, quindi, il principio consolidato per cui questa operazione (da operare, in prima battuta, nel bilancio al 31 dicembre 2020) trova la sua legittimità in un disallineamento già esistente nel bilancio dell’esercizio precedente, con conseguente preclusione dei benefici per gli attivi originatisi da operazioni straordinarie effettuate nel 2020 (il tutto a meno di aperture interpretative che ad oggi mancano).

Il *realign* opera con la stessa imposta sostitutiva del **3%** e la stessa decorrenza temporale della rivalutazione, ma, a differenza di quest’ultima, deve essere effettuata per l’intero differenziale esistente tra valore civile e valore fiscale del bene interessato, non essendo consentito riallineare valori intermedi.

Si ricorda, infine, che, giacché in presenza di riallineamento il patrimonio contabile dovrebbe già riflettere il maggior valore dei beni, per l’importo corrispondente ai maggiori valori così riconosciuti fiscalmente (al netto dell’imposta sostitutiva del 3%) deve essere vincolata una riserva in sospensione d’imposta ai fini fiscali che può essere affrancata negli stessi illustrati nel precedente paragrafo¹⁶.

Non è, però, possibile procedere al riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio con riferimento al quale si effettua non vi sia capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare.

Esemplificando, se la società dispone di una riserva straordinaria pari a 1.280.000 euro e, nell’attivo, sussiste un’area fabbricabile iscritta a 900.000 euro, il cui valore fiscale è pari a 500.000 euro:

- l’imposta sostitutiva dovuta è pari a $400.000 \times 3\% = 12.000$ euro;
- in sede di approvazione del bilancio, una parte della riserva straordinaria pari a 388.000 euro assume lo *status* di riserva in sospensione d’imposta.

Da ultimo, si ritiene doveroso ricordare che il riallineamento può essere utilizzato in modo congiunto con la rivalutazione: in tal caso il riallineamento comporta il riconoscimento fiscale del maggior valore del bene risultante dal bilancio e oltre tale importo il maggiore valore è riconosciuto, entro il limite del valore economico, mediante la rivalutazione, ai fini sia civilistici che fiscali.

¹⁵ L’Agenzia delle Entrate, nella prassi interpretativa, ha richiesto che il vincolo di sospensione d’imposta debba derivare da una delibera assembleare da assumere, al più tardi, entro l’esercizio successivo a quello di riallineamento.

È opinione diffusa in dottrina che tale richiesta pare oggettivamente eccessiva nel senso che la scelta di riallineare emerge nel modello Redditi relativo al periodo d’imposta 2020 e l’evidenza della riserva in sospensione d’imposta emerge dal quadro RS, non essendo chiaro il motivo per cui i soci dovrebbero ufficializzare un vincolo di natura eminentemente fiscale.

¹⁶ L’accantonamento in bilancio dell’importo corrispondente ai maggiori valori deve essere effettuato al netto dell’imposta sostitutiva ed in caso di incapienza di riserve utilizzabili può essere resa disponibile una corrispondente quota del capitale sociale.

3. SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 60, COMMI DA 7-BIS A 7-QUINQUIES, DEL D.L. N. 104/2020 E SS.MM.

EFFICACIA TEMPORALE:

BILANCIO DELL’ESERCIZIO IN CORSO ALLA DATA DEL 15 AGOSTO 2020

L’art. 60, co. da 7-bis a 7-quinquies, del D.L. n. 104/2020, prevede la possibilità di non effettuare, fino al 100%, l’ammortamento del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali nell’esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020 (in genere: esercizio chiuso al 31 dicembre 2020). Purtroppo trattasi di una norma che porta con sé molti i dubbi applicativi, soprattutto con riguardo alle sue ricadute fiscali.

Per certo va rilevato che la stessa è destinata ad avere impatti disomogenei tra i vari settori economici: ad esempio, nei business caratterizzati da processi *labour-intensive* mediamente il peso ponderato degli ammortamenti è inferiore rispetto a settori a struttura *capital-intensive*, di conseguenza il beneficio che la norma potrà garantire sarà diverso, creando un disallineamento nel tessuto economico nazionale¹⁷.

3.1. Ambito soggettivo di applicazione

La sospensione facoltativa degli ammortamenti nel bilancio dell’esercizio in corso al 15 agosto 2020 **non** riguarda le società che adottano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), le quali dunque dovranno continuare ad applicare le regole previste da tali principi per lo stanziamento delle quote di ammortamento.

La norma non specifica se il vincolo di non aver applicato gli IAS/IFRS riguardi il solo bilancio d’esercizio o anche il bilancio consolidato.

È da ritenere che l’interpretazione corretta sia la prima, dato che la norma (richiamando una deroga all’art. 2426, n. 2, c.c.) è chiaramente indirizzata a disciplinare (*in primis*) il bilancio d’esercizio (cioè individuale) e non il bilancio consolidato.

Pertanto, è da ritenere che possano avvalersi della sospensione degli ammortamenti le società che applicano i criteri del Codice civile e i principi OIC nel bilancio d’esercizio, anche se redigono il consolidato di gruppo con i principi internazionali.

¹⁷ Settori come quello delle telecomunicazioni, caratterizzati da un rilevante peso degli ammortamenti (mediamente intorno all’8% dei ricavi), potrebbero risultare maggiormente agevolati dalla norma, rispetto ad altri dove il peso degli ammortamenti è inferiore e le stime di mercato più severe. L’industria Telco si conferma infatti tra le più resilienti con una contrazione dei ricavi prevista da Analysis Mason per il 2020 attorno al 3,4% a livello globale.

Di contro si pensi al settore dell’Automotive, dove gli ammortamenti rappresentano in media il 4% dei ricavi e il quadro che emerge dalle più recenti stime di mercato identifica una contrazione nelle vendite attorno al 30,2% (stime ANFIA confermate dalle pubblicazioni di EY che intravede un calo tra il 24,5% e il 42%).

Il medesimo beneficio riguarda le società del comparto farmaceutico, contraddistinte mediamente da un rapporto ammortamenti su fatturato attorno al 3%, nonostante le stime per il 2020 evidenzino un trend di crescita del fatturato attorno al 3,9% in forte controtendenza con la media nazionale (stime di ottobre prodotte nel rapporto Analisi dei Settori Industriali di Prometeia).

Questa interpretazione è conforme a quella adottata in passato con riferimento alle leggi di rivalutazione.

Dovranno essere disciplinati, nella redazione del consolidato, i raccordi con i singoli bilanci d'esercizio con ammortamenti sospesi.

In particolare, apposite tecniche contabili dovranno essere introdotte per rappresentare gli ammortamenti del consolidato laddove alcune società comprese nell'area di consolidamento si siano avvalse della sospensione e altre no. Nel caso in cui il consolidato sia redatto con gli IFRS, è inoltre da ritenere che gli ammortamenti vadano ripristinati con una apposita scrittura di transizione.

La norma, pur essendo chiaramente indirizzata alle società di capitali, non pare essere strettamente limitata a tali contribuenti. Potranno dunque legittimamente sospendere gli ammortamenti contabili, ottenendone peraltro la deduzione fiscale senza transito da conto economico, anche le società di persone e le imprese individuali e in genere altri soggetti titolari di reddito di impresa.

3.2. Ambito oggettivo di applicazione

La norma sulla sospensione degli ammortamenti è finalizzata ad attenuare l'impatto degli ammortamenti sul conto economico di un esercizio caratterizzato dalla grave crisi economica internazionale causata dalla pandemia, tenendo conto che, per alcuni mesi, diverse imprese hanno dovuto sospendere l'attività produttiva e commerciale a seguito del *lockdown*.

È opportuno ricordare che il principio contabile OIC 16, par. 57, stabilisce che l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati.

Una bozza di comunicazione elaborata dall'OIC a luglio del 2020 (e posta in consultazione) prevedeva alcuni possibili interventi sul piano di ammortamento finalizzati a rappresentare, per quanto possibile, gli effetti delle chiusure e delle sospensioni di attività: ad esempio, si ipotizzava di applicare, dal 2020, il metodo di ammortamento a quote variabili, calcolate sulla base delle unità di prodotto oppure si paventava la possibilità di riconsiderare la durata della vita utile del bene, allungandola in funzione delle mutate condizioni.

A questo punto è intervenuto il Legislatore che, con il comma 7-*bis* dell'art. 60 del D.L. n. 104/2020, superando e in qualche modo sostituendo i principi contabili applicabili nell'esercizio 2020, ha consentito, anche in deroga all'art. 2426, comma 1, n. 2) del Codice civile, di non effettuare fino al 100% gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e dunque di tutte le attività indicate nelle voci B.I e B.II dello schema di stato patrimoniale riportato nell'art. 2424 c.c.

Il mancato stanziamento delle quote di ammortamento nel bilancio del 2020 può essere

- **parziale**, ad esempio riducendo i coefficienti percentuali del 50% o di altra quota parametrata ad un eventuale minore utilizzo che comporti un allungamento della vita utile. È da ritenere possibile anche attuare la sospensione solo su alcune immobilizzazioni, continuando l'ammortamento su altre, oppure
- **totale**, con azzeramento delle quote: in tal caso la norma prevede che può essere mantenuto il valore di iscrizione risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato. Quest'ultima

indicazione pare finalizzata ad evitare che le imprese che sospendono lo stanziamento di ammortamenti si trovino obbligate - per altra norma del Codice civile e dei principi contabili non derogata dal D.L. n. 104/2020 - a dover svalutare il cespite, laddove il suo valore risulti durevolmente inferiore al costo residuo da ammortizzare, venendo meno le finalità della legge di non penalizzare i bilanci del 2020.

Una interpretazione letterale di quest'ultima disposizione sembrerebbe escludere dalla facoltà di sospensione degli ammortamenti i beni acquisiti nell'esercizio 2020 il cui valore non risultava nel bilancio precedente.

