

SPECIALE CONVERSIONE DECRETO AGOSTO

Adempimenti fiscali

POSSIBILE LA SOSPENSIONE DELL'IMPUTAZIONE CIVILISTICA NEL BILANCIO 2020 DEGLI AMMORTAMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI

L'articolo 60, nei commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020 convertito dalla L. 126/2020 (il cosiddetto Decreto Agosto) ha introdotto la possibilità per i soggetti che non adottano i Principi contabili internazionali di sospendere in tutto o in parte l'imputazione della quota di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali nel bilancio in corso alla data del 15 agosto 2020. L'applicazione pratica della facoltà introdotta dal legislatore ha l'effetto contabile di mantenere il valore di iscrizione delle immobilizzazioni così come risultante dall'ultimo bilancio annuale approvato. La Nota integrativa deve dare conto delle ragioni di applicazione della deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2, cod. civ., nonché dell'obbligo di iscrizione di una riserva indisponibile.

La natura della deroga introdotta dall'articolo 60, D.L. 104/2020

I soggetti che redigono il bilancio d'esercizio secondo le norme disciplinate dal codice civile e dai principi contabili nazionali sono tenuti ad ammortizzare sistematicamente in ogni esercizio il costo delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte a bilancio in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione.

La facoltà introdotta dall'articolo 60, comma 7-bis, Decreto Agosto consente la non imputazione a conto economico della quota annua di ammortamento delle immobilizzazioni (ovvero l'imputazione di una quota pari fino al 100% della rata annua) con la conseguente proroga del piano di ammortamento civilistico originario e il differimento delle quote di ammortamento degli esercizi successivi di un arco temporale pari a una annualità.

Conseguentemente, i soggetti che si avvalgono di tale facoltà dovranno:

- destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non stanziata a conto economico nell'esercizio oggetto di sospensione (in caso di utile di esercizio di importo inferiore a quello delle quote di ammortamento sospese, la riserva indisponibile dovrà essere integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve disponibili; in mancanza, la riserva indisponibile sarà integrata accantonando gli utili degli esercizi successivi);
- dare conto delle ragioni di applicazione della deroga in Nota integrativa, indicando l'importo e le modalità di iscrizione della riserva indisponibile. Inoltre, va data menzione dell'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato di esercizio delle quote di ammortamento sospese.

Dubbi sull'ambito soggettivo

Non è ancora stato chiarito se le disposizioni introdotte dall'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, D.L. 104/2020 siano applicabili da tutti i soggetti che redigono il bilancio, indipendentemente dal fatto che le imprese siano obbligate al deposito al Registro delle Imprese (generalmente, le società di capitali) ovvero non siano obbligate (quali, ad esempio, le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria). Su questo punto è auspicabile un rapido intervento chiarificatore dell'Agenzia.

La disciplina fiscale della sospensione delle quote di ammortamento

La deduzione delle quote di ammortamento (per le quali ci si è avvalsi della facoltà di deroga) è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-*bis* e 103, D.P.R. 917/1986 (Tuir) e dagli articoli 5, 5-*bis*, 6 e 7, D.Lgs. 446/1997 quindi sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini Irap, a prescindere dall'imputazione a Conto economico nell'esercizio 2020.

Emergerà pertanto un disallineamento tra il valore civilistico delle immobilizzazioni immateriali e materiali ed il relativo valore fiscale, con il conseguente obbligo di stanziare un fondo imposte differite per le minori imposte correnti di competenza dell'esercizio che si azzererà nell'ultimo anno di ammortamento derivante dal nuovo piano civilistico. In fase di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020 andrà presumibilmente operata una variazione in diminuzione nel quadro RF per la quota parte dell'ammortamento annuale non contabilizzata, con conseguente obbligo di compilazione del quadro RV per evidenziare la differenza tra il valore civile e il valore fiscale delle immobilizzazioni immateriali e materiali per le quali è stata stanziata una quota di ammortamento inferiore rispetto al piano di ammortamento originario degli stessi.

