



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine

Dott.ssa Nicoletta Del Piero

Dott.ssa Tavaris Sara

Webinar - Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

- Rivalutazione/riallineamento dei beni materiali e immateriali con rilevanza civilistica e fiscale
- Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale
- Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

3 marzo 2021

Continuità aziendale

Art. 2423-bis c.c. – Principi di redazione del bilancio

comma 1 n. 1)

«la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività».

OIC 11 – Finalità e postulati del bilancio d'esercizio

POSTULATI DEL BILANCIO

Prospettiva della continuità aziendale

«nella fase di preparazione del bilancio, la direzione aziendale deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio».



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti
e copertura perdite

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

NORMATIVA

- Art. 110, commi da 1 a 7, del D.L. 14 agosto 2020, n.104 e successive modifiche

PRINCIPI CONTABILI

- OIC 16 – Immobilizzazioni materiali
- OIC 24 – Immobilizzazioni immateriali
- Bozza Documento interpretativo OIC n. 7 ottobre 2020 – Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni

Documenti precedenti che possono essere validi strumenti di interpretazione di eventuali aspetti particolari

- Documento interpretativo OIC n. 5 (Legge di bilancio 2019 – Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa)
- Documento interpretativo OIC n. 3 (L. 2/2009 – Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati, rivalutazione degli immobili e fiscalità differita delle operazioni di aggregazione aziendale)

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

NORMATIVA SPECIALE

- Art. 12-ter, D.L. n 23/2020 (decreto liquidità) proroga la rivalutazione prevista dalla legge di bilancio 2020 (beni posseduti al 31 dicembre 2018 rivalutazione nel bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 – 2020 – 2021)
- Art. 6, D.L. n 23/2020 (decreto liquidità) norma speciale di rivalutazione gratuita per i beni e le partecipazioni per le imprese operanti nei settori alberghiero e termali
- Art.136-bis, D.L. n 34/2020 (decreto rilancio) norma speciale cooperative agricole e ai loro consorzi ... rivalutazione senza l'assolvimento dell'imposta sostitutiva

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

2. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello di cui al comma 1, può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

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.

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

L. 342/2000 art.11

...

2. *I valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.»*
3. Gli **amministratori** e il **collegio sindacale** devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che il loro valore non eccede il valore di cui al comma 2.

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

AMBITO SOGGETTIVO

- Società di capitali ed enti commerciali residenti che non redigono il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili internazionali
- Imprese individuali e società di persone in contabilità semplificata
- Enti non commerciali
- Società cooperative a mutualità prevalente
- Soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia

I soggetti in contabilità semplificata possono accedere al beneficio ma hanno l'obbligo di redazione di un prospetto dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione iscritta

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

ESERCIZIO DI EFFETTUAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

- SOGGETTI SOLARI:
 - beni risultanti dal bilancio dell'esercizio al 31.12.2019
 - rivalutazione nel bilancio dell'esercizio al 31.12.2020
 - SOGGETTI NON SOLARI:
 - beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2018
 - rivalutazione nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019 se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto Agosto (13.10.2020)
- AGENZIA ENTRATE INTERPELLO 640/2020

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

BENI RIVALUTABILI	ATTIVITA' NON RIVALUTABILI
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Diritti di brevetto industriale ➤ Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno ➤ Diritti di concessione ➤ Licenze - Marchi - Know-how ➤ Diritti simili anche se completamente ammortizzati (ancora tutelati) ➤ Diritti simili anche se completamente ammortizzati (ancora tutelati) ➤ Immobilizzazioni materiali ammortizzabili anche se completamente ammortizzate ➤ Immobilizzazioni materiali non ammortizzabili ➤ Partecipazioni immobilizzate in società controllate ➤ Partecipazioni immobilizzate in società collegate 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Avviamento (eventuale riallineamento) ➤ Altre attività immateriali (eventuale riallineamento) ➤ Beni merce ➤ Partecipazioni immobilizzate non di controllo o collegamento ➤ Partecipazioni controllate e collegate non immobilizzate ➤ Denaro ➤ Crediti ➤ Ecc.