E', però, da ritenere che questa possibile interpretazione non trovi riscontro nella volontà del Legislatore, il quale, semplicemente, pare non aver disciplinato il caso dei beni acquistati nel 2020, il cui valore resterà, se non ammortizzati, pari al costo di acquisto: è, dunque, da ritenere che la facoltà di sospensione della contabilizzazione degli ammortamenti riguardi anche i beni acquistati nel 2020.

Gli ammortamenti 2020 non imputati a conto economico comportano lo slittamento in avanti di tutto il piano.

La norma stabilisce, infatti, che le quote non stanziate si imputano nel bilancio dell'esercizio successivo (in genere esercizio che chiuderà al 31 dicembre 2021), con rinvio di un anno degli ammortamenti di tale ultima annualità, e così via per gli esercizi seguenti.

Il piano di ammortamento, precisa ancora la disposizione, si allunga di un anno.

ESEMPIO

Si supponga un bene di costo pari a 1.000.000, ammortizzato in bilancio con coefficiente 20% e che, al 31 dicembre 2019, evidenziava un fondo pari a 700.000 (termine ammortamento previsto: 2021). Il cespite non viene ammortizzato nel bilancio 2020.

Nel 2021 si stanzierà la quota di competenza del 2020 (200.000) e nel 2022 si stanzierà la quota riferita al 2021 (100.000).

Chi si avvale della sospensione degli ammortamenti deve, in sede di destinazione dell'utile dell'esercizio 2020,

- a) **accantonare ad una riserva indisponibile un importo pari a quello delle quote non iscritte nel conto economico;**
- b) se l'utile dell'esercizio 2020 non dovesse risultare capiente, si dovrà **trasferire l'importo mancante prelevandolo da riserve disponibili già esistenti;**
- c) qualora anche le riserve esistenti non siano sufficienti, **l'integrazione avverrà prelevando l'importo necessario dall'utile di successivi esercizi.**

L'apposizione del vincolo di indisponibilità non dovrebbe richiedere necessariamente un giroconto contabile delle riserve disponibili, essendo sufficiente la rilevazione di tale vincolo, anche solo in nota integrativa. Si potrà annotare, ad esempio, *“versamento soci in conto capitale indisponibile ex art. 60, c. 7-ter, D.L. 104/2020”*.

In ogni caso, quand’anche contabilmente girocontata ad una apposita riserva indisponibile, la riserva utilizzata non perde la propria stratificazione fiscale (riserva di utili, di capitale, in sospensione di imposta).

ESEMPIO

Una società decide di sospendere integralmente gli ammortamenti di competenza del 2020, per un importo di euro 350.000.

L’utile netto dell’esercizio al 31 dicembre 2020 è pari ad euro 100.000.

La società destinerà l’intero utile alla riserva indisponibile e preleverà ulteriori euro 250.000 dalla riserva straordinaria iscrivendoli in un conto indisponibile.

È da ritenere che la riserva indisponibile debba essere mantenuta nel patrimonio netto fino a quando i diversi beni non saranno completamente ammortizzati: a seguito dello slittamento di anno in anno delle quote, infatti, fino all’ultimo periodo di ammortamento, il bilancio rimane influenzato dal minor costo che si sarebbe stanziato in assenza della norma.

Il transito da indisponibile a riserva straordinaria avverrà via via che i singoli beni giungono al termine dell’ammortamento.

La riserva, stante il carattere di indisponibilità, **non potrà essere utilizzata a qualunque titolo**: non potrà essere distribuita, né imputata a capitale o impiegata per la copertura di perdite.

Un secondo adempimento civilistico richiesto per le società che utilizzeranno la possibilità di non stanziare gli ammortamenti nel bilancio 2020 riguarda alcune particolari indicazioni da riportare nella **nota integrativa**.

Si tratta, in primo luogo, delle ragioni della deroga, cioè del motivo per cui l’impresa non ha contabilizzato le quote di ammortamento.

Ad avviso di alcuni commentatori, si tratta di una indicazione sostanzialmente pleonastica, dato che le ragioni (non penalizzare oltremodo il risultato di bilancio nell’anno della pandemia, peggiorando la propria posizione nei confronti degli stakeholder tra cui in particolare il sistema bancario) non potranno che essere le stesse della norma. Anzi, a ben vedere, dovrebbe ritenersi che la motivazione possa essere anche estremamente sintetica, con un mero richiamo alla facoltà che il Legislatore ha concesso, dato che si tratta di una scelta che la legge attribuisce in modo discrezionale e senza necessità di rispettare alcuna pre-condizione.

Il mancato stanziamento degli ammortamenti, infatti, essendo previsto in deroga ai principi contabili del Codice civile, finisce per diventare esso stesso un criterio legale di valutazione.

I bilanci senza ammortamenti, pertanto, saranno, nel 2020, bilanci assolutamente redatti nel rispetto dei principi contabili vigenti per quell’esercizio.

Dovrà poi essere riportato in nota integrativa l’importo di ammortamenti sospesi e quello che andrà iscritto, a seguito della destinazione dell’utile, nella riserva indisponibile, con evidenza dell’impatto del mancato stanziamento sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale della società.

Si ritiene che le società che rientrano nella disciplina “micro-imprese” dell’art. 2435-ter c.c. dovranno riportare le informazioni sopra descritte nelle note in calce allo stato patrimoniale.

3.3. *Impatto fiscale della sospensione degli ammortamenti*

Nonostante il mancato stanziamento degli ammortamenti a conto economico, le società possono dedurre fiscalmente le quote di ammortamento nel rispetto e nei limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103, del Tuir.

La deduzione si effettuerà mediante variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione IRAP e in deroga al requisito di previa imputazione a conto economico dei costi ammessi in deduzione.

Sul punto si dibatte se tale deduzione extracontabile:

- sia pari alla quota che si sarebbe dovuto imputare a conto economico nel limite massimo previsto dal D.M. 31.12.1988, oppure,
- nel caso in cui la quota civilistica sia inferiore al limite fiscale, sia pari alla quota ammessa ai fini fiscali (come l’Agenzia affermò in tema di calcolo del super ammortamento).

In altre parole, se la quota civilistica (teorica) fosse 100 e quella massima fiscale fosse 200, la deduzione extracontabile dovrebbe essere pari a 100 ovvero a 200?

I primi commentatori ritengono che la risposta dovrebbe essere la prima, posto che il comma 7-*quinques* ammette la deduzione della quota di cui al comma 7-*ter*, ossia la quota collegata all’accantonamento a riserva dell’utile formatosi per la sospensione dell’ammortamento.

Se la società pratica ammortamenti in linea con il massimo fiscalmente ammissibile, il problema non si pone, in quanto vi è allineamento tra dato civilistico e fiscale.

La legge non richiama, quanto alla deducibilità degli importi non contabilizzati, l’art. 108 del Tuir, che regola la deduzione degli oneri pluriennali: spese di impianto e di ampliamento e costi di sviluppo.

Gli oneri pluriennali, rientrando nel novero civilistico delle “immobilizzazioni immateriali” richiamate dalla norma (voce B.I. nn. 1 e 2 dell’art. 2424 c.c.), paiono invece soggetti alla facoltà di rinvio degli ammortamenti al pari dei veri e propri beni immateriali disciplinati dall’art. 103 del Tuir (marchi, brevetti, avviamento).

È da ritenere che l’indeducibilità extracontabile delle quote di ammortamento degli oneri pluriennali, che deriva dal mancato richiamo all’art. 108 del Tuir, sia dovuta al fatto che, per questa tipologia di costi, il Testo Unico non prevede specifiche modalità o percentuali di ammortamento, limitandosi a richiamare le quote stanziate secondo le regole civilistiche (secondo regole di derivazione). In tal senso, posto che, per il 2020, le regole contabili non prevedono lo stanziamento di alcuna quota, viene meno la possibilità di effettuare alcuna deduzione.

La deduzione di ammortamenti fiscali, in assenza di imputazione contabile, comporta l’iscrizione di una passività per **imposte differite** che tiene conto del fatto che gli ammortamenti contabilizzati negli anni successivi saranno indeducibili fiscalmente.

Resta da chiarire se, per effetto del meccanismo di rinvio di anno in anno delle quote successive, la ripresa a tassazione avverrà interamente nell’esercizio 2021 (come pare dalla lettera della norma) o potrà essere rinviata all’ultimo anno di ammortamento.

Più in particolare, nel 2021, la società, secondo quanto prevede letteralmente la norma, stanzierà a bilancio la quota di ammortamento riferita al 2020 (il cui importo è già stato dedotto in

via extracontabile nel 2020) e sospenderà l'imputazione contabile della quota di competenza di tale anno.

Quest'ultima quota, però, non essendo contabilizzata, non dovrebbe essere deducibile per mancata imputazione a conto economico (essendo letteralmente prevista la deduzione in dichiarazione della sola quota di competenza del 2020).

ESEMPIO

Si supponga che gli ammortamenti 2020 non contabilizzati (ma dedotti in dichiarazione dei redditi) siano pari a euro 100.000.

Si supponga, poi, che la quota teorica del 2021 relativa agli stessi beni non ammortizzati nel 2020 sia pari a euro 80.000 (avendo alcuni di essi raggiunto la fine del periodo di ammortamento con il 2020).

Nel bilancio relativo al 2021, la società imputerà ammortamenti per euro 100.000 i quali, essendo già stati dedotti, dovranno formare oggetto di variazione in aumento.

Gli ammortamenti del 2021 rinviati al 2022 (euro 80.000) non dovrebbero essere deducibili per difetto di previa imputazione al conto economico.

L'utile destinato alla riserva indisponibile non rileverà ai fini del calcolo della base ACE ai sensi dell'art. 5 del D.M. 3 agosto 2017.

La riserva, una volta resa disponibile a seguito del completamento, via via, del processo di ammortamento, assumerà rilevanza ai fini dell'ACE secondo quanto stabilito dal citato art. 5.

