



TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 292

In collaborazione con





Bilancio in Cloud

Bilancio in Cloud: la soluzione per la predisposizione smart dei Bilanci

Bilancio in Cloud è il software pensato per supportare i Professionisti nella predisposizione dei Bilanci in modo smart ed intuitivo. Attraverso un percorso guidato, la soluzione semplifica il processo di redazione di tutti i documenti di Bilancio, dal caricamento dei dati contabili fino alla firma e al Deposito.

LE FUNZIONALITÀ DI BILANCIO IN CLOUD

- **Dashboard di Studio:** tieni sotto controllo, attraverso grafici di riepilogo, i Bilanci dell'anno corrente, dell'anno precedente e di quelli mancanti.
- **Fascicoli:** gestisci tutte le tipologie di Fascicoli di Bilancio in modo semplice grazie ad un workflow verticale che ti accompagna nella redazione dei documenti, etichette che facilitano la lettura dello stato di lavorazione e grafici che evidenziano gli indici reddituali più importanti.
- **Acquisizione dei dati contabili:** importa il fascicolo dell'anno precedente direttamente da file XBRL, Excel o in modalità integrata con i gestionali TeamSystem.
- **Nota Integrativa:** un processo guidato ti accompagna step by step nella redazione della Nota Integrativa.
- **Redazione documenti:** puoi sfruttare modelli e formulari preimpostati e personalizzabili e gestire tutti i documenti di Bilancio, raggruppandoli logicamente tra quelli che andranno depositati e quelli a corollario.
- **Deposito:** tramite una procedura guidata crei in modo semplice una pratica di deposito, verifichi il contenuto, gestisci le diciture di conformità, fino ad arrivare alla validazione ed invio.

BENEFICI DELLA SOLUZIONE



Esperienza utente intuitiva



Editor documenti



Collaboration



Integrazione con Euroconference Evolution

Per scoprire di più:

<https://www.teamssystem.com/store/fatturazione-e-contabilita/bilancio-in-cloud/>

Schede operative

La deroga alla "continuità aziendale" nel Bilancio 2020: il Documento Interpretativo 8 dell'Oic	2
Il revisore e la deroga sulla continuità aziendale nel bilancio 2020	7
I <i>bonus</i> in edilizia: le opportunità per le cooperative di abitazione	13
La rivalutazione dei beni d'impresa 2020 e gli immobili	21

Scadenzario

Scadenze del mese di maggio	27
-----------------------------	----

La deroga alla “continuità aziendale” nel Bilancio 2020: il Documento Interpretativo 8 dell’Oic

L’Oic, ha recentemente pubblicato il Documento Interpretativo 8 che va a sostituire il precedente Interpretativo 6 in tema di “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio” e, nello specifico, in tema di “continuità aziendale”. Il Documento si occupa in particolare degli effetti di cui al comma 2, articolo 38-quater, L. 77/2020, con il quale si è introdotta una disposizione eccezionale che offre alle imprese Oic Adopter la facoltà di predisporre il bilancio in deroga al disposto dell’articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), cod. civ., al ricorrere di determinate condizioni. La deroga, in concreto, si sostanzia in una sorta di presunzione di continuità aziendale e di congelamento dell’applicazione dei § 23 e 24 dell’Oic 11, e del § 59, lettera c), dell’Oic 29, in sede di redazione del bilancio d’esercizio.

L’eccezionale disposto dell’articolo 38-quater, L. 77/2020

L’articolo 38-quater, L. 77/2020, i cui commi 1 e 2 si intendono aventi l’effetto di produrre la tacita abrogazione, a partire dalla data del 19 luglio 2020, ovvero dall’entrata in vigore, dell’articolo 7, commi 1 e 2, L. 40/2020, prescrive che, al ricorrere di determinate condizioni, nella redazione del bilancio d’esercizio in corso al 31 dicembre 2020, possono essere derogate le disposizioni relative alla prospettiva della continuità aziendale, senza pur tuttavia che si possa derogare ad altri precetti e in particolare agli altri Principi contabili, e senza altresì che ciò possa autorizzare un indebolimento della portata informativa della Nota integrativa e della Relazione sulla gestione, che viene anzi rafforzata in presenza dell’esercizio della deroga.

Del disposto dell’articolo 38-quater, L. 77/2020, possiamo sin da ora soprassedere dal comma 1, per il semplice fatto che esso si riferisce ai bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 28 febbraio 2020, e che non erano ancora approvati a tale data, e perciò a fattispecie oggi non più attuali.

I commi 2 e 3 dell’articolo 38-quater, L. 77/2020, sono, invece, di piena attualità, e dispongono testualmente quanto segue.

“2. Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell’attività di cui all’articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), cod. civ. può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell’ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all’articolo 2427, comma 1, n. 1), cod. civ. anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e alla Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell’azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

3. L’efficacia delle disposizioni del presente articolo è limitata ai soli fini civilistici”.

La Relazione illustrativa all’articolo 7, D.L. 23/2020 – il cui testo, seppure con un’altra e più ermetica formulazione, anticipava già al bilancio 2019 gli stessi effetti ora riprodotti dall’articolo 38-quater per l’esercizio successivo – aiuta a chiarire che la norma trae origine dalla consapevolezza che la situazione emergenziale ha prodotto effetti “dirompenti e abnormi” sulle prospettive di continuità aziendale delle imprese, se queste fossero osservate nello stretto rigore dell’impianto normativo e interpretativo rappresentato, *in primis*, proprio dall’articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), cod. civ., e dai Principi contabili Oic 11 e Oic 29. La Relazione illustrativa riconosce infatti che un numero consistente di imprese, a una rigorosa applicazione dei canoni prescritti in tema di conti-

nuità aziendale dai Principi contabili Oic 11 e Oic 29, si sarebbe trovata nelle condizioni di assenza del postulato del *going concern*, con effetti devastanti sulle valutazioni riflesse anche in termini quantitativi nel bilancio.

In questo contesto, dopo la pubblicazione di alcuni documenti di dottrina e di prassi¹ anche molto autorevoli, e dopo la pubblicazione di un primo Documento Interpretativo 6, licenziato in via definitiva a inizio del mese di giugno 2020, l'Oic è nuovamente intervenuto con la pubblicazione del Documento Interpretativo 8², (di seguito, l'Interpretativo 8³) approvato e divulgato nella versione definitiva nel marzo 2021.

Occorre premettere che l'Interpretativo 8 verte esclusivamente sull'applicazione del comma 2 dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020, omettendo perciò ogni riferimento al comma 3 dello stesso articolo; ciò, nell'assunto che il compito dell'Oic si esaurisce solo "nello stabilire regole contabili che per loro natura hanno solamente una finalità civilistica", mentre il comma 3, nel testo sopra riportato, che rimane davvero criptico, chiosa appunto circa i limiti esclusivamente civilistici di applicazione dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020, lasciando aperte interpretazioni di vario tipo ma che, sinora, non hanno apparentemente trovato un reale senso compiuto attribuibile a tale comma.

Le motivazioni alla base dell'Interpretativo 8 e il suo perimetro soggettivo di applicazione

Lo scopo dichiarato dall'Oic attraverso la pubblicazione dell'Interpretativo 8 è quello di analizzare sotto il profilo tecnico-contabile la norma straordinaria contenuta al comma 2 dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020. Proprio per il fatto che l'Oic si limita a dettare regole contabili alle imprese che redigono il bilancio secondo il codice civile, nell'Interpretativo 8 si precisa che il contenuto del Documento si applica solamente alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile (i c.d. soggetti "Oic Adopter").

Ulteriore nota dell'Oic è che le indicazioni dell'Interpretativo 8 si intendono applicabili anche alle società nella redazione del bilancio consolidato ex D.Lgs. 127/1991.

Restando sul profilo soggettivo di applicazione dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020, l'Oic conferma la posizione secondo cui la norma stessa si rivolge esclusivamente alle imprese che adottano i Principi contabili nazionali; e ciò sarebbe dovuto al fatto, sopra ricordato, che la norma richiama esplicitamente l'articolo 2423-*bis*, cod. civ., così da escludere un'estensione della sua portata applicativa anche alle imprese Ias Adopter.

Possiamo al riguardo ricordare che in dottrina, già al tempo della vigenza dell'articolo 7, D.L. 23/2020 e dell'Interpretativo 6, questa posizione non era stata unanimemente condivisa, secondo la considerazione più sostanziale per cui il postulato della continuità aziendale non si atteggia in modo in concreto differente nel mondo Oic rispetto a quello Ias/Ifrs; a ciò si aggiunga che gli effetti che l'emergenza produce sulle imprese e sulle valutazioni dei loro bilanci non è certo così tanto diversa a seconda dei Principi contabili dalle stesse applicati.

I contenuti della facoltà di deroga: la presunzione di continuità aziendale al ricorrere di determinate condizioni

Il comma 2 dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020 "introduce una facoltà di deroga al disposto dell'articolo 2423-*bis*, comma 1, n. 1), cod. civ."³. La deroga è, per definizione normativa, "transitoria" e perciò è limitata ai bilanci degli esercizi che chiudono nell'intervallo temporale identificato, seppure come vedremo con qualche falla, dalla norma stessa, e ha questi connotati:

- si tratta di una facoltà;
- può essere esercitata solo se ricorrono determinate condizioni;

¹ Fnc in collaborazione con Sidrea, "L'impatto dell'emergenza sanitaria sulla continuità aziendale sull'applicazione dei principi contabili nazionali - Prime indicazioni" del 20 aprile 2020; Assonime, il Caso n. 5/2020; Consob, "Richiamo di attenzione n. 6/20 del 9 aprile 2020"; Consob "Richiamo di attenzione n. 1/21 del 16 febbraio 2021".

² Il Documento Interpretativo 8 è intitolato: L. 77/2020 "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio" (continuità aziendale).

³ § 4, Interpretativo 8.

- è limitata solo ed esclusivamente alle disposizioni e ai Principi contabili all'uopo identificati, non potendosi estendere in via analogica ad altri ambiti;
- non riduce affatto la portata informativa del bilancio, perciò non sono diminuiti i doveri di completezza delle informazioni nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Lo scopo della norma, secondo quanto puntualizza l'Interpretativo 8, è quello di "evitare che l'applicazione dei normali criteri di valutazione, in particolare quelli concernenti la prospettiva della continuità aziendale, possa enfatizzare (con evidenti conseguenze pro-cicliche) gli effetti negativi che l'emergenza in atto sta comportando".

Le condizioni per l'esercizio della facoltà di deroga

La società può avvalersi della deroga disposta dall'articolo 38-*quater*, comma 2, L. 77/2020, se:

a) nell'ultimo bilancio approvato anteriormente a quello in cui tale deroga viene esercitata (che, ad esempio, nella maggior parte dei casi delle società con esercizio coincidente con l'anno solare sarà il bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019), la valutazione delle voci di bilancio è stata compiuta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del § 21 o del § 22 dell'Oic 11; oppure

b) nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente (come sopra, il 2019), la società ha applicato quanto previsto dall'articolo 38-*quater*, comma 1, L. 77/2020, oppure quanto era disposto articolo 7, D.L. 23/2020 (che, come premesso, era in vigore sino al 18 luglio 2020).