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

BENI RIVALUTABILI	BENI NON RIVALUTABILI
Beni in leasing riscattati entro il 31 dicembre 2019 (per i bilanci con chiusura con l'anno solare)	Beni in leasing riscattati nel 2020 (per i bilanci con chiusura con l'anno solare)

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

RIVALUTAZIONE

1. Solo civilistica

- Tematica delle imposte differite
- Il maggior valore genera una riserva di utili (non in sospensione) **Tema specifico per le imprese «IRPEF»**

1. Anche fiscale

- Imposta sostitutiva 3% unica soluzione o massimo tre rate - portata a decremento della riserva di patrimonio
- Il maggior valore genera una riserva di patrimonio in sospensione di imposta - può essere utilizzata con i vincoli dell'art. 2445 C.C. «Riduzione del capitale sociale» e se distribuita sconta le imposte in capo alla società ed ai soci
- Affrancamento imposta 10%, se si affranca la riserva diventa di utile:
 - Se distribuita da soggetto IRES tassata in capo al socio
 - Se distribuita da soggetto IRPEF no tassazione in capo al socio

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

RIVALUTAZIONE – FISCALE

In caso di assolvimento dell'imposta sostitutiva

- Deducibilità degli **ammortamenti** a partire dall'esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata effettuata.
 - **A partire dal 2021** per i soggetti «solari» con rivalutazione iscritta nel bilancio al 31 dicembre 2020
- **Plusvalenze e minusvalenze** realizzate sulla cessione dei beni rivalutati.
 - **A partire dal 1° gennaio 2024** per i soggetti «solari» con rivalutazione iscritta nel bilancio al 31 dicembre 2020

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

RIVALUTAZIONE – NOVITA'

- Possibilità di attribuire rilevanza solo civilistica, l'iscrizione dei maggiori valori non è subordinata al versamento dell'imposta sostitutiva
- Risparmio fiscale 27,9% del maggior ammortamento dall'esercizio successivo - onere fiscale pari al 3% del maggior valore iscritto
- Possibilità di rivalutare anche un singolo bene all'interno della categoria omogenea
 - Alcuni commentatori ritengono che il richiamo al singolo bene consenta anche la rivalutazione di un pacchetto di titoli emessi dal medesimo soggetto (solo una parte delle partecipazioni di controllo)
 - Alcuni commentatori ritengono possibile rivalutare gli immobili strumentali (beni ammortizzabili) separatamente dall'area sottostante (bene non ammortizzabile fiscalmente) circolare n. 22/E/2009

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

OIC 16 – Immobilizzazioni materiali

74. Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta. ...

77. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene. ...

OIC 24 – Immobilizzazioni immateriali

79. Le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni immateriali, possono essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta. ...

82. La rivalutazione di un'immobilizzazione immateriale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene. ...

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Bozza interpretativo 7 (Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni)

14. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta la modifica della vita utile. ...



mutamento delle condizioni originarie di stima

???

SI'



necessario aggiornare la stima della vita utile

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Bozza interpretativo 7 (Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni)

22. Le società che si avvalgono della rivalutazione annotano nella nota integrativa la rivalutazione effettuata ... e indicano le modalità adottate per rivalutare i beni ammortizzabili ...

Informativa dettagliata e commentata nel Documento interpretativo 3 L.2/2008 – Aspetti contabili relativi alla valutazione di titoli non immobilizzati, rivalutazione degli immobili e fiscalità differita delle operazioni di aggregazioni aziendali

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

AMMONTARE MASSIMO DELLA RIVALUTAZIONE

Il limite massimo della rivalutazione è fissato nei

“valori effettivamente attribuibili ai beni con riferimento alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all’effettiva possibilità economica di utilizzazione nell’impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri”.