4. BONUS RICAPITALIZZAZIONI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 6 DEL D.L. N. 23/2020 E SS.MM., COME MODIFICATO DALL'ART. 1, CO. 266, DELLA L. N. 178/2020

ART. 26 DEL D.L. N. 34/2020 E SS.MM., COME MODIFICATO DALL'ART. 1, CO. 263-264, DELLA L. N. 178/2020

EFFICACIA TEMPORALE:

PERDITE EMERSE NELL'ESERCIZIO IN CORSO AL 31.12.2020

PER LE RICAPITALIZZAZIONI EFFETTUATE ENTRO IL 30.06.2021

La Legge di Bilancio 2021 interviene sul tema delle ricapitalizzazioni o, meglio, della conservazione dei patrimoni netti con due diverse norme, una civilistica e una fiscale:

- 1) il co. 266, che riscrive l'art. 6 del D.L. n. 23/2020 (“Decreto Liquidità”) e prevede una disciplina transitoria di carattere civilistico, volta a gestire secondo nuovi criteri le perdite civilistiche;
- 2) i co. 263-264, della L. n. 178/2020, che riscrivono l'art. 6 del D.L. n. 34/2020 (“Decreto Rilancio”), per riaprire il termine e meglio definire le condizioni del c.d. “bonus

ricapitalizzazioni”, volto a premiare le iniezioni di capitale nelle società che hanno maggiormente risentito degli effetti negativi della crisi epidemiologica.

4.1. Disposizioni civilistiche temporanee in materia di riduzione del capitale

Come detto, il co. 266 dell’art. 1 della L. n. 178/2020 ha sostituito, a decorrere dall’1.1.2021, l’art. 6 del D.L. n. 23/2020¹⁸ (“Decreto Liquidità”), prevedendo che:

- per le **perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31.12.2020**¹⁹, non si applicano gli artt. 2446 (secondo e terzo comma²⁰), 2447²¹, 2482-bis (quarto, quinto e sesto comma²²) e 2482-ter²³ c.c. e non opera la **causa di scioglimento** della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 primo comma, n. 4²⁴ e 2545-duodecies c.c.²⁵;

¹⁸ Norma che aveva sterilizzato le perdite maturate nel 2020 e che, secondo l’interpretazione maggioritaria, aveva pure sterilizzato le perdite del 2019 accertate in bilanci approvati dopo l’emanazione del DL n. 23/2020 (il 9 aprile 2020).

¹⁹ E, dunque, stiamo parlando sia dei bilanci che chiudono a quella data, così come in quelli a cavallo (ad esempio 1° luglio 2020-30 giugno 2021).

E’ bene precisare che, non essendo prevista per il 2021 la sospensione degli artt. 2447 e 2482-ter c.c., l’amministratore dovrà senza indugio predisporre una situazione patrimoniale aggiornata e invitare i soci ad assumere gli idonei provvedimenti nel pieno rispetto della normativa, con la conseguenza che, se questa interpretazione fosse confermata e se non ci fosse un altro intervento del Legislatore, le perdite che maturino nel 2021 e che (al netto di quelle degli esercizi precedenti, le quali sono sterilizzate) portino il capitale sotto il minimo, dovrebbero essere ripianate “senza indugio”, mentre quelle che non intacchino il capitale sociale avrebbero il 2022 come anno di grazia, con obbligo di ripianamento nel 2023.

Quanto alle perdite maturate nel 2019, accertate dal 9 aprile 2020 (secondo l’originaria previsione dell’art. 6/23), l’opinione maggioritaria ne aveva sostenuto l’equiparazione alle perdite maturate nel 2020.

Seguendo questa linea di pensiero:

- a) se nel 2020 sono emerse ulteriori perdite, si inglobano quelle del 2019 con quelle del 2020 e se ne riparla nel 2026;
- b) se nel 2020, invece, non fossero state conseguite nuove perdite ma quelle del 2019 risultassero ancora oltre il terzo nel bilancio 2020 (perché, ad esempio, il risultato dell’esercizio 2020 avesse concorso a ripianarle solo parzialmente), il 2020 si deve considerare come il primo di sei anni di grazia poiché, anche in questo caso, il tema del ripianamento si sospende e si riapre nel 2026 (cfr. A. Busani, “Niente sospensione per le perdite del 2021”, ne Il Sole 24 Ore del 6 gennaio 2021).

²⁰ “(2) 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.

(3) 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 [2188, 2194]. Si applica in tal caso l’articolo 2436”.

²¹ “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 [2364, 2364 bis] 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”.

²² “(4) 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.

(5) 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.

(6) Si applica, in quanto compatibile, l’ultimo comma dell’articolo 2446”.

²³ “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”.

²⁴ “Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si sciolgono: (...) 4) per la riduzione del capitale al disotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 e 2482 ter”

²⁵ “La società cooperativa si scioglie per le cause indicate ai numeri 1), 2), 3), 5), 6) e 7) dell’articolo 2484, nonché per la perdita del capitale sociale”.

- il **termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo** (ai sensi dell’artt. 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, c.c.), è posticipato al **quinto esercizio successivo**;
- nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter c.c. (**perdite superiori al terzo del capitale, che lo portano al di sotto dei minimi di legge**), l’assemblea comunque 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 del **quinto esercizio successivo** (e, quindi, fino alla data di approvazione del bilancio 2025)²⁶;
- le perdite in questione devono essere distintamente indicate nella **Nota integrativa** con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell’esercizio.

Autorevoli commentatori, peraltro, ha ritenuto possibile anche una lettura “parcellizzata” o “autonoma” delle nuove previsioni: in tal senso potrebbe deporre la ripetizione, altrimenti difficilmente giustificabile, nel co. 3, della non operatività, fino alla data dell’assemblea che approva il bilancio del quinto esercizio successivo, della causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (già sancita nel co. 1).

Ne deriverebbe, dunque:

- quanto al co. 1, una esclusione “in radice” delle perdite registrate nel corso dell’esercizio 2020 (o in quelli a cavallo al 31.12.2020) dal computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli artt. 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter c.c.;
- quanto alle ulteriori previsioni, da un lato, l’onere di registrare separatamente (in un “conto di memoria”) le perdite emerse nel corso dell’esercizio di riferimento e, dall’altro, la sostituzione “a regime” dei nuovi termini quinquennali a quelli (ultrannuale o immediato), di cui, rispettivamente, agli artt. 2446 (e 2482-bis) e 2447 (e 2482-ter) c.c., questo almeno sino a quando, passata l’emergenza, il Legislatore non riterrà opportuno ripristinare una più stringente tempistica nell’applicazione della regola ricapitalizza o liquida o, all’opposto, almeno nella srl, superarla definitivamente.

Contro tale lettura, tuttavia, sembra porsi la confermata “rubrica” dell’art. 6 del DL 23/2020 convertito, che continua, genericamente, a recitare “*Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale*”. Temporaneità che collide con una, seppure parziale, valenza “a regime”.

Simili misure, così come la possibilità di rivalutare gratuitamente i beni d’impresa, sono certamente molto utili in caso di squilibri di natura patrimoniale, ma sono inefficaci in presenza di eventuali squilibri finanziari che spesso accompagnano quello patrimoniale. Le imprese che potranno beneficiarne sono pertanto quelle che, pur avendo perso il capitale, sono in grado di

²⁶ Rispetto alla pregressa versione della norma, per effetto delle modifiche, si pongono gli amministratori al riparo dai rischi di imputazione della responsabilità aggravata di cui all’articolo 2486 del Codice civile (come riscritto dal Dlgs 14/2019), ma al contempo si richiede loro di indicare distintamente le perdite nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell’esercizio.

fronteggiare gli impegni finanziari futuri. Diversamente, per salvaguardare la continuazione dell'attività, sarà indispensabile ottenere un supporto finanziario, anche attraverso la ricapitalizzazione dell'impresa

Sicuramente una riflessione si impone dal punto di vista della consistenza del patrimonio netto della società, perché lo stesso sarà intaccato dalle perdite 2020 con sistemazione a cinque anni: è presumibile che le banche possano chiedere dei budget prospettici per verificare se, al di là del rinvio della sistemazione, la società dimostrerà di poter recuperare negli anni quel *gap*, conseguendo gli utili necessari.

Altro aspetto che in tema di perdite si pone è quello relativo ai *covenants* finanziari che includono il patrimonio netto (ad esempio PFN/PN).

Da comprendere se le banche accetteranno una disapplicazione per il solo (catastrofico) 2020.

4.2. Riapertura bonus ricapitalizzazioni

La Legge di Bilancio 2021 riapre i termini, modificandola, dell'agevolazione introdotta dall'art. 26 del D.L. n. 34/2020²⁷ (“Decreto Rilancio”).

In particolare, l'art. 26 del Decreto Rilancio prevedeva,

- al comma 4, il riconoscimento **in capo al socio investitore** (persona fisica o, a determinate condizioni, persona giuridica) di un credito d'imposta pari al 20% dell'importo versato a titolo di aumento di capitale, con un tetto massimo all'investimento di 2 milioni di euro e,
- al comma 8, il riconoscimento **in capo alla società che aumenta il capitale**, di un credito d'imposta pari al 50% delle perdite relative all'esercizio 2020 eccedenti il 10% del patrimonio netto (assunto al lordo delle perdite stesse), fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale.

4.2.1. Ambito soggettivo di applicazione

Le misure agevolative contenute all'interno dell'art. 26 del Decreto Rilancio sono applicabili esclusivamente agli aumenti di capitale a pagamento di **società di capitali residenti**.

Rientrano quindi nell'ambito di applicazione dell'incentivo²⁸

- le società per azioni,
- le società in accomandita per azioni,
- le società a responsabilità limitata,
- le società cooperative,
- le società europee e
- le società cooperative europee aventi sede legale in Italia, qualora la società sia regolarmente costituita e iscritta nel registro delle imprese;
- le stabili organizzazioni in Italia di imprese con sede in Stati membri dell'Unione Europea o in Paesi appartenenti allo Spazio economico europeo²⁹.

