

**B** review



# TeamSystem Business review

| n. 11/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 287

In collaborazione con  
 Euroconference

 TeamSystem

# Per una moderna Direzione HR, un'unica soluzione SaaS/Cloud All-in-One

**TeamSystem HR** è il **sistema All-in-One** che consente di gestire tutti i processi hard e soft di una moderna Direzione HR:

- dall'**amministrazione del personale** (sistema presenze, paghe, pianificazione turni e timesheet, budget e note spese)
- alla **gestione** (welfare, controllo accessi, gestione visitatori e ditte esterne, dotazioni),
- fino ad arrivare allo **sviluppo** (recruiting, formazione, e-learning e compensation)
- e alla **sicurezza sul lavoro** (organizzazione e metodologia, nomine e incarichi, data certa DVR, dotazioni, adempimenti formativi, sorveglianza sanitaria, parco immobiliare, eventi H&S).

Una soluzione **data driven** dall'**esclusiva ampiezza funzionale**, in grado di sfruttare tutti i vantaggi del cloud per garantire alte performance e sicurezza sui dati, anche in **smart working e in mobilità**.

TeamSystem HR offre una serie di **strumenti trasversali che completano la suite**, comuni a tutti i moduli: **funzionalità centralizzate** per la gestione cross di tutte le informazioni sul personale.

La gestione in un unico database di tutte le informazioni e la presenza di servizi comuni permettono di offrire valore aggiunto sia alla direzione HR sia ai singoli dipendenti e manager, che potranno beneficiare di viste aggregate sui dati (es. KPI e scorecard) e funzionalità operative centralizzate (es. I miei task, calendario e documentale).

Per maggiori informazioni, scarica la brochure digitale:

[www.teamsystem.com/hr-gestione-personale](http://www.teamsystem.com/hr-gestione-personale)

[www.teamsystem.com](http://www.teamsystem.com)

## Lavoro e previdenza

Istruzioni Inps incentivo "IO Lavoro"	2
Decreto Agosto: novità per gli ammortizzatori Covid	7
Tfr: coefficiente di settembre 2020	13

## Economia e finanza

Equo canone di settembre 2020	14
-------------------------------	----

## Fisco e tributi

La rivalutazione dei beni d'impresa: aspetti contabili e fiscali	15
La rivalutazione dei beni di impresa per le società di persone	22

## Istruzioni Inps incentivo "IO Lavoro"

**L'** Anpal, con il Decreto 52/2020, ha disciplinato per l'anno 2020 l'Incentivo Lavoro (IO Lavoro) relativo ad assunzioni/trasformazioni di personale disoccupato dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020, su tutto il territorio nazionale, mentre con il Decreto 66/2020 ha decretato la cumulabilità dell'incentivo anche con l'esonero per l'assunzione stabile di giovani fino a 35 anni di età. Con la circolare n. 124/2020, l'Inps ha finalmente emanato le indicazioni e le istruzioni per la gestione degli adempimenti connessi all'agevolazione, incluse le indicazioni di compilazione del flusso UniEmens.

### Soggetti interessati

Possono accedere al beneficio in trattazione tutti i datori di lavoro privati, anche non imprenditori, che assumano o abbiano assunto:

- disoccupati (soggetti privi di impiego che dichiarano, in forma telematica, al sistema informativo unitario delle politiche del lavoro, la propria immediata disponibilità allo svolgimento di attività lavorativa e alla partecipazione a misure di politica attiva del lavoro concordate con il Centro per l'impiego);
- lavoratori con reddito da lavoro dipendente o autonomo cui corrisponde un'imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13, Tuir.

Il requisito della disoccupazione basta per lavoratori *under* 25 (24 anni e 364 giorni), mentre per gli over occorre anche che siano privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi (cioè non abbiano prestato attività lavorativa riconducibile a un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi o non abbiano svolto lavoro autonomo o parasubordinato con reddito che corrisponde a un'imposta lorda superiore alla misura delle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13, Tuir). Inoltre, escluse le ipotesi di trasformazione del rapporto, il lavoratore, nei 6 mesi precedenti l'assunzione, non deve aver avuto un rapporto di lavoro subordinato, di qualsiasi durata, con lo stesso datore di lavoro che lo assume con l'incentivo (in caso di somministrazione la valutazione va effettuata in capo all'impresa utilizzatrice).

### Sede di lavoro

Indipendentemente dalla residenza del lavoratore, la sede di lavoro per la quale viene effettuata l'assunzione/trasformazione a tempo indeterminato deve essere ubicata nelle Regioni:

- "meno sviluppate" (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia);
- "più sviluppate" (Piemonte, Valle d'Aosta, Liguria, Lombardia, Emilia Romagna, Veneto, Friuli Venezia Giulia, Provincia autonoma di Trento, Provincia autonoma di Bolzano, Toscana, Umbria, Marche e Lazio);
- "in transizione" (Abruzzo, Molise e Sardegna).

In caso di modifica della sede di lavoro da un gruppo di Regioni a un altro, l'incentivo potrà continuare ad essere fruito solo con disponibilità di risorse sul contatore regionale di destinazione, diversamente l'agevolazione non spetta a partire dal mese di paga successivo a quello del trasferimento.

L'agevolazione spetta nei limiti delle risorse specificatamente stanziare, così ripartite:

- 234.000.000 euro per le Regioni "meno sviluppate";
- 12.400.000 euro per le Regioni "più sviluppate";
- 83.000.000 euro per le Regioni "meno sviluppate" e "in transizione".

Per le Regioni "meno sviluppate", quindi, sono previsti 2 stanziamenti differenti e l'Inps verificherà la disponibilità delle risorse in via prioritaria sul contatore specifico e, in via residuale, su quello misto, destinato alle Regioni "meno sviluppate" e "in transizione".

## Rapporti incentivati

Sono incentivabili, sia nelle ipotesi di rapporti a tempo pieno che a tempo parziale:

- le assunzioni e le trasformazioni a tempo indeterminato, anche a scopo di somministrazione;
- i rapporti di apprendistato professionalizzante;
- i rapporti di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo con una cooperativa di lavoro.

Per la trasformazione a tempo indeterminato non è richiesto il possesso dei requisiti di disoccupazione e dell'assenza di rapporti di lavoro negli ultimi 6 mesi con il medesimo datore di lavoro, mentre rimane la necessità che il lavoratore sia privo di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi qualora il medesimo abbia, alla data della trasformazione, almeno 25 anni di età.

Il beneficio è escluso per:

- assunzione come lavoratore domestico o intermittente o con prestazioni di lavoro occasionale ex articolo 54-bis, D.L. 50/2017;
- contratti di apprendistato di 1° e 3° livello.

In caso di assunzione a tempo indeterminato a scopo di somministrazione l'esonero spetta sia per la somministrazione a tempo indeterminato che determinato, compresi gli eventuali periodi in cui il lavoratore rimane in attesa di assegnazione.

Per lo stesso lavoratore l'incentivo può essere riconosciuto per un solo rapporto.

## Assetto e misura dell'incentivo

L'incentivo è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro per un massimo di 8.060 euro annui, riparametrato e applicato su base mensile per 12 mensilità a partire dalla data di assunzione/trasformazione. La soglia massima di esonero mensile è quindi pari a 671,66 euro (€ 8.060,00/12) da riproporzionarsi, per rapporti di lavoro instaurati e risolti nel corso del mese, assumendo a riferimento la misura di 21,66 euro (€ 671,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo. Per i rapporti a tempo parziale il massimale dell'agevolazione deve essere proporzionalmente ridotto.

Si ricorda che non sono oggetto di sgravio le seguenti contribuzioni:

- i premi e i contributi dovuti all'Inail;
- il contributo, ove dovuto, al "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120, cod. civ. codice civile";
- il contributo, ove dovuto, ai Fondi di cui agli articoli 26, 27, 28 e 29, D.Lgs. 148/2015, nonché al Fondo di solidarietà territoriale intersettoriale della Provincia autonoma di Trento e al Fondo di solidarietà bilaterale della Provincia autonoma di Bolzano-Alto Adige;
- il contributo, ove dovuto, al Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale;
- il contributo dello 0,30% per il finanziamento dei Fondi interprofessionali per la formazione continua;
- le contribuzioni che non hanno natura previdenziale e quelle concepite allo scopo di apportare elementi di solidarietà alle gestioni previdenziali di riferimento (circolare Inps n. 40/2018).

Nei casi di trasformazione/stabilizzazione di rapporti a termine entro 6 mesi dalla relativa scadenza, si applica la restituzione del contributo addizionale dell'1,40%.

L'agevolazione è fruibile, a pena di decadenza, entro il 28 febbraio 2022 e il periodo di fruizione può essere sospeso solo per assenza obbligatoria dal lavoro per maternità, con differimento temporale del periodo di godimento del beneficio, ma non oltre il 28 febbraio 2022: non sarà possibile recuperare quote di beneficio in periodi successivi e l'ultimo mese in cui si potranno operare regolarizzazioni e recuperi è quello di competenza gennaio 2022.

Per l'apprendistato professionalizzante l'agevolazione si applica solo durante il periodo formativo e non spetta per il periodo di mantenimento in servizio al termine del periodo di apprendistato:

- nelle ipotesi in cui il rapporto di apprendistato abbia una durata pari o superiore a 12 mesi, la misura dell'incentivo corrisponde a quella prevista per i rapporti a tempo indeterminato.

- nelle ipotesi in cui, invece, la durata del periodo formativo sia inferiore, l'importo del beneficio spettante deve essere proporzionalmente ridotto.

L'esonero, per i rapporti di apprendistato, riguarda la contribuzione ridotta dovuta dai datori di lavoro nei primi 12 mesi di rapporto; per gli anni successivi si applicano le aliquote ordinarie.

## Condizioni di spettanza dell'incentivo

Il diritto alla fruizione dell'incentivo è subordinato alle seguenti condizioni:

- regolarità degli obblighi di contribuzione previdenziale, ai sensi della normativa in materia di Dirc;
- assenza di violazioni delle norme fondamentali a tutela delle condizioni di lavoro e rispetto degli altri obblighi di Legge;
- rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali, nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle OO.SS. comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione stabiliti, da ultimo, dall'articolo 31, D.Lgs. 150/2015.

Si ricorda anche che l'incentivo non spetta se:

- l'assunzione costituisce attuazione di un obbligo preesistente;
- l'assunzione viola il diritto di precedenza, anche nel caso in cui, prima dell'utilizzo di un lavoratore mediante contratto di somministrazione, l'utilizzatore non abbia preventivamente offerto la riassunzione al lavoratore titolare di un diritto di precedenza per essere stato precedentemente licenziato da un rapporto a tempo indeterminato o perché abbia cessato un rapporto a termine (in mancanza o nelle more di una volontà espressa per iscritto da parte del lavoratore entro i termini di Legge, il datore di lavoro può legittimamente procedere all'assunzione/trasformazione di altri lavoratori);
- presso il datore di lavoro/utilizzatore sono in atto sospensioni dal lavoro connesse a una crisi o riorganizzazione aziendale, salvi i casi in cui l'assunzione/trasformazione/somministrazione siano per lavoratori inquadrati ad un livello diverso da quello posseduto dai lavoratori sospesi o da impiegare in unità produttive diverse da quelle interessate dalla sospensione;
- l'assunzione riguarda lavoratori licenziati, nei 6 mesi precedenti, da parte di un datore di lavoro che, alla data del licenziamento, presentava elementi di relazione con il datore di lavoro che assume, sotto il profilo della sostanziale coincidenza degli assetti proprietari o della sussistenza di rapporti di controllo o collegamento.

L'inoltro tardivo delle comunicazioni telematiche obbligatorie inerenti all'instaurazione e alla modifica di un rapporto di lavoro o di somministrazione produce la perdita dell'incentivo per il periodo compreso tra la decorrenza del rapporto agevolato e la data della tardiva comunicazione.

## Compatibilità con la normativa in materia di aiuti di Stato

L'incentivo può essere legittimamente fruito e la scelta di uno dei 2 regimi applicabili esclude l'operatività dell'altro per ogni singolo rapporto di lavoro:

- nel rispetto delle previsioni per gli aiuti "de minimis";
- oppure, oltre tali limiti, laddove l'assunzione o la trasformazione a tempo indeterminato determini un incremento occupazionale netto rispetto alla media dei lavoratori occupati nei 12 mesi precedenti.