- CRITERIO DEL VALORE D’USO
- CRITERIO DEL VALORE DI MERCATO
- COSTO DI SOSTITUZIONE

...supporto dei valori iscritti (perizie ove necessario)

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

La società che si avvale della rivalutazione rileva il maggior valore dei beni rivalutati **nell'attivo** dello stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, in contropartita, del corrispondente saldo in una **voce di patrimonio netto** («*Saldo attivo di rivalutazione art. 110 del DL 104/2020*»).

Le modalità alternative previste (art. 5 D.M. 162/2001) sono:

- 1) storno del fondo ammortamento
- 2) rivalutazione del solo costo storico
- 3) rivalutazione *proporzionale* del costo storico e del relativo fondo ammortamento

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

	31-dic-19	31-dic-20
Bene	100	100
F.do ammortamento	<u>(30)</u>	<u>(50)</u>
Valore netto contabile	<u>70</u>	<u>50</u>

Aliquota di ammortamento applicata 20%

Il bene entra in funzione il 1 luglio 2018

Per il 2018 l'aliquota applicata è la metà del 20%

Stima Valore al 31 dicembre 2020	70
---	-----------

Rivalutazione	20
----------------------	-----------

Piano d'ammortamento originario						
	31-dic-18	31-dic-19	31-dic-20	31-dic-21	31-dic-22	31-dic-23
Costo storico	100	100	100	100	100	100
Ammortamento	(10)	(20)	(20)	(20)	(20)	(10)
F.do amm.to	<u>(10)</u>	<u>(30)</u>	<u>(50)</u>	<u>(70)</u>	<u>(90)</u>	<u>(100)</u>
VNC	90	70	50	30	10	-

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

1) Storno del fondo ammortamento



**tale metodo determina un allungamento del periodo di
ammortamento
e quindi della vita utile**

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

1° opzione					
Storno del fondo ammortamento	31-dic-20	31-dic-21	31-dic-22	31-dic-23	31-dic-24
Costo storico	100	100	100	100	100
Ammortamento	(20)	(20)	(20)	(20)	(10)
F.do amm.to	(50)				
Rivalutazione	20				
F.do amm.to dopo rivalutazione	(30)	(50)	(70)	(90)	(100)
VNC	70	50	30	10	-
Aumento della vita utile del bene di un anno (ammortamento termina a giugno 2024 mentre prima termine giugno 2023)					

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

2) rivalutazione del solo costo storico



**tale metodo determina un allungamento del
periodo di ammortamento
e quindi della vita utile**

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

2° opzione				
Aumento costo storico	31-dic-20	31-dic-21	31-dic-22	31-dic-23
Costo storico	100		-	-
Rivalutazione	20			
Costo storico dopo rivalutazione	120	120	120	120
Ammortamento	(20)	(24)	(24)	(22)
F.do amm.to	(50)			
F.do amm.to dopo rivalutazione	(50)	(74)	(98)	(120)
VNC	70	46	22	-
Aumento della vita utile del bene di cinque mesi (ammortamento termina a novembre 2023 mentre prima termine giugno 2023)				

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

3) rivalutazione *proporzionale* del costo storico e del relativo fondo ammortamento



consente di ammortizzare il bene secondo il piano di ammortamento originario

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

3° opzione					
Aumento costo storico e del fondo	31-dic-20	31-dic-21	31-dic-22	31-dic-23	31-dic-24
Costo storico	100		-	-	-
Rivalutazione	40				
Costo storico dopo rivalutazione	140	140	140	140	
Ammortamento	(20)	(28)	(28)	(14)	
F.do amm.to	(50)				
Rivalutazione	(20)				
F.do amm.to dopo rivalutazione	(70)	(98)	(126)	(140)	
VNC	70	42	14	-	-
La vita utile del bene rimane invariata (ammortamento termina a giugno 2023 esattamente come nel piano originario)					

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

**CONTABILIZZAZIONE
CIVILISTICA**

RIVALUTAZIONE

SOLO

Sulla base degli esempi precedenti seguono le scritture contabili nella ipotesi di rivalutazione solo civilistica.