Al di fuori di queste 2 circostanze la deroga di cui al comma 2 dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020 non è esercitabile, e quindi il bilancio dovrà essere predisposto nel pieno rispetto del principio di continuità aziendale secondo i canoni ordinari della sua applicazione.

Non è infatti possibile usufruire della deroga se nel bilancio approvato riferito all'esercizio precedente (si pensi, ad esempio, al bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019) la società aveva già dichiarato di trovarsi già nelle condizioni di cui al § 23 o al § 24 dell'Oic 11.

Il contenuto e l'impatto della deroga sul bilancio d'esercizio

Una volta verificate le condizioni che consentono di accedere alla facoltà di deroga in oggetto, laddove la società – o meglio, il suo organo amministrativo – decida di avvalersene, il bilancio viene redatto applicando tutti i Principi contabili in vigore, a sola eccezione dei § 23 e 24 dell'Oic 11, e del § 59, lettera c), dell'Oic 29.

Vediamo allora quali sono i principi, o meglio le parti dei Principi contabili, che la deroga consente di non applicare:

a) i § 23 e 24 dell'Oic 11:

- il § 23 prescrive che, laddove la direzione aziendale arrivi a concludere che non vi sono ragioni alternative alla cessazione dell'attività, seppure in assenza dell'avveramento di una causa di scioglimento anticipato della società, la valutazione delle voci di bilancio viene ancora effettuata nella prospettiva della continuazione dell'attività, ma ciò deve essere fatto tenendo conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo dell'impresa;
- il § 24 aggiunge un passo ulteriore, nel caso in cui venga accertato dagli amministratori della società anche il verificarsi di una delle cause di scioglimento della società di cui all'articolo 2484, cod. civ.; in questa circostanza, il bilancio d'esercizio va redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività, ma si applicano ancora i criteri di funzionamento, così come previsti al § 23, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale dell'impresa;

b) il § 59, lettera c), dell'Oic 29 si rivolge ai fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che possono incidere sulla continuità aziendale e prescrive che, se il presupposto della continuità aziendale non risultasse essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, sarebbe necessario tenerne conto nelle valutazioni di bilancio.

Analizzando il contenuto della deroga, è allora possibile cogliere alcuni aspetti di sintesi ma altamente significativi:

- la deroga introduce una sorta di virtuale presunzione di continuità aziendale nella redazione del bilancio dell'esercizio, che potrebbe essere tuttavia non pienamente corrispondente alla situazione reale dell'impresa;
- la deroga, nel tradursi nella disapplicazione dei suddetti § dell'Oic 11, e solo di quelli, non esonera perciò gli amministratori, alla data di redazione del bilancio, dall'interrogarsi circa la sussistenza della continuità aziendale; sono solamente gli effetti sulle valutazioni di bilancio che potranno essere congelati dall'impatto altrimenti prodotto dalle incertezze significative o addirittura dalla insussistenza della continuità aziendale al momento della predisposizione del bilancio;
- quanto alla disapplicazione del § 59, lettera c), dell'Oic 29, essa appare oggi un po' cronologicamente meno rilevante; infatti, rivolgendosi quantomeno ai bilanci degli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020, difficilmente l'emergenza da Covid-19 potrà essere qualificata come un "fatto rilevante dell'esercizio successivo", bensì esso rappresenta un fatto rilevante verificatosi nell'esercizio di riferimento, il quale prosegue, unitamente ai suoi effetti, anche nei primi mesi dell'esercizio successivo.

Ai bilanci di quali esercizi sociali si applica la facoltà di deroga?

L'articolo 38-*quater*, comma 2, L. 77/2020 prevede che la facoltà sia esercitabile per "i bilanci in corso al 31 dicembre 2020".

Perciò, non vi è dubbio che le società aventi l'esercizio corrispondente all'anno solare possano accedere alla facoltà di deroga in questione. Lo stesso vale anche per le imprese che hanno esercizio a cavallo del 31 dicembre 2020, come può essere il caso delle imprese il cui esercizio chiude al 31 marzo 2021, oppure al 30 giugno 2021.

L'Interpretativo ⁸ coglie correttamente che il tenore letterale dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020, sembra non prevedere la facoltà di deroga nei bilanci degli esercizi chiusi successivamente al 23 febbraio 2020, ma che non sono in corso al 31 dicembre 2020. Può essere, ad esempio, il caso dei bilanci degli esercizi chiusi al 30 settembre 2020, oppure al 30 giugno 2020.

In questa circostanza, tuttavia, secondo l'Interpretativo 8, seppure in assenza di uno specifico riferimento normativo, si ritiene che "si possa applicare in via analogica quanto previsto dal comma 2 della norma"; sicché, anche per questi bilanci, in via interpretativa, potrà essere consentito esercitare la deroga, sempre ricorrendone le condizioni sopra indicate.

Ora, prendendo come riferimento il bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, la deroga potrà essere esercitata se:

a) nel bilancio dell'esercizio precedente (quindi, nel bilancio dell'esercizio chiuso di norma al 31 dicembre 2019) la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva delle continuità aziendale, in applicazione dei § 21 e 22 dell'Oic 11; oppure

b) nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 la continuità aziendale è stata applicata in quanto la società si è avvalsa, già in tale bilancio, della deroga che era prevista dal comma 1 dell'articolo 38-*quater*, L. 77/2020, oppure della deroga che era prevista dall'articolo 7, D.L. 23/2020.

Gli obblighi di informativa in Nota integrativa

L'Interpretativo 8 si sofferma poi puntualmente – ai § 9 e 10 – sui doveri di informativa nella Nota integrativa a cui sono tenuti gli amministratori della società che si avvalgono della deroga.

La società che si avvale della deroga, infatti, è tenuta a fornire adeguata informativa ai sensi del punto 1) dell'articolo 2427, cod. civ., il quale non è derogato dalla disposizione in commento.

Restano infatti ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa e, si puntualizza, per ciò che risulta applicabile secondo la normativa di riferimento, anche nella Relazione sulla gestione.

⁸ § 8, "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

In particolare, l'Interpretativo 8 precisa che la società che si avvale della deroga deve descrivere nella Nota integrativa del bilancio:

- le *"significative incertezze in merito alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio"*;
- le informazioni relative ai *"fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze"*;
- nel caso in cui, nell'orizzonte temporale futuro di riferimento gli amministratori non ritengano che sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, tali circostanze devono essere riportato e, *"per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società"*.

Pertanto, gli obblighi di informativa qualitativa in bilancio non sono nient'affatto affievoliti dall'esercizio della deroga, bensì ne escono ulteriormente rafforzati. Non si tratta di una novità, in quanto già l'Interpretativo 6 dell'Oic, e il precedente documento pubblicato dalla Fnc⁵, sottolineavano quindi la preminente importanza della completezza dell'informativa da riportare nella Nota integrativa, per via della significatività e della rilevanza degli eventi in questione e degli effetti che essi producono.

Riferimenti normativi

Oic, Documento Interpretativo 8
articolo 38-*quater*, L. 77/2020
articolo 2423-*bis*, cod. civ.

⁵ *Ult. op. cit.*

Il revisore e la deroga sulla continuità aziendale nel bilancio 2020

L'articolo 38-quater, D.L. 34/2020 ha confermato nel nostro ordinamento una misura eccezionale già introdotta lo scorso anno con cui di fatto ha assicurato la continuità aziendale per legge, andando a sterilizzare di fatto le conseguenze della pandemia "Covid-19". Si tratta di una norma provvisoria finalizzata a evitare che l'applicazione dei normali criteri di valutazione, in particolare relativi alla prospettiva della continuità aziendale, possano creare ulteriori accelerazioni della crisi di impresa enfatizzando in via pro-ciclica gli effetti negativi della emergenza sanitaria in atto. Nel frattempo, il bilancio è anche interessato da ulteriori criteri contabili modificati o flessibili e quindi dalla sola lettura dei bilanci risulta sempre più difficile decifrare la salute economica finanziaria delle aziende.

La continuità aziendale per legge

L'articolo 38-quater, D.L. 34/2020¹ (il "Decreto Rilancio") al comma 2 prevede come comportarsi nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020 e in particolare "la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), cod. civ. può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020. Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, comma 1, n. 1), cod. civ. anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito".

Tale facoltà di deroga al disposto dell'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1, cod. civ., esercitabile nei casi in cui la continuità fosse comunque presente alla data del 23 febbraio 2020 e quindi di fatto riconosciuta nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, ancorché sempre per applicazione della stessa deroga, permette di non applicare i § 23 e 24 dell'Oic 11 e del § 59 c) dell'Oic 29.

Tale facilitazione contabile, che permette quindi di non modificare i Principi contabili di valutazione di attività e passività anche nei casi in cui non vi siano i presupposti della continuità aziendale o comunque non siano identificabili dagli amministratori, vanno potenzialmente ad aggiungersi a una serie di Principi contabili modificati o adattati a seguito della pandemia.

Se da una parte il revisore può constatare la non valutazione della continuità aziendale e le sue conseguenze sul bilancio, dall'altra potrebbe dover affrontare una serie di Principi contabili modificati per legge che influenzano il bilancio stesso, che qui elenchiamo per brevità:

- la rivalutazione di beni materiali e immateriali, anche precedentemente non iscritti nell'attivo patrimoniale, con riesame della vita utile residua dei beni oggetto di rivalutazione a valere dall'anno prossimo;
- la sospensione degli ammortamenti, parziale o totale, non necessariamente coerente alla riduzione dell'uso, con rimodulazione della vita utile dei beni;
- la deroga in tema di valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante;
- disposizioni temporanee in materia di riduzione o ricostituzione del capitale, ossia disapplicazione degli articoli 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter, cod. civ..

¹ Tale articolo è andato a riformulare l'articolo 7, D.L. 23/2020, andando a chiarire meglio le condizioni per l'applicazione della c.d. deroga alla continuità, chiarendo forse meglio che gli effetti della pandemia sono eventi successivi non modificativi del bilancio non ancora approvato al 23 febbraio 2020, tra l'altro anche per la valutazione della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante.

In un contesto in cui tutti gli *stakeholders* attendono con ansia i bilanci per comprendere la salute delle società e gli impatti contabilizzati a seguito della pandemia Covid-19, in altre parole per comprendere e stimare la probabilità di insolvenza (*insolvency likelihood*), le informazioni finanziarie fornite diventano via via più opache e difficilmente leggibili, di sicuro non comparabili con quelle degli esercizi precedenti. Inutile dire che con tali premesse il bilancio rischia di dare ancora meno informazioni per la misurazione della rischiosità delle imprese nel medio lungo termine, non potendo andare a valutare la dinamica economica che dovrà poi riflettere maggiori ammortamenti sulle rivalutazioni, o gli ammortamenti o svalutazioni non contabilizzate, e fronteggiare le eventuali scadenze di moratorie di cui si sia beneficiato o nuova finanza temporanea ottenuta dal sistema bancaria grazie alla garanzia statale.