Per determinare l'incremento occupazionale per ogni singola assunzione, necessario solo in caso di beneficio oltre il "de minimis", il numero dei dipendenti è calcolato in ULA, confrontando il numero medio di unità lavoro-anno dell'anno precedente all'assunzione con quello dell'anno successivo all'assunzione, considerando l'effettiva forza occupazionale media al termine del periodo dei 12 mesi e non la forza lavoro "stimata" al momento dell'assunzione. Se al termine dell'anno successivo si riscontra l'incremento, l'incentivo già goduto si "consolida"; in caso contrario occorre restituire quanto già goduto mediante le procedure di regolarizzazione. L'agevolazione è comunque applicabile qualora l'incremento occupazionale netto non si realizzi a causa di dimissioni volontarie,

invalidità, pensionamento per raggiunti limiti d'età, riduzione volontaria dell'orario di lavoro, licenziamento per giusta causa.

Il calcolo della forza lavoro mediamente occupata deve essere effettuato e mantenuto per ogni mese, con riguardo alla nozione di "impresa unica", quindi in relazione all'intera organizzazione del datore di lavoro e non rispetto alla singola unità produttiva presso cui si svolge la prestazione di lavoro. Nelle ipotesi di assunzioni a scopo di somministrazione la valutazione va effettuata in capo all'impresa utilizzatrice.

Il venir meno dell'incremento fa perdere il beneficio per il mese di calendario di riferimento; l'eventuale ripristino dell'incremento per i mesi successivi ne consente, invece, la fruizione dal mese di ripristino fino alla sua originaria scadenza, ma non il recupero del beneficio perso.

## Coordinamento con altri incentivi

L'esonero contributivo è cumulabile con:

- l'incentivo per assunzione di percettori del reddito di cittadinanza (nel caso in cui siano esauriti gli esoneri contributivi in forza dell'incentivo IO Lavoro, la residua agevolazione spettante per l'assunzione di un percettore del reddito di cittadinanza può essere fruita sotto forma di credito d'imposta e l'Inps emanerà apposite istruzioni sul tema);
- l'esonero per l'assunzione stabile di giovani fino a 35 anni di età della Legge di Bilancio 2018, nel limite massimo di 8.060 euro su base annua;
- con altri incentivi regionali di natura economica previsti e attuati in favore dei datori di lavoro che abbiano sede nei territori di tali Regioni, nei limiti massimi d'intensità di aiuto previsti dai regolamenti europei in materia di aiuti di Stato.

L'incentivo non può essere cumulato con altri esoneri o riduzioni, compresa la riduzione per i datori di lavoro agricoli con personale in territori particolarmente svantaggiati (ex montani) o nelle zone svantaggiate.

Nell'ipotesi di cumulo tra esonero contributivo *under 35* e incentivo IO Lavoro, la soglia massima annuale di esonero per quest'ultimo incentivo è di 5.060 euro (8.060 euro totali per l'incentivo IO Lavoro, meno importo massimo riconoscibile di 3.000 euro per l'esonero *under 35*), con un massimo mensile di 421,66 euro (€ 5.060,00/12) e, per rapporti di lavoro instaurati o risolti nel corso del mese, per un massimo di 13,60 euro (€ 421,66/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo.

## Adempimenti

Per conoscere con certezza la residua disponibilità delle risorse prima di effettuare l'eventuale assunzione o trasformazione a tempo indeterminato, occorre inoltrare all'Inps ("Accedi ai servizi" > "Altre tipologie di utente" > "Aziende, consulenti e professionisti" > "Servizi per le aziende e consulenti" > "Portale delle agevolazioni ex DiResCo"), una domanda preliminare di ammissione all'incentivo, fornendo le seguenti informazioni:

- il lavoratore nei cui confronti potrebbe intervenire (o è già intervenuta) l'assunzione o la trasformazione a tempo indeterminato di un precedente rapporto a termine;
- la Regione e la Provincia di esecuzione della prestazione lavorativa;
- l'importo della retribuzione mensile media, comprensiva dei ratei di tredicesima e quattordicesima mensilità;
- la misura dell'aliquota contributiva datoriale che può essere oggetto dello sgravio;
- se si intende fruire dell'agevolazione nei limiti degli aiuti "de minimis" o oltre tali limiti;
- se per l'assunzione/trasformazione si intende fruire anche dell'esonero *under 35*.

L'Inps:

- calcola l'importo spettante, scomputando l'eventuale importo già fruibile per gli *under 35* che si sia scelto di cumulare;
- verifica la copertura finanziaria;
- consulta gli archivi Anpal per la verifica dello stato di disoccupazione e, per gli *over 25*, se alla data di assunzione/trasformazione o, nel caso in cui l'assunzione/trasformazione non sia an-



cora stata effettuata, alla data di invio della richiesta per cui si chiede l'incentivo, siano privi di impiego regolarmente retribuito in quanto nei 6 mesi precedenti non abbiano prestato attività lavorativa riconducibile a un rapporto di lavoro subordinato della durata di almeno 6 mesi;

- consulta il Registro nazionale degli aiuti di Stato (Rna) per verificare se l'agevolazione possa essere concessa (massimale del triennio mobile ed eventuali obblighi di restituzione di aiuti);
- informa, con comunicazione in calce all'istanza, che è stato prenotato l'importo dell'incentivo per l'assunzione del lavoratore indicato nell'istanza stessa.

Le istanze di prenotazione inizialmente non accolte per carenza di fondi saranno contraddistinte dallo stato di "non accolta provvisoria" e, nelle ipotesi in cui si liberassero risorse utili, verranno automaticamente accolte. Quelle inizialmente non accolte per mancanza della DID resteranno nello stato di "non accolta provvisoria", senza perdere la priorità acquisita, in attesa di aggiornamenti nella banca dati dell'Anpal per l'automatico eventuale accoglimento.

In tutte le ipotesi in cui l'istanza di prenotazione inviata venga accolta occorre, entro 10 giorni di calendario, comunicare, a pena di decadenza, l'avvenuta assunzione, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata.

Occorre prestare la massima attenzione nel compilare correttamente i moduli telematici Inps e le comunicazioni telematiche obbligatorie (Unilav/Unisomm) perché non può essere accettata una domanda di conferma con dati diversi da quelli indicati nella prenotazione o cui sia associata una comunicazione Unilav/Unisomm non coerente.

Dopo aver ottenuto l'autorizzazione dell'importo del beneficio, per le variazioni di orario occorre ricordare che, nell'ipotesi di aumento, il beneficio fruibile non può superare il tetto autorizzato, mentre in caso di diminuzione occorre ridurre l'incentivo da fruire.

Dopo l'accantonamento definitivo delle risorse si potrà fruire dell'importo spettante in 12 quote mensili (ferma restando la permanenza del rapporto di lavoro e fatta eccezione per l'ipotesi di rapporti di apprendistato con periodo formativo inferiore a 12 mesi), mediante conguaglio nelle denunce contributive, avendo cura di non imputare l'agevolazione a quote di contribuzione non oggetto di esonero.

Per i lavoratori di almeno 25 anni di età che non devono aver svolto, nei 6 mesi precedenti la data dell'evento agevolato, attività di lavoro autonomo o parasubordinato dalla quale sia derivato un reddito che corrisponde a un'imposta lorda superiore alla misura delle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 13, Tuir, è onere dell'azienda accertare preventivamente il rispetto da parte del lavoratore del suddetto requisito, in quanto, se dagli accertamenti successivi dovesse emergere il mancato rispetto dello stesso, l'agevolazione già riconosciuta potrà essere revocata e l'importo già conguagliato potrebbe essere recuperato. L'autorizzazione alla fruizione dell'incentivo verrà effettuata in base all'ordine cronologico di presentazione delle istanze, ma le richieste che perverranno nei 10 giorni successivi al 26 ottobre 2020 saranno oggetto di un'unica elaborazione cumulativa posticipata e, per assunzioni/trasformazioni effettuate tra il 1° gennaio e il 25 ottobre 2020, si seguirà l'ordine cronologico di assunzione. Diversamente, le assunzioni/trasformazioni effettuate dal 26 ottobre 2020 saranno elaborate secondo il criterio generale dell'ordine cronologico di presentazione dell'istanza. Per le istanze inviate dopo la lavorazione cumulativa varrà il criterio generale dell'ordine cronologico di presentazione della richiesta, a prescindere dalla data di assunzione.

Contestualmente all'elaborazione cumulativa posticipata sarà resa disponibile la funzionalità di inoltro dell'istanza di conferma per la definitiva ammissione al beneficio.

## Riferimenti normativi

Inps, circolare n. 124/2020



## Decreto Agosto: novità per gli ammortizzatori Covid

**I**l D.L. 104/2020, c.d. Decreto Agosto, in vigore dal 15 agosto 2020 e ora convertito in Legge, ha introdotto significative innovazioni in tema di ammortizzatori sociali per Covid-19, sia rimodulando i trattamenti cui le aziende possono accedere per periodi dal 13 luglio al 31 dicembre 2020, sia prevedendo, in taluni casi, l'obbligo del versamento di un contributo addizionale a carico dei datori di lavoro.

### Introduzione

Con il messaggio n. 3131/2020, l'Inps ha fornito le prime informazioni sulle modifiche e, con la circolare n. 115/2020, ha illustrato le innovazioni e fornito istruzioni sulla corretta gestione delle domande relative ai trattamenti, nonché sulle ulteriori modifiche in materia di accesso e gestione del trattamento di integrazione in favore dei dipendenti iscritti al Fondo pensione sportivi professionisti e all'estensione del trattamento straordinario di integrazione salariale per crisi aziendale alle aziende operanti nel settore aereo, in possesso di particolari requisiti.

In sede di conversione del Decreto Agosto non sono state apportate modifiche sostanziali alla disciplina in trattazione, ma il D.L. 125/2020 ha previsto il differimento al 31 ottobre 2020 dei termini. L'Inps, inoltre, con il messaggio n. 3525/2020, ha reso note le modalità di presentazione delle domande di Cigo, Cigd e Aso con causale "Covid-19 con fatturato" e, con il messaggio n. 3729/2020, ha commentato la proroga al 31 ottobre 2020 dei termini decadenziali per l'invio delle domande e dei dati utili ai rispettivi pagamenti, nonché fornito precisazioni sull'invio delle istanze per le seconde 9 settimane di trattamento di cui al Decreto Agosto.

### Cigo, Cigd e Aso

I trattamenti, richiedibili per periodi decorrenti dal 13 luglio al 31 dicembre 2020, hanno una durata massima di 9 settimane, incrementate di ulteriori 9 settimane per i soli datori di lavoro ai quali sia stato già interamente autorizzato il precedente periodo di 9 settimane e purché sia integralmente decorso detto periodo. La durata massima dei trattamenti cumulativamente riconosciuti, quindi, non può superare le 18 settimane complessive.

L'accesso ai nuovi trattamenti prescinde dall'utilizzo degli ammortizzatori per periodi fino al 12 luglio 2020, quindi è possibile anche per chi non abbia mai presentato domanda di integrazioni salariali per causale Covid-19.

I periodi di integrazione già richiesti e autorizzati ai sensi delle precedenti disposizioni, che si collocano, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio, sono imputati, limitatamente ai periodi successivi alla predetta data, alle prime 9 settimane del nuovo periodo di trattamenti previsto dal decreto agosto, riducendo il numero di settimane richiedibili. Per le domande presentate, ma non ancora autorizzate, per periodi a cavallo del 13 luglio 2020, i periodi decorrenti da tale data saranno imputati alle prime 9 settimane di cui al D.L. 104/2020.

La nuova disciplina:

- azzera il conteggio delle settimane riferite alla pregressa;
- modifica il precedente indirizzo prevedendo che l'utilizzo sia possibile esclusivamente nei limiti dei periodi autorizzati, senza tener conto del dato relativo al fruito (non è più possibile, quindi, richiedere il completamento delle prime 9 settimane qualora non fruito per intero).

I nuovi trattamenti si applicano solo ai lavoratori già dipendenti al 13 luglio 2020. Nelle ipotesi di trasferimento di azienda e di assunzioni a seguito di cambio di appalto, si computa anche il periodo di impiego presso il precedente datore di lavoro.

Per le richieste inerenti alle prime 9 settimane (o minor periodo che risulta scomputando i periodi

già autorizzati ai sensi della precedente normativa decorrenti dal 13 luglio 2020) si utilizza la causale "Covid-19 nazionale" già in essere.