	31-dic-19	31-dic-20
Bene	100	100
F.do ammortamento	(30)	(50)
Valore netto contabile	<u>70</u>	<u>50</u>

Aliquota di ammortamento applicata 20%

Il bene entra in funzione il 1 luglio 2018

Per il 2018 l'aliquota applicata è la metà del 20%

Stima Valore al 31 dicembre 2020	70
Rivalutazione	20

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Solo civilistica

Rivalutazione netta	20,00
Imposte differite	(5,58)

Effetti sul bilancio al 31 dicembre 2020

Macchinari	20,00	Riserva di rivalutazione	14,42
		F.do imposte differite	5,58
	<u>20,00</u>		<u>20,00</u>

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

1° opzione					
Storno del fondo ammortamento					
		<u>31-dic-20</u>			
d	Fondo ammortamento	@	Riserva di rivalutazione (PN)	20,00	20,00 -
		<u>31-dic-20</u>			
d	Riserva di rivalutazione (PN)	@	F.do imposte differite	5,58	5,58 -

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

2° opzione					
Aumento costo storico					
		<u>31-dic-20</u>			
d	Macchinari	@	Riserva di rivalutazione (PN)	20,00	20,00 -
		<u>31-dic-20</u>			
d	Riserva di rivalutazione (PN)	@	F.do imposte differite	5,58	5,58 -

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

3° opzione					
Aumento costo storico e del fondo					
		31-dic-20			
d	Macchinari	@	Diversi	40,00	40,00 -
			Fondo ammortamento		20,00
			Riserva di rivalutazione (PN)		20,00
		31-dic-20			
d	Riserva di rivalutazione (PN)	@	F.do imposte differite	5,58	5,58 -

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

CONTABILIZZAZIONE RIVALUTAZIONE ANCHE AI FINI FISCALI

Sulla base degli esempi precedenti seguono le scritture contabili nella ipotesi di rivalutazione anche fiscale con affrancamento del saldo attivo di rivalutazione.

	31-dic-19	31-dic-20
Bene	100	100
F.do ammortamento	<u>(30)</u>	<u>(50)</u>
Valore netto contabile	<u>70</u>	<u>50</u>

Aliquota di ammortamento applicata 20%

Il bene entra in funzione il 1 luglio 2018

Per il 2018 l'aliquota applicata è la metà del 20%

Stima Valore al 31 dicembre 2020	70
Rivalutazione	20

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Rivalutazione anche fiscale

Rivalutazione netta	20,00
Imposta sostitutiva	(0,60)
Imposta per affrancamento	(2,00)

Effetti sul bilancio al 31 dicembre 2020

Macchinari	20,00	Riserva di rivalutazione	17,40
		Debiti tributari	2,60
	<u>20,00</u>		<u>20,00</u>

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

1° opzione				
Storno del fondo ammortamento				
	<u>31-dic-20</u>			
d Fondo ammortamento	@	Riserva di rivalutazione (PN)	20,00	20,00 -
	<u>31-dic-20</u>			
d Riserva di rivalutazione (PN)	@	Diversi	2,60	2,60 -
		Debito per imposta sostitutiva		0,60
		Debito per imposta affrancamento		2,00

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

2° opzione				
Aumento costo storico				
	<u>31-dic-20</u>			
d Macchinari	@	Riserva di rivalutazione (PN)	20,00	20,00 -
	<u>31-dic-20</u>			
d Riserva di rivalutazione (PN)	@	Diversi	2,60	2,60 -
		Debito per imposta sostitutiva		0,60
		Debito per imposta affrancamento		2,00

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

3° opzione				
Aumento costo storico e del fondo				
	<u>31-dic-20</u>			
d Macchinari	@	Diversi	40,00	40,00 -
		Fondo ammortamento		20,00
		Riserva di rivalutazione (PN)		20,00
	<u>31-dic-20</u>			
d Riserva di rivalutazione (PN)	@	Diversi	2,60	2,60 -
		Debito per imposta sostitutiva		0,60
		Debito per imposta affrancamento		2,00

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Bozza interpretativo 7

Al fine di comprendere quale sia stata la prassi seguita nei **bilanci consolidati** per le precedenti leggi di rivalutazione si chiede:

- a. se i beni rivalutati nel bilancio d'esercizio sono stati rivalutati anche nel bilancio consolidato;
- b. nel caso di rivalutazione di una partecipazione di controllo, se e come sono state rivalutate le attività della società controllata nel bilancio consolidato della capogruppo.