²⁷ È attuata con D.M. 10 agosto 2020.

²⁸ Il beneficio spetta inoltre in relazione agli investimenti effettuati attraverso quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio residenti in Italia o in Stati membri dell'Unione Europea o dello Spazio economico europeo, che investono in misura superiore al 50% nel capitale sociale delle imprese con le caratteristiche indicate nell'art. 26.

Le società in commento (che deliberano il capitale sociale) devono avere

- 1) un monte ricavi [di cui all’art. 85, comma 1, lett. a) e b) del Tuir] compreso tra i 5 e i 50 milioni di euro³⁰ e
- 2) aver subito, tra il 1° marzo 2020 e il 30 aprile 2020, una riduzione del fatturato di oltre il 33% rispetto al corrispondente periodo del 2019 a causa dell’emergenza epidemiologica;
- 3) non è sottoposta o ammessa a procedura concorsuale ovvero non è stata presentata o depositata, nei confronti di essa o da essa stessa, istanza volta a far dichiarare lo stato di insolvenza o l’avvio di una procedura fallimentare o altra procedura concorsuale e, comunque, alla data del 31 dicembre 2019 non rientrava nella categoria delle imprese in difficoltà ai sensi del regolamento (UE) n.651/2014, del 17 giugno 2014, del regolamento (UE) n. 702/2014, del 25 giugno 2014, e del regolamento (UE) n. 1388/2014, del 16 dicembre 2014;
- 4) si trova in situazione di regolarità contributiva e fiscale;
- 5) si trova in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia e urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell’ambiente;
- 6) non rientra tra le società che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione europea;
- 7) non si trova nelle condizioni ostative di cui all’art. 67 del D.Lgs. n. 159/2011 (in tema di misure di prevenzione anti-mafia);
- 8) nei confronti degli amministratori, dei soci e del titolare effettivo non è intervenuta condanna definitiva, negli ultimi cinque anni, per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell’evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto nei casi in cui sia stata applicata la pena accessoria di cui all’art. 12, co. 2, del D.Lgs. n. 74/2000³¹.

Sono di converso escluse le società di cui all’art. 162-*bis* del Tuir (intermediari finanziari, società di partecipazione finanziaria, società di partecipazione non finanziaria e assimilati³²) e quelle che esercitano attività assicurativa.

4.2.2. Ambito oggettivo di applicazione

Le agevolazioni (sia per il socio, che per la società beneficiaria) in commento competevano esclusivamente per gli aumenti di capitale a pagamento deliberati ed eseguiti dopo l’entrata in vigore del decreto (19 maggio 2020) e fino al 31 dicembre 2020.

Per effetto delle modifiche recate dalla L. n. 178/2020, però:

- rimane fermo il termine di esecuzione degli aumenti di capitale del **31 dicembre 2020** perché gli investitori possano beneficiare del credito d’imposta del 20%;

²⁹ Basandosi sull’analoga previsione contenuta nella disciplina delle startup innovative, si può ritenere che per i conferimenti in società non residenti le agevolazioni spettino in relazione alla quota parte degli aumenti di capitale corrispondente agli incrementi del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni italiane.

³⁰ Nel caso in cui la società appartenga a un gruppo, si fa riferimento al valore dei ricavi su base consolidata, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all’interno del gruppo.

³¹ Solo nel caso di accesso al fondo denominato “Fondo Patrimonio PMI”, il numero di occupati è inferiore a 250 persone.

³² Nella relazione di accompagnamento al decreto viene in proposito chiarito che l’art. 26 non trova applicazione per le società di capitali di medie dimensioni che operano nei settori bancario, finanziario e assicurativo; dato tuttavia l’espresso richiamo all’art. 162-*bis* del Tuir, le misure in commento non sarebbero applicabili, oltre che agli intermediari finanziari, anche alle società di partecipazione non finanziaria e assimilate che esercitano in via esclusiva o prevalente l’attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari, quali le c.d. **holding industriali** o le c.d. **holding di famiglia**.

- diventano, invece, agevolati in capo alle società beneficiarie gli aumenti di capitale effettuati **entro il 30 giugno 2021**.

4.2.3. Credito di imposta: misure e limiti

I benefici previsti dall’art. 26 del Decreto Rilancio sono diversamente modulati

- per le società che aumentano il capitale (comma 8) a seguito dell’emergenza epidemiologica e
- per i soci che sottoscrivono tali aumenti di capitale (comma 4).

I *bonus* sono cumulabili fra loro, nonché con altre misure di aiuto previste dal paragrafo 3.1 della Comunicazione della Commissione Europea recante un “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”.

■ Benefici per il socio.

Il socio persona fisica o giuridica che sottoscrive l’aumento di capitale della società di medie dimensioni, può beneficiare di un credito d’imposta pari al **20%** di quanto versato, con un tetto massimo dell’investimento di 2 milioni di euro; la misura massima del credito d’imposta fruibile dal socio sarà dunque pari a 400.000 euro, tetto che - dal tenore letterale del comma 4 - dovrebbe essere inteso in capo all’investitore o non in capo alla singola società beneficiaria.

Ne consegue che, in caso di conferimenti in più società, per un importo complessivo ai 2 milioni di euro, il socio dovrebbe essere libero di decidere quali investimenti agevolare.

Per espressa previsione normativa, sono *escluse* dall’agevolazione in commento le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono sottoposte a comune controllo o sono collegate con la stessa ovvero sono da questa controllate: pertanto, mentre

- l’investitore **persona fisica** potrà sempre beneficiare del credito d’imposta, anche se è già titolare di una partecipazione di controllo della società beneficiaria, in caso di
- **socio persona giuridica**, l’incentivo spetta a condizione che il conferimento provenga da un socio di minoranza o da un soggetto estraneo al gruppo di controllo. La norma, peraltro, non sembra limitare il beneficio nel caso in cui una società terza diventi controllante a seguito del conferimento agevolato.

Posto che il beneficio *de quo* è condizionato all’effettiva esecuzione dell’aumento di capitale e all’integrale versamento dell’importo sottoscritto, al fine di evitare la decadenza dal beneficio in capo al singolo socio sottoscrittore nell’ipotesi in cui, a seguito della delibera di aumento, alcuni soci non sottoscrivano integralmente le rispettive quote, sarebbe opportuno prevedere nella delibera assembleare che il capitale possa essere comunque aumentato in misura pari alle sottoscrizioni raccolte.

Il credito d’imposta, sia se riconosciuto al socio persona fisica che giuridica, può essere utilizzato direttamente **nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta di effettuazione dell’investimento ed è riportabile negli esercizi successivi fino al suo completo esaurimento**.

È altresì ammessa la possibilità di utilizzare il credito in **compensazione orizzontale** a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell’investimento.

■ Benefici per la società ricapitalizzata

I benefici per la società sembrano non del tutto speculari rispetto ai benefici per i soci: la norma infatti sembra consentire il beneficio alla società che ha ricevuto l'aumento di capitale indipendentemente dalla natura del soggetto conferente, quindi anche in caso di conferimento effettuato dalla società controllante o appartenente al gruppo (soggetti esclusi dai benefici previsti in capo ai soci).

Per la società beneficiaria dell'aumento di capitale a pagamento, che a seguito dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2020 chiuda in perdita, sono applicabili le modifiche recate dalla L. n. 178/2020, che introducono una differenziazione nel calcolo del *bonus* a seconda che l'aumento sia avvenuto entro la fine del 2020 o nel primo semestre del 2021:

- ➔ per gli aumenti avvenuti **fino al 2020**, il credito d'imposta è pari al 50% delle perdite del 2020 eccedenti il 10% del patrimonio netto (assunto al lordo delle perdite stesse), fino a concorrenza del **30%** dell'aumento del capitale³³;
- ➔ per gli aumenti di capitale realizzati **nel primo semestre del 2021**, invece, rimangono fermi i primi due punti che riguardano il calcolo del credito “teorico”, mentre viene modificato il terzo, consentendo una verifica non più con il 30% dell'aumento di capitale, ma con il **50%** dell'aumento stesso³⁴.

Dovrà essere oggetto di specifici chiarimenti la situazione degli aumenti deliberati ed eseguiti parzialmente al 31 dicembre 2020, con la conclusione del procedimento entro il 30 giugno 2021.

A rigore, questi conferimenti non potrebbero accedere alle agevolazioni in capo agli investitori (l'art. 2 comma 4 lettera e) del D.M. 10 agosto 2020, infatti, vincola il beneficio al fatto che l'aumento di capitale sia integralmente versato al 31 dicembre 2020, a meno di intendere la disposizione come riferita alla quota parte delle somme sottoscritte di spettanza di ciascun investitore, escludendo le azioni sottoscritte successivamente in virtù del diritto di prelazione su eventuali azioni inoptate); tali aumenti non rientrerebbero però nemmeno nella disciplina oggetto di modifica da parte della Legge di Bilancio 2021, la quale riguarda gli aumenti “*deliberati ed eseguiti nel primo semestre del 2021*”.

Una ulteriore importante modifica recata dalla Legge di Bilancio 2021 riguarda il **momento di utilizzo del credito**: è, infatti, previsto che le società beneficiarie possano effettuare le compensazioni in F24 entro il decimo giorno successivo a quello di **effettuazione dell'investimento**, e comunque dopo l'approvazione del bilancio del 2020 (non dovendosi, quindi, più attendere la presentazione della dichiarazione riferita a tale annualità), purché entro il 30

³³ Ad esempio, se la società aveva un patrimonio netto (capitale + riserve) di 4 milioni di euro, ridotto al 31 dicembre 2020 a 3 milioni di euro per effetto di una perdita d'esercizio di un milione, occorre:

- in primo luogo, determinare la perdita del 2020 che eccede il 10% del patrimonio netto, assunto al lordo della perdita stessa (1.000.000 – 400.000 = 600.000 euro);
- in secondo luogo, calcolare il credito d'imposta in misura pari al 50% di tale ammontare (600.000 x 50% = 300.000 euro);
- da ultimo, verificare che l'ammontare del credito non ecceda il 30% dell'aumento di capitale effettuato dalla società (ad esempio, ipotizzando in 900.000 euro l'aumento di capitale, il credito spettante si ferma a 270.000 euro).