Le aziende che, avendo esaurito i trattamenti Covid prima del 15 agosto 2020, avessero richiesto trattamenti Cigo non Covid per periodi poi ricompresi nella tutela del Decreto Agosto, possono richiedere che le settimane non ancora autorizzate e quelle autorizzate, ma per le quali non siano stati emessi i relativi pagamenti dall'Inps o per le quali l'azienda non abbia esposto il codice evento su UniEmens, siano convertite in periodi con causale "Covid-19 nazionale", mediante apposita comunicazione nel Cassetto previdenziale, comunicazione bidirezionale, con gli estremi della domanda originaria e le settimane per cui si richiede la conversione della causale.

Con riferimento, invece, alle domande di assegno ordinario del Fis e dei Fondi di solidarietà, l'azienda interessata a modificare la causale deve inviare espressa richiesta di annullamento della precedente domanda e inoltrare nuova apposita domanda con causale "Covid-19 nazionale":

- per il Fis, occorre inviare apposita comunicazione nel Cassetto previdenziale, comunicazione bidirezionale, indicando gli estremi della domanda originaria e le settimane da variare;
- per i Fondi di solidarietà diversi dal Fis, la comunicazione di variazione andrà inviata via Pec all'indirizzo [dc.ammortizzatorisociali@postacert.inps.gov.it](mailto:dc.ammortizzatorisociali@postacert.inps.gov.it).

Mentre il ricorso alle prime 9 settimane di trattamenti è consentito indistintamente a tutti i datori di lavoro, il secondo ulteriore periodo di 9 settimane può essere richiesto solo dai datori di lavoro ai quali sia stato già interamente autorizzato il precedente periodo di 9 settimane e purché lo stesso sia integralmente decorso.

Per richiedere l'ulteriore periodo di 9 settimane occorre presentare domanda con una causale specifica denominata "Covid 19 con fatturato", con una dichiarazione di responsabilità in cui si autocertifica la sussistenza dell'eventuale riduzione del fatturato e l'Inps autorizza i trattamenti e stabilisce la misura del contributo addizionale a carico dell'azienda, ove dovuto, calcolato sulla retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate durante la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa a carico delle imprese, la cui misura è pari:

- al 9%, per le imprese che hanno avuto una riduzione del fatturato inferiore al 20%;
- al 18%, per le imprese che non hanno avuto alcuna riduzione del fatturato.

I datori di lavoro che hanno subito una riduzione del fatturato sulla base del raffronto tra il primo semestre 2020 e il primo semestre 2019 pari o superiore al 20%, o hanno avviato l'attività di impresa successivamente al 1° gennaio 2019 (data di inizio dell'attività di impresa comunicata alla CCIAA), non sono tenuti al versamento del contributo addizionale.

Le imprese che anticipano i trattamenti ai dipendenti e che sono soggette al contributo addizionale, devono versarlo a decorrere dal mese di paga successivo al provvedimento di autorizzazione, indicando nel flusso UniEmens, oltre al contributo addizionale del mese in corso, anche quello riferito ai periodi fra la data di inizio della sospensione o riduzione dell'attività e quello in cui ricade il provvedimento di concessione e ad assolvere i conseguenti obblighi contributivi. In seguito, a partire dal secondo mese di paga successivo al rilascio dell'autorizzazione, l'azienda è tenuta a esporre, mese per mese, il contributo addizionale riferito a ogni periodo di paga, operando i versamenti correlati. Se l'autorizzazione è rilasciata nel mese in cui termina il periodo di integrazione o successivamente, l'azienda è tenuta a versare l'importo del contributo addizionale per l'intero periodo autorizzato nel periodo di paga successivo a quello di autorizzazione. Il contributo addizionale, ove dovuto, si applica con riferimento a tutti i trattamenti (Cigo, Cigd, Aso erogato dal Fis e dai Fondi di solidarietà di cui agli articoli 26, 29 e 40, D.Lgs. 148/2015).

Le imprese autorizzate al pagamento diretto dell'integrazione salariale da parte dell'Inps, ai fini del versamento del contributo addizionale, si atterranno alle modalità e alle scadenze indicate nei messaggi n. 6129/2015 e n. 1113/2017.

Qualora nel quinquennio mobile l'azienda sia autorizzata a fruire di altri periodi di integrazione salariale di cui ai Titoli I e II, D.Lgs. 148/2015, il periodo di integrazione salariale per Covid del Decreto Agosto non rileva ai fini della determinazione della misura dell'aliquota contributiva prevista dall'articolo 5, D.Lgs. 148/2015.

I datori di lavoro devono completare la domanda per le seconde 9 settimane con una dichiarazione di responsabilità nella quale autocertificano la sussistenza e l'indice dell'eventuale riduzione del fatturato (secondo gli indici di calcolo e le modalità di raffronto illustrate dalle circolari dell'Agenzia delle entrate), oppure il diritto all'esonero per inizio di attività in data successiva al 1° gennaio 2019. La veridicità delle dichiarazioni fornite sarà verificata dall'Inps e dall'Agenzia delle entrate. Si ricorda, infine, che durante i periodi di integrazione salariale le quote di Tfr maturate dai lavoratori restano a carico del datore di lavoro, il quale, se soggetto alla disciplina del Fondo di Tesoreria, dovrà versare al predetto Fondo tali quote.

Gli interventi con causali "Covid-19 nazionale" e "Covid 19 con fatturato", ai fini del computo della durata, non rientrano nel limite delle 52 settimane nel biennio mobile per i trattamenti di Cigo e Aso dei Fondi di solidarietà di cui all'articolo 26, D.Lgs. 148/2015, e nel limite delle 26 settimane per l'Aso del Fis. Inoltre, i trattamenti in questione derogano sia al limite dei 24 mesi (30 per le imprese edili e lapidee) nel quinquennio mobile, previsto, per la durata massima complessiva dei trattamenti, sia al limite di 1/3 delle ore lavorabili. Conseguentemente, possono richiedere i trattamenti di Cigo e di Aso del Decreto Agosto anche le aziende che hanno già raggiunto i limiti di cui sopra. I relativi periodi autorizzati con le richiamate causali sono, inoltre, neutralizzati ai fini di successive richieste di Cigo e di Aso.

Le aziende non devono fornire alcuna prova in ordine alla transitorietà dell'evento e alla ripresa dell'attività lavorativa, né, tantomeno, dimostrare la sussistenza del requisito di non imputabilità dell'evento stesso all'imprenditore o ai lavoratori. Conseguentemente, l'azienda non deve allegare alla domanda la relazione tecnica, ma solo l'elenco dei lavoratori destinatari della prestazione.

Resta ferma la possibilità di accedere alle prestazioni previste dalla normativa generale, qualora sussista disponibilità finanziaria nelle relative Gestioni di appartenenza, ma per periodi distinti da quelli per i quali sono stati chiesti i trattamenti del Decreto Agosto. In tale caso, relativamente all'integrazione salariale ordinaria, si ricorda che:

- ai fini della relativa richiesta, la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa deve essere riconducibile a una delle causali individuate dal D.M. 95442/2016 (mancanza di materie prime/componenti o mancanza di lavoro/commesse, anche quando il determinarsi di dette causali sia riconducibile ai perduranti effetti dell'emergenza);
- alle domande in questione si applicano i limiti di fruizione secondo le regole che disciplinano l'integrazione salariale ordinaria, ossia: 52 settimane nel biennio mobile, 1/3 delle ore lavorabili, durata massima complessiva dei trattamenti di 24 mesi nel quinquennio mobile (30 mesi per le imprese del settore edile e lapideo);
- serve il requisito dell'anzianità di effettivo lavoro di 90 giorni;
- vi è obbligo di versamento della contribuzione addizionale (esclusi gli eventi oggettivamente non evitabili, c.d. "EONE");
- vanno posti in essere gli adempimenti relativi alla comunicazione sindacale.

Con riferimento all'assegno ordinario garantito dai Fondi di solidarietà bilaterali di cui all'articolo 26, D.Lgs. 148/2015, valgono le disposizioni previste dai singoli Decreti Interministeriali, fatta salva, in ogni caso, la previsione di cui all'articolo 35, D.Lgs. 148/2015.

## **Domande di Cigo, Cigd e Aso**

Le aziende che trasmettono le domande sono dispensate dall'osservanza dell'articolo 14, D.Lgs. 148/2015, e dei termini del procedimento previsti dall'articolo 15, comma 2, nonché dall'articolo 30, comma 2, D.Lgs. 148/2015, per l'assegno ordinario, fermi restando l'informazione, la consultazione e l'esame congiunto, che devono essere svolti, anche in via telematica, entro i 3 giorni successivi a quello della comunicazione preventiva.

Conseguentemente, all'atto della presentazione della richiesta di concessione dell'integrazione salariale ordinaria e, per i Fondi che prevedono l'obbligo di informazione e consultazione sindacale, dell'assegno ordinario, le aziende devono limitarsi a dichiarare all'Inps di aver eseguito gli adempimenti, senza dover presentare alcuna documentazione probatoria. Con particolare riguardo, in-

vece, ai Fondi di solidarietà i cui D.I. attuativi prevedono l'obbligo di accordo aziendale, le aziende potranno comunicare l'accordo anche in data successiva alla presentazione della domanda, purché lo stesso pervenga all'Inps in tempo utile a consentire l'autorizzazione. In mancanza di tale adempimento la domanda non potrà essere autorizzata.

Trattamento	Indicazioni
Cigo per Cigs	Anche le imprese che al 13 luglio 2020 hanno in corso un trattamento Cigs e che devono sospendere il programma a causa dell'interruzione dell'attività produttiva per effetto dell'emergenza epidemiologica, possono accedere al trattamento di Cigo, per una durata massima di 18 settimane (9 + 9), purché rientrino in un settore con diritto di accesso alla prestazione di Cigo, presentando la domanda con causale "Covid-19 nazionale - sospensione CIGS" e saranno autorizzate nel rispetto dei periodi di sospensione del programma di Cigs. Chi vuole accedere al secondo periodo di ulteriori 9 settimane deve comunicare al Ministero del lavoro la volontà di prolungare ulteriormente il programma di Cigs (Inps, circolare n. 47/2020).
Assegno ordinario Fis	Occorre porre attenzione al requisito occupazionale delle aziende richiedenti (Inps, circolare n. 84/2020). Sono erogati, ove spettanti, gli Anf.
Assegno ordinario con solidarietà in corso	Possono presentare domanda anche i datori di lavoro iscritti al Fis, che, al 13 luglio 2020, avevano in corso un assegno di solidarietà per massimo 18 settimane (9 + 9). La concessione dell'assegno ordinario, che sospende e sostituisce l'assegno di solidarietà già in corso, può riguardare anche i medesimi lavoratori con assegno di solidarietà, a totale copertura dell'orario di lavoro.
Assegno ordinario dei Fondi di solidarietà bilaterali e dei Fondi del Trentino e di Bolzano-Alto Adige	Le domande possono essere accolte prioritariamente considerando i limiti dei tetti aziendali previsti dai D.I. attuativi dei rispettivi Fondi. In caso di indisponibilità o disponibilità parziale, le aziende potranno comunque accedere alla prestazione, nei limiti delle risorse statali stanziare. Durante il periodo di percezione dell'assegno ordinario, limitatamente alla causale "Covid-19 nazionale", è erogato l'Anf.
Cigd	La domanda, da inviare esclusivamente all'Inps, deve essere preceduta dall'accordo sindacale concluso anche in via telematica, fermo restando l'esonero dei datori di lavoro con dimensioni aziendali fino ai 5 dipendenti. Ai beneficiari dei trattamenti sono riconosciuti la contribuzione figurativa e i relativi Anf, ove spettanti. Limitatamente al settore agricolo, il trattamento è equiparato a lavoro ai fini del calcolo delle prestazioni di disoccupazione agricola. Non si applicano le disposizioni relative al requisito dell'anzianità di effettivo lavoro, né è dovuto il contributo addizionale ex articolo 5, D.Lgs. 148/2015, limitatamente alle prime 9 settimane. Non si applica, altresì, la riduzione in percentuale ex articolo 2, comma 66, L. 92/2012, in caso di proroghe dei trattamenti. I datori di lavoro che richiedono il trattamento per periodi successivi al 13 luglio 2020 possono trasmettere domanda all'Inps, anche qualora non abbiano completato i periodi di competenza regionale/ministeriale. Restano salve le autorizzazioni già adottate dal Ministero. Le aziende plurilocalizzate potranno inviare domanda: come "deroga plurilocalizzata" se hanno ricevuto una prima autorizzazione con decreto del Ministero del lavoro; come "deroga Inps negli altri casi".