OIC non fornisce indicazioni sul trattamento della rivalutazione nei bilanci consolidati

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

OIC 17 – sezione Metodo del Patrimonio netto

SPUNTO DI RIFLESSIONE

154. Il metodo del patrimonio netto tende a produrre sostanzialmente gli stessi effetti sul patrimonio netto e sul risultato dell'esercizio rispetto agli effetti che produce il metodo del consolidamento integrale sul risultato e sul patrimonio netto di pertinenza del gruppo.

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

OIC 17 – sezione Metodo del Patrimonio netto

SPUNTO DI RIFLESSIONE

175. Se il patrimonio netto della partecipata aumenta o diminuisce per ragioni diverse dal risultato d'esercizio, per esempio in conseguenza della rivalutazione monetaria disposta in forza di leggi speciali, della movimentazione della riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi (disciplinata dall'OIC 32), della riduzione del capitale sociale o della distribuzione di riserve, in misura corrispondente sarà rispettivamente aumentato o ridotto nello stato patrimoniale della partecipante il valore della partecipazione e quello della riserva indistribuibile. **Tali variazioni non sono imputate nel conto economico della partecipante.**

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

RIALLINEAMENTO

NORMATIVA

- Art. 110, commi 8 e 8-bis, del D.L. 14 agosto 2020, n.104 e successive modifiche

PRINCIPI CONTABILI

- OIC 25

Intero capitolo dedicato a

«Rilevazione della fiscalità differita su operazioni che non hanno effetto sul conto economico»

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

8. Le previsioni di cui all'articolo 14, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, è vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata ai sensi del comma 3.

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Art. 110 D.L. 104/2020 convertito con modificazioni dalla L. 126/2020 (Decreto «Agosto»)

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

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

RIALLINEAMENTO

Introdotta la possibilità di **riallineare i valori civili presenti in bilancio rispetto a quelli rilevanti fiscalmente**, applicabile anche per i soggetti IAS/IFRS, che discendono da:

- **Pregresse operazioni straordinarie in neutralità fiscale** (conferimenti, scissioni, fusioni, trasformazioni, ecc.)
- **Precedenti rivalutazioni prive di rilevanza fiscale** (per esempio rivalutazione immobili prevista del D.L. n. 185/2008)

Con la legge di bilancio 2021 è stata introdotta la possibilità riallineare anche l'**avviamento** e le **altre attività immateriali** (per le quali non è prevista la rivalutazione)

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

RIALLINEAMENTO

- **Presupposto:** è che esista un disallineamento contabile – fiscale al 31 dicembre 2019
- **Ammontare effettivo da riallineare:** è il disallineamento esistente a fine esercizio 2020 (al netto quindi dell'ammortamento civilistico del 2020) **ATTENZIONE E' DA RIALLINEARE L'INTERA DIFFERENZA**
- Obbligo di vincolo di una riserva di patrimonio pari ai maggiori valori fiscalmente riconosciuti al netto dell'imposta sostitutiva del 3%
- Dalla lettura del provvedimento sembrerebbe che l'affrancamento della riserva sia possibile solo per i soggetti IAS/IFRS

Normativa a regime per l'affrancamento di alcune attività disallineate a fronte di operazioni straordinarie:

- imposta sostitutiva tra il 12% e il 16%
- non prevede l'obbligo di vincolo della riserva

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Esempio dati per riallineamento

Valori iscritti a Bilancio	31-dic-19	31-dic-20
Maggior valore avviamento	100,00	100,00
Amm.to (solo maggior valore)	<u>(20,00)</u>	<u>(40,00)</u>
Valore da riallineare	<u>80,00</u>	<u>60,00</u>
 Maggior valore fabbricato	 100,00	 100,00
Amm.to (solo maggior valore)	<u>(3,00)</u>	<u>(6,00)</u>
Valore da riallineare	<u>97,00</u>	<u>94,00</u>
 Imposte differite	 <u>(27,06)</u>	 <u>(26,23)</u>
 Imposta sostitutiva		
Imposta sostitutiva su avviamento		(1,80)
Imposta sostitutiva su fabbricato		<u>(2,82)</u>
		<u>(4,62)</u>