Se poi aggiungiamo che le informazioni sulla evoluzione prevedibile incluse nella Relazione sulla gestione prevedibilmente spesso includeranno solamente elementi sommari e incerti sull'andamento della società nell'esercizio 2021, in corso di una pandemia la cui durata si protrae nel tempo senza poter stimare un ritorno alla normalità o alla nuova normalità, dobbiamo constatare l'evidente divario e conflitto tra l'esigenza dei terzi di valutare la sostenibilità del *business* nel medio e lungo termine e il rischio incombente del pericolo di insolvenze prospettiche anche a breve termine.

Appare oltremodo contraddittorio osservare come da una parte le imprese esprimano difficoltà e riserve nel formulare un aggiornamento dei piani previsionali in cui stimare i tempi di recupero dei volumi di vendita *ante* pandemia, mentre dall'altra siano comunque obbligate, nella redazione del bilancio 2020, a effettuare la verifica della recuperabilità di intangibili, di imposte anticipate iscritte e delle rivalutazioni degli attivi attraverso il valore d'uso, quindi stimando la redditività futura e, in ultima analisi, la continuità aziendale. Risulta comprensibile quindi come non sia agevole aggiornare o addirittura riformulare nuovi piani aziendali pluriennali *post* Covid, tuttavia le stime contabili del bilancio devono comunque essere fatte: l'assenza di eventuali perdite durature deve essere supportata dagli amministratori con la recuperabilità degli attivi basata su redditività futura, stimata, anche se in via semplificata e sulla base delle migliori informazioni disponibili al momento. Soprattutto la Nota integrativa deve fornire le informazioni usuali relative al presupposto della continuità aziendale, anche nei casi in cui ci si avvalga della deroga di cui all'articolo 38-*quater*, L. 77/2020. Nei casi più critici dovranno essere presentate le incertezze significative di continuare a operare in normale funzionamento per un prevedibile arco temporale futuro relativo almeno a un periodo di 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio, andando a esplicitare i fattori di rischio, le assunzioni effettuate per giungere a tali conclusioni e le incertezze identificate, nonché piani e azioni programmate per fronteggiare tali rischi e incertezze. Nei casi estremi gli amministratori, ove giungano a ritenere inevitabile la prevedibile cessazione dell'attività, non avendo intravisto alternative ragionevoli a tale epilogo, dovranno evidenziare in Nota integrativa tali circostanze e, per quanto possibile e in qualche misura attendibile, quantificare i prevedibili effetti che si potrebbero manifestare sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Il Documento interpretativo n. 8 dell'Oic

Al fine di fornire una guida pratica l'Oic, Organismo Italiano di Contabilità, ha emesso in marzo 2021 il Documento interpretativo n. 8 "*Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio*" (*Continuità aziendale*), indirizzato alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile e che intendono avvalersi della c.d. deroga, che chiaramente non altera in alcun modo il quadro normativo esistente relativo alle informazioni dovute in Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Gli amministratori dovranno quindi da un lato ben evidenziare la scelta di avvalersi della deroga della norma generale, ma soprattutto fornire un quadro aggiornato della loro valutazione circa la capacità dell'azienda di continuare a operare in un prevedibile futuro in normale funzionamento, evidenziando nel caso le eventuali incertezze significative che possono presentarsi sul percorso della continuità. L'informativa di bilancio dovrà pertanto in ogni caso contenere le usuali informazioni richieste e quindi:

- i fattori di rischio sui presupposti della continuità aziendale;
- le assunzioni effettuate, in termini di evoluzione del *business* o dei fattori esterni o eventi considerati;
- le incertezze identificate;
- nonché le azioni previste o poste in essere per fronteggiare le suddette incertezze e rischi.

Come anticipato, gli amministratori avvalendosi della deroga potrebbero anche concludere che non vi siano alternative ragionevoli alla cessazione dell'attività, senza necessariamente andare a modificare i Principi contabili di un'azienda in normale funzionamento, anche se l'Oic richiede che si dia ampia informativa sui possibili effetti si sarebbero avuti sulla situazione patrimoniale ed economica della società derivanti dalla modifica dei Principi contabili.

Tale circostanza potrebbe anche presentarsi insieme alla disapplicazione delle norme relative agli obblighi di ricapitalizzazione, in quanto come sappiamo per le sole perdite emerse nell'esercizio 2020 non si applicano gli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-*bis*, commi 4, 5 e 6, e 2482-*ter*, cod. civ. e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, comma 1, n. 4) e 2545-*duodecies*, cod. civ.. Il termine entro il quale la perdita deve essere diminuita di 1/3 è ora posticipato al quinto esercizio successivo, disattivando dunque la causa di scioglimento per riduzione del capitale sociale per un periodo di 5 esercizi. Anche in questa fattispecie vi è l'obbligo di dare evidenza nella Nota integrativa delle perdite oggetto delle nuove e temporanee disposizioni e di specificare in appositi prospetti la loro origine e le movimentazioni intervenute nell'esercizio, informativa rilevante ancora di più negli esercizi futuri.

Il giudizio del revisore

L'aspetto chiave su cui si dovrà quindi concentrare il revisore è l'adeguatezza dell'informativa di bilancio rispetto le indicazioni del Documento interpretativo n. 8 dell'Oic, e quindi la tipologia di giudizio nella relazione di revisione dovrà esprimere la conclusione in merito alla qualità e adeguatezza delle informazioni fornite dagli amministratori. Al fine di dare una guida applicativa per la relazione di revisione Assirevi, giusto a marzo 2021, ha emesso il DDR Documento di Ricerca n. 240 da leggere nei casi di utilizzo della deroga sulla continuità aziendale ai sensi del c.d. Decreto Rilancio. Come al solito oltre all'analisi normativa il documento propone casi esemplificativi e *standard* di riferimento, che sono comunque da adattare alle specifiche circostanze.

La relazione di revisione in linea di principio dovrebbe prevedere 3 elementi di novità nei casi in cui gli amministratori abbiano scelto la deroga alla continuità:

1. il paragrafo del giudizio deve riportare la norma della deroga tra le fonti normative del bilancio, e quindi aggiungendo *"include le disposizioni previste dall'articolo 38-quater, n. 2, L. 77/2020"*;
2. nei casi in cui sia sufficiente inserire un richiamo di informativa, il paragrafo di enfasi riporterà le modalità seguite nell'applicazione della deroga;
3. suggerito poi prevedere un paragrafo di *"altri Aspetti"* ai fini della comprensione della responsabilità del revisore, della portata della sua responsabilità e attività svolta, in merito all'utilizzo della deroga della continuità e quindi alle conseguenti modalità applicative del Principio di revisione n. 570. Il tenore potrebbe essere *"Gli Amministratori, nel valutare l'applicabilità della deroga prevista dal citato articolo 38-quater, riportano nel bilancio di aver valutato sussistente il presupposto della continuità aziendale al 31 dicembre 2020, coerentemente con le indicazioni contenute al § 10 del Documento interpretativo n. 8 dell'Oic. Conseguentemente, nell'applicazione del Principio di revisione Isa Italia 570 Continuità aziendale sul bilancio al 31 dicembre 2020, è stata esclusivamente valutata l'informativa fornita dagli amministratori con riferimento al presupposto della continuità aziendale"*.

La seguente tabella prova a schematizzare le tipologie di giudizio o richiami che il revisore potrà considerare nella propria relazione a fronte delle diverse situazioni incontrate.

Schede operative

Situazione	Informativa inclusa nel bilancio	Tipologia del giudizio / richiamo di informativa
Presenza di significative incertezze, il bilancio è redatto in continuità adottando la deroga	Fornite informazioni aggiornate includendo fattori di rischio, assunzioni effettuate, significative incertezze identificate nonché piani aziendali futuri	Giudizio positivo con solo richiamo di informativa sull'applicazione dell'articolo 38- <i>quater</i> e paragrafo "Altri Aspetti"
Non sussistono ragionevoli alternative alla cessazione o liquidazione dell'attività	Fornite informazioni adeguate circa la valutazione sulla continuità indicando che non si ritiene vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività descrivendo, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti sulla situazione patrimoniale ed economica	Impossibilità di esprimere un giudizio o, nei casi più complessi, anche giudizio negativo, inclusione di un richiamo di informativa circa l'adozione della deroga, e paragrafo "Altri Aspetti"
Nessuna valutazione aggiornata della sussistenza della continuità, oppure nei casi di informativa carente e/o fuorviante	Nessuna informativa in bilancio oppure carente e fuorviante	Giudizio con modifica per rilievi sulla assente o fuorviante/carente informativa di bilancio e inclusione di un richiamo di informativa circa l'adozione della deroga, oltre al paragrafo "Altri Aspetti"

Riportiamo a titolo di esempio un richiamo di informativa, da associare al paragrafo "Altri aspetti", in tutti i casi in cui il revisore si trovi ad affrontare una deroga alla continuità.

L'esempio assume che, in base agli elementi probativi acquisiti, il revisore sia giunto alla conclusione che:

a) gli amministratori alla data di redazione del bilancio hanno aggiornato la valutazione della sussistenza della continuità aziendale e sono correttamente giunti alla conclusione che l'applicazione del presupposto della continuità aziendale è ancora appropriato ancorché soggetto a significative incertezze (§ 22 dell'Oic 11);

b) alla data di redazione del bilancio gli amministratori hanno fornito nella Nota integrativa informazioni aggiornate circa la propria valutazione sulla continuità aziendale, indicando adeguata informativa in merito ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle significative incertezze identificate nonché ai piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze, secondo quanto previsto dal § 10 del Documento interpretativo 8 - L. 77/2020 "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio" (Continuità aziendale) dell'Oic.

Richiamo di informativa – Applicazione delle disposizioni dell'articolo 38-*quater* del Decreto Rilancio, già previste dall'articolo 7 del Decreto Liquidità e incertezze significative relative alla continuità aziendale

*Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo [XX] della Nota integrativa, in cui si indica che gli Amministratori hanno redatto il bilancio d'esercizio nel presupposto della continuità aziendale avvalendosi della facoltà di deroga prevista dall'articolo 38-*quater* del Decreto Rilancio. Ai fini dell'esercizio di tale deroga, coerentemente con le indicazioni contenute nel Documento interpretativo 8 dell'Oic, gli Amministratori segnalano di aver tenuto conto che nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 sussisteva la continuità aziendale ai sensi del § 21[22] dell'Oic 11 [nonché dell'articolo 7 del Decreto Liquidità al tempo vigente].*

Nel medesimo paragrafo gli Amministratori forniscono informazioni aggiornate alla data di preparazione del bilancio circa la propria valutazione in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale, indicando inoltre i fattori di rischio, le assunzioni effettuate e le incertezze significative identificate, nonché i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi e incertezze.

Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

Nel caso in cui gli amministratori giungano alla conclusione che non vi siano alternative alla prevedibile cessazione o liquidazione dell'attività, pur utilizzando per le valutazioni in bilancio la deroga

di legge e non debbano modificare conseguentemente i Principi contabili, il revisore non potrà che giungere a una relazione in cui esprimere una impossibilità a esprimere il giudizio per le significative e molteplici incertezze o, nei casi estremi, a un giudizio negativo sul bilancio, a seconda della circostanza e contesto in cui si trovi la società in questione. Risulta curioso come, in caso di applicazione della deroga, gli amministratori possano riuscire a stimare gli effetti stimati derivanti nello scenario di cessazione o liquidazione della attività sulla situazione patrimoniale ed economica della società, e quindi descriverli in Nota integrativa, senza conoscere nei dettagli tempi e modi di cessazione o liquidazione dell'attività. Saranno quindi per primi gli amministratori che o non sapranno come arrivare alla quantificazione di tali effetti o direttamente sceglieranno di omettere tali informazioni nel bilancio.

Chiaro che la norma introdotta dal Legislatore di derogare all'obbligo di modificare i Principi contabili in un quadro di pandemia sia finalizzata a non produrre accelerazioni nelle crisi di impresa dando il tempo di riassorbire gli effetti negativi sui bilanci nel momento della ripresa piena delle attività, andando quindi a recuperare nel tempo un quadro al momento precario se non fortemente negativo su patrimoni erosi e prospettive incerte. Con tale impianto legislativo vengono poi salvaguardate le responsabilità di legge in capo ad amministratori, sindaci e revisori. Non dimentichiamo però che tale norma aveva molto più senso se applicata nel bilancio 2019, mentre l'estensione fatta a luglio 2020 per il bilancio in corso a tale data termina proprio con la formazione del bilancio 2020. Quindi, di fatto, già nel corso dell'anno successivo le responsabilità ritornano alle norme ordinarie e le regole di redazione dei bilanci ai Principi contabili di sempre.

Quando si cerca di dare un formulario delle relazioni di revisioni si sbaglia sempre perché ogni circostanza è diversa dall'altra, nelle condizioni di impresa attuali e prospettive, nella tipologia di società e composizione proprietaria, negli *stakeholders* in genere. Il revisore dovrà quindi in tutti questi casi applicare il giudizio professionale per valutare attentamente che tipo di relazione dovrà firmare su bilanci in cui si continuano ad applicare Principi contabili ordinari anche se la cessazione o liquidazione dell'attività è l'ineluttabile e unica soluzione possibile, pur in aderenza a una facilitazione di legge temporanea. È come se ci trovassimo di fronte a una norma che congela la situazione nella speranza di rimandare le decisioni, in attesa di un evento possibile (anche se non prevedibile) che consenta di cambiare drasticamente la situazione, con l'obiettivo di salvaguardare il più possibile la sopravvivenza delle imprese con elementi di sostenibilità e capacità di stare sul mercato.

Completamente diverso, a mio parere, il quadro quando si tratta di una cronaca di una fine annunciata, certa e ineluttabile fin da ora. In questi casi l'applicazione della norma, e delle modalità applicative prevista dal Documento interpretativo 8 - L. 77/2020 "*Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio*" (Continuità aziendale) dell'Oic, risultano assai improbabili, se non impossibili, e quindi conseguentemente le conclusioni del revisore dovranno trarre le debite conseguenze in tema di elementi probativi adeguati e sufficienti per esprimere il giudizio professionale.

In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore si potrebbe quindi trovare in tale situazione:

a.1) alla data di redazione del bilancio gli amministratori hanno fornito nella Nota integrativa informazioni aggiornate circa la propria valutazione sulla continuità aziendale, indicando che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non si ritiene sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, descrivendo tali circostanze ma non descrivendo i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società, secondo quanto previsto dal § 10 del Documento interpretativo 8 - L. 77/2020 "*Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio*" (Continuità aziendale) dell'Oic;

a.2) gli amministratori alla data di redazione del bilancio, pur adottando la deroga alla continuità, non hanno aggiornato la valutazione della sussistenza della continuità aziendale e non hanno, pertanto, concluso in merito a tale aspetto. Conseguentemente la Nota integrativa, pur fornendo informazioni relative alle implicazioni derivanti dalla pandemia Covid-19, non include una valutazione aggiornata degli amministratori in merito alla sussistenza (o all'assenza) del presupposto della continuità aziendale come invece richiesto dal § 10 del Documento interpretativo 8 - L. 77/2020 "*Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio*" (Continuità aziendale) dell'Oic;

b) il revisore non è stato pertanto in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale o in merito agli effetti che ne conseguono e, pertanto, in merito all'adeguatezza della relativa informativa. In conseguenza dell'applicazione della deroga, i potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sono considerati significativi ma non pervasivi e pertanto si è ritenuto appropriato esprimere un giudizio con rilievi.

In tali circostanze il paragrafo di rilievo potrebbe giungere a una impossibilità a esprimere un giudizio, una *scope limitation* che non consente di quantificare possibili effetti sulla informativa in questo caso.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[frase da adattare alle circostanze] *Gli Amministratori indicano nella nota integrativa che hanno redatto il bilancio d'esercizio nel presupposto della continuità aziendale avvalendosi della facoltà di deroga prevista dall'articolo 38-quater del Decreto Rilancio. Gli Amministratori tuttavia, pur fornendo informazioni relative alle implicazioni derivanti dalla pandemia Covid-19, non hanno fornito tutte le informazioni rilevanti in merito alle significative incertezze sulla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio. Conseguentemente la nota integrativa non include la valutazione degli Amministratori in merito alla sussistenza del presupposto della continuità aziendale come invece richiesto dal § 10 del Documento interpretativo 8 - L. 77/2020 "Disposizioni transitorie sui principi di redazione del bilancio" (continuità aziendale) dell'Oic.*

Conclusioni, il focus sulla Nota integrativa

Appare del tutto evidente che a fronte di ogni principio modificato a fronte della pandemia il bilancio dovrà includere una puntuale ed esauriente informativa, con la finalità di evidenziare l'utilizzo della facilitazione contabile e, in qualche misura, presentarne gli effetti conseguenti al lettore. La qualità dell'informativa di bilancio in particolare quest'anno come mai è un pilastro essenziale della comunicazione degli effetti del Covid-19 e delle prospettive aziendali, non esagerando, quasi preponderante rispetto gli aspetti quantitativi e numerici degli schemi.

Il revisore deve quindi acquisire elementi probativi adeguati e sufficienti per verificare le conclusioni, le informative fornite e le eventuali quantificazioni degli effetti incluse in Nota integrativa dagli amministratori in qualsiasi scenario.

Nel bilancio 2020, ove sembra poter essere applicato ogni tipo di Principio contabile modificato, come ad esempio gli ammortamenti ridotti, le rivalutazioni, la deroga della continuità, la mancata svalutazione di strumenti finanziari, o la cui economia sia influenzata da benefici fiscali e contributivi di natura eccezionale, la valenza informativa del bilancio stesso dovrebbe essere salvaguardata proprio dalla Nota integrativa: il revisore dovrà quindi esaminare con maggiore attenzione le informazioni contenute, con uno sguardo alle possibilità effettive di lettura per i terzi e osservando che siano stati rispettati i dettati delle norme in questione sull'informativa obbligatoria.

Di sicuro, deroga o non deroga, gli amministratori sono tenuti senza sconto alcuno a effettuare, in ogni caso, il loro esercizio valutativo sull'esistenza dei presupposti della continuità e a riportare nel bilancio le loro conclusioni, spiegando come si siano poi attivati per avviare le azioni o finanche gli strumenti giuridici volti al recupero della continuità aziendale.

Sorge spontaneo il pensiero all'entrata in vigore delle norme del Codice della crisi e quindi all'attivazione dei segnali di allerta, che dovranno prendere partenza anche da questi bilanci per la misurazione dei parametri di osservazione. Di certo le informative, pur presenti in bilancio e relative alle deroghe applicate ai Principi contabili ordinari, difficilmente potranno catturare e consentire appieno la misurazione dei rischi dell'equilibrio finanziario *in primis*, sia a 12 mesi sia a 6.

Riferimenti normativi

articolo 38-quater, D.L. 34/2020

articolo 2423-bis, 2427, 2446, 2447, 2482-bis, 2482-ter, 2484 e 2545-duodecies, cod. civ.

I bonus in edilizia: le opportunità per le cooperative di abitazione

È davvero vasto il mondo delle agevolazioni cui possono accedere i proprietari di immobili a fronte di interventi e opere da effettuare in questo particolare momento storico. Oltre alla proroga delle detrazioni già esistenti, la Legge di Bilancio 2021 ha apportato importanti modifiche al c.d. superbonus del 110%, ampliando i lavori ammessi dall'agevolazione e facilitando il meccanismo di monetizzazione. In questo inizio d'anno in cui si stanno programmando gli investimenti, può essere utile riepilogare le varie misure e isolare, tra queste, quelle applicabili alle cooperative di abitazione. Si focalizzerà, in tal modo, l'attenzione sugli aspetti soggettivi delle agevolazioni, cercando di fornire anche, per ciascuna di esse, delle linee guida sintetiche sugli aspetti procedurali, rinviando, ove necessario, gli opportuni approfondimenti all'esame dei documenti tecnici di interesse specifico emanati dall'Agenzia delle entrate.

Le ristrutturazioni edilizie di cui all'articolo 16-bis, comma 1, Tuir: le possibilità ammesse per i soci di cooperativa edilizia a proprietà indivisa

La prima misura da analizzare è quella storicamente più datata, che riguarda le spese previste dall'articolo 16-bis, lettere a)-l), Tuir. Come noto, queste spese danno diritto, a regime, a una detrazione del 36% entro il limite di 48.000 euro per ciascuna unità immobiliare. L'articolo 16, D.L. 63/2013, prevede la possibilità di fruire, per queste stesse spese, di una detrazione maggiorata in misura pari al 50% del loro ammontare e su un limite per immobile pari a 96.000 euro. La scadenza della norma, da ultimo fissata al 31 dicembre 2020, è stata poi prorogata al 31 dicembre 2021 a opera della Legge di Bilancio 2021. Il collegamento dell'agevolazione con l'articolo 16, Tuir, consente di circoscrivere la platea degli aventi diritto ai soli soggetti Irpef. Essa, pertanto, non è utilizzabile direttamente da alcuna categoria di cooperativa e ciò vale sia per la norma consolidata (articolo 16, Tuir, detrazione pari al 36% su limite 48.000 euro) sia per quella transitoria (articolo 16, D.L. 63/2013, detrazione pari al 50% su limite 96.000 euro). Anche tale misura, infatti, interessa, benché indirettamente, l'ambito delle cooperative, in quanto tra i beneficiari vi rientrano anche i soci di cooperative edilizie a proprietà indivisa in qualità di detentori dell'immobile, previo consenso scritto della cooperativa proprietaria. Sul meccanismo di funzionamento dell'agevolazione in capo al socio di cooperativa sono stati forniti importanti chiarimenti dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 215/2020. In sintesi, le principali questioni trattate nel documento sono le seguenti:

a) trasferimento della detrazione in caso di cessione di quota sociale: in presenza di cessione di quota, l'ex socio non può cedere il diritto alla detrazione mediante scrittura privata tra le parti, ma potrà continuare a usufruirne per le rate residue anche se non ha più il possesso dell'immobile;

b) requisiti soggettivi: la persona fisica che non ha ancora acquisito la qualifica di socio può beneficiare delle detrazioni relative alle spese di recupero del patrimonio edilizio da lui sostenute in qualità di detentore dell'immobile, previo gradimento dell'organo amministrativo della cooperativa;

c) familiare convivente: la detrazione spetta anche al familiare convivente del socio possessore o detentore dell'immobile. Lo status di convivente deve risultare dalla data di inizio dei lavori, ma non è necessario che permanga per l'intero periodo di fruizione della detrazione. L'immobile deve restare a disposizione: non compete, invece, alcuna detrazione per le spese sostenute dal familiare convivente riferite a immobili locati o a disposizione di altri familiari.