## Termini di trasmissione delle domande relative ai trattamenti di Cigo, Cigd, Aso e Cisoa

Il Decreto Agosto come modificato dal D.L. 125/2020:

- conferma, a regime, il regime decadenziale per la presentazione delle domande relative ai trattamenti di Cigo, Cigd, Aso e Cisoa, fissandolo entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa;

- prevede un differimento transitorio dei termini di trasmissione delle domande relative ai trattamenti che rientrano nella nuova disciplina;
- prevede che sia i termini decadenziali di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza epidemiologica da Covid-19, sia quelli di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi, compresi quelli differiti in via amministrativa, in scadenza entro il 31 luglio 2020, sono differiti al 31 ottobre 2020;
- introduce un differimento al 31 ottobre 2020 dei termini per l'invio delle domande relative ai trattamenti che, in via ordinaria, scadrebbero nel periodo ricompreso tra il 1° e il 31 agosto 2020 (incluse quelle con inizio di sospensione o riduzione dal 1° al 12 luglio 2020).

Il D.L. 125/2020 ha, infine, previsto il differimento al 31 ottobre 2020 dei termini:

- decadenziali di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza Covid-19 (Cigo, Cigd, Aso e Cisoa) e di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi (modelli SR41 e SR43 semplificati), compresi quelli differiti in via amministrativa, in scadenza entro il 31 luglio 2020, già differiti al 31 agosto 2020;
- di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza Covid-19 (Cigo, Cigd, Aso e Cisoa) e di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi (modelli SR41 e SR43 semplificati), che, in applicazione della disciplina ordinaria, si collocano tra il 1° e il 31 agosto 2020, già differiti al 30 settembre 2020.

L'Inps ha reso noto che:

- le domande e la documentazione per i pagamenti inviate oltre le precedenti scadenze saranno considerate utilmente trasmesse, purché presentate entro il 31 ottobre 2020;
- sta provvedendo a notificare, a mezzo Pec, anche le autorizzazioni inerenti ai provvedimenti di Cigd Inps (Decreto convenzionale n. 33195);
- con riguardo ai termini decadenziali per la trasmissione dei dati necessari al pagamento, è valida come data di notifica quella di invio della Pec (perciò devono ritenersi così intese eventuali comunicazioni difformi, inoltrate in data precedente al 15 ottobre 2020).

L'Inps ricorda, altresì, che i termini decadenziali non devono intendersi in termini assoluti, ma devono considerarsi operanti solo con riferimento al periodo oggetto della domanda rispetto al quale la decadenza è intervenuta, potendo sempre il datore di lavoro inviare una diversa domanda riferita a un periodo differente: laddove l'istanza riguardi un arco temporale di durata plurimensile, il regime decadenziale riguarderà esclusivamente il periodo in relazione al quale il termine di invio della domanda risulti scaduto.

## **Termini di trasmissione dei dati utili al pagamento o al saldo dei trattamenti di Cigo, Cigd, Aso e Cisoa**

A regime, il datore di lavoro deve inviare tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale entro la fine del mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale o, se posteriore, entro 30 giorni dalla notifica del provvedimento di concessione (vale il termine più favorevole al datore di lavoro). Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro.

Sono differiti al 31 ottobre 2020:

- i termini decadenziali di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza epidemiologica da Covid-19 e quelli di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi, compresi quelli differiti in via amministrativa, in scadenza entro il 31 luglio 2020;
- i termini per l'invio delle domande e per la trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo dei trattamenti che, secondo la disciplina ordinaria, si collocano tra il 1° e il 31 agosto 2020.

## **Pagamento della prestazione**

Rimane inalterata la possibilità per l'azienda di anticipare le prestazioni e di conguagliare gli importi successivamente, così come quella di richiedere il pagamento diretto da parte dell'Inps, senza ob-



bligo di produzione della documentazione comprovante le difficoltà finanziarie dell'impresa. Per il pagamento diretto, è possibile l'anticipo del 40% e, in tale caso, la presentazione delle domande deve avvenire entro 15 giorni dall'inizio del periodo di sospensione/riduzione. L'Istituto autorizza le richieste di anticipazione e dispone il pagamento dell'anticipo entro 15 giorni dal ricevimento delle stesse. Successivamente, il datore di lavoro deve inviare all'Inps, tramite il modello "SR41 semplificato", tutti i dati necessari per il saldo dell'integrazione salariale. Trascorsi inutilmente i termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro e le somme eventualmente erogate a titolo di anticipo verranno recuperate in capo al datore di lavoro.

## **Trattamenti per sospensione dei lavoratori residenti o domiciliati in Comuni interessati da provvedimenti di permanenza domiciliare adottati dall'Autorità pubblica**

Il Decreto Agosto ha introdotto una particolare tutela per i lavoratori - domiciliati o residenti in Comuni per i quali la pubblica Autorità abbia emanato provvedimenti di contenimento e di divieto di allontanamento dal proprio territorio - che siano stati impossibilitati a raggiungere il luogo di lavoro in conseguenza dell'emanazione di ordinanze amministrative emesse dalle Autorità pubbliche territorialmente competenti, in merito all'obbligo di permanenza domiciliare e conseguente divieto di allontanamento dal territorio comunale in ragione dell'emergenza, prima del 15 agosto 2020. Sono ammessi allo specifico trattamento esclusivamente i lavoratori per i quali non hanno trovato applicazione le tutele previste in ragione dell'emergenza: la prestazione non potrà, perciò, riguardare soggetti già ricompresi in precedenti richieste di trattamenti di Cigo, Cigd, Aso e Cisoa ovvero destinatari della misura di cui all'articolo 26, D.L. 18/2020.

In particolare, la norma prevede che i datori di lavoro operanti esclusivamente nelle Regioni Emilia-Romagna, Veneto e Lombardia, che abbiano sospeso l'attività lavorativa, anche limitatamente alla prestazione dei soggetti sopra indicati, a causa dell'impossibilità di raggiungere il luogo di lavoro da parte dei medesimi dipendenti, possono presentare domanda di accesso ai trattamenti, con specifica causale "Covid-19 - Obbligo permanenza domiciliare", per periodi decorrenti dal 23 febbraio 2020 al 30 aprile 2020 e in relazione alla durata delle misure previste dai provvedimenti emanati dalle pubbliche Autorità, fino a un massimo di 4 settimane complessive per le prestazioni di Cigo, assegno ordinario e Cigd. Per la Cisoa è possibile presentare domanda di accesso alla prestazione fino a un massimo di 20 giornate, equivalenti alla durata massima di 4 settimane complessivamente richiedibili.

In caso di richiesta di pagamento diretto della prestazione da parte dell'Inps, il datore di lavoro deve inviare all'Istituto tutti i dati necessari per il pagamento entro il 15 novembre 2020. Trascorsi infruttuosamente i termini, il pagamento rimane a carico del datore di lavoro.

Saranno comunicati con messaggio il rilascio della procedura per la presentazione delle domande e le relative istruzioni. In fase di prima applicazione, le istanze potranno essere inviate entro 30 giorni dalla data di pubblicazione del messaggio.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 104/2020

## Tfr: coefficiente di settembre 2020

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a settembre 2020 è risultato pari a 101,9: a settembre 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del Tfr maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 1,125

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2019	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
<b>Gennaio 2020</b>	15 gennaio – 14 febbraio	102,7	0,195122	0,125	0,146341	0,271341
<b>Febbraio 2020</b>	15 febbraio – 14 marzo	102,5	0	0,250	0	0,250000
<b>Marzo 2020</b>	15 marzo – 14 aprile	102,6	0,097561	0,375	0,073171	0,448171
<b>Aprile 2020</b>	15 aprile – 14 maggio	102,5	0,0	0,500	0,0	0,500000
<b>Maggio 2020</b>	15 maggio – 14 giugno	102,3	0	0,625	0	0,625000
<b>Giugno 2020</b>	15 giugno – 14 luglio	102,4	0	0,750	0	0,750
<b>Luglio 2020</b>	15 luglio – 14 agosto	102,3	0	0,875	0	0,875
<b>Agosto 2020</b>	15 agosto – 14 settembre	102,5	0	1,000	0	1,000
<b>Settembre 2020</b>	15 settembre – 14 agosto	101,9	0	1,125	0	1,125



## Equo canone di settembre 2020

**L'** inflazione del mese di settembre 2020 è stata pari a - 0,6%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a - 0,450% (menozerovirgolaquattrocentocinquanta).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2020 rispetto a settembre 2019 è risultata pari a -0,6% (menozerovirgolasei). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a -0,450% (menozerovirgolaquattrocentocinquanta);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di settembre 2020 rispetto a settembre 2018 risulta pari a -0,5% (menozerovirgolacinque). Il 75% risulta pari a -0,375% (menozerovirgola-trecentosettantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

## La rivalutazione dei beni d'impresa: aspetti contabili e fiscali

**L**a rivalutazione volontaria dei beni d'impresa suscita, in occasione di ogni riproposizione, notevole interesse tra gli operatori. La disciplina introdotta con il D.L. 104/2020 c.d. Decreto "Agosto", anche alla luce delle modifiche (già approvate dal Senato) che saranno introdotte in sede di conversione in Legge, è destinata a catturare l'attenzione di coloro che ancora non hanno aderito ad alcuna delle rivalutazioni di più recente approvazione. Tale possibilità si incrocia peraltro con un'altra misura a sostegno delle imprese colpite dalla congiuntura economica causata dall'emergenza Covid-19: la sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2020. L'effetto sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato economico della società deve essere valutato in un'ottica di medio lungo termine, non limitando l'osservazione al solo bilancio 2020.

### Le rivalutazioni dei beni d'impresa nel bilancio 2020

Dopo la riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni d'impresa da effettuarsi nel bilancio 2019 disposta dalla Legge di Bilancio 2020 e riguardante i beni risultanti al 31 dicembre 2018, si sono succedute ulteriori riproposizioni, ognuna con criteri, regole, tempi e costi differenti, che consentono l'applicazione della disciplina in esame anche nel bilancio 2020.

La prima disposizione normativa approvata quest'anno riguardante la disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa la troviamo all'articolo 12-ter, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto "Liquidità") con cui il Legislatore ha prorogato le disposizioni già previste per il bilancio 2019 dall'articolo 1, commi 696 e ss., L. 160/2019 (c.d. "Legge di Bilancio 2020") anche ai bilanci degli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio 2020), al 31 dicembre 2020 (bilancio 2021) e al 31 dicembre 2021 (bilancio 2022), nonché previsto, per i soli beni immobili, il riallineamento dei maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'articolo 14, Legge 342/2000, con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2022 (in caso di riallineamento nel bilancio 2020), del 1° dicembre 2013 (in caso di riallineamento nel bilancio 2021) e del 1° dicembre 2024 (in caso di riallineamento nel bilancio 2022). La rivalutazione può essere operata previo assolvimento dell'imposta sostitutiva pari al 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili e il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto, ai fini fiscali, a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui è avvenuta la rivalutazione; assume, invece, rilevanza fiscale a partire dal quarto esercizio successivo in caso di realizzo dei beni, ai fini del calcolo della plusvalenza o minusvalenza. È inoltre prevista la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione previo assolvimento dell'imposta sostitutiva del 10%.

Il Decreto Liquidità prevede altresì, all'articolo 6-bis, un'ulteriore rivalutazione riservata alle imprese del settore alberghiero e termale, da effettuarsi nei bilanci 2020 e 2021. La rivalutazione ha effetto immediato per gli ammortamenti e a partire dal quarto esercizio successivo, in caso di realizzo, senza necessità di assolvere ad alcuna imposta sostitutiva sul maggior valore. È invece dovuta l'imposta sostitutiva del 10% qualora si intenda affrancare la riserva di rivalutazione.

Più recentemente, con l'articolo 110, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto "Agosto") è stata introdotta una ulteriore rivalutazione dei beni d'impresa risultanti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019 da effettuarsi nel bilancio o rendiconto 2020, che – a differenza delle rivalutazioni di più recente introduzione – potrà assumere anche solo rilevanza civilistica. L'impresa potrà, dopo le opportune valutazioni di convenienza, decidere se far acquisire rilevanza fiscale alla rivalutazione (a partire dal 2021 per gli ammortamenti e dal 2024 in caso di realizzo), tramite assolvimento di una imposta sostitutiva straordinariamente ridotta al 3%, fermo restando la possibilità di affrancare la riserva di rivalutazione previo assolvimento del 10% di imposta sostitutiva.