IL DECRETO AGOSTO INTERVIENE NUOVAMENTE NEL COMPARTO IMU

Con il Decreto Agosto (D.L. 104/2020 convertito nella L. 126/2020), il Legislatore interviene in ambito Imu con 2 disposizioni:

- l'articolo 78 estende al saldo 2020 l'esenzione dal versamento dell'Imu già prevista dal D.L. 34/2020 in relazione all'acconto, introducendo per il saldo anche l'esonero per il settore dello spettacolo;
- l'articolo 78-*bis* interviene per meglio caratterizzare le agevolazioni spettanti agli imprenditori agricoli professionali (Iap) e ai coltivatori diretti (Cd); in particolare, con norma di interpretazione autentica, quindi valevole anche per il passato, viene chiarito che le agevolazioni spettanti a tali soggetti si mantengono anche al momento del pensionamento del contribuente, oltre al fatto che esse si possono applicare anche ai contitolari dei terreni.

Le agevolazioni per il comparto agricolo

A favore dei coltivatori diretti (Cd) e degli imprenditori agricoli professionali (Iap) sono riconosciute diverse agevolazioni anche nel comparto Imu; tra queste ultime, quella certamente più significativa è nota come "finzione di non edificabilità", in base alla quale un terreno individuato come edificabile dallo strumento urbanistico adottato dal comune, in realtà sconta il prelievo come se fosse agricolo (quindi, di fatto esente per Cd e Iap).

Nell'articolo 78-*bis*, D.L. 104/2020 sono presenti tre disposizioni di interpretazioni autentica (quindi si devono considerare applicabili anche per il passato) che chiariscono altrettanti aspetti nell'applicazione di tali agevolazioni:

1. viene data efficacia interpretativa alla disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 705, L. 145/2018, secondo cui i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente. Pertanto, ad esempio, un terreno agricolo in comproprietà al 50% tra padre e figlio, con figlio imprenditore e padre coadiuvante, è totalmente esente da Imu;
2. viene precisato che si applica anche ai tributi locali la disposizione contenuta nell'articolo 9, comma 1, L. 228/2001 secondo cui le agevolazioni tributarie e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle

persone fisiche in possesso delle qualifiche di Cd o Iap si applicano anche ai soci di società di persone esercenti attività agricole. Pertanto, ad esempio, un terreno agricolo in comproprietà al 50% tra due fratelli, entrambi Cd o Iap, ma condotto dalla loro società semplice agricola, è esente dal pagamento dei tributi locali;

3. si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola.

L'esenzione 2020 per il settore turistico e dello spettacolo

Il Decreto Agosto, anche a seguito della conversione con la L. 126/2020, con l'articolo 78 interviene sulle agevolazioni a favore del comparto turistico.

Si deve ricordare che l'articolo 177, comma 1, Decreto Rilancio (D.L. 34/2020) aveva introdotto l'esenzione dal versamento della rata di acconto 2020, in scadenza lo scorso mese di giugno, a favore dei seguenti immobili:

- gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;
- gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 (nonché le relative pertinenze, come stabilito dalla legge di conversione del decreto agosto) e gli immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

In sede di conversione del Decreto Crescita (avvenuta tramite la L. 77/2020) è stata introdotta una ulteriore previsione finalizzata ad esonerare dal versamento dell'acconto gli immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni.

L'articolo 78, comma 1, D.L. 104/2020 (Decreto Agosto) stabilisce che, per l'anno 2020, non è dovuta la seconda rata Imu relativa a:

- immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed & breakfast*, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate (in questo caso l'esenzione si estende anche ai periodi d'imposta 2021 e 2022);
- immobili destinati a discoteche, sale da ballo, *night-club* e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

TAX CREDIT SPONSORIZZAZIONI: LE MODIFICHE AL D.L. AGOSTO IN ATTESA DEL DECRETO ATTUATIVO

Con l'articolo 81, D.L. 104/2020 (il cosiddetto Decreto Agosto) viene introdotto un credito d'imposta in favore di un'ampia categoria di soggetti che instaurano rapporti promozionali con realtà che operano in ambito sportivo dilettantistico e professionistico che presentano specifiche caratteristiche.

La disposizione, che ancora è in attesa della necessaria emanazione del provvedimento attuativo, è stata ulteriormente integrata a seguito della pubblicazione in G.U. della Legge di conversione 126/2020 avvenuta lo scorso 13 ottobre 2020.