³⁴ Così, riprendendo i numeri dell'esempio precedente, se l'aumento venisse effettuato nel primo semestre 2021, il credito d'imposta spetterebbe nella misura integrale di 300.000 euro, dovendosi confrontare questo parametro con il 50% di 900.000 (va da sé che, con questa tempistica, non spetterebbe però il credito d'imposta per i soci).

novembre 2021; il beneficio dovrebbe riguardare anche i crediti che si originano da aumenti di capitale eseguiti nel 2020.

■ Misura massima degli incentivi

Come anticipato, gli incentivi per il socio e per la società sono cumulabili fra loro nonché con altre misure di aiuto previste dal paragrafo 3.1 della Comunicazione della Commissione Europea recante un *“Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”*.

In tale sede, la Commissione Europea ha difatti riconosciuto che, oltre agli Aiuti di Stato a finalità regionale, possono rappresentare una soluzione adeguata, necessaria e mirata nell’attuale fase di emergenza epidemiologica anche eventuali aiuti temporanei di importo limitato alle imprese che si trovano di fronte a un’improvvisa carenza o indisponibilità di liquidità: la società che beneficia del credito d’imposta previsto per il rafforzamento del proprio patrimonio e di eventuali altre misure di aiuto riconosciute dal paragrafo 3.1 della menzionata Comunicazione della Commissione Europea deve tuttavia rispettare il tetto massimo della misura di aiuti fruibili, stabilito in 800.000 euro per impresa.

Pertanto, le società che aumentano il capitale sociale saranno tenute a presentare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, con la quale il legale rappresentante attesti, sotto la propria responsabilità, che le misure previste ai commi 4 e 8 dell’art. 26 del Decreto Rilancio, sommate con eventuali altre misure di aiuto da qualunque soggetto erogate in virtù di quanto previsto dal paragrafo 3.1 della Comunicazione della Commissione Europea di cui sopra, non superino il limite di 800.000 euro per società; con il medesimo atto il legale rappresentante deve dichiarare, peraltro, di essere consapevole che l’eventuale aiuto eccedente il menzionato limite deve essere ritenuto indebitamente percepito e, dunque, oggetto di recupero.

Per poter usufruire del credito d’imposta riconosciuto al socio, lo stesso dovrà quindi farsi rilasciare dalla società apposita certificazione attestante il rispetto del limite di 800.000 ovvero, in ipotesi di superamento di tale limite, l’importo per il quale spetta il credito d’imposta.

Come è stato evidenziato in dottrina, essendo la **soglia di 800.000 euro cumulativa** fra i benefici spettanti ai soci e quelli spettanti alla società, sarà necessario uno scambio informativo fra quest’ultima ed i soci.

Il comma 20 prevede, a tal fine, che i soci debbano inviare alla società “l’attestazione della misura dell’incentivo di cui si è usufruito”; successivamente alla ricezione dell’attestazione da parte dei soci sulla quantità usufruita di credito d’imposta, il rappresentante legale della beneficiaria dovrà autocertificare che la soglia complessiva degli 800.000 euro sia stata rispettata.

Poiché alla data dell’aumento di capitale, la società beneficiaria non ha ancora fruito del proprio beneficio, si può ritenere che il beneficio della società sarà subordinato rispetto a quello dei soci, al fine di non superare la soglia comunitaria.

4.2.4. Decadenza dai benefici

Al fine di evitare un utilizzo distorto della normativa in questione e, dunque, un’indebita fruizione dei crediti d’imposta ivi disciplinati, sono previste specifiche clausole di salvaguardia che

comportano la **decadenza dai benefici** e, pertanto, il relativo obbligo di restituzione del credito utilizzato unitamente agli interessi legali.

La decadenza dal credito d'imposta fruito opera,

- ↳ per il socio, in tutti i casi in cui lo stesso monetizzi in qualche modo l'investimento agevolato e, pertanto, nel caso in cui lo stesso ceda la partecipazione riveniente dall'aumento di capitale prima del 1° gennaio 2024 o qualora, prima di tale data, vengano distribuite riserve di qualsiasi tipo da parte della società che ha beneficiato dell'aumento di capitale;
- ↳ per la società la decadenza opera soltanto al verificarsi di tale ultima ipotesi.

5. PROROGHE E SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ARTT. 13 SEPTIES E 13 DECIES DEL D.L. N. 137/2020 (CONV. N. L. N. 176/2020)

EFFICACIA TEMPORALE:

≠

Gli artt. 4 e 7 del D.L. n. 157/2020 (“Decreto Ristori-*quater*”), confluiti rispettivamente nell'art. 13 *septies* e 13 *decies* del D.L. n. 137/2020 (“Decreto Ristori”) contengono due interventi in materia di riscossione delle imposte che disciplinano

- a) un nuovo (temporaneo) **differimento delle somme dovute in base alle sanatorie** quali la rottamazione ed il saldo e stralcio e
- b) un intervento di più ampio respiro sulle **modalità di dilazione** delle somme affidate all'agente della riscossione. Le disposizioni previste dall'art. 7, dunque, hanno una finalità generale di consentire una maggiore elasticità nel pagamento delle somme dovute sia in termini di automatismo nella concessione della rateazione, che in relazione all'ipotesi di decadenza dalla stessa. La norma in questione può essere così sintetizzata in due principi:
 - una modifica (a regime) delle disposizioni in materia di dilazione delle somme mediante un intervento sull'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973;
 - un intervento in deroga, valevole sino alle domande di rateazione presentate nell'arco temporale compreso tra il 30 novembre 2020 ed il 31 dicembre 2021, per il quale la concessione della dilazione in 72 rate è prevista sino alla soglia di 100 mila euro.
- c) sempre in deroga ai principi di carattere generale, è altresì previsto che la decadenza dalla (nuova) rateazione si verifica al mancato pagamento di **dieci** (e non di cinque) rate del piano anche non consecutive.

Posto che l'intervento normativo in esame ha riguardato il campo di applicazione delle norme relative alla riscossione delle somme già affidate all'ente competente, è completamente assente un analogo intervento finalizzato a disciplinare una sospensione nei pagamenti derivanti dalle

ipotesi di somme che, richieste dall’Agenzia delle entrate, non sono state ancora oggetto di affidamento³⁵.

5.1. Nuova scadenza per rottamazione e saldo e stralcio e riammissione alla rateazione

Come più sopra espresso, l’art. 13 *septies* del D.L. n. 137/2020 interviene sul comma 3 dell’art. 68 del D.L. n. 18/2020, identificando la nuova data del **1° marzo 2021** come scadenza per il pagamento delle somme dovute in base alle procedure di cui agli artt. 3 e 5 del D.L. n. 119/2018, dell’art. 16-*bis* del D.L. n. 34/2019 e dell’art. 1, commi da 190 a 193 della Legge n. 145/2018.

Si tratta delle c.d. procedure di

➔ rottamazione-*ter* e di

➔ saldo e stralcio disciplinate dai provvedimenti normativi appena citati.

In altri termini, i **contribuenti che erano in regola con il pagamento delle somme** derivanti da dette procedure **sino alla fine del 2019**, possono versare le rate eventualmente non pagate nel corso del 2020 **entro la data del 1° marzo 2021**, data di scadenza anche della prima rata dovuta, in relazione alle sanatorie in questione, per l’anno 2021.

Se dunque i contribuenti in regola con i pagamenti dovuti nel 2019 in base alle sanatorie possono accedere al differimento in questione, **coloro che invece, alla data del 31 dicembre 2019, erano decaduti dalla sanatoria possono** essere riammessi alla rateazione del debito “riemerso” secondo le nuove modalità previste dall’art. 13 *decies* del D.L. n. 157/2020.

Infatti l’art. 13 *decies*, co. 6, del D.L. n. 137/2020 introduce un nuovo periodo nel comma 3-*bis*³⁶ dell’art. 68 del D.L. n. 18/2020, in base al quale la remissione già presente nella norma viene estesa anche a tutti i contribuenti decaduti dalle precedenti procedure di rottamazione.

5.2. Principi generali della rateazione dei debiti da riscossione

Il co. 1 dell’art. 13 *decies* del D.L. n. 137/2020 sostituisce il comma 1-*quater* dell’art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, norma di riferimento in materia di **dilazione delle somme affidate all’agente della riscossione**.

Va immediatamente sottolineato come, fatta salva l’ipotesi di deroga temporanea di cui si dirà oltre, non sono mutate le regole di carattere generale previste dalla norma quali, in particolare:

⇒ la possibilità di concessione della dilazione delle somme a fronte di un debito **non superiore a 60.000 euro** con l’ulteriore possibilità, in caso di peggioramento della situazione, di proroga della dilazione. Il periodo massimo di rateazione, a norma del comma 1-*quinquies*, del predetto art. 19, si individua in **dieci anni**;

³⁵ Si pensi, ad esempio, al pagamento delle somme derivati dalle comunicazioni di irregolarità nonché degli atti oggetto di definizione con l’Amministrazione finanziaria in relazione ai quali la norma prevede margini temporali stringenti per conservare i benefici previsti dalla legge.

In assenza del rispetto delle scadenze di versamento rateizzato di detti atti, l’intervento sulle norme in materia di riscossione potrebbe di fatto non produrre effetto concreto. Analoga conclusione potrebbe essere raggiunta considerando il generale rinvio del termine di notifica delle cartelle esattoriali disciplinato dalla L. n. 159/2020, di conversione del D.L. n. 125/2020.