Come noto, fintanto che la riserva in sospensione d'imposta non risulta affrancata, la distribuzione della medesima è soggetta a tassazione sia in capo alla società, sia in capo ai soci. La società dovrà effettuare una variazione in aumento nella propria dichiarazione dei redditi, assoggettando il maggior imponibile corrispondente all'importo distribuito della riserva in sospensione d'imposta non affrancata (aumentata dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione) all'Ires (nel caso si tratti di una società di capitali) e i redditi di capitale percepiti dai soci dovranno essere tassati in capo ai medesimi con ritenuta a titolo d'imposta secondo la normativa vigente nell'anno della sua distribuzione. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate<sup>1</sup>, gli utili distribuiti della riserva in sospensione d'imposta non oggetto di affrancamento devono considerarsi formati nel periodo d'imposta in cui la riserva in sospensione d'imposta viene distribuita poiché è in tale momento che si realizza il presupposto impositivo in capo ai soci.

Una volta affrancata la riserva non è più "in sospensione d'imposta" pertanto risulta liberamente utilizzabile, anche per la distribuzione ai soci, senza che ciò determini l'emersione di reddito imponibile in capo alla società. Invero la distribuzione della riserva affrancata ai soci è tassata in capo a essi secondo le regole previste per i dividendi.

In sede di conversione in legge del Decreto "Agosto", è stata inserita la previsione secondo cui per le imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare la rivalutazione può essere effettuata nel bilancio o nel rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (esercizio che si concluderà nel corso del 2020), sempre che sia stato approvato dall'assemblea dei soci successivamente alla data di entrata in vigore della Legge di conversione. In tal caso i beni d'impresa rivalutabili sono quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018. Senza tale disposizione i soggetti con esercizio sociale a cavallo tra il 2019 e il 2020 avrebbero potuto fruire solamente della rivalutazione ex articolo 12-ter, D.L. 23/2020 che, tuttavia, comporta un minore convenienza date le aliquote più alte (10 e 12%) previste per la rivalutazione fiscale.

La scelta di procedere con la rivalutazione dei beni d'impresa se da un lato determina un effetto positivo di patrimonializzazione dell'impresa per effetto dell'iscrizione di una riserva di rivalutazione da utilizzare per la copertura delle perdite, dall'altro comporta l'iscrizione di maggiori ammortamenti futuri che, ancorchè sospesi nel bilancio 2020 in forza delle attuali disposizioni normative, negli esercizi successivi incideranno sui Conti economici delle imprese. Pertanto, le opportunità offerte dalla rivalutazione devono essere oggetto di un'attenta disamina non solo con riguardo agli effetti che si producono nel bilancio 2020 ma anche in relazione agli esercizi futuri.

Prima di procedere alla disamina degli aspetti contabili e fiscali conseguenti alla rivalutazione dei beni d'impresa, si riassumono brevemente le principali caratteristiche e differenze delle predette discipline.

### **Rivalutazione dei beni d'impresa ex articolo 12-ter, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto "Liquidità")**

È prevista la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e 31 dicembre 2021, quindi, rispettivamente, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nel bilancio o rendiconto 2020, 2021 e 2022 secondo le stesse condizioni previste all'articolo 1, comma 696 e ss., L. 160/2019 (c.d. "Legge di Bilancio 2020").

Tale rivalutazione:

- spetta alle società di capitali, società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché alle società europee (Regolamento CE n. 2157/2001) e società cooperative europee (Regolamento CE n. 1435/2003), agli enti pubblici e privati diversi dalle società, ai trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato, che non adottano i Principi contabili internazionali;
- riguarda le immobilizzazioni materiali e immateriali giuridicamente tutelati e le partecipazioni immobilizzate in società controllate e collegate. Sono, dunque, esclusi dall'ambito applicativo gli immobili c.d. "merce", alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, l'av-

<sup>1</sup> Risposta all'istanza di interpello n. 332/2019.

viamento e gli oneri pluriennali non potendosi qualificare alla stregua di "beni". Si evidenzia che anche i beni materiali e immateriali completamente ammortizzati possono costituire oggetto di rivalutazione, sempre che rientrino ancora nel possesso dell'impresa (e risultino dal bilancio o rendiconto ovvero dal libro cespiti), ovvero per i beni immateriali, siano tutelati ai sensi delle disposizioni vigenti in materia.

Anche i beni acquisiti sulla base dei contratti di *leasing*, purchè riscattati, possono essere rivalutati;

- deve essere eseguita in relazione a tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea<sup>2</sup>. La rivalutazione dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguita sulla base di un unico criterio per tutti i beni a essa appartenenti;
- deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota integrativa. Tale adempimento è espressamente richiesto anche alle imprese in contabilità semplificata che vi adempiono tramite annotazioni in un apposito prospetto da cui risulti il costo e la rivalutazione operata;
- prevede, mediante versamento di un'imposta (12% per i beni ammortizzabili e 10% per i beni non ammortizzabili) sostitutiva dell'imposta sui redditi e dell'Irap nonché di eventuali addizionali, il riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione a partire dal:
  - terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è effettuata;
  - quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita per la determinazione delle plusvalenze o minusvalenze nelle ipotesi di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee ovvero consumo personale o familiare dei beni rivalutati;
- prevede la possibilità di affrancare la riserva di rivalutazione, che accoglie in contropartita a patrimonio netto il maggior valore espresso nell'attivo patrimoniale, previo versamento di un'imposta sostitutiva del 10% sul valore della riserva così come risulta dal bilancio, ovvero sia al netto dell'imposta sostitutiva versata nel momento di effettuazione della rivalutazione<sup>3</sup>. Al riguardo, si segnala il contrario orientamento dell'Agenzia delle entrate<sup>4</sup>, secondo cui il 10% di imposta sostitutiva per l'affrancamento dovrebbe applicarsi al saldo attivo di rivalutazione al lordo dell'imposta sostitutiva.

Il versamento delle imposte sostitutive (rivalutazione e affrancamento) è previsto rispettivamente in un massimo di 3 o 6 rate annuali di pari importo rispettivamente a seconda che l'importo complessivamente dovuto non superi o superi 3.000.000 di euro, con la prima rata scadente entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in cui è stata eseguita la rivalutazione.

L'articolo 12-ter, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto "Liquidità") prevede inoltre, per i soli beni immobili, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'articolo 14, L. n. 342/2000 con effetto dal periodo d'imposta in corso al 1° dicembre 2022, 1° dicembre 2023 o 1° dicembre 2024 a seconda che il riallineamento sia stato eseguito nel bilancio 2020, 2021 o 2022. Tale disallineamento origina tipicamente dal maggior valore iscritto in bilancio rispetto al valore fiscale a seguito di operazioni straordinarie oppure per effetto dell'adesione a precedenti leggi che consentivano la rivalutazione ai soli fini civilistici. La previsione trova applicazione anche per i soggetti che redigono il bilancio sulla base dei Principi contabili internazionali e prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 12% (se si tratta di beni ammortizzabili) o del 10% (se si tratta di beni non ammortizzabili). Allineare il valore contabile già iscritto in bilancio al relativo valore fiscale del bene determina l'azzeramento della fiscalità differita passiva iscritta, il che determina un conseguente risparmio d'imposta.

<sup>2</sup> I beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri, devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Tale criterio viene seguito anche per la classificazione degli impianti e dei macchinari, ancorché infissi al suolo.

I beni mobili iscritti nei pubblici registri si distinguono in aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale e navi e imbarcazioni non iscritte nel registro.

Per i beni immateriali la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi.

Le azioni e le quote devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità ai criteri di cui all'articolo 94, Tuir.

Gli immobili vanno considerati separatamente dai beni mobili iscritti in pubblici registri e si distinguono in: aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica, aree non fabbricabili, fabbricati non strumentali, fabbricati strumentali ex articolo 40, comma 2, primo periodo e fabbricati strumentali ex articolo 40, comma 2, secondo periodo, Tuir.

<sup>3</sup> Cassazione n. 19772/2020.

<sup>4</sup> Circolare n. 14/E/2017.

## **Rivalutazione dei beni d'impresa ex articolo 110, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto "Agosto")**

Con il Decreto Agosto, il Legislatore ha introdotto una nuova rivalutazione che si aggiunge e, per certi versi, si sovrappone, a quella già sopra descritta. L'ambito soggettivo è il medesimo: anche la rivalutazione ex articolo 110, Decreto "Agosto" si rivolge ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir che redigono il bilancio secondo i Principi contabili nazionali e riguarda i beni d'impresa, materiali e immateriali, a esclusione dei beni c.d. "merce", nonché partecipazioni in imprese controllate e collegate (immobilizzazioni finanziarie) risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

In modo innovativo rispetto alle precedenti leggi di rivalutazione, è normativamente prevista la rivalutazione per singolo bene e non necessariamente per tutti i beni appartenenti alla medesima categoria; in altri termini, ipotizzando che all'interno di una certa categoria di beni sussistano 2 ce-spiti, l'impresa potrà decidere di rivalutare il costo di uno solo dei due e di lasciare inalterato l'altro. Ma non è tutto: tale rivalutazione potrà assumere:

- solamente rilevanza civilistica, in tal senso si tratta di una rivalutazione gratuita;
- anche rilevanza fiscale (ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap) a partire dal 2021, previo versamento di una imposta sostitutiva pari al 3% per i beni ammortizzabili e non. Ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze nelle ipotesi di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci o destinazione per finalità estranee, ovvero consumo personale o familiare dei beni rivalutati, la rivalutazione assume efficacia a partire dal quarto periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3% è facoltativa. La scelta di dare rilevanza fiscale alla rivalutazione ha effetti, a titolo esemplificativo, sull'ammontare degli ammortamenti fiscalmente deducibili, in quanto incrementa la quota di costo deducibile ai fini fiscali, sul *plafond* costituente il limite massimo per la deducibilità dei costi di manutenzione laddove aumenti il valore fiscalmente riconosciuto dei beni materiali ammortizzabili e sull'applicazione della disciplina relativa alle società non operative.

È previsto altresì l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, in tutto o in parte, mediante versamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 10%.

La norma prevede, infine, il pagamento delle imposte sostitutive in un numero massimo di 3 rate di pari importo, la prima da corrispondere entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2020 (novembre 2021), le altre due da corrispondere entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai successivi 2 periodi d'imposta.

## **Aspetti contabili e fiscali della rivalutazione dei beni d'impresa**

Tra gli aspetti più operativi della rivalutazione dei beni d'impresa si ricordano i seguenti.

In esito alla rivalutazione eseguita, il valore dei singoli beni, al netto degli ammortamenti, non deve superare il valore realizzabile nel mercato da individuare tenuto conto dei *"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"*<sup>5</sup>.

Utilizzando le più conosciute nozioni contenute nei Principi contabili nazionali, il valore massimo della rivalutazione può essere individuato utilizzando il criterio del valore d'uso o del valore di mercato. La rivalutazione dei beni non comporta solitamente la modifica della vita utile dello stesso, fermo restando la necessità di aggiornare la stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima.

L'imposta sostitutiva assolta per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni è portata in riduzione del saldo attivo di rivalutazione (voce di patrimonio netto in contropartita all'iscrizione del maggior valore nell'attivo di Stato patrimoniale).

<sup>5</sup> Articolo 11, L. 342/2000.

La rivalutazione può essere effettuata secondo le seguenti modalità:

1. rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del fondo di ammortamento;
2. rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
3. riduzione del fondo di ammortamento.

Comunemente a tutte le riproposizioni della disciplina, nel bilancio in cui viene operata la rivalutazione, gli ammortamenti sono calcolati sui valori non rivalutati; la rivalutazione, infatti, è ritenuta un'operazione successiva che produce effetti sugli ammortamenti a partire dall'esercizio successivo alla sua iscrizione.