Ristrutturazione e successiva alienazione: l'articolo 16-bis, comma 3, Tuir

Una particolare misura è quella prevista dall'articolo 16-bis, comma 3, Tuir, che consente di attribuire una detrazione all'acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari di un intero

fabbricato che sia stato oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo nonché di ristrutturazione edilizia, come definiti dalla Legge. La particolarità di questa agevolazione è che essa spetta per le spese sostenute dalle cooperative edilizie, che potranno trasferire la titolarità del diritto alla detrazione al socio acquirente o assegnatario in ragione di un'aliquota del 36% (50% fino al 31 dicembre 2021) del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25% del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione, comunque entro l'importo massimo di 48.000 euro (96.000 euro fino al 31 dicembre 2021).

Le agevolazioni minori: *bonus mobili e bonus verde*

Anche queste misure restano confinate all'ambito Irpef e, quindi, sono destinate alle persone fisiche. Nessun tipo di cooperativa può, quindi, accedere direttamente al *bonus mobili* (articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013, prorogato al 31 dicembre 2021 dall'articolo 1, comma 58, lettera b), Legge di Bilancio 2021) né al *bonus verde*, di cui all'articolo 1, comma 12, L. 205/2017, prorogato al 31 dicembre 2021 dall'articolo 1, comma 76, Legge di Bilancio 2021. Tuttavia, come confermato dalla citata risposta a interpello n. 215/2020, la detrazione sulle spese di acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzate all'arredo dell'immobile oggetto di recupero, è fruibile dal socio della cooperativa indivisa assegnatario e in quanto detentore dello stesso immobile. Sebbene manchi un'esplicita conferma ufficiale, a conclusioni analoghe sembrerebbe doversi pervenire nel caso del *bonus verde*, tuttavia qualche problema potrebbe porsi quando i lavori sono condominiali.

Spese di riqualificazione energetica (ecobonus)

Caratteristiche generali e periodo di applicabilità

Questa agevolazione è prevista dall'articolo 1, commi 344-349, L. 296/2006. Essa consiste in una detrazione dall'Irpef o dall'Ires ed è concessa quando si eseguono interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti. In generale, le detrazioni sono riconosciute per:

- la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento;
- il miglioramento termico dell'edificio (coibentazioni, pavimenti e finestre, comprensive di infissi);
- l'installazione di pannelli solari;
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

La detrazione spetta, inoltre, per:

- l'acquisto e la posa in opera di schermature solari;
- l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili;
- l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo a distanza degli impianti di riscaldamento, produzione di acqua calda o climatizzazione delle unità abitative;
- l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti;
- l'acquisto di generatori d'aria calda a condensazione; la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con apparecchi ibridi costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione.

Le detrazioni, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo, variano a seconda che l'intervento riguardi la singola unità immobiliare o gli edifici condominiali e dell'anno in cui è stato effettuato. Per la maggior parte dei lavori la detrazione è pari al 65%; spetta, invece, nella misura del 50% per acquisto e posa in opera di finestre, infissi e schermature solari, nonché per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale.

Ambito soggettivo

L'articolo 2, D.I. 19 febbraio 2007, individua i soggetti ammessi a fruire della detrazione. Questi sono:

- le persone fisiche, gli enti e i soggetti di cui all'articolo 5, Tuir, non titolari di reddito d'impresa, che sostengono le spese per la esecuzione degli interventi agevolati sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche

rurali, posseduti o detenuti. Con la Finanziaria 2018, l'ecobonus è stato esteso alle cooperative di abitazione, sia a proprietà indivisa sia divisa, per gli immobili assegnati in godimento o in proprietà ai propri soci. Questo trova piena conferma nella Guida sulle ristrutturazioni edilizie, in cui è espressamente previsto che *"i soci di cooperative edilizie a proprietà divisa e indivisa possono detrarre dall'Irpef una parte dei costi sostenuti per ristrutturare le abitazioni e le parti comuni degli edifici residenziali, previo consenso scritto della cooperativa"*;

- i soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti.

Cooperative: casistica

A differenza delle altre, questa misura è applicabile non soltanto al ristretto contesto delle cooperative edilizie a proprietà indivisa, ma anche a tutte le altre forme di società mutualistica.

Il riferimento ai *"soggetti titolari di reddito d'impresa"*, infatti, fa ritenere che possa rientrare nell'agevolazione qualsiasi tipo di cooperativa, indipendentemente dall'attività svolta e dallo scopo mutualistico perseguito. Dal punto di vista oggettivo, l'ecobonus interessa i fabbricati appartenenti a ogni categoria catastale (anche rurale), compresi, quindi, anche quelli strumentali. L'unica limitazione espressamente prevista è che gli edifici debbono essere esistenti: la finalità della norma è, infatti, quella di potenziare le preesistenti incentivazioni fiscali riconosciute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio per favorirne la riqualificazione energetica, escludendo così dall'agevolazione gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile.

Pertanto, anche l'immobile della cooperativa dove viene svolta un'eventuale attività commerciale rientra senz'altro nel campo di applicazione dell'agevolazione.

Più complessa appare, invece, la casistica che si può creare quando il bene è di proprietà della società e sia stato da questa concesso in locazione a terzi. In questo caso, è opportuno prima di tutto precisare che la detrazione d'imposta spetta al proprietario/locatore e non al conduttore, sempreché ovviamente si tratti di importi rimasti a carico del locatore e che, quindi, per previsione negoziale, le spese non debbano essere sostenute dal conduttore medesimo. Unica eccezione a questa regola è quella prevista dall'articolo 2, comma 2, D.I. 19 febbraio 2007, secondo cui la detrazione compete sempre e solo all'utilizzatore nel caso specifico di locazione finanziaria. Può accadere, tuttavia, che una cooperativa ponga in essere delle operazioni accessorie, funzionali all'attività con cui persegue lo scopo mutualistico, affittando a terzi una parte dei propri immobili.

Si pone allora la domanda se, in caso di lavori agevolabili, sia possibile per la società proprietaria accedere al beneficio. Sul punto, si può richiamare la lunga *querelle* che era sorta in ordine all'agevolabilità delle spese sostenute su immobili adibiti a locazione: l'Agenzia delle entrate, con le risoluzioni n. 303/E/2008 e n. 340/E/2008, aveva negato che le società potessero utilizzare la detrazione per immobili diversi da quelli strumentali. Tuttavia, a seguito anche del forte indirizzo giurisprudenziale contrario¹, l'Agenzia delle entrate è tornata sui suoi passi (risoluzione n. 34/E/2020), ammettendo in definitiva che l'ecobonus spetta anche ai titolari di reddito d'impresa sugli interventi eseguiti su immobili posseduti o detenuti a prescindere dalla loro destinazione, anche in considerazione della finalità di interesse pubblico al risparmio energetico, che costituisce la *ratio* alla base dell'intera normativa.

Ne consegue che il beneficio in esame può riguardare anche gli immobili delle cooperative destinati a essere locati e che effettivamente risultino locati a terzi.

Interventi di messa in sicurezza dal rischio sismico (sismabonus)

A conclusioni analoghe deve giungersi nell'esame della misura contenuta nell'articolo 16, comma 1-*bis*, ss., D.L. 63/2013, denominata sismabonus. La norma prevede detrazioni differenziate (fino all'80% su un massimale di 96.000 euro, con ulteriore maggiorazione per le parti comuni condo-

¹ Cassazione, n. 19815/2019, n. 19816/2019, n. 29164/2019 e n. 29162/2019.

miniali) per gli interventi finalizzati all'adozione di misure antisismiche su edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 (di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274/2003, pubblicata nel S.O. n. 72 alla G.U. n. 105/2003) e riferiti a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive. La detrazione spetta anche ai soggetti Ires. Per le società cooperative a proprietà indivisa il regime agevolativo spetta direttamente alla società cooperativa, a valle dell'intervento edilizio realizzato. Interessante, in punto di applicazione del sismabonus per le cooperative, è stato l'intervento dell'Agenzia delle entrate (risposta a interpello n. 515/2019), che ha ritenuto ammissibile il beneficio delle agevolazioni di valorizzazione del patrimonio edilizio e sismabonus, per la cooperativa edilizia che completa la ricostruzione a seguito del subentro alla società di costruzione acquirente fallita. Con l'occasione, l'Agenzia ha precisato:

- per quanto riguarda i benefici per la "valorizzazione del patrimonio edilizio", la norma intende agevolare i trasferimenti di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare. Fra queste rientrano, tra l'altro, anche le cooperative edilizie che realizzino, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci;
- per quanto riguarda il sismabonus, le detrazioni sono usufruibili anche dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci. Ne consegue che, nell'ipotesi di cooperativa a proprietà indivisa, la detrazione *de qua* spetta alla società cooperativa, mentre nell'ipotesi di cooperativa a proprietà divisa i soci, in quanto assegnatari dell'immobile, hanno diritto alla detrazione in proprio per le spese sostenute in qualità di proprietari.

Tornando all'ambito delle cooperative diverse da quelle di abitazione, si ribadisce che il *bonus* spetta anche per gli interventi su immobili non utilizzati direttamente. A conferma, si ricorda che la risoluzione n. 22/E/2018 riconosce l'agevolabilità degli interventi riguardanti immobili non utilizzati direttamente ai fini produttivi da parte della società, ma destinati alla locazione, precisando che la *ratio* della norma è quella di favorire la messa in sicurezza degli edifici per garantire l'integrità delle persone che li abitano. Ne consegue che le cooperative possono accedere al beneficio anche per gli immobili locati, sempre che la spesa dell'intervento sia a carico del proprietario/locatore.

Da ultimo, è opportuno richiamare il comma 2-*quater* del sopra citato articolo 14, D.L. 63/2013, che prevede una specifica detrazione per interventi finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, fruibile in alternativa alle singole agevolazioni ecobonus e sismabonus in presenza dei requisiti posti a condizione dell'accesso alle 2 detrazioni sostituite.

Il bonus facciate

Caratteristiche generali e periodo di applicabilità

L'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, così come modificato dall'articolo 1, comma 59, Legge di Bilancio 2021, è prorogato per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021. L'agevolazione consiste in una detrazione Irpef/Ires pari al 90%, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo. Come chiarito dalla circolare n. 2/E/2020, sono agevolabili gli interventi di sola pulitura o tinteggiatura esterna realizzati sulle strutture opache della facciata. Vi rientrano anche gli interventi sulle strutture opache della facciata influenti dal punto di vista termico, che interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda dell'edificio. Infine, possono essere ammessi al beneficio i lavori su balconi, ornamenti e fregi. La detrazione spetta a condizione che gli edifici siano ubicati in zona A o B, ai sensi del D.M. 1444/1968, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale o ai regolamenti edilizi comunali.