³⁶ Il comma 3-*bis* disciplinava già detta ipotesi, cioè una “speciale” remissione in termini alla rateazione del debito non onorato per effetto delle sanatorie secondo le previsioni di cui all’art. 19 del D.P.R. n. 602/1973

⇒ quelle legate all’ipotesi della decadenza dalla dilazione nel caso di mancato pagamento di **cinque rate** anche non consecutive.

Una volta decaduto il beneficio della rateazione, alla stessa si potrà accedere comunque (fermo restando che il carico residuo è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione) saldando le rate scadute al momento di presentazione della nuova domanda. L’ulteriore dilazione, in ogni caso, non potrà superare il numero massimo di rate non ancora scadute alla data in questione.

Il comma 1 dell’art. 13 *decies* del D.L. n. 137/2020 interviene a sostituire il comma 1-*quater* dell’art. 19/602, introducendo, come principio innovativo (e generale), quello in base al quale i **termini di prescrizione e decadenza** sono sospesi a seguito della presentazione della istanza di rateazione delle somme e sino alla data dell’eventuale rigetto della richiesta ovvero della eventuale decadenza dalla dilazione in base a quanto previsto dal comma 3 dello stesso art. 19.

Restano immutate, invece, le altre condizioni previste dallo stesso comma 1-*quater*, e cioè l’impossibilità di iscrizione di nuovi fermi amministrativi ed ipoteche (fatta salva la validità di quelli in essere) nonché l’impossibilità di avviare nuove procedure esecutive.

Viene inoltre ribadito che il pagamento della prima rata del piano determina l’estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate a condizione che

- a) non si sia ancora tenuto l’incanto con esito positivo ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero
- b) il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

In relazione alle disposizioni di cui all’art. 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, interviene il nuovo comma 1-*quater.1* dell’art. 19: la norma in questione prevede, in relazione alla posizione delle amministrazioni pubbliche e delle società a prevalente partecipazione pubblica, la necessità che sia effettuata la verifica sulla sussistenza di eventuali inadempimenti prima di procedere alla disposizione di pagamento per importi superiori a 5.000 euro.

Il nuovo comma 1-*quater.1* prevede che in nessun caso possa essere concessa la dilazione delle somme oggetto di verifica effettuata in base alle disposizioni dell’art. 48-*bis*, in qualunque momento precedente alla data di accoglimento della richiesta di dilazione.

In linea di principio, dunque, le disposizioni modificate appaiono perseguire un obiettivo di maggiore garanzia per i crediti erariali e, con particolare rilievo alle richieste di rateazione, saranno pienamente operative dal 1° gennaio 2022, in considerazione delle deroghe previste dall’art. 13 *decies* del D.L. n. 137/2020 con riguardo alle domande presentate entro il 31 dicembre 2021.

5.3. D deroghe transitorie ai presupposti e alle modalità di rateazione

Nell’ambito del nutrito numero di provvedimenti adottati durante il periodo emergenziale, è indubbio che il legislatore abbia dedicato particolare attenzione e rilievo alle dinamiche legate alla riscossione delle imposte.

In primo luogo, deve essere ricordato, ad esempio, quanto previsto dai commi 1 e 2-*ter* dell’art. 18 del D.L. n. 18/2020:

- il comma 1 ha previsto una sospensione generalizzata **sino al 31 dicembre 2020** dei termini di versamento delle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché degli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del D.L. n. 78/2010. I versamenti derivanti da detti atti devono essere effettuati in unica soluzione, entro il mese successivo al periodo di sospensione e dunque entro il 31 gennaio 2021;
- coerentemente, il comma 2-*bis* ha altresì disciplinato che, per i **piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e per i provvedimenti di accoglimento delle richieste di rateazione presentate entro il 31 dicembre 2020**, in deroga alle previsioni generali contenute nell'art. 19, comma 3, lett. a), b) e c) del D.P.R. n. 602/1973, la decadenza dalla rateazione si verifica nel caso di mancato pagamento di **dieci rate** anche non consecutive in luogo della previsione ordinaria del mancato pagamento di cinque rate.

Un ulteriore intervento è stato effettuato dapprima con il D.L. n. 129/2020, poi abrogato, ed il cui contenuto è stato trasfuso nella Legge n. 159/2020 di conversione del D.L. n. 125/2020. In dette disposizioni, in estrema sintesi, una proroga generalizzata del termine di notifica delle cartelle esattoriali afferenti i carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo di sospensione di cui al comma 1 dell'art. 18, in base a quanto previsto dal comma 4-bis della medesima norma.

La logica degli ulteriori interventi in deroga contenuti nell'art. 7 del D.L. n. 157/2020 rispondono dunque alla finalità di “sterilizzare” l'impatto della crisi economica finanziaria e derivante dalla emergenza sanitaria con particolare rilievo alle fattispecie già affidate all'agente della riscossione. Le deroghe in questione sono di fatto tre:

- il comma 3 dell'art. 7 prevede che le *richieste di rateazione presentate a decorrere dal 30 novembre 2020 e sino al 31 dicembre 2021*, in deroga a quanto previsto dall'art. 19, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 602/1973, richiedono la dimostrazione delle condizioni di obiettiva difficoltà su base documentale, al superamento dell'ammontare di un debito pari a **100.000 euro** e non di 60.000 euro. Come già precisato, dunque, la norma ha carattere transitorio e, conseguentemente, detto limite tornerà ad essere quello ordinario (pari a 60 mila euro) per le richieste di rateazione formulate a far data dal 1° gennaio 2022. In termini operativi, dunque, sino a tutto il 2021 e per debiti compresi nel nuovo importo di 100 mila euro, la richiesta di rateazione potrà essere formulata senza allegare alcuna documentazione e dichiarando la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica.

La rateazione potrà essere richiesta sino ad un massimo di 72 rate;

- in relazione alle medesime istanze di rateazione richieste, il comma 4 prevede che, nell'ipotesi di accoglimento della richiesta, le ipotesi di decadenza si verificano solo in caso di mancato pagamento di dieci rate, anche non consecutive.

In questo caso si tratta di una integrazione al principio già esposto nell'art. 68 del D.L. n. 18/2020 18 del D.P.R. n. 602/1973 con riferimento in relazione alle richieste di rateazione formulate entro il 31 dicembre 2020;

- il comma 5 disciplina una deroga al principio in base al quale, in caso di decadenza dal piano di rateazione, al fine di ottenere una nuova dilazione, è necessario versare le rate scadute.

Viene infatti previsto che, per i carichi dilazionati in relazione ai quali prima dell'8 marzo 2020 si era verificata la decadenza (evidentemente per il mancato pagamento di cinque rate anche non

consecutive), è possibile presentare una nuova domanda di rateazione senza la necessità di saldare dette rate. La scadenza per la presentazione della domanda è il 31 dicembre 2021 e, coerentemente, si applicano ai nuovi piani le previsioni derogatorie sulla decadenza degli stessi di cui al comma 4.

Se dunque il quadro relativo alle somme già oggetto di riscossione è così delineato, appare opportuno segnalare l'assoluta mancanza di interventi normativi finalizzati a regolamentare, con modalità analoghe, le fattispecie che diverranno potenzialmente di competenza dell'agente della riscossione.

Va infatti rilevato come, fatta eccezione per interventi di carattere assolutamente temporaneo, nessuna sospensione è stata prevista in relazione ai termini di pagamento delle somme derivanti, ad esempio, dalle comunicazioni di irregolarità di cui al D.Lgs. n. 462/1997 (c.d. avvisi bonari) nonché di quelle somme che hanno origine dalle numerose ipotesi di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 (si pensi alle rateazioni derivanti dagli accertamenti con adesione, dalla conciliazione giudiziale, dal reclamo ovvero dall'acquiescenza) ovvero dalle sanatorie di cui al D.L. n. 119/2018. Va ricordato, infatti, che la caratteristica comune di detti pagamenti è la rateazione trimestrale, con un beneficio che attiene, sostanzialmente, alla riduzione delle sanzioni.

Il mancato pagamento di una rata nel termine previsto dalla legge, laddove non sanato entro il termine di pagamento della rata successiva applicando il ravvedimento operoso e fatte salve le ipotesi di lieve inadempimento di cui all'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973, comporta la decadenza dai benefici previsti dalla legge.

Con particolare rilievo alle somme dovute in base al citato art. 8, inoltre, la sanzione applicata sulle imposte ancora da versare è addirittura maggiorata della metà rispetto a quella ordinariamente prevista per le violazioni riconducibili all'omesso versamento attestandosi dunque sulla percentuale del 45% dell'imposta ancora dovuta.

In considerazione dell'impatto provocato dalla emergenza sanitaria, non appare incongruo immaginare che vi potranno essere rateazioni richieste all'agente della riscossione ascrivibili alle ipotesi descritte che non sono state o non saranno rispettate.

Muovendo da questo presupposto, laddove le richieste formulate dall'agente della riscossione dovessero essere notificate con apposito provvedimento oltre la fine del 2021 o comunque a ridosso della fine dell'anno, da un punto di visto operativo difficilmente potranno essere di beneficio le deroghe disciplinate dall'art. 13 *decies* del D.L. n. 137/2020.

Analoga conclusione si raggiunge in relazione a quei carichi già affidati all'agente della riscossione ma che saranno oggetto di notifica in proroga per effetto di quanto previsto dalla Legge n. 159/2020: cosicché, le deroghe, seppur opportunamente previste dal Decreto Ristori-*quater* (e inserite successivamente nel D.L. n. 137/2020) in relazione ai carichi già in corso di rateazione ovvero a quelli che saranno notificati nei primi mesi del 2021, rischiano di non produrre alcun effetto sulle situazioni che, con un lasso temporale più ampio, necessiteranno di un accesso alle richieste di rateazione.