Chi può beneficiare del credito d'imposta

Il primo comma dell'articolo 81, D.L. 104/2020 stabilisce che possono beneficiare del credito d'imposta un'ampia categoria di soggetti e precisamente:

- imprese (a prescindere dalla forma giuridica adottata);
- lavoratori autonomi (sia in forma individuale che associata);
- enti non commerciali.

La misura del beneficio

Il credito d'imposta, secondo quanto previsto dal comma 1 del citato articolo 81, è parecchio consistente ed è pari al 50% degli investimenti effettuati, nel limite tuttavia di uno stanziamento complessivo pari a 90 milioni di euro.

Sulla effettiva misura spettante vi sono a oggi talune incertezze dovute alla previsione, modificata in sede di legge di conversione, per cui

Il criterio di ripartizione

“Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, si procede alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale al credito di imposta spettante calcolato ai sensi del presente articolo, con un limite individuale per soggetto pari al 5 per cento del totale delle risorse annue”.

Questa indicazione si “sposa” con la previsione contenuta nel successivo comma 2 che rimanda al provvedimento attuativo ad oggi non ancora emanato le “*modalità finalizzate ad assicurare il rispetto del limite di spesa di cui al comma 6*”.

Non dovrebbe quindi trattarsi di “*click day*” (modalità utilizzata già in altre occasioni) ma dovrebbe farsi ricorso, come accaduto per il credito d'imposta sulle spese di sanificazione causa Covid-19, a un meccanismo di ripartizione tra gli aventi diritto che – in considerazione di un tetto di spesa 2020 pari a complessivi 90 milioni di euro – potrebbe comprimere la misura del credito d'imposta effettivamente spettante).

Relativamente alla base imponibile su cui calcolare il citato credito d'imposta non appare poi chiaro quale sia il criterio da adottare per la sua determinazione posto che la norma parla di investimenti “effettuati” e che, come abbiamo visto in precedenza, i soggetti che possono godere del beneficio possono avere differente natura e diversi criteri di classificazione (competenza per le imprese, cassa per lavoratori autonomi, cassa o competenza per gli enti non commerciali). Queste criticità si evidenziano in particolar modo quando ci si trova di fronte a contratti di sponsorizzazione a durata pluriennale o, in linea con la stagione sportiva, con durata a cavallo del 31 dicembre

2020, data oltre la quale l'effettuazione dell'investimento non consente di fruire del citato credito d'imposta. Si tratta di aspetti che si auspica vengano chiariti dal provvedimento attuativo di prossima emanazione.

Viene, infine, previsto dal comma 3 dell'articolo 81 che la fruizione del credito d'imposta potrà avvenire nei consueti limiti del regolamento sugli aiuti *"de minimis"*. Scontata a questo punto sarà l'obbligatoria indicazione degli utilizzi del credito d'imposta del quadro dedicato di ciascun modello dichiarativo del soggetto che effettua l'investimento.

L'operazione che dà diritto al credito d'imposta

La rubrica dell'articolo 81, Decreto Agosto parla di *"credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari in favore di leghe e società sportive professionistiche e di società e associazioni sportive dilettantistiche"*.

Il primo comma della disposizione precisa che deve trattarsi di campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni mentre il successivo comma 4 precisa che le stesse devono essere di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro. Pertanto, le citate operazioni promozionali di importo entro i 9.999,99 euro non danno diritto al beneficio.

Limitato è anche il periodo di fruizione dell'agevolazione posto che il credito d'imposta compete in relazione a investimenti effettuati nel solo periodo che va dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2020. Da questo punto di vista va osservato che i ritardi nella pubblicazione del provvedimento attuativo rischiano di comprimere ulteriormente i casi di applicazione dell'agevolazione, in assenza di elementi certi sulla fruizione del beneficio.

Altra indicazione rilevante contenuta nel comma 2 dell'articolo 81 riguarda l'obbligatorio utilizzo nei pagamenti di strumenti finanziari tracciabili (il riferimento è all'articolo 23, D.Lgs. 241/1997).

Quanto alle modalità di fruizione del beneficio da parte degli aventi diritto, il comma 2 dell'articolo 81 stabilisce che il citato credito d'imposta sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione orizzontale quindi tramite modello di pagamento unificato F24 ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 *"previa istanza diretta al Dipartimento dello sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri"*. Sarà quindi necessaria una preventiva istanza (verosimilmente telematica) sulla quale si esprimerà certamente il provvedimento attuativo di prossima emanazione.