Ambito soggettivo

Sotto il profilo soggettivo, la detrazione riguarda tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari. Come precisato dalla citata circolare n. 2/E/2020, "rientrano nel campo soggettivo di applicazione della nuova disposizione (e, quindi, am-

messi al bonus facciate) le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali e società cooperative)".

Cooperative: casistica

L'ampissima elencazione della circolare esplicativa, nonché il tenore della norma di Legge, fanno ritenere che questo *bonus* possa andare a beneficio di qualsiasi categoria di cooperativa, così come del tutto irrilevante è la destinazione dell'immobile.

Unico requisito è che il soggetto beneficiario detenga l'immobile quale proprietario (o titolare di altro diritto reale) ovvero ne abbia il possesso in forza di contratto di locazione, comodato o *leasing* risultanti da atto registrato.

In caso di cooperativa edilizia, ne possono beneficiare tutti i soci, sia nel caso di cooperativa a proprietà indivisa sia nel caso di cooperativa a proprietà divisa.

Il superbonus 110%

Caratteristiche generali e periodo di applicabilità

La misura è stata introdotta dall'articolo 119, D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio), convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020.

La norma prevede che, a fronte di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica (ivi inclusa l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici, si applichi una detrazione nella misura del 110% delle spese sostenute.

La norma originaria (articolo 119, Decreto Rilancio) è stata modificata dall'articolo 1, comma 66, lettera a) e f), L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), prevedendo, tra l'altro, che il superbonus si applichi alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione sia ripartita in 4 quote annuali di pari importo.

Gli interventi ammessi sono indicati nel comma 1 del predetto articolo 119, Decreto Rilancio (c.d. interventi trainanti), con inclusione di quelli realizzati congiuntamente ai primi (c.d. interventi trainati). indicati nei commi 2, 5, 6 e 8 del medesimo articolo 119. Gli immobili interessati sono:

- parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia per interventi trainanti sia trainati);
- singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo per interventi trainati);
- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia per interventi trainanti sia trainati);
- unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia per interventi trainanti sia trainati).

Sono escluse le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico.

Sono definiti come "*trainanti principali*" gli interventi:

- di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, compresi quelli unifamiliari, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, sita all'interno di edifici plurifamiliari;
- di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle parti comuni degli edifici, o con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari;
- antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013 (c.d. sismabonus).

Gli interventi trainati, invece, comprendono:

- tutti gli interventi di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14, D.L. 63/2013 (c.d. eco-bonus), effettuati congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, relativamente ai quali il superbonus spetta nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento;
- l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a)-d), D.P.R. 412/1993, e l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con il superbonus, effettuata congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti nonché a interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico;
- l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'articolo 16-ter, D.L. 63/2013, effettuata congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti.

Le spese sostenute per gli interventi trainanti devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

Ambito soggettivo

L'ambito soggettivo di applicazione del superbonus è disciplinato dall'articolo 119, comma 9, Decreto Rilancio, che alle lettere d-bis) ed e) e include tra i beneficiari (sempre che detengano l'immobile quali proprietari o titolari di altro diritto reale ovvero ne abbiano il possesso in forza di contratto di locazione, comodato o leasing risultanti da atto registrato) tra gli altri:

- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) di cui all'articolo 10, D.Lgs. 460/1997;
- cooperative a proprietà indivisa, per gli immobili dalle stesse posseduti e dati in godimento ai soci.

Cooperative: casistica

Con le disposizioni in oggetto, quindi, la misura agevolativa va a ricoprire, anche se in modo del tutto parziale, l'area dei soggetti Ires, consentendo ad alcune cooperative di accedervi a condizioni, per certi versi, anche più vantaggiose rispetto a quelle previste per le persone fisiche.

Infatti, nei loro confronti non opera la limitazione indicata nella circolare n. 24/E/2020, stabilita per le persone fisiche in merito alla possibilità di fruire del superbonus limitatamente a 2 unità immobiliari.

Per quanto riguarda l'ambito cooperativistico, la norma riguarda soltanto le cooperative sociali (in quanto Onlus di diritto) e le cooperative di abitazione a proprietà indivisa.

Per quanto riguarda il primo gruppo (cooperative sociali), non si ravvisano particolari difficoltà applicative: quello che in un primo momento era sembrato un problema di coordinamento con l'ambito oggettivo dell'agevolazione, che parla di "edifici residenziali", è stato successivamente superato dalla stessa Agenzia delle entrate: con la risposta 2.1.1 contenuta nella circolare n. 30/E/2020, ribadita nella risposta a interpello n. 64/2021, l'interprete ha stabilito che nel caso di Onlus il beneficio spetta

"per tutti gli interventi agevolabili indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al superbonus siano effettuati sull'intero edificio o sulle singole unità immobiliari".

Qualche difficoltà operativa potrebbe, invece, sorgere nell'applicare la norma alle cooperative edilizie a proprietà indivisa. È noto, infatti, che la norma consente a questi soggetti di usufruire dell'agevolazione fiscale indipendentemente dal fatto che siano "libere" o appartenenti a categorie determinate. Esse, pertanto, a fronte della realizzazione degli interventi previsti dalla normativa,

potranno detrarre l'importo pari al 110% dei costi sostenuti, alle condizioni di Legge, mediante quote uguali da distribuirsi in 5 anni.

Pertanto, a differenza del caso della detrazione di cui all'articolo 16-*bis*, Tuir, che spetta direttamente al socio, il beneficio del 110% viene sfruttato dalla cooperativa qualora abbia capienza nell'imposta lorda da essa dovuta. Evidentemente, lo sconto potrà riverberarsi sui soci assegnatari in godimento degli alloggi, che si vedranno rimborsati i pagamenti richiesti dalla società per la realizzazione degli interventi allorché la cooperativa, svolgendo altra attività, possa trarre concreto beneficio finanziario dalla detrazione.

Resta ferma la possibilità di rinunciare alla detrazione (ad esempio, nel caso in cui la società non produca reddito e, quindi, non debba versare alcuna imposta), attivando l'opzione della cessione a terzi del credito d'imposta (per esempio a una banca) corrispondente all'importo della detrazione stessa oppure beneficiando dello sconto sulla fattura emessa dal fornitore dei beni e servizi connessi agli interventi, fino alla copertura dell'intero importo dovuto. In questo caso, la cooperativa potrebbe completare i lavori senza alcun esborso con implicito beneficio per i soci.

Da valutare con attenzione la successiva trasformazione della cooperativa da proprietà indivisa a divisa, secondo le regole generali stabilite dalla L. 179/1992 (deliberazione dell'assemblea straordinaria con eventuale nulla osta dell'organo di controllo, se nominato). In linea di massima, l'operazione non dovrebbe avere implicazioni di natura fiscale; tuttavia, se l'assegnazione in proprietà ai soci dovesse aver luogo quando la società non abbia ancora detratto interamente l'importo spettante, ovvero prima dello spirare del quinquennio, si pone il problema di stabilire la destinazione della quota di detrazione non ancora utilizzata. È possibile ipotizzare che queste detrazioni residue possano spettare agli acquirenti e, quindi, ai soci assegnatari in proprietà per le quote relative agli interventi sui singoli alloggi e al nascente condominio per le quote corrispondenti agli interventi realizzati sulle parti comuni. Tale problematica non si pone nel caso in cui la cooperativa abbia optato per la cessione del credito o per lo sconto in fattura da parte dell'impresa che svolge i lavori.

Cooperative miste

Un'altra questione in merito alle cooperative edilizie ha trovato spazio in apposito intervento dell'Agenzia delle entrate. Nella risposta a interpello n. 83/2021 è stato affrontato il caso delle cooperative c.d. miste, cioè di cooperativa che, al momento dell'atto notarile di trasferimento del bene in proprietà al socio, si sia riservata la proprietà delle parti comuni e dei locali commerciali.

Secondo l'Agenzia, tale cooperativa, dopo aver assegnato gli alloggi ai soci, non potrà fruire del superbonus sugli interventi di ristrutturazione dello stabile anche per la sua parte commerciale, non essendo tale parte costituita in condominio, secondo la disciplina del codice civile.

Il condominio costituisce una particolare forma di comunione in cui coesiste la proprietà individuale dei singoli condomini, costituita dall'appartamento o altre unità immobiliari accatastate separatamente (*box*, cantine, etc.), e una comproprietà sulle parti comuni dell'immobile. L'ipotesi risolutiva della problematica, che sarebbe potuta consistere nell'entrata autonoma della cooperativa nel condominio, sembrerebbe non applicabile, come descritto nel punto seguente.

Cooperative edilizie a proprietà divisa

Il tema della costituzione del condominio all'interno della cooperativa divisa ha importanti ripercussioni sull'applicazione del *bonus* 110% e sicuramente, nel prossimo futuro, potrebbero sorgere nuove criticità. Sembra utile qui riportare quanto disposto dalla Suprema Corte nella recente sentenza n. 10355/2019, da cui si evince che *"la cooperativa edilizia, in virtù della finalità mutualistica perseguita dagli interventi pubblici volti all'individuazione delle aree da destinarsi all'edificazione residenziale di tipo economico e popolare, nel cui contesto essa si inserisce, è tenuta ad assegnare ai singoli soci non soltanto, in proprietà esclusiva, alloggi, garage e cantine, ma anche, "pro quota" indivisa, ogni altra parte dell'edificio di uso comune ai sensi dell'articolo 205, l. R.D. 1165/1938 e dell'articolo 1117, cod. civ., essendo incompatibile col predetto vincolo di scopo la riserva di una parte del fabbricato a scopo di lucro"*.

Da ultimo, vale la pena di ricordare che le cooperative escluse dal perimetro soggettivo del superbonus (tutte quelle diverse dalle sociali ed edilizie) possono rientrarvi per le spese sostenute a fronte di interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora partecipino alla ripartizione delle spese in qualità di condomini proprietari (anche in difformità da quanto sentenziato dalla Suprema Corte) dei locali non assegnati per essere posti a reddito (risposta a interpello n. 14/2021).

Quantificazione e utilizzo delle detrazioni

Periodo d'imposta di imputazione delle spese

Come chiarito dalla citata circolare n. 24/E/2020, ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui imputare le spese stesse, occorre fare riferimento per le cooperative al criterio di competenza e, quindi, alle spese da imputare a ciascun periodo d'imposta, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

Modalità di utilizzo della detrazione

L'articolo 121, D.L. 34/2020, ha introdotto una nuova possibilità per monetizzare le detrazioni Irpef/Ires (sia quelle già vigenti e prorogate dalla Legge di Bilancio 2021, sia il superbonus previsto dall'articolo 119, D.L. 34/2020) per la totalità degli interventi effettuati sugli immobili negli anni 2020 e 2021. Infatti, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, è possibile alternativamente optare:

- a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari allo stesso corrispettivo, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione Irpef/Ires spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- b) per la trasformazione della detrazione in un credito d'imposta di pari ammontare, cedibile, con facoltà per i cessionari di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Tali regole si applicano alle sole spese sostenute entro il 31 dicembre 2021. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 ritorna l'ordinario sistema di funzionamento delle detrazioni, salvo ulteriori modifiche normative.