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Riallineamento avviamento						
		31-dic-20				
d	Imposta sostitutiva	@	Debiti per imposte	1,80	1,80	-
	SP Imposte anticipate					
Riallineamento Fabbricato						
		31-dic-20				
d	Imposta sostitutiva	@	Debiti per imposte	2,82	2,82	-
	CE Imposte dell'esercizio					
		31-dic-20				
d	F.do imposte differite	@	Imposte differite	26,23	26,23	-
			CE Imposte dell'esercizio			

Rivalutazione e riallineamento dei beni di impresa e delle partecipazioni

Bilancio al 31 dicembre 2020 ante riallineamento			
Avviamento	60,00		
Maggior valore Fabbricati	94,00	F.do imposte differite	26,23
	154,00		26,23
Bilancio al 31 dicembre 2020 post riallineamento			
Avviamento	60,00	Risultato (*)	23,41
Maggior valore Fabbricati	94,00	F.do imposte differite	-
Imposte anticipate	1,80	Debiti per imposte	4,62
	155,80		28,03
(*)evidenziato solo impatto delle imposte legate al riallineamento			



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine

Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti
e copertura perdite

Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

NORMATIVA

- D.L. 14.8.2020 n. 104 - Art. 60 comma da 7-bis a 7-quinquies così come convertito dalla L. 13.10.2020 n. 126

PRASSI

- Circolare Assonime n. 2/2021
- Bozza Documento interpretativo OIC n. 9
- Metodi di ammortamento – Bozza di comunicazione OIC

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

Art. 60 c. 7-bis D.L. 104/2020

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

Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

AMBITO SOGGETTIVO

«soggetti che non adottano i principi contabili internazionali»

- NO soggetti IAS
- SI micro imprese

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

BILANCIO DI RIFERIMENTO

«nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto [2020]»

[...]

«Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con *decreto* del Ministro dell'economia e delle finanze»

-> BILANCIO CONSOLIDATO

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

«possono»

«anche in deroga all'articolo 2426, c. 1, n. 2), del codice civile»

«non effettuare fino al 100 % dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato»

-> TUTTI I BENI, SINGOLE CLASSI, SINGOLI BENI

-> 100% O % INFERIORI

Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

ESEMPIO 2 – Unità elementare di contabilizzazione

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

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

Fonte: BOZZA IN CONSULTAZIONE DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 OIC

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

- > AVVIAMENTO
- > BENI IN LEASING
- > CESPITI ACQUISTATI NEL 2020

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti
e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

«La quota di ammortamento non effettuata [...] è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno»

-> VINCOLI CONTRATTUALI O TECNICI

Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

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

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

Fonte: BOZZA IN CONSULTAZIONE DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 OIC

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

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

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

Fonte: BOZZA IN CONSULTAZIONE DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 OIC

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

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

Una società che detiene diritti di sfruttamento di software decide di avvalersi della deroga nel bilancio che chiude al 31 dicembre 2020. Si ipotizzi che tali diritti abbiano una durata contrattuale di 5 anni. Si ipotizzi per semplicità che tutti i diritti sono stati acquistati nel 2019 per un costo complessivo pari ad euro 1.000 e che tutti i contratti scadono nel 2023. Al 1° gennaio 2020 il fondo ammortamento è pari ad euro 200 e la vita utile residua è di 4 anni.

Nell'esercizio 2020 la società decide di non effettuare gli ammortamenti in quanto la differenza tra valore della produzione e costi della produzione (A-B) è diminuita di oltre il 100% rispetto all'esercizio 2019 a causa della pandemia.