## **Rivalutazione del costo storico ex articolo 110, D.L. 104/2020**

Supponiamo che la società proceda alla rivalutazione di un macchinario acquistato nel 2014 per 200.000 euro e soggetto a un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 10%. Il piano di ammortamento originario può essere così riassunto:

	anno	costo storico	ammortamenti	fondo ammortamento	valore netto contabile
1	2014	200.000	20.000	20.000	180.000
2	2015	200.000	20.000	40.000	160.000
3	2016	200.000	20.000	60.000	140.000
4	2017	200.000	20.000	80.000	120.000
5	2018	200.000	20.000	100.000	100.000
6	2019	200.000	20.000	120.000	80.000
7	2020	200.000	20.000	140.000	60.000
8	2021	200.000	20.000	160.000	40.000
9	2022	200.000	20.000	180.000	20.000
10	2023	200.000	20.000	200.000	0
			200.000		

Supponiamo che nel bilancio 2020 l'impresa intenda rivalutare con effetto fiscale il macchinario di 50.000 euro poiché il suo valore di mercato nel 2020 corrisponde a 110.000 euro.

	anno	costo storico	Ammortamenti A	fondo ammortamento A	valore netto contabile A
1	2014	200.000	20.000	20.000	180.000
2	2015	200.000	20.000	40.000	160.000
3	2016	200.000	20.000	60.000	140.000
4	2017	200.000	20.000	80.000	120.000
5	2018	200.000	20.000	100.000	100.000
6	2019	200.000	20.000	120.000	80.000
7	2020	250.000	<b>20.000</b>	140.000	110.000
8	2021	250.000	25.000	165.000	85.000
9	2022	250.000	25.000	190.000	60.000
10	2023	250.000	25.000	215.000	35.000
<b>11</b>	2024	250.000	25.000	240.000	10.000
<b>12</b>	2025	250.000	10.000	250.000	0

Si nota che:

- gli ammortamenti nel bilancio 2020 sono calcolati senza tener conto della rivalutazione, che assume invece rilevanza fiscale a partire dal 2021;
- i maggiori ammortamenti iscritti nel 2021 assumono già rilevanza fiscale non essendo previsto un periodo di "moratoria" della rivalutazione. In caso contrario, si sarebbe dovuto procedere a effettuare delle variazioni in aumento per la parte fiscalmente deducibile con effetto differito e a stanziare le imposte anticipate su tali ammontari;



- la rivalutazione di per sé non è un fatto che determina l'allungamento della vita utile residua del bene, tuttavia la società può percorrere tale strada, ad esempio, quando a seguito di una opportuna valutazione ci si renda conto che sia stata sottostimata sin dall'inizio. In tale ipotesi il piano di ammortamento è destinato ad allungarsi;
- ove si decida di mantenere inalterata la vita utile, le quote di ammortamento stanziare in bilancio saranno maggiori e, se eccedenti rispetto al limite massimo deducibile previsto fiscalmente (D.M. 31 dicembre 1988), l'impresa dovrà operare una variazione in aumento come evidenziato nella sottostante tabella.

	anno	costo storico	Ammortamenti B	fondo ammortamento B	valore netto contabile B
1	2014	200.000	20.000	20.000	180.000
2	2015	200.000	20.000	40.000	160.000
3	2016	200.000	20.000	60.000	140.000
4	2017	200.000	20.000	80.000	120.000
5	2018	200.000	20.000	100.000	100.000
6	2019	200.000	20.000	120.000	80.000
7	2020	250.000	20.000	140.000	110.000
8	2021	250.000	<b>36.667</b>	176.667	73.333
9	2022	250.000	<b>36.667</b>	213.333	36.667
10	2023	250.000	<b>36.667</b>	250.000	0

Le scritture contabili sarebbero:

- rivalutazione del macchinario per l'importo pari a 50.000 euro:

B.II.2	Macchinario	50.000	
A.VI	Riserva saldo attivo di rivalutazione		50.000

- registrazione dell'imposta sostitutiva (3% X 50.000 euro = 150 euro)

A.VI	Riserva saldo attivo di rivalutazione	150	
D.12	Debiti per imposta sostitutiva		150

Nei periodi d'imposta 2021, 2022 e 2023 la società dovrà operare una variazione in aumento per 11.667 euro, che corrisponde alla differenza tra l'ammortamento imputato a bilancio a seguito dell'incremento del coefficiente di ammortamento dal 10 al 15% (36.667 euro) e l'ammortamento deducibile fiscalmente (25.000 euro).

### Rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento

Segue la rappresentazione del piano di ammortamento nell'ipotesi in cui si proceda alla rivalutazione del costo storico del bene e del fondo di ammortamento.

	anno	costo storico	ammortamenti	fondo ammortamento	valore netto contabile
1	2014	200.000	20.000	20.000	180.000
2	2015	200.000	20.000	40.000	160.000
3	2016	200.000	20.000	60.000	140.000
4	2017	200.000	20.000	80.000	120.000
5	2018	200.000	20.000	100.000	100.000
6	2019	200.000	20.000	120.000	80.000
		325.000		195.000	130.000
7	2020	325.000	20.000	215.000	110.000
8	2021	325.000	32.500	247.500	77.500
9	2022	325.000	32.500	280.000	45.000
10	2023	325.000	32.500	312.500	12.500
11	2024	325.000	12.500	325.000	0



In linea teorica, tale tecnica di rivalutazione avrebbe potuto mantenere inalterata la durata del piano di ammortamento, se non fosse che la rivalutazione ha effetto sugli ammortamenti a partire dal bilancio successivo a quello in cui viene operata (dal 2021). Per effetto di questo differimento, il piano si allunga di un anno.

Le scritture contabili sono le seguenti:

B.II.2	Macchinario	125.000	
	Fondo di ammortamento macchinario		75.000
A.VI	Riserva saldo attivo di rivalutazione		50.000

La rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento si determinano sulla base del coefficiente di rivalutazione, pari al rapporto tra la rivalutazione massima eseguibile (50.000 euro) e il valore netto contabile a bilancio nell'esercizio precedente a quello in cui viene operata la rivalutazione (80.000 euro). Tale coefficiente (62,5%) è poi moltiplicato per il costo storico del bene (200.000 euro) e per il fondo di ammortamento al 31 dicembre 2019 (120.000 euro); il risultato è la rivalutazione da eseguire sul costo storico del bene e sul fondo di ammortamento.

## Riduzione del fondo ammortamento

Segue la rappresentazione del piano di ammortamento nell'ipotesi in cui si proceda con la riduzione del fondo di ammortamento.

	anno	costo storico	ammortamenti	fondo ammortamento	valore netto contabile
1	2014	200.000	20.000	20.000	180.000
2	2015	200.000	20.000	40.000	160.000
3	2016	200.000	20.000	60.000	140.000
4	2017	200.000	20.000	80.000	120.000
5	2018	200.000	20.000	100.000	100.000
6	2019	200.000	20.000	120.000	80.000
		200.000		70.000	130.000
7	2020	200.000	20.000	90.000	110.000
8	2021	200.000	20.000	110.000	90.000
9	2022	200.000	20.000	130.000	70.000
10	2023	200.000	20.000	150.000	50.000
11	2024	200.000	20.000	170.000	30.000
12	2025	200.000	20.000	190.000	10.000
13	2026	200.000	10.000	200.000	0

Anche in questo caso, tramite questa tecnica di rivalutazione, nel bilancio 2020 il valore netto contabile del bene risulta pari a 110.000 euro, pertanto, l'effetto della rivalutazione si può considerare prodotto.

È possibile mantenere inalterata la durata del piano, incrementando le quote di ammortamento stanziate a partire dal 2021. In tale caso, tuttavia, la società dovrà operare delle variazioni in aumento per la parte dell'ammortamento non deducibile fiscalmente.

## Riferimenti normativi

articolo 110, D.L. 104/2020

articolo 12-ter, D.L. 23/2020

articolo 1, commi 696 e ss., L. 160/2019

## La rivalutazione dei beni di impresa per le società di persone

**L**a nuova opportunità prevista dal Decreto Agosto di rivalutare i beni di impresa, soltanto ai fini civilistici o anche con rilevanza fiscale mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3%, è usufruibile anche dalle società di persone, sia in contabilità ordinaria sia in contabilità semplificata. Tuttavia, essendo la disciplina della rivalutazione improntata essenzialmente per le società di capitali, la sua estensione alle società di persone crea non poche problematiche applicative che devono essere attentamente valutate.

### La rivalutazione dei beni per le società di persone

L'articolo 110, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) ripropone la possibilità, per i soggetti che adottano i Principi contabili nazionali Oic, di rivalutare, in deroga alle ordinarie regole del codice civile, i beni d'impresa (diversi da quelli alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività) e le partecipazioni in società controllate e collegate.

La norma richiama, in quanto compatibile, l'intera disciplina relativa alle precedenti leggi di rivalutazione di cui agli articoli 11, 13, 14 e 15, L. 342/2000 e ai commi 475, 477 e 478, articolo 1, L. 311/2004, nonché le disposizioni attuative del D.M. 162/2001 e del D.M. 86/2002.

In applicazione di detta disciplina possono effettuare la rivalutazione tutti i soggetti titolari di reddito di impresa che non adottano i Principi contabili internazionali, per cui questa è fruibile anche dalle Snc, Sas e quelle a esse equiparate, sia in contabilità ordinaria sia in contabilità semplificata. Sorgono tuttavia alcune difficoltà applicative per le società di persone (nonché per le ditte individuali) in quanto l'intera normativa sulla rivalutazione dei beni di impresa è dettata in modo specifico per le società di capitali e poi viene estesa alle imprese Irpef dall'articolo 15, L. 342/2000, il quale si limita però a stabilire che le disposizioni degli articoli da 10 a 14 della medesima legge si applicano, per i beni relativi alle attività commerciali esercitate, anche alle imprese individuali, alle Snc, Sas ed equiparate. Per le società di persone, che sono contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, la rivalutazione del Decreto Agosto deve essere effettuata nel rendiconto al 31 dicembre 2020, con riferimento ai beni già iscritti nel rendiconto al 31 dicembre 2019 e che risultano iscritti, senza soluzione di continuità, anche nello stesso rendiconto al 31 dicembre 2020.

Diversamente dal recente passato, la rivalutazione dei beni può essere effettuata anche solo ai fini contabili-civilistici, ovvero senza versare l'imposta sostitutiva sui maggiori importi iscritti in bilancio, ma in tal caso detti maggiori valori non assumono rilevanza fiscale e gli ammortamenti calcolati in futuro su di essi sono indeducibili.

Per ottenere il riconoscimento fiscale dei valori rivalutati occorre invece versare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap con aliquota del 3%, sia per i beni ammortizzabili sia per quelli non ammortizzabili, la quale deve essere versata in un massimo di 3 rate annuali.

Possono formare oggetto di rivalutazione le immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili (immobili, beni mobili iscritti in pubblici registri, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali, etc.) e le immobilizzazioni immateriali costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di concessione, licenze, marchi, *know-how*, altri diritti simili tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative), nonché le partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ.<sup>1</sup>.

Non possono, invece, formare oggetto di rivalutazione i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (materie prime, merci, prodotti finiti, etc.), l'avviamento e i costi pluriennali, nonché le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, ancorché di controllo o di collegamento.

<sup>1</sup> Per i beni ammortizzabili la rivalutazione può essere contabilizzata in bilancio secondo 3 metodologie. Si veda al riguardo F. Giommoni, "La rappresentazione contabile della rivalutazione dei beni", in *Bilancio, vigilanza e controlli* n. 8-9/2020.

A differenza delle precedenti leggi di rivalutazione è possibile rivalutare, con o senza rilevanza fiscale, anche singoli beni mobili o immobili (ammortizzabili e non ammortizzabili) e non necessariamente tutti quelli appartenenti alla medesima categoria.

In caso di opzione per il versamento dell'imposta sostitutiva, il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto, in termini di quote di ammortamento deducibili e di *plafond* per il calcolo delle spese di manutenzione, a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Pertanto, per la società di persone la rivalutazione ha effetto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dall'anno 2021.

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, 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 4° esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (c.d. periodo di sorveglianza), ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Di conseguenza, le società di persone potranno tenere conto del maggior valore per determinare la plusvalenza/minusvalenza fiscale solo dal 1° gennaio 2024.

Il realizzo del bene rivalutato prima di tale data comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione, con la conseguenza che, da una parte, le plusvalenze/minusvalenze fiscali saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e, dall'altra, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni realizzati.

Fatta questa premessa sui caratteri principali della rivalutazione prevista dal Decreto Agosto, di seguito verranno approfondite le specifiche questioni che riguardano le società di persone.