Riferimenti normativi

articolo 16, D.L. 63/2013

articolo 16-*bis*, Tuir.

La rivalutazione dei beni d'impresa 2020 e gli immobili

Nelle varie ipotesi esplorabili per eseguire la rivalutazione dei beni d'impresa, vi è un bene particolarmente interessante che da sempre monopolizza l'attenzione in queste situazioni, cioè l'immobile. Una analisi delle varie possibilità di agire su questo bene, valutando caso per caso gli effetti civili e fiscali è necessaria per non perdere una occasione irripetibile. L'immobile presenta poi caratteristiche proprie di notevole spessore, basti pensare alla tematica della separazione tra manufatto e area sottostante, alla tematica delle categorie omogenee speciali questo settore. Per capire con precisione come muoversi nelle pieghe delle norme è necessario ricapitolare l'evoluzione normativa del rapporto tra rivalutazione e immobili, poiché molti elementi del passato sono tornati a essere rilevanti anche oggi.

Tra i beni che possono essere analizzati allo scopo di eseguire la rivalutazione, gli immobili, come sempre, hanno un ruolo determinante, non fosse altro per il valore del saldo attivo che, in questi casi, è più che significativo. Nell'ambito della attuale legislazione, in realtà bisogna parlare di rivalutazioni al plurale, e anche con riferimento al settore immobiliare varie sono le opzioni esperibili, con effetti e conseguenze molto diverse.

Ricordiamo, infatti, che limitando il campo di analisi all'esercizio 2020, 3 sono le possibilità di eseguire la rivalutazione dei beni di impresa e, segnatamente, degli immobili:

1. la rivalutazione generale meramente civilistica disposta dall'articolo 110, D.L. 104/2020;
2. la rivalutazione meramente civilistica degli stessi beni sancita dalla norma sopra citata;
3. la rivalutazione gratuita con effetto fiscale del settore alberghiero termale stabilita con l'articolo 6-bis, D.L. 23/2020;

I 3 provvedimenti consentono di ottenere risultati diversi a vanno valutati con attenzione alla luce degli obiettivi che il contribuente intende ottenere.

Per quanto riguarda le rivalutazioni del passato, i cui aspetti chiave sono stati oggetto di numerose interpretazioni, va menzionata, in primo luogo la L. 342/2000 e i decreti attuativi correlati (D.M. 162/2001 e D.M. 86/2002) esplicitamente richiamati nelle attuali disposizioni. In secondo luogo va considerata la norma dell'articolo 15, D.L. 185/2008 che per gli immobili è particolarmente interessante poiché aveva come oggetto il solo settore immobiliare.

Premessa: il rapporto tra rivalutazione e immobili

Nel corso degli ultimi 20 anni (la L. 342 risale appunto al 2000) il rapporto tra rivalutazione dei beni e fabbricati strumentali o meno, ha subito dei mutamenti la cui evoluzione occorre ricordare poiché è fondamentale per eseguire scelte corrette nell'attuale procedura rivalutativa.

Fino al 2007 la rivalutazione degli immobili doveva intendersi come rivalutazione del fabbricato, senza interessare mai l'area sottostante. Questa tesi è stata acclarata normativamente dall'articolo 36, comma 8, D.L. 223/2006 che operando la separazione tra area edificata e fabbricato sovrastante ha stabilito, esplicitamente, che le rivalutazioni operate precedentemente dovevano intendersi come mero incremento del valore del manufatto e non dell'area edificata. Di tale aspetto si doveva tenere conto iniziando a separare il valore iscritto nell'attivo patrimoniale quale area e il valore iscritto quale fabbricato. E in questo senso si è pronunciata anche la circolare n. 1/E/2007, § 7.5.: "Il comma 8 prevede che il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20 o 30% deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area".

Le cose cambiano con il richiamato articolo 36, D.L. 223/2006 che, imponendo la distinzione contabile (e fiscale) tra fabbricato e area edificata, comporta anche un cambiamento radicale per quanto attiene alla rivalutazione degli immobili. Si può notare un riflesso di tale cambiamento nella rivalutazione degli immobili sancita dall'articolo 15, D.L. 185/2008. In tale contesto normativo, che ha avuto una applicazione notevole quanto a diffusione tra le imprese, si inizia a parlare di distinta rivalutazione dell'area sottostante il manufatto, indicando esplicitamente che i 2 elementi (area e manufatto) vanno trattati come 2 immobili distinti. Ricordiamo che quella rivalutazione fu comunque caratterizzata dal rispetto della tematica della "categoria omogenea" cioè necessità di operare la rivalutazione per tutti i beni appartenenti alla categoria omogenea, con la particolarità che le categorie omogenee erano solo 2: immobili ammortizzabili e immobili non ammortizzabili, e l'area edificata apparteneva alla seconda categoria. Nelle rivalutazioni del passato (precedenti e successive al D.L. 185/2008) va ricordato che le categorie omogenee del settore immobiliare erano 5 e cioè immobili strumentali per natura, per destinazione, immobili patrimonio, terreni non edificabili e terreni edificabili. Ciò significa che la rivalutazione ex D.L. 185/2008, avendo solo 2 macrocategorie, ha comportato la conseguenza che vi sono state più situazioni in cui l'obbligo rivalutavo si estendeva a diversi immobili. Va, infatti, segnalato che dato l'obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria, se un'impresa avesse detenuto 2 immobili, uno strumentale per natura e l'altro per destinazione, li avrebbe dovuti rivalutare entrambi, mentre con le norme precedenti (e anche quelle successive) tale obbligo non sarebbe sussistito.

La conseguenza della mancata rivalutazione di tutti i beni appartenenti alla medesima categoria fa sì che la rivalutazione non sia riconosciuta per nessun bene della stessa categoria.

Il cambiamento radicale rispetto al passato è completato dalla circolare n. 22/E/2009 che chiarisce la scindibilità della rivalutazione dell'area edificata rispetto al fabbricato, appartenendo i 2 beni a 2 diverse categorie omogenee: *"Come detto sopra, possono essere rivalutate anche le aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza. La circolare n. 11/E/2009 ha chiarito che ai fini della rivalutazione tali aree vanno comprese nella categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili, mentre il fabbricato, se strumentale, deve essere compreso nella diversa categoria degli immobili ammortizzabili"*.

E poco oltre viene completato il ragionamento: *"Poiché, tuttavia, l'area dà luogo a una categoria omogenea diversa da quella del fabbricato, il contribuente potrà decidere di rivalutare la sola area ovvero il solo fabbricato"*.

Pertanto, nello scenario fiscale si affaccia un nuovo immobile, cioè l'area edificata che si affianca all'immobile strumentale per natura, all'immobile strumentale per destinazione, all'immobile non strumentale, all'area edificabile e all'area non edificabile. Per completezza va ricordato che nella rivalutazione del 2008 l'area edificabile (a differenza di quella edificata), ancorché iscritta tra le immobilizzazioni, non era rivalutabile per esplicita esclusione disposta dall'articolo 15, D.L. 185/2008. Superata la parentesi della rivalutazione di cui al D.L. 185/2008, si sono succedute nel tempo molteplici proroghe della rivalutazione dei beni d'impresa in cui potevano essere incrementati i valori degli immobili, ma si è trattato di operazioni molto diverse (e molto meno seguite e applicate dai contribuenti) rispetto a quella succitata che aveva come ambito oggettivo esclusivo gli immobili. Con queste proroghe siamo arrivati alla rivalutazione dei beni d'impresa la cui ultima edizione pre Covid è stata quella sancita dalla Legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019). Tutte queste norme hanno avuto in comune la possibilità di includere anche gli immobili, nel rispetto della disciplina della categoria omogenea. Tale concetto è tornato a stabilire 5 distinte categorie per quanto attiene agli immobili:

- aree edificabili;
- aree non edificabili;
- immobili non strumentali;
- immobili strumentali per natura;
- immobili strumentali per destinazione.

Si trattava, tuttavia, di aggiornare le categorie omogenee degli immobili (statuite dal D.L. 162/2001)

al nuovo concetto di aree edificate e, sul punto, interviene, da ultima, la circolare n. 14/E/2017 affermando che, l'area edificata non costituisce categoria omogenea a sé stante bensì va collocata in quella degli immobili non ammortizzabili: *“Possono essere rivalutate anche le aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza. Ai fini della rivalutazione tali aree vanno comprese nella categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili, mentre il fabbricato, se strumentale, deve essere compreso nella diversa categoria degli immobili ammortizzabili”*.

Due questioni vanno segnalate su questo punto:

- nel caso di immobili edificati che presentano sia le caratteristiche dell'immobile strumentale per natura che per destinazione (ad esempio un capannone utilizzato per lo svolgimento di lavorazioni industriali da parte del proprietario imprenditore), l'immobile va considerato strumentale per destinazione, quindi prevale l'utilizzo dell'immobile più che la sua natura;
- per distinguere le aree già edificate (appartenenti alla categoria omogenea degli immobili non strumentali) dalle aree edificabili (categoria omogenea "aree edificabili") va ricordato che l'area si considera edificabile se entro la data di chiusura dell'esercizio di rivalutazione è qualificata tale dallo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, sempreché alla stessa data non sia stata riqualificata come non edificabile dallo strumento urbanistico regionale. Diversamente l'area è considerata edificata se nell'esercizio di rivalutazione esiste un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, ossia un edificio nel quale è stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità ed è stata completata la copertura a norma dell'articolo 2645-bis, comma 6, cod. civ..

Resta ferma la tesi precedentemente esposta e cioè che data l'appartenenza di area edificata e fabbricato sovrastante a 2 diverse categorie omogenee, è stato possibile rivalutare solo uno dei beni.

Le rivalutazioni dei beni d'impresa del 2020

La premessa di cui sopra va ora valutata alla luce delle regole che caratterizzano le attuali rivalutazioni dei beni di impresa, nel senso che per l'esercizio 2020 sono esperibili 3 diverse procedure che sul fronte degli immobili presentano ciascuna proprie particolarità.

Riprendiamo le caratteristiche delle 3 procedure per poi concentrare l'attenzione sulla tematica immobiliare.

La rivalutazione generalizzata con efficacia fiscale

La scelta per l'efficacia fiscale dell'operazione è a basso costo dato che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione, può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap pagando solo il 3% di imposta sostitutiva. Misura dell'imposta, questa, che resta invariata per tutte le imprese interessate, a prescindere dal tipo di attività esercitata, dagli effetti della pandemia sui ricavi e/o sul fatturato dell'impresa nel 2020 e dal tipo di contabilità adottata.