Apparirebbe dunque opportuno un maggior coordinamento temporale al fine di tenere conto, con riferimento alla generalità degli atti in corso di pagamento (compresi dunque quelli che

comportano l’adempimento spontaneo), delle deroghe previste dalla legge identificando un periodo di efficacia temporale più ampio rispetto al 31 dicembre 2021.

Ovvero un intervento normativo che non riguardi solo le somme oggetto di riscossione per carichi già affidati o per i piani di dilazione in corso ma anche quelle somme dovute sulla base di atti diversi, essenzialmente, dalle cartelle esattoriali.

6. PROROGA DEL BONUS FORMAZIONE 4.0

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 1064, LETT. I) E L), DELLA L. N. 178/2020

EFFICACIA TEMPORALE:

FINO AL 2022

Il credito d’imposta formazione 4.0 è parte integrante del nuovo piano Transizione 4.0 che, con la proroga al biennio 2021-2022 contenuta nella Legge di Bilancio 2021, diverrà una misura strutturale e potenziata in tutte le sue articolazioni: dal credito d’imposta per investimenti in beni strumentali, a quello per attività in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design fino a quello per attività formativa 4.0.

Il ruolo della formazione 4.0 consiste nel sostenere le imprese nel processo di trasformazione tecnologica e digitale creando o consolidando le competenze nelle tecnologie abilitanti necessarie a realizzare il paradigma 4.0.

Sebbene tale misura rivesta un’importanza cruciale nel piano Transizione 4.0, sia nel periodo d’imposta 2018 [con l’art. 1, co. 46-56, L. 205/2017 (c.d. Legge di Bilancio 2018)], sia nel periodo d’imposta 2019, con la proroga contenuta nell’art. 1, co. 78-81, L. 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019), l’agevolazione ha registrato uno scarso successo tra le imprese italiane e le successive modifiche apportate con la proroga al periodo d’imposta 2020 dall’articolo 1, commi 210-217, L. 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020) e previste dalla Legge di Bilancio 2021, sono finalizzate a incentivarne il ricorso.

Il credito d’imposta formazione 4.0 presenta infatti potenzialità rilevanti per la generalità delle imprese italiane:

- agevolazione calcolata principalmente sul costo del personale impiegato in attività formativa;
- aliquota compresa tra il 30% e il 50% in funzione della dimensione d’impresa, con incremento al 60% nel caso di lavoratori svantaggiati e molto svantaggiati;
- possibilità di fruizione del credito in compensazione in unica soluzione.

6.1. Spese agevolabili

Fin dagli albori, con l’introduzione della misura in via sperimentale nel periodo d’imposta 2018, il credito formazione 4.0 è stato concepito con la finalità di agevolare il costo del personale dipendente rapportato alle ore di formazione, sia in veste di discente, sia in veste di docente o

tutor interno con limitazione al 30% della retribuzione annua lorda e all’occupazione negli ambiti aziendali dell’allegato A alla L. 205/2017.

La Legge di Bilancio 2021 prevede il potenziamento della misura tramite ampliamento delle fattispecie di spesa agevolabili con inclusione di tutti i costi previsti dall’articolo 31, comma 3, del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17.06.2014:

- le spese di personale relative ai formatori per le ore di formazione;
- i costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione (spese di viaggio, materiali e forniture, ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione);
- i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore di formazione.

Restano escluse dai costi di esercizio ammissibili le spese di alloggio, ad eccezione di quelle minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità.

In particolare, il focus del nuovo piano Transizione 4.0 non è tanto sull’ammissibilità dei costi delle consulenze formative, dei costi di esercizio e delle spese generali indirette inerenti la formazione, quanto sulla possibilità di agevolare anche la **formazione degli imprenditori** oltre che dei dipendenti, venendo meno il vincolo alla presenza di un rapporto di lavoro subordinato.

Resta ammissibile, ad incremento diretto del credito d’imposta entro il limite di euro 5.000, la spesa sostenuta per adempiere l’obbligo di certificazione contabile da parte delle imprese non soggette ex lege a revisione legale dei conti.

6.2. Intensità della misura

La rimodulazione di aliquote e massimali di credito d’imposta in misura inversamente proporzionale alla dimensione d’impresa, introdotta dall’articolo 1, comma 211, L. 160/2019 è confermata anche sul biennio 2021/2022 di proroga dell’incentivo, con una maggiorazione di aliquota nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati come definite dal decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali del 17.10.2017.

CREDITO FORMAZIONE 4.0 PER I PERIODI D’IMPOSTA 2020/2021/2022			
DIMENSIONE D’IMPRESA	ALIQUTA CREDITO D’IMPOSTA	LAVORATORI SVANTAGGIATI O MOLTO SVANTAGGIATI	LIMITE CREDITO D’IMPOSTA
Piccola impresa	50%	60%	300.000 euro
Media impresa	40%	-	250.000 euro
Grande impresa	30%	-	250.000 euro

Il principale punto di forza del credito d’imposta formazione 4.0 rispetto alle altre misure del piano Transizione 4.0 è la facoltà di fruizione in **unica soluzione**, non essendo prevista dalla normativa una ripartizione in n quote annuali.

L’art. 1, co. 214, L. 160/2019 prevede, infatti, che il credito d’imposta sia fruibile, subordinatamente all’acquisizione della certificazione contabile:

- a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili;
- esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997.

6.3. Decorrenza

La Legge di Bilancio 2021 introduce una proroga, con modifiche, del credito d'imposta formazione 4.0 ai periodi in corso al **31.12.2021 e 31.12.2022**.

Stando al tenore letterale delle modifiche contenute nella L. n. 178/2020, l'ampliamento delle spese agevolabili si applicherebbe anche “Per il periodo in corso al 31 dicembre 2020”.

7. EFFETTI IRREGOLARITÀ FISCALI SUGLI APPALTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 8, D.L. N. 76/2020 E SS.MM.

EFFICACIA TEMPORALE:

≠

Il D.L. n. 76/2020 (“Decreto Semplificazioni”), ha riproposto – nonostante i tentativi di (opportuna) modifica in sede di conversione, non andati a buon fine³⁷ - la modifica all'art. 80, co. 4 del D.Lgs. n. 50/2016, già inserita nel D.L. n. 32/2019, poi abrogata, con cui si prevedeva l'esclusione dalle procedure di appalto **pubblico a fronte di irregolarità tributarie e contributive non definitivamente accertate**.

In particolare, la lett. b) dell'art. 8, co. 5 del D.L. n. 76/2020 modifica l'art. 80 del D.Lgs. n. 50/2016, sostituendo il quinto periodo del comma 4, prevedendo la facoltà della stazione appaltante di poter escludere un operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto, qualora la medesima stazione appaltante sia a conoscenza e possa adeguatamente dimostrare che lo stesso non abbia ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle **imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati**³⁸, qualora tale mancato pagamento costituisca una “**grave violazione**” ai sensi rispettivamente del secondo o del quarto periodo del vigente comma 4 citato.

L'art. 80, co. 4, del D.Lgs. n. 50/2016 fornisce le definizioni di violazioni “gravi”.

³⁷ Dette modifiche miravano tutti a circoscrivere gli effetti della nuova disciplina, perseguendo un duplice obiettivo: da un lato, riparametrare la soglia di “gravità” delle violazioni in considerazione del valore dell'appalto e, comunque, mai al di sotto di 50.000 euro; dall'altro, ricondurre a unità rispetto al sistema tributario l'esclusione per irregolarità non definitive, dando esclusivamente rilevanza ai debiti effettivamente esigibili dall'Amministrazione finanziaria (escludendo, ad esempio, le poste oggetto di sospensione giudiziaria o amministrativa, o quelle rateizzate).

³⁸ Stando al tenore della disposizione, nell'ambito applicativo della norma, rientrano sicuramente le violazioni contenute in atti impositivi (ovvero avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e/o liquidazione, avvisi bonari, cartelle di pagamento) appena notificati o in ogni caso soggetti al sindacato giurisdizionale, oppure in sentenze del giudice tributario non ancora definitive.

Teoricamente, potrebbero addirittura rientrare nel novero degli atti da cui origina una pretesa impositiva non definitiva anche i processi verbali di constatazione, almeno nei casi in cui si ritenga che la stazione appaltante possa ritenere adeguatamente dimostrata una violazione sulla base del verbale conclusivo della verifica fiscale redatto dalla Guardia di Finanza o dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Per **violazione grave** deve intendersi, con riferimento alle violazioni di carattere tributario, quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo (€ **5.000**³⁹) di cui all'art. 48-bis, co. 1 e 2-bis del D.P.R. n. 602/1973, mentre, con riferimento alle violazioni di carattere contributivo, quelle ostative al rilascio del DURC, di cui al D.M. 30 gennaio 2015.

Un elemento sul quale pare opportuno porre l'attenzione attiene al concetto di “gravità” delle violazioni tributarie, con riferimento alla domanda se, ai fini del superamento della fatidica soglia di 5.000 euro, debbano essere considerati anche gli **interessi** e le **sanzioni**.

Il tenore letterale del quinto periodo del co. 4 dell'art. 80 del D.Lgs. n. 50/2016 (sia nella nuova versione sia in quella antecedente al D.L. n. 76/2020) lega l'esclusione dagli appalti all'inottemperanza agli obblighi relativi al pagamento di “imposte” e “tasse” e pertanto, ai fini del computo, non dovrebbero, in linea teorica, rientrare né le sanzioni né gli interessi.

Nonostante il tenore letterale della disposizione faccia tendere per l'**esclusione**, occorre però rilevare che la giurisprudenza amministrativa (in questo senso, si veda TAR Lombardia n. 37 del 9 gennaio 2018) sembra invece ricomprendere nella valutazione della “gravità” della violazione anche le sanzioni e gli interessi e ciò almeno nell'ipotesi in cui questi siano conseguenza del mancato pagamento di “imposte” e “tasse”.