La società in questo caso non può estendere di un anno la vita utile di tale diritto in quanto tutti i contratti scadono nel 2023. Pertanto in tal caso la società a partire dall'esercizio 2021 effettuerà un ammortamento annuale pari ad euro 267, che è pari al valore da ammortizzare (euro 800) diviso la vita utile residua (3 anni).

Fonte: BOZZA IN CONSULTAZIONE DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 OIC

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

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

Una società acquista un cespite nell'esercizio e decide di non ammortizzarlo avvalendosi della norma. Il costo del bene è pari a 100 e la vita utile pari a 10 anni, con ultimo anno di ammortamento ad aliquota dimezzata nel 2030.

La società avrebbe ammortizzato nell'esercizio 2020 il cespite al 5% (ammortamento pari a 5 anziché 10). Tuttavia la società decide di avvalersi della norma e di non ammortizzare il cespite acquistato nel 2020.

La società stabilisce che sia possibile allungare la vita utile, che pertanto si concluderà a dicembre 2030 anziché giugno 2030. A seguito dell'aggiornamento del piano di ammortamento, nell'esercizio 2021 l'ammortamento è quindi pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 100) diviso la vita utile residua (10 anni).

Fonte: BOZZA IN CONSULTAZIONE DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 OIC

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

Art. 60 c. 7-ter D.L. 104/2020

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

Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

Art. 60 c. 7-quater D.L. 104/2020

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

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

Art. 60 c. 7-quater D.L. 104/2020

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

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

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

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

Fonte: BOZZA IN CONSULTAZIONE DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9 OIC

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Sospensione dell'ammortamento civilistico con piena deducibilità fiscale

Art. 60 c. 7-quinquies D.L. 104/2020

Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine





Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti
e copertura perdite

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

NORMATIVA

- D.L. 8.4.2020 n. 23 – Art. 6
- L. 178/2020 – Art. 1 c. 266

PRASSI

- Circolare Assonime n. 16/2020
- Circolare Assonime n. 3/2021

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

Art. 6 e 8 D.L. 23/2020 (Decreto Liquidità)

- Sospensione fino al 31.12.2020 degli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482 bis, commi 4, 5 e 6, e 2482 ter c.c. relativi alla riduzione del capitale per perdite e al di sotto del limite legale

→ La legge di bilancio 2021 interviene direttamente sull'art. 6 del D.L. 23/2020 sostituendo il riferimento al 31.12.2020 con quello al **31.12.2025**

- Sospensione degli articoli 2467 e 2497 quinquies c.c. relativi alla postergazione dei finanziamenti dei soci effettuati dalla data di entrata in vigore del decreto (9.4.2020) fino al 31.12.2020

→ Non estesa oltre il 31.12.2020

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

Art. 1 c. 266 L. 178/2020 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023)

L'articolo 6 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, è sostituito dal seguente:

« Art. 6. - (**Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale**)

1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

Art. 1 c. 266 L. 178/2020 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023)

*2. **Il termine** entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del codice civile, **è posticipato al quinto esercizio successivo**; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.*

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

PERDITE INTERESSATE DALLA NORMATIVA

- Perdite emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2020
- Interpretazione dubbia estensiva: anche perdite 2019 accertate in bilanci approvati dopo D.L. 23/2020 (9 aprile 2020) che si congloberebbero in quelle 2020 (Assonime Circ. 16/2020)
 - Lettera Circolare n. 26890 del 29.01.2021 MISE

NB: le perdite 2021-2025 non sono congelabili salvo nuovo intervento del legislatore o interpretazioni difformi dal tenore letterale delle disposizioni

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. > minimo di legge

OBBLIGHI NON DEROGATI

Art. 2446 c. 1 C.C. (SPA) e art. 2482-bis c. 1,2,3 C.C. (SRL)

- Quando risulta che il capitale è **diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite**, gli **amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti**.
- All'assemblea deve essere sottoposta una **relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni** del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione (o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti).
- La relazione e le osservazioni devono restare **depositate in copia nella sede** della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione.
- Nell'assemblea gli **amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo** la redazione.