Un ultimo elemento di valutazione per quanti intenderanno accedere al beneficio è rappresentato dal trattamento fiscale dell'investimento effettuato in favore dei soggetti sportivi. A tal proposito il comma 5 del più volte citato articolo 81, richiamando nella sostanza i contenuti della nota previsione normativa di cui al comma 8 dell'articolo 90, L. 289/2002, stabilisce che *"il corrispettivo sostenuto per le spese di cui al comma 1 costituisce, per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine, dei prodotti o servizi del soggetto erogante mediante una specifica attività della controparte"*. Il che si traduce, ai fini fiscali, in una piena deducibilità del costo sostenuto e piena detraibilità dell'iva assolta sull'investimento effettuato.

Per contro, stante l'assenza di esplicite indicazioni normative circa l'eventuale irrilevanza fiscale del contributo (iscritto in contropartita alla rilevazione del credito d'imposta per gli ordinari), si deve ritenere che tale componente positivo debba concorrere alla formazione del reddito imponibile del soggetto erogante. Sul punto, evidentemente, è auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'agenzia delle entrate

Le caratteristiche dei soggetti destinatari degli investimenti promozionali

Per quanto riguarda i soggetti destinatari degli investimenti il primo comma dell'articolo 81, Decreto Agosto, implementato in sede di conversione in legge, precisa che deve trattarsi di:

- leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche e paralimpiche;

- società sportive professionistiche, società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro Coni operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici e che svolgono attività sportiva giovanile (in base al comma 4 del citato articolo 81 lo svolgimento tale ultima attività dovrà essere certificata con modalità che saranno verosimilmente previste dal provvedimento attuativo).

Per complicare ulteriormente l'agevolazione, sempre il comma 4 – modificato in sede di conversione in legge - prevede che, al fine di riconoscere il beneficio ai soggetti eroganti, i soggetti elencati in precedenza, devono aver prodotto in Italia nel periodo d'imposta 2019, ricavi commerciali almeno pari a 150.000 euro e fino a un massimo di 15 milioni di euro.

Da ultimo, una importante limitazione è contenuta nell'ultimo periodo del comma 1 del richiamato articolo 81. La disposizione, infatti, prevede un'esplicita esclusione per gli investimenti pubblicitari, comprese le sponsorizzazioni, effettuati nei confronti di soggetti che aderiscono al regime forfettario previsto dalla L. 398/1991. Si tratta delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche iscritte al Registro telematico tenuto presso il Coni che, rientrando nel limite annuo pari a 400.000 euro di proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, hanno optato per l'applicazione di questo diffusissimo regime forfettario valido tanto ai fini reddituali quanto ai fini Iva. Di fatto con questa limitazione si traccia una linea di demarcazione ben precisa tra quanti non potranno fare leva su questa agevolazione (le piccole e medie associazioni e società sportive dilettantistiche) e quelle che invece, per struttura e dimensioni (nel settore dilettantistico, le squadre della massima serie dei vari campionati), potranno pensare di aumentare la propria capacità di "reclutamento" degli sponsor facendo leva su questo consistente beneficio fiscale.

AL VIA LA REGOLARIZZAZIONE ENTRO IL 30 OTTOBRE E RINVIO DEL VERSAMENTO DEL SECONDO ACCONTO

Con il cosiddetto Decreto Agosto (D.L. 104/2020), recentemente convertito dalla L. 126/2020, il legislatore è intervenuto in favore del contribuente prevedendo, agli articoli 98 e 98-bis, rispettivamente:

- una regolazione agevolata delle imposte in scadenza lo scorso 20 agosto 2020;
- una modifica dell'originario termine di versamento del secondo acconto delle imposte derivanti da dichiarazione.

Di seguito un'analisi in dettaglio dei 2 provvedimenti.

Proroga versamento secondo acconto

L'articolo 98, Decreto Agosto stabilisce la proroga al 30 aprile 2021 del termine per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, ovvero per il 2020 nel caso di soggetti il cui anno di imposta corrisponda all'anno solare.