Tale inclusione sembrerebbe derivare dal fatto che l'**ultimo periodo** dell'art. 80, co. 4, (sia nella nuova versione sia in quella antecedente al D.L. n. 76/2020) vincola la regolarizzazione della posizione dell'operatore economico all'avvenuto pagamento o impegno vincolante al pagamento delle imposte o dei contributi previdenziali dovuti, “compresi eventuali interessi o multe”.

Dunque, posto che per regolarizzare la propria posizione l'operatore deve sanare o impegnarsi a sanare il debito tributario, comprensivo di interessi e multe (ovvero sanzioni), allora il concetto di “gravità” della violazione tributaria deve giocoforza essere valutata anche con riguardo agli interessi e alle sanzioni.

A diverse conclusioni si deve giungere qualora la violazione tributaria riguardi **esclusivamente sanzioni tributarie**.

In questo senso, il TAR Umbria (sentenza n. 558/2019) ha escluso la rilevanza, ai fini dell'applicabilità della disciplina in questione, dell'atto di contestazione delle sanzioni ex art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997.

La ragione per quale il TAR Umbria ha proposto per tale esclusione risiede nel fatto che, nel caso di specie, l'atto di contestazione non fosse legato all'omesso pagamento di imposte ma a sole violazioni dichiarative.

Secondo i giudici umbri infatti, “*posto che è pacifico tra le parti che la violazione di cui al citato atto di contestazione non ha influito sulla determinazione del tributo e sul suo pagamento, tale violazione non doveva essere richiamata nella certificazione rilasciata ai fini dell'accertamento della regolarità fiscale*”.

³⁹ Soglia modesta che sembra porsi in contrasto con il principio di proporzionalità.

Questo è il quadro che emerge attualmente, ma sarà interessante seguire gli **sviluppi** del tema a livello giurisprudenziale specie se il testo della norma rimarrà invariato anche dopo la conversione del D.L. n. 76/2020.

8. NOVITÀ IN TEMA DI GRUPPI IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI:	NUOVI CO. 3 <i>BIS</i> E 3 <i>TER</i> DELL'ART. 70- <i>QUINQUIES</i> DEL D.P.R. N. 633/1972
------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	≠
----------------------	---

In sede di conversione in legge del “Decreto Agosto” sono stati inseriti, in tema di Gruppo Iva, i nuovi commi 3-*bis* e 3-*ter* all'art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972.

La normativa così come modificata comporta che alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un gruppo Iva, da **consorzi** (oppure da società consortili o da società cooperative con funzioni consortili) **non partecipanti al medesimo gruppo Iva**, a determinate condizioni, torni applicabile l'**esenzione Iva** (di cui all'art. 10, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972), qualora il committente sia un consorziato che partecipa ad un gruppo Iva.

Il citato art. 10, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che sono esenti da Iva le prestazioni rese da consorzi, società consortili e società cooperative con funzioni consortili (costituiti da soggetti per i quali, nei tre anni precedenti, *il pro-rata di detrazione non abbia superato il 10%*) nei confronti dei loro membri, a condizione che i corrispettivi dovuti da tali soggetti non superino i costi imputabili alle prestazioni.

Dunque, i requisiti sono Infatti, la norma citata stabilisce che i servizi resi nei confronti dei relativi soci o consorziati dai consorzi, comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, sono esenti Iva a condizione che:

- i soggetti prestatori siano costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, *il pro rata* di detrazione (anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972) non abbia superato il 10%;
- i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi o società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

La verifica dei suddetti requisiti pone delle difficoltà nel caso di consorziati partecipanti a un Gruppo Iva, poiché per effetto dell'opzione i consorziati perdono la propria individualità ai fini del tributo in favore della creazione di un unico e autonomo soggetto passivo d'imposta, seppure costituito da più soggetti giuridicamente indipendenti.

Per tale ragione, con le nuove disposizioni, nelle ipotesi in cui un consorzio esterno al Gruppo preli servizi nei confronti di un consorziato che partecipa a quest'ultimo, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10, co. 2 del D.P.R. n. 633/1972, la verifica del *pro rata* deve essere effettuata:

- in capo al soggetto singolo (consorziato), per ciascuno degli anni antecedenti al primo anno di efficacia del Gruppo compresi nel triennio di riferimento;
- in capo al Gruppo, per ciascuno degli anni di validità dell’opzione compresi nel triennio di riferimento.

Le disposizioni in esame, essendo qualificate come **interpretazione autentica** ai sensi dell’art. 1 della L. 212/2000, devono considerarsi efficaci anche con riferimento alle operazioni effettuate prima dell’entrata in vigore dei nuovi commi 3-*bis* e 3-*ter* dell’art. 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972.

In sostanza, anche per determinare l’applicabilità dell’esenzione Iva alle prestazioni rese nel 2020 da un consorzio esterno al Gruppo nei confronti di un consorziato aderente al Gruppo Iva dal 1° gennaio 2019, è necessario verificare:

- il *pro rata* di detrazione del singolo consorziato nel 2017 e nel 2018;
- il *pro rata* di detrazione del Gruppo nel 2019.

La norma sembra, però, disciplinare soltanto l’ipotesi in cui la verifica del *pro rata* possa riguardare gli anni antecedenti o coincidenti con la validità dell’opzione e pare non considerare, ad esempio, l’ipotesi in cui il consorziato sia fuoriuscito dal Gruppo. Tuttavia, anche in tal caso i criteri di verifica del *pro rata* dovrebbero essere analoghi a quelli fin qui illustrati (e, dunque, dovrebbe farsi riferimento al *pro rata* del Gruppo per gli anni di validità dell’opzione compresi nel triennio).

Infine, è opportuno rammentare che, in base all’interpretazione fornita dalla **giurisprudenza della Corte Ue**, il regime di esenzione previsto dall’art. 10, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 (che recepisce l’art. 132 lett. f) della direttiva Iva) può applicarsi soltanto alle prestazioni che contribuiscono direttamente all’esercizio, da parte delle consorziate, di attività di interesse pubblico previste dal medesimo art. 132 della direttiva, e non anche all’esercizio di altre attività esenti, come quelle bancarie e assicurative (cfr. Corte di Giustizia Ue, cause C-326/15, C-605/15, C-616/15).

Peraltro, per i gruppi di imprese del settore bancario e assicurativo, proprio l’istituto del Gruppo Iva costituisce una soluzione alternativa al regime di esenzione in parola, consentendo di limitare le penalizzazioni derivanti dall’indetraibilità dell’Iva assolta sull’acquisto dei servizi necessari allo svolgimento della propria attività.

Le prestazioni rese da un’associazione autonoma di persone nei confronti di suoi membri, anche ove questi partecipino a un Gruppo Iva, possono beneficiare dell’esenzione Iva prevista dall’art. 132 lett. f) della direttiva 2006/112/Ce, ma soltanto se tutti i membri del Gruppo sono anche membri dell’associazione.

È questo l’importante principio affermato dalla Corte di Giustizia Ue con la sentenza del 18 novembre scorso, relativa alla causa C-77/19 (Kaplan International Colleges UK).

La pronuncia è di particolare interesse perché, come meglio si rileverà nel prosieguo, pur derivando da una questione pregiudiziale posta da un tribunale britannico, sembra avere riflessi sulla norma italiana che regola tale rapporto “e che qui sopra è stata oggetto di un rapido commento).

È opportuno ricordare che l’art. 132 lett. f) della Direttiva prevede l’esenzione Iva per le prestazioni di servizi rese da associazioni autonome di persone “che esercitano un’attività esente o

per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività”, purché esse si limitino a esigere da questi ultimi l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettanti e che tale esenzione non comporti distorsioni della concorrenza.

L'art. 11 della medesima Direttiva, invece, prevede che ogni Stato membro possa considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato che siano giuridicamente indipendenti ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi. Tale istituto (implementato in ambito nazionale nel Titolo V-bis del DPR 633/72) ha l'effetto di rendere irrilevanti ai fini Iva le operazioni infragruppo, mentre nei rapporti con i terzi impone di considerare le operazioni effettuate o ricevute dai relativi membri come effettuate o ricevute dall'unico soggetto passivo.

Nel caso oggetto della sentenza citata, dunque, si pone il dubbio circa l'applicabilità del regime di esenzione Iva per le prestazioni rese da un'associazione autonoma di persone nei confronti dei relativi membri, ove questi aderiscano a un Gruppo Iva.

La Corte afferma che, in linea di principio, tale esenzione è applicabile anche nella fattispecie descritta, non rinvenendosi elementi contrari nella Direttiva. Occorre però tenere conto sia del carattere derogatorio della norma di esenzione, che impone un'interpretazione restrittiva dei relativi termini, sia del contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa in cui essa è inserita, da cui deriva che l'esenzione in parola riguarda le sole associazioni i cui membri esercitino attività di interesse pubblico (cfr. cause Commissione/Germania, C-616/15 e Aviva, C-605/15).

Viene dunque sancito che le prestazioni rese da un'associazione autonoma di persone ai suoi membri che fanno parte di un Gruppo Iva sono esenti dall'imposta solo se:

- tali prestazioni contribuiscono direttamente all'esercizio delle attività di interesse pubblico,
- e tutti i membri del Gruppo Iva sono parte dell'associazione medesima.

In caso contrario, infatti, poiché le prestazioni rese verso un membro del Gruppo Iva si considerano rese a favore del soggetto passivo unico, la portata dell'esenzione verrebbe estesa oltre l'ambito definito dall'art. 132 lett. f), ossia a prestazioni rese nei confronti di enti che non sono membri dell'associazione.

I principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria sembrano, dunque, parzialmente difformi, rispetto a quelli sanciti con la norma introdotta dall'art. 72-bis del D.L. n. 104/2020: urge, pertanto, una correzione di rotta.

* * *

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 10 gennaio 2021 -