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

3 marzo 2021



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. > minimo di legge

OBBLIGHI DEROGATI

Art. 2446 c. 2,3 C.C. (SPA) e art. 2482-bis c. 4,5,6 C.C. (SRL)

- Se **entro l'esercizio successivo** la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, **l'assemblea che approva il bilancio** di tale esercizio **deve ridurre il capitale** in proporzione delle perdite accertate.

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. > minimo di legge

INTERVENTO DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021:

- L'assemblea deve essere convocata senza indugio dagli amministratori presentando apposite relazioni
- Nel prendere gli opportuni provvedimenti l'assemblea può considerare che il termine entro il quale la perdita 2020 deve risultare diminuita a meno di 1/3 non è più il 2021 (esercizio successivo) ma è posticipato al quinto esercizio successivo (2025)
- L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio (2025) se la perdita non è stata ripianata, deve ridurre il capitale in proporzione

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine



Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. > minimo di legge

ESEMPIO 1

Capitale sociale minimo 50

Capitale sociale: 100 -> $1/3$ del capitale sociale = $[100/3] = 33,33$

Riserve: 45

Perdita 2020: 90

La perdita è eccedente $1/3$ del capitale sociale nonostante le riserve?

Perdita - riserve = $[90-45] = 45$ SI'

La perdita intacca il capitale sociale sotto il minimo legale?

Riserve + capitale - perdita = $[45+100-90] = 55$ NO

Obblighi per amministratori:

- Convocazione senza indugio dell'assemblea

Decisioni dell'assemblea:

- Facoltà di posticipare il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di $1/3$ non nel 2021 ma al 2025

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

Art. 1 c. 266 L. 178/2020 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023)

*3. Nelle ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può **deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio** di cui al comma 2. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile. Fino alla data di tale assemblea **non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale** di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.*

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. < minimo di legge

OBBLIGHI DEROGATI

Art. 2447 C.C. (SPA) e art. 2482-ter C.C. (SRL)

- Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo legale, **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
 - la **trasformazione** della società

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. < minimo di legge

INTERVENTO DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021:

- L'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori può deliberare in alternativa a quanto previsto dal Codice Civile, di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo (2025)
- L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio (2025) deve procedere alternativamente alla deliberazione di:
 - riduzione del capitale ed contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo
 - trasformazione della società
- Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

«Riduzione del capitale per perdite»: C.S. > minimo di legge

ESEMPIO 2

Capitale sociale minimo 50

Capitale sociale: 100 -> $\frac{1}{3}$ del capitale sociale = $\left[\frac{100}{3}\right] = 33,33$

Riserve: 60

Perdita 2020: 120

La perdita è eccedente $\frac{1}{3}$ del capitale sociale nonostante le riserve?

Perdita - riserve = $[120-60] = 60$ SI'

La perdita intacca il capitale sociale sotto il minimo legale?

Riserve + capitale - perdita = $[60+100-120] = 40$ SI'

Obblighi per amministratori:

- Convocazione senza indugio dell'assemblea

Decisioni dell'assemblea:

- Facoltà di posticipare il termine delle decisioni al 2025

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

Art. 1 c. 266 L. 178/2020 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023)

*4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere **distintamente indicate nella nota integrativa** con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio ».*

Deroga all'obbligo di copertura perdite art. 2446 e 2447 C.C.

SPUNTI

- COVENANTS FINANZIARI
- BUDGET PROSPETTICI
- SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI E RINVIO COPERTURA PERDITE
- GESTIONE AZIENDALE

3 marzo 2021

Bilanci 2020: rivalutazioni, riallineamenti, ammortamenti e copertura perdite



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine





Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Udine

Grazie

Le *slide* proposte esprimono l'opinione degli autori e non impegnano in alcun modo l'Ordine di Udine.

Ancorché le stesse siano state predisposte ponendo la massima attenzione sui contenuti, non si escludono errori o imperfezioni che si prega di segnalare ai seguenti indirizzi di posta elettronica:

nicoletta.delpiero@studiodelpiero.it
sara.tavars@italfiscont.it