## La rivalutazione delle società di persone in contabilità semplificata

Una prima problematica attiene alla modalità di effettuazione della rivalutazione per le società di persone che adottano la contabilità semplificata.

Per i "semplificati" l'articolo 15, L. 342/2000, richiamato dall'articolo 110, comma 7, del Decreto Agosto stabilisce, infatti, che la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.

Tuttavia, la risoluzione n. 14/E/2010 ha precisato che detto adempimento deve ritenersi superato in quanto nel frattempo è intervenuta la generale soppressione degli obblighi fiscali di bollatura e vidimazione del libro giornale e del libro degli inventari, stabilita dall'articolo 8, L. 383/2001<sup>2</sup>.

Pertanto, deve considerarsi non più necessaria, per le società di persone in contabilità semplificata, la predisposizione di un prospetto bollato e vidimato.

Detti soggetti potranno dunque rivalutare, mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%, i beni che risultino dal registro dei beni ammortizzabili o dal registro degli acquisti Iva, senza alcuna ulteriore formalità.

Per i "semplificati" non è invece eseguibile la rivalutazione solo civilistica, semplicemente perché non vi è una situazione patrimoniale dove evidenziare detta rivalutazione, la quale non produce, invece, alcun effetto fiscale e dunque non viene registrata nei libri fiscali.

Ciò risulta confermato dalla prassi ministeriale<sup>3</sup> la quale ha precisato che *"in assenza di bilancio formale nel quale emergano i maggiori valori rivalutati si ritiene che tali soggetti debbano necessariamente attribuire rilevanza fiscale mediante il versamento dell'imposta sostitutiva"*.

## Natura e utilizzo della riserva di rivalutazione delle società di persone in contabilità ordinaria

Altre questioni rilevanti si pongono per le società di persone in merito all'utilizzo della riserva di rivalutazione.

<sup>2</sup> L'articolo 8, L. 383/2001 ha soppresso, a decorrere dal 25 ottobre 2001, l'obbligo della vidimazione iniziale dei libri contabili obbligatori, mantenendo esclusivamente l'obbligo di numerazione con conseguente pagamento dell'imposta di bollo laddove richiesta.

<sup>3</sup> Cfr. circolari n. 18/E/2006, n. 11/E/2009, n. 13/E/2014 e n. 14/E/2017.

In generale, il saldo attivo risultante dalla rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge di rivalutazione applicata, con esclusione di ogni diversa utilizzazione<sup>4</sup>.

Anche per le società di persone in contabilità ordinaria il saldo attivo della rivalutazione effettuata con effetti fiscali, ovvero mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%, costituisce una riserva in sospensione di imposta la quale può essere tuttavia "affrancata", in tutto o in parte, con il pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Se non affrancato mediante l'ulteriore imposta sostitutiva, il saldo attivo della rivalutazione fiscale rimane in sospensione di imposta, per cui sconta tassazione piena in capo alla società di capitali qualora distribuita ai soci, con scomputo del credito d'imposta corrispondente all'imposta sostitutiva a suo tempo versata in sede di rivalutazione<sup>5</sup>.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, D.M. 86/2002 la tassazione della distribuzione della riserva in sospensione di imposta vale anche per le società di persone (almeno per quelle in contabilità ordinaria). Nelle società di persone in contabilità ordinaria, atteso il meccanismo della tassazione per trasparenza ex articolo 5, Tuir, l'importo della riserva in sospensione di imposta oggetto di distribuzione concorre a formare il reddito di impresa della società, il quale viene poi attribuito direttamente ai soci (spettando comunque alla società un credito di imposta Irpef pari all'imposta sostitutiva versata a suo tempo, il quale viene anch'esso attribuito ai soci per trasparenza).

Qualora la riserva sia stata affrancata, questa è invece liberamente distribuibile ai soci senza scontare tassazione in capo alla società, ma, trattandosi di una riserva di utili, è comunque tassata quale dividendo in capo ai soci di società di capitali ai sensi dell'articolo 47, Tuir.

Diversamente dalle società di capitali, per le società di persone l'affrancamento della riserva esaurisce l'obbligazione tributaria sia in capo alla società sia in capo ai soci, per via del meccanismo della trasparenza fiscale, cosicché, in caso di prelevamento, il socio non subirà alcuna conseguenza sul piano fiscale<sup>6</sup>.

Infine, qualora la rivalutazione abbia avuto solo effetti civilistici, ovvero non è stata versata l'imposta sostitutiva e dunque il maggior valore dei beni non rileva ai fini fiscali, allora la relativa riserva di rivalutazione costituisce riserva di utili non in sospensione d'imposta<sup>7</sup>.

Si pone al riguardo la questione se la distribuzione di tale riserva ai soci di società di persone, fermo restando che non comporta tassazione in capo alla società, comporti invece tassazione per i soci. I soci, infatti, potrebbero venire a percepire, in sede di effettiva distribuzione, un utile civilistico che non ha scontato tassazione in capo alla società.

In generale nelle società di persone la percezione di utili e di riserve di utili da parte dei soci non assume rilevanza reddituale per questi in quanto gli utili sono già stati tassati in capo agli stessi per trasparenza, indipendentemente dalla loro effettiva percezione.

Dunque, la materiale distribuzione di somme di denaro, a titolo di utile, ai soci di società di persone non assume rilevanza reddituale per gli stessi, ma ciò, in linea di principio, solo fino all'ammontare degli utili che hanno concorso a formare il reddito del socio per trasparenza.

Una parte della dottrina ritiene che si generi invece autonoma tassazione in capo al socio se gli utili effettivamente percepiti sono superiori a quelli a esso attribuiti per trasparenza.

Non dovrebbe essere però questo il caso che si verifica con la distribuzione della riserva di rivalutazione solo civilistica in quanto questa è irrilevante ai fini fiscali, non comportando un maggior valore fiscale del bene, per cui gli ammortamenti sul maggior valore sono indeducibili dal reddito fiscale e qualora il bene sia realizzato la relativa plusvalenza scontrerà tassazione sulla base del costo fiscale originario. Pertanto, l'operazione non pare suscettibile di generare utili da attribuire al socio superiori a quelli attribuiti allo stesso per trasparenza.

<sup>4</sup> L'imputazione a patrimonio è effettuata al netto dell'imposta sostitutiva dovuta in relazione alla rivalutazione dei beni e delle partecipazioni, la quale rappresenta un debito da iscrivere nel passivo.

<sup>5</sup> L'articolo 13, comma 3, L. 342/2000 stabilisce che se il saldo attivo viene attribuito ai soci o ai partecipanti mediante riduzione della riserva di rivalutazione stessa, ovvero mediante riduzione del capitale sociale (precedentemente incrementato con utilizzo del saldo attivo di rivalutazione), le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società, nonché il reddito imponibile dei soci ai sensi dell'articolo 47, Tuir (se si tratta di società di capitali).

<sup>6</sup> Cfr. circolare n. 33/E/2005.

<sup>7</sup> Cfr. circolare n. 11/E/2009.

Si può quindi concludere che non assuma rilevanza fiscale per il socio la distribuzione della riserva di rivalutazione solo civilistica da parte di società di persone in contabilità ordinaria. Questa conclusione pare confermata da quanto chiarito dalla circolare n. 22/E/2009 (§ 5) secondo la quale *"Il prelevamento o la distribuzione del saldo attivo da parte dell'imprenditore individuale o di una società di persone in contabilità ordinaria è, invece, irrilevante ai fini della tassazione. Peraltro, la distribuzione effettuata da una società di persone non produce effetti neanche ai fini del costo fiscale della partecipazione"*.

La riserva di rivalutazione può essere utilizzata anche per coprire la perdita di esercizio; tuttavia va tenuto presente che la prima parte del comma 2, articolo 13, L. 342/2000 prevede che *"la riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi 2 e 3, articolo 2445, cod. civ."*.

La seconda parte del citato comma 2 stabilisce, poi, che in caso di utilizzo della riserva di rivalutazione a copertura delle perdite, non si possono distribuire utili sino a quando la riserva stessa non sia stata reintegrata o ridotta con apposita deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi in tal caso le disposizioni dei commi 2 e 3, articolo 2445, cod. civ..

Nelle società di capitali, al fine di evitare che i vincoli fiscali (di sospensione di imposta) e civilistici vengano trasferiti sugli utili futuri, occorre pertanto che la copertura della perdita sia disposta in sede di assemblea straordinaria, in modo tale che l'annullamento della riserva stessa sia definitivo<sup>8</sup>. In tal caso l'utilizzo della riserva a copertura delle perdite non comporta la tassazione della riserva, né il mantenimento dei vincoli di sospensione di imposta sugli utili futuri.

Per le società di persone non viene specificato nulla in merito al comma 2, articolo 13, L. 342/2000 ovvero alle formalità per l'utilizzo della riserva a copertura delle perdite e ai vincoli sugli utili futuri. Proprio perché questa disposizione non è richiamata per le società di persone, è sorto per esse un ampio dibattito circa l'applicabilità del predetto regime di copertura delle perdite mediante utilizzo del saldo attivo di rivalutazione in sospensione di imposta.

Secondo alcuni, ancorché non esplicitamente previsto dalla norma di legge, i vincoli relativi all'utilizzo della riserva di rivalutazione dovrebbero applicarsi anche alle società di persone in contabilità ordinaria.

In tal caso il riferimento dovrebbe essere l'articolo 2306, cod. civ., il quale stabilisce che la deliberazione di riduzione del capitale sociale delle società di persone può essere eseguita solo dopo 3 mesi dalla sua iscrizione nel Registro Imprese, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione.

Dunque, anche per le società di persone in contabilità ordinaria occorrerebbe un atto con intervento del notaio (modifica dell'atto costitutivo della società), affinché la riserva di rivalutazione possa dirsi definitivamente annullata e non vi siano vincoli sugli utili futuri.

## **Natura e destinazione della riserva di rivalutazione delle società di persone in contabilità semplificata**

Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, D.M. 86/2002, non opera mai in capo ai soggetti in contabilità semplificata la tassazione della riserva di rivalutazione, perché l'evidenziazione e utilizzazione del saldo attivo richiede la redazione di un bilancio, o comunque di una situazione patrimoniale e, dunque, tali circostanze non possono essere verificate in capo ai soggetti in contabilità semplificata.

Ne consegue che la fattispecie della tassabilità della distribuzione del saldo attivo di una rivalutazione fiscale, anche non affrancato, non può emergere per i soggetti in contabilità semplificata<sup>9</sup>.

Ma il problema si sposta ancora una volta in capo ai soci, dato che questi potrebbero percepire, in sede di attribuzione di somme derivanti dalla rivalutazione, un utile civilistico che non ha scontato tassazione piena in capo alla società, in quanto imputabile alla "distribuzione" della menzionata riserva<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Tale riduzione non è tuttavia soggetta alle formalità previste dai commi 2 e 3, articolo 2445, cod. civ., ossia non occorre che per l'esecuzione della delibera sia necessario attendere 90 giorni dalla data di iscrizione nel Registro Imprese.

<sup>9</sup> Cfr. circolare n. 5/E/2001.

<sup>10</sup> Per le società di persone in contabilità semplificata non si può parlare, in effetti, di una "distribuzione" della riserva di rivalutazione in



Si pensi all'ipotesi in cui la società di persone in contabilità semplificata realizzi, decorso il periodo di sorveglianza, il valore del bene rivalutato e distribuisca poi il ricavato ai soci.

Poiché l'operazione non ha generato reddito fiscale in capo alla società, per via del riconoscimento fiscale del maggior valore del bene con pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%, non vi è alcun reddito attribuito ai soci per trasparenza ex articolo 5, Tuir. I soci verrebbero dunque a percepire una somma di denaro superiore ai redditi a essi attribuiti per trasparenza.

Secondo parte della dottrina, a fronte di tale distribuzione di somme di denaro imputabili alla distribuzione della riserva di rivalutazione che eccedono gli utili tassati per trasparenza, si genera un autonomo reddito "da partecipazione" in capo al socio.

Altra tesi sostiene, invece, che anche gli eventuali redditi distribuiti dalla società di persone che eccedono l'importo dei redditi fiscali attribuiti per trasparenza ai soci non concorrono comunque alla formazione del reddito del socio.

Ciò sulla base dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 26/E/2004 (§ 3.4) e la successiva circolare n. 49/E/2004, in merito al particolare regime di trasparenza delle Srl di cui agli articoli 115 e 116, Tuir<sup>11</sup>.