Versamento del secondo acconto	30 aprile 2021
--------------------------------	----------------

La proroga, tuttavia, non è automatica ma spetta al verificarsi di 2 requisiti che devono ricorrere in capo al contribuente:

- esercizio di una attività economica per la quale sia stato approvato un Isa;
- dichiarazione di ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro.

Potranno, pertanto, usufruire di tale proroga:

1. gli eserciti attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro;
2. i soggetti che applicano il regime forfetario (L. 190/2014);
3. i soggetti che applicano il regime di vantaggio (D.L. 98/2011);
4. i soggetti che presentano cause di esclusione o di inapplicabilità degli Isa;
5. i soci di società di persone e di capitali trasparenti solo se il soggetto partecipato ricada nel caso 1 della presente elencazione (e, in questo caso, la diminuzione di fatturato va ricercata in capo al soggetto partecipato stesso).

Sono esclusi dal differimento i contribuenti titolari di soli redditi agrari.

In merito al confronto di fatturato tra il 2019 e il 2020 si rendono applicabili tutti i **chiarimenti** già forniti dall'Agenzia delle entrate in merito alle agevolazioni ricevute nei mesi precedenti a seguito di riduzione del fatturato o dei corrispettivi.

Proroga dei versamenti da dichiarazione

Sempre nel Decreto Agosto l'articolo 98-bis, introdotto in sede di conversione in legge, prevede la regolarizzazione agevolata degli omessi o insufficienti versamenti dei saldi e degli acconti scaduti lo scorso 20 agosto 2020.

Secondo la nuova previsione la regolarizzazione potrà avvenire versando le imposte entro il prossimo 30 ottobre con la maggiorazione dello 0,8%, ma solo nel caso in cui il contribuente abbia subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019.

Scadenza regolazione agevolata	30 ottobre 2020
Maggiorazione	0,8%
Condizione <i>sine qua non</i>	diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019

Potranno usufruire di tale proroga:

1. gli eserciti attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro;
2. i soggetti che applicano il regime forfetario (L. 190/2014);
3. i soggetti che applicano il regime di vantaggio (D.L. 98/2011);
4. i soggetti che presentano cause di esclusione o di inapplicabilità degli Isa;
5. i soci di società di persone e di capitali trasparenti solo se il soggetto partecipato ricada nel caso 1 della presente elencazione (ed in questo caso la diminuzione di fatturato va ricercata in capo al soggetto partecipato).

In merito al confronto di fatturato tra il 2019 e il 2020 si rendono applicabili tutti i **chiarimenti** già forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito ai casi di agevolazioni ricevute nei mesi precedenti a seguito di riduzione del fatturato o dei corrispettivi.

Di seguito una sintesi dei casi di applicazione o disapplicazione della regolarizzazione agevolata:

Contributi fissi artigiani e commercianti	Sì (valutando il requisito della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi con riferimento all'impresa per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione)
Contributi dovuti dai soggetti che svolgono attività agricole titolari dei soli redditi agrari	No
Saldo e primo acconto contributi Inps artigiani e commercianti	No

NUOVO ROUND PER LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Il Decreto di Agosto propone, all'articolo 110, una nuova possibilità di rivalutare i beni strumentali d'impresa e le partecipazioni, superando gli aspetti poco allettanti che hanno decretato il sostanziale fallimento delle precedenti norme in materia (anche recenti).

Si è infatti deciso di ridurre in modo sostanzioso la misura dell'imposta sostitutiva e, inoltre, di consentire la rivalutazione solo civilistica (quindi completamente gratuita).

I soggetti e gli esercizi interessati

Sono interessate alla rivalutazione le imprese che adottano i Principi contabili nazionali (Oic) a prescindere dal regime contabile adottato. Quindi, tanto le società che le ditte individuali, tanto in contabilità ordinaria che in semplificata.

La rivalutazione deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio 2020, a condizione che i beni oggetto di rivalutazione fossero già presenti nel bilancio del precedente esercizio.

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 risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

I beni interessati

La rivalutazione interessa i beni di impresa e le partecipazioni, con esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa; quindi, sono esclusi i beni merce.

Diversamente dal passato, non occorre rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, essendo ora possibile rivalutarne anche uno solo; in tal modo, si consente la massima libertà di scelta.