Non pare però che questi chiarimenti possano essere estesi *tout court* al caso della trasparenza delle società di persone, innanzi tutto perché derivano da un'espressa previsione legislativa rappresentata dall'articolo 8, comma 1, Decreto 23 aprile 2004<sup>12</sup> e poi perché va considerato che i citati documenti di prassi avevano in mente, in particolare, i regimi Ires di esenzione dei dividendi (articolo 89, Tuir) e quello delle plusvalenze (articolo 87, Tuir) e a tale riguardo pare corretto sostenere che quando si genera, per via di tali esenzioni/esclusioni, un disallineamento tra reddito fiscale attribuito per trasparenza al socio e utile di bilancio distribuibile al socio, il maggior reddito civilistico distribuito, che deriva dalle predette esenzioni/esclusioni, non deve essere tassato in capo al socio, perché altrimenti si vanificano le agevolazioni o esclusioni attribuite alla società di capitali partecipata, che invece dovrebbero essere trasmesse ai soci mediante la non imponibilità degli utili eccedenti distribuiti<sup>13</sup>.

Il caso delle riserve di rivalutazione per le società di persone in contabilità semplificata è invece diverso perché il venir meno della sospensione di imposta non deriva da una agevolazione o da una specifica esenzione, ma soltanto dal fatto che il particolare regime di contabilità semplificata non consente di mantenere traccia di tale vincolo.

In assenza di autonoma tassazione in capo ai soci, attraverso la distribuzione della riserva di rivalutazione si consentirebbe a essi di percepire un reddito tassato unicamente sulla base dell'imposta sostitutiva del 3% in capo alla società e questo pare rappresentare una forte disparità di trattamento nei confronti sia delle società di capitali sia delle società di persone in contabilità ordinaria. Per queste ultime, infatti, la distribuzione della riserva, se non affrancata con il pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10%, comporta l'emersione di un reddito da attribuire ai fini Irpef ai soci.

Secondo Assonime (circolare n. 30/2009) questo è in effetti il risultato che si viene inevitabilmente a creare in conseguenza del particolare regime contabili applicato, per cui per i semplificati la riserva sarebbe da considerarsi come affrancata "gratuitamente".

---

quanto, per l'assenza di uno Stato patrimoniale, non è configurabile la fattispecie della distribuzione della riserva di rivalutazione. Si tratta, più propriamente, dell'attribuzione ai soci del ricavato derivante dalla realizzazione del bene rivalutato.

<sup>11</sup> Nell'occasione l'Agenzia delle entrate ha chiarito che "Analogamente a quanto avviene nelle società di persone, gli utili maturati in regime di trasparenza fiscale non concorrono a formare il reddito dei soci, anche qualora siano distribuiti dopo la vigenza dell'opzione, in regime di tassazione ordinaria, e in misura eccedente il reddito imputato per trasparenza. Lo chiarisce espressamente il comma 1, articolo 8 del Decreto Ministeriale, aggiungendo che la disposizione resta valida anche con riferimento alla distribuzione di tali utili e riserve, dopo il periodo di trasparenza, a favore di nuovi soci".

<sup>12</sup> Il quale prevede che "gli utili e le riserve di utili formati nei periodi in cui è efficace l'opzione, ove distribuiti, non concorrono a formare il reddito dei soci".

<sup>13</sup> Peraltro, nell'ambito della trasparenza applicabile alle Srl con soci persone fisiche, di cui all'articolo 116, Tuir, è previsto espressamente (comma 2), al fine di evitare ingiustificati vantaggi per i soci, che i dividendi di cui all'articolo 89, Tuir ricevuti dalla società trasparente da parte di società Ires proprie partecipate concorrono a formare il reddito di questa secondo le percentuali dei soggetti Irpef previste dall'articolo 59, Tuir e non, dunque, di quella prevista dall'articolo 89, Tuir per i soggetti Ires. Analoga deroga vale per le plusvalenze su partecipazioni che rientrano nel regime della c.d. "pex" di cui all'articolo 87, Tuir, le quali non concorrono a formare il reddito della società trasparente nella misura del 5%, bensì di quella del 58,14% ai sensi dell'articolo 58, comma 2, Tuir.

## Passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria e viceversa

Importanti conseguenze si generano con riferimento alle riserve di rivalutazione nel caso di passaggio da parte della società di persone dalla contabilità semplificata a quella ordinaria e viceversa. Il caso del soggetto che ha effettuato la rivalutazione mentre era in contabilità semplificata e che successivamente ha adottato la contabilità ordinaria è stato affrontato dall'Agenzia entrate nella circolare n. 57/E/2001 (§ 1.5), secondo la quale il fatto che per i "semplificati" la riserva di rivalutazione non è evidenziata a livello contabile implica che, in sede di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria, l'iscrizione in contabilità dei beni rivalutati non comporti la ricostituzione di alcuna riserva di rivalutazione in sospensione di imposta.

In altre parole, dato che al momento in cui è stata effettuata la rivalutazione non si è generata alcuna riserva in sospensione di imposta, non occorre evidenziare separatamente la suddetta riserva nella situazione patrimoniale adottata in sede di passaggio alla contabilità ordinaria.

La riserva che emerge in sede di passaggio alla contabilità ordinaria è dunque classificata tra le "generiche" riserve del Patrimonio netto (non in sospensione di imposta).

Va tuttavia precisato che per quanto riguarda la rappresentazione contabile del bene rivalutato, in sede di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria, vi sono due diverse tesi.

La prima tesi, che si basa su una interpretazione letterale del D.P.R. 689/1974, sostiene che all'apertura dei conti in fase di adozione della contabilità ordinaria i beni rivalutati devono essere iscritti al costo di acquisto, maggiorato delle eventuali spese incrementative.

Pertanto, non dovrebbe essere iscritto in contabilità il valore rivalutato, né, di conseguenza, alcuna riserva riferibile alla rivalutazione. Il fatto che non venga iscritta contabilmente la rivalutazione non farebbe, in ogni caso, venire meno gli effetti della rivalutazione stessa, ma semplicemente vi sarebbe un disallineamento tra valore di bilancio del bene (al costo storico) e quello fiscale (al valore di rivalutazione).

Altra tesi, che si riferisce in particolare agli immobili, fa riferimento ai chiarimenti forniti in passato dalla circolare n. 8/1985, secondo la quale, in sede di adozione della contabilità ordinaria, i beni immobili relativi all'impresa acquisiti anteriormente al 31 dicembre 1973 vanno valutati ai sensi dell'articolo 4, D.P.R. 689/1974 fino a tale data, mentre quelli acquisiti dopo vanno assunti in base al costo di acquisizione, aumentato degli oneri accessori di diretta imputazione. Ma in entrambi i casi, secondo detto documento di prassi, *"occorre tener conto dei valori risultanti dall'eventuale applicazione delle leggi di rivalutazione monetaria"*.

Secondo questa impostazione, dunque, il valore di iscrizione del bene nella contabilità patrimoniale, a seguito dell'adozione del regime contabile ordinario, dovrebbe essere pari a quello di rivalutazione, con conseguente iscrizione nel passivo di una riserva di patrimonio netto (in contropartita del maggior valore dell'immobile) alla quale però, come espressamente indicato dalla risoluzione n. 2230/1977, è da attribuirsi la natura di saldo attivo di rivalutazione monetaria non tassabile.

Il caso, inverso, ovvero del soggetto che ha effettuato la rivalutazione mentre era in contabilità ordinaria e successivamente adotta la contabilità semplificata, è stato trattato dalla medesima circolare n. 57/E/2001 (§ 1.5).

Nell'occasione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che in ipotesi di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quello di contabilità semplificata, non essendo più possibile monitorare la destinazione della riserva di rivalutazione, la medesima, aumentata dell'imposta sostitutiva, concorrerà a formare il reddito imponibile nel primo esercizio in cui il contribuente si avvale della contabilità semplificata. Pertanto, se l'impresa in contabilità ordinaria, dopo la rivalutazione, effettua il passaggio alla contabilità semplificata, questa deve necessariamente tassare il saldo attivo di rivalutazione in sospensione di imposta nel primo esercizio in cui adotta la contabilità semplificata, ciò in quanto a seguito del particolare regime contabile adottato la riserva non può essere più "monitorata".

## Trasformazione della società di persone in società di capitali

Vi è da chiedersi quali effetti si producano sulle riserve di rivalutazione nel caso di successiva trasformazione in società di capitali da parte di una società di persone (in contabilità ordinaria) che



ha effettuato la rivalutazione prevista dal Decreto Agosto, sia ai fini fiscali sia anche soltanto civilistico-contabili.

Come detto in precedenza, nell'ipotesi di rivalutazione fiscale, la riserva di rivalutazione è da considerarsi in sospensione di imposta, ma l'articolo 170, Tuir, in materia di trasformazione omogenea progressiva, non prevede alcuna disposizione espressa circa le riserve in sospensione d'imposta.

Si dovrebbero pertanto applicare i principi generali della neutralità fiscale della trasformazione, per cui le riserve in sospensione di imposta della società di persone in contabilità ordinaria sono da ricostituire presso la società di capitali risultante dalla trasformazione, alla quale viene trasferito il vincolo, pena il rischio di tassazione della riserva in sede di trasformazione (perché "utilizzata" per finalità diverse da quelle previste dalla normativa consistenti nella copertura delle perdite o nel passaggio a capitale)<sup>14</sup>.

Per quanto riguarda, invece, le riserve di rivalutazione che sono state affrancate mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10% e quelle derivanti da una rivalutazione solo civilistica, in sede di trasformazione di società di persone in contabilità ordinaria in società di capitali, si dovrebbe applicare la disciplina prevista dall'articolo 170, comma 3, Tuir in base alla quale le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci per trasparenza non concorrono a formare il reddito degli stessi in caso di successiva distribuzione da parte della società di capitali (in quanto già tassati in capo ai singoli soci) a condizione che siano soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- iscrizione nel primo bilancio della società trasformata;
- indicazione della loro origine.

Le riserve di rivalutazione della società di persone che sono state affrancate mediante pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10% e quelle derivanti da rivalutazione solo civilistica, per quanto detto in precedenza, devono infatti considerarsi formate da utili già imputati per trasparenza, perché in caso di successiva distribuzione da parte della società di persone non concorrono a formare il reddito dei soci.

Occorre pertanto che dette riserve vengano iscritte nel bilancio della società di capitali risultante dalla trasformazione con indicazione della loro origine.

Problemi non si pongono se la società di persone che si trasforma in società di capitali è in contabilità semplificata perché, come detto in precedenza, non essendo prevista una situazione patrimoniale, non vi è più evidenziazione della riserva di rivalutazione e dunque non si potranno verificare fenomeni "distributivi" della riserva stessa in sede di trasformazione.

## Riferimenti normativi

articolo 110, D.L. 104/2020

articoli 11, 13, 14 e 15, L. 342/2000

commi 475, 477 e 478, articolo 1, L. 311/2004

D.M. 162/2001

D.M. 86/2002

<sup>14</sup> In caso di successiva distribuzione ai soci della società di capitali risultante dalla trasformazione dette riserve sconteranno tassazione come dividendi, oltre a scontare tassazione in capo alla società secondo il regime Ires (con riconoscimento del credito di imposta per l'imposta sostitutiva a suo tempo versata). Ciò in quanto la riserva in sospensione d'imposta deve considerarsi formata, ai fini fiscali, con utili prodotti nel medesimo periodo d'imposta nel quale è distribuita (cfr. risposta a interpello n. 332/2019 e risposta a interpello n. 505/2019).

# TeamSystem Check Up Impresa - Monitoraggio della salute d'impresa e prevenzione della crisi

Il nuovo Codice sulla Crisi di Impresa e dell'Insolvenza ha introdotto importanti novità per una **diagnosi precoce dello stato di difficoltà delle imprese** e per prevenire lo stato di crisi aziendale.

**TeamSystem Check Up Impresa** supporta le imprese nel ristabilire l'equilibrio economico-finanziario mediante approfondite analisi dei principali indicatori di business, semplificare il percorso di accesso ai finanziamenti bancari, e prepararsi all'entrata in vigore degli obblighi previsti dal Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza.

La nuova soluzione offre alle aziende strumenti di controllo e allerta preventiva, attraverso i quali rilevare i possibili segnali di crisi e impostare una strategia per riportare **in equilibrio economico, patrimoniale e/o finanziario** la propria attività.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/check-up-impresa](http://www.teamsystem.com/check-up-impresa)