La norma precisa, ove ve ne fosse bisogno, che la rivalutazione deve essere annotata nel relativo inventario (per i soggetti semplificati nel libro dei beni ammortizzabili) e nella nota integrativa (per i soggetti che la redigono).

Rivalutazione fiscale o civilistica

Come anticipato, le imprese che intendono aderire alla facoltà concessa, possono rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni:

- con efficacia solo civilistica, ed in tal caso non è dovuta alcuna imposta sostitutiva;
- con efficacia civilistica ed anche fiscale, ed in tal caso è dovuta una imposta sostitutiva del 3%, sia per i beni ammortizzabili (ad esempio, un fabbricato riscattato da leasing) che per i beni non ammortizzabili (ad esempio, un terreno).

La rivalutazione determina un incremento del valore del bene prescelto, con l'attivazione – in contropartita – di una riserva del patrimonio netto.

Nel caso di rivalutazione solo civilistica, la riserva non ha alcun regime particolare e, in caso di distribuzione, si tratta come una normale riserva di utili.

Nel caso di rivalutazione anche fiscale, la riserva soggiace al regime di sospensione di imposta, con la conseguenza che in caso di attribuzione ai soci la società dovrà versare il 24% di Ires, salve le considerazioni del paragrafo successivo.

Per chi intenda effettuare la rivalutazione solo civilistica, si rammenta che si creerà un doppio binario tra i valori contabili (superiori) e quelli fiscali (inferiori) del bene; tale disallineamento dovrà essere gestito all'interno del quadro RV del modello dichiarativo.

Si rammenta che i documenti Oic indicano dei valori massimi da attribuire ai beni e, per conseguenza, tali limiti dovranno essere rispettati.

Nel caso in cui, nei futuri esercizi, si riscontrasse la perdita di tale valore del bene, si dovrà operare una svalutazione transitando direttamente a conto economico e non riducendo direttamente la riserva di patrimonio netto creata.

La riserva di rivalutazione e il regime fiscale

Il saldo attivo della rivalutazione (fiscale) 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%.

Il versamento di tale ulteriore imposta consente di eliminare il regime di sospensione di imposta, liberando la riserva dai richiamati vincoli.

Per ottenere tale risultato, la rivalutazione avrà un costo complessivo del 3% + 10%; si rammenta che, secondo il parere dell'Agenzia (diversamente da quello manifestato dalla giurisprudenza) la base di commisurazione delle due imposte è la medesima.

Diversamente, poiché l'imposta sostitutiva viene contabilmente imputata a decremento della riserva da rivalutazione, parrebbe più corretto assolvere il 10% sul valore netto.

I soggetti in regime contabile semplificato, nel caso in cui accedano alla rivalutazione anche fiscale, non iscriveranno mai una riserva da rivalutazione, mancando per essi la voce del patrimonio netto; in tal caso, non si pongono mai i problemi di affrancamento sopra evocati.

L'imposta sostitutiva

Le imposte sostitutive del 3 e del 10% 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;
- 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 con modello F24, nel rispetto di tutte le limitazioni vigenti in materia.

Si rammenta che l'Agenzia ha sostenuto, in passato, che l'efficacia fiscale della rivalutazione si ottiene con la compilazione dell'apposito quadro che sarà inserito nei modelli dichiarativi, a nulla rilevando il versamento della sostitutiva. L'imposta eventualmente non versata, infatti, sarà comunque dovuta e iscritta a ruolo con maggiorazione di sanzioni e interessi.

Il riconoscimento fiscale della rivalutazione

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione è riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita; solitamente, dunque, ai fini della deduzione delle quote di ammortamento, del calcolo del *plafond* delle spese di manutenzione e riparazione e del regime delle società di comodo, i nuovi valori troveranno rilevanza dal 2021.

Ai fini, invece, della cessione a terzi, dell'autoconsumo o della destinazione a finalità estranee al regime di impresa, la rilevanza (ai fini del calcolo delle plusvalenze o minusvalenze ai fini fiscali) si ottiene solo a decorrere dall'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (solitamente 20124).

Nel caso di cessione o altra destinazione prima di tale momento, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze in ambito fiscale si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Mancando qualsiasi efficacia dell'operazione, viene riconosciuto un credito d'imposta per la sostitutiva versata e la riserva creata perde il regime della sospensione di imposta.