Gli effetti fiscali della rivalutazione per coloro che decidono di pagare la sostitutiva del 3% decorrono per tutto quanto non è attinente a *plus* o *minus*, già dall'esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (senza, quindi, nessuna postergazione). In pratica, quindi, già dal 2021 per coloro che rivaluteranno nel 2020. Per quanto riguarda, invece, gli effetti inerenti *plus* e *minus* relative a cessioni, assegnazioni o a destinazioni a finalità estranee all'attività d'impresa dei beni rivalutati, occorrerà attendere l'inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è effettuata.

La specialità che caratterizza questa rivalutazione si evince anche dal fatto che l'operazione può riguardare i singoli beni immobilizzati e non necessariamente l'intera categoria omogenea cui essi appartengono. È un aspetto, questo, importante soprattutto se si decide di rivalutare gli immobili perché la regola generale dell'attrazione nella rivalutazione di tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, ha sempre comportato la necessità di operare per comparti: fabbricati non strumentali, strumentali per destinazione, strumentali per natura, aree non edificabili ed edificabili. In relazione alla possibilità di eseguire una rivalutazione per così dire "selettiva" intervenendo sul singolo bene, sembra di poter dire che la libertà concessa alle imprese si spinge

al punto di permettere una rivalutazione meramente civilistica per un bene e un'altra fiscale su un altro bene.

La rivalutazione meramente civilistica

Seconda opzione dell'articolo 110, D.L. 104/2020 è la rivalutazione meramente civilistica che permette di risolvere 2 distinti problemi, a seconda che si tratti di una società di capitali o di una società di persone. Nel primo caso è vero che la perdita di esercizio, che potrebbe provocare la necessaria ricapitalizzazione ex articoli 2447 e 2482-ter, cod. civ., viene di fatto sospesa fino al 2025 per effetto dell'articolo 1, comma 266, L. 178/2020, ma è anche vero che tale intervento interessa solo la perdita prodotta nell'esercizio 2020 (almeno questa è l'opinabile tesi emersa nella lettera circolare del Mise n. 26890 del 29 gennaio 2021 che con riferimento alla possibilità di attivare la causa di scioglimento per perdite, ritiene che l'esercizio 2019 non sia oggetto della norma eccezionale che sospende gli effetti dell'articolo 2484, punto 4, cod. civ., mentre altre fonti quali circolare Assonime n. 3/2021 e Notariato Milano massima n. 196 ritengono che nel novero delle perdite interessate dalla copertura sia compreso anche il 2019), Nel secondo caso vi è un alto *appeal* per alcune imprese Irpef, infatti la rivalutazione può consentire di porre rimedio ai casi in cui i soci (o l'imprenditore individuale) hanno nel corso degli anni operato prelievi "in conto utili" dall'impresa senza la successiva copertura dai risultati di esercizio. Tali prelievi sono il più delle volte rappresentati nell'attivo dello Stato patrimoniale come crediti e vi stazionano per lungo tempo dato che ben difficilmente trovano una copertura per effetto della restituzione. Se l'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione è capiente per dare una copertura a queste poste, è possibile, nella sostanza, attribuire ai soci o all'imprenditore individuale la riserva da rivalutazione. Laddove si sia optato per la rivalutazione solo civilistica, questa operazione non determina effetti fiscali in capo ai soci o all'imprenditore individuale. Dal punto di vista degli immobili la rivalutazione civilistica ricalca le considerazioni sopra esposte per la rivalutazione con riconoscimento fiscale (cioè assenza di categoria omogenea) fatta salva la differenza della gratuità e del conseguente non riconoscimento del maggior valore ai fini fiscali.

La rivalutazione nel settore alberghiero e termale

La norma di favore contenuta nell'articolo 6-bis, D.L. 23/2020 permette di eseguire la rivalutazione con effetto fiscale senza versare imposta sostitutiva, è un provvedimento che non ha precedenti, tanto esso è favorevole al contribuente. Un tema particolarmente delicato è rappresentato dalla rivalutazione dell'immobile adibito ad attività alberghiero/termale, specie nel caso in cui esso sia concesso in locazione insieme alla azienda a un terzo soggetto gestore. Proprio su questo punto si registra un recente intervento della Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 637/E/2020 che ha proposto una lettura ampia del disposto normativo.

Ricordiamo, anzitutto, che la rivalutazione dei beni d'impresa per il settore alberghiero e termale permette di incrementare il valore dei cespiti (immobili compresi) con riconoscimento fiscale ai fini dell'ammortamento e della determinazione delle *plus/minus* da cessione, senza che sia dovuto il versamento di imposta sostitutiva, ma rendendo obbligatorio vincolare una riserva in sospensione d'imposta che potrebbe essere affrancata versando l'imposta sostitutiva (questa invece dovuta) del 10%. La rivalutazione potrà essere eseguita sia nell'esercizio 2020 sia in quello del 2021 e comporta un immediato riconoscimento fiscale del valore incrementato (a differenza delle analoghe procedure di rivalutazione ex D.L. 104/2020 o ex articolo 11, D.L. 34/2019 in cui l'effetto fiscale è sempre posticipato di un anno).

Immobili e rivalutazione generalizzata con effetto fiscale

Le imprese che adotteranno questa scelta non sono tenute al rispetto del vincolo della categoria omogenea, posto che, come sopra ricordato, la rivalutazione potrà interessare il singolo cespite. Quindi non solo viene confermata la tesi già espressa dall'Agenzia delle entrate con riguardo alla possibilità di eseguire la rivalutazione della sola area edificata e non del manufatto sovrastante, o

il contrario, ma va pure sottolineato che detenendo, ad esempio, un immobile patrimoniale (quindi non ammortizzabile) e un altro strumentale (che presenta una parte di immobile patrimoniale, cioè l'area edificata) sarà possibile rivalutare l'area edificata senza intervenire sull'immobile patrimoniale e viceversa. Quest'ultima è una peculiarità di questa rivalutazione e la diretta conseguenza dell'assenza del vincolo della categoria omogenea.

Per quanto attiene all'ambito oggettivo (sempre focalizzando l'attenzione al settore immobiliare), devono ritenersi compresi tutti gli immobili che siano iscritti quali immobilizzazioni materiali nel bilancio dell'esercizio 2019. Inoltre, va ricordato che il bene deve risultare iscritto anche nel bilancio dell'esercizio 2020, e in entrambi i bilanci deve essere qualificato quale immobilizzazione. Pertanto, sembrano del tutto prive di significato manovre di spostamento dell'immobile dall'attivo circolante (2019) all'attivo immobilizzato (2020) poiché deve risultare costante nel biennio la collocazione tra le immobilizzazioni per accedere alla rivalutazione.

Altro punto che merita di essere segnalato sul fronte immobiliare è il caso dell'immobile riscattato da contratto di *leasing* che rappresenta certamente una delle fattispecie più interessanti per eseguire la rivalutazione dato il valore esiguo che risulterà iscritto in bilancio. La tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate è che il riscatto deve essere avvenuto entro il 2019 affinché si possa parlare di detenzione di bene rivalutabile. Tale tesi è stata confermata nella recente edizione di *Telefisco 2021*.

Nella categoria delle operazioni che hanno come oggetto l'immobile e che presentano un costo di imposta sostitutiva, possiamo ricordare il riallineamento dei maggiori valori civili rispetto ai minori valori fiscali. Tra le operazioni che frequentemente possono presentare questa possibilità non vi è dubbio che assume rilevanza la rivalutazione meramente civilistica eseguita nel 2008: ebbene oggi è possibile, a basso costo (imposta sostitutiva 3%) ottenere il riallineamento che permetterà nel 2021 di dedurre ammortamenti in misura incrementata e a partire dal 2024 di vendere immobile senza generare una rilevante plusvalenza fiscale. Il riallineamento può essere eseguito anche insieme alla rivalutazione ma occorre considerare che la rivalutazione deve incrementare il valore contabile del bene rispetto a quello iscritto nel 2019, senza considerare se tale valore è o meno fiscalmente riconosciuto.

ESEMPIO

Facciamo questo esempio: un immobile è stato rivalutato in chiave meramente civilistica nel 2008 da 100.000 a 200.000 euro. Nel 2019 l'immobile presenta un valore contabile di 134.000 euro e un fiscale di 67.000 euro. Il valore di mercato attuale dell'immobile è di 250.000 euro. La rivalutazione potrà essere eseguita per il saldo attivo di 116.000 euro (250.000 - 134.000), mentre per il differenziale tra 134.000 euro e 67.000 euro, cioè 67.000 euro sarà attivabile il solo riallineamento. Per la rivalutazione meramente civilistica valgono le considerazioni sopra esposte sull'assenza del vincolo di rispetto della categoria omogenea.

Gli immobili e la rivalutazione del settore alberghiero/termale

Le caratteristiche di grande convenienza fiscale che accompagnano la rivalutazione del settore alberghiero sono state già riassunte precedentemente. È evidente che soprattutto l'immobile albergo sarà al centro della attenzione della analisi preliminari alle rivalutazioni. Occorre ricordare che nonostante la significativa convenienza di adottare questa procedura per chi opera in questo settore, vi sono anche degli elementi negativi:

1. in primo luogo, la rigidità maggiore di questa rivalutazione, per la quale non vi è la deroga relativa alla categoria omogenea, il che significa che è fatto obbligo di rivalutare tutti gli immobili che siano, ad esempio strumentali per destinazione;
2. il saldo attivo si configura comunque come una riserva in sospensione di imposta, salvo affrancarla versando l'imposta sostitutiva del 10%. Ciò significa che se la rivalutazione viene eseguita non tanto per motivi di risparmio fiscale, ma per costituire un maggior patrimonio netto, vale la pena considerare anche la rivalutazione meramente civilistica che condivide il costo zero a livello di

imposta sostitutiva, ma il saldo attivo non presenta lo *status* di riserva in sospensione d'imposta (ma ovviamente il maggior valore rivalutato non è fiscalmente riconosciuto). A proposito della possibilità di accedere alla rivalutazione civilistica per le imprese alberghiere, chi scrive non vede ostacolo alcuno, essendo queste imprese inserite nell'ambito oggettivo di cui all'articolo 110, D.L. 104/2020 (oltre che, ovviamente in quello dell'articolo 6-*bis*, D.L. 23/2020). Anzi, dato il fatto che la rivalutazione generalizzata può agire sul singolo cespite non si vedono ostacoli ad applicare entrambe le procedure, beninteso, su cespiti diversi.

Ma la principale questione controversa riguardava la possibilità di rivalutare l'immobile concesso in locazione tramite affitto di azienda. Infatti, in tale contesto, la rivalutazione potrà essere eseguita da chi deduce gli ammortamenti e tale facoltà viene riservata al locatore se nel contratto è stabilita la deroga di cui all'articolo 2561, cod. civ.. Ebbene in tal caso era dubbio se il locatore potesse soddisfare l'ambito soggettivo della rivalutazione, cioè essere definita impresa che opera nel settore alberghiero e termale. Ove ciò non fosse stato riconosciuto, nessun soggetto avrebbe potuto rivalutare l'immobile, né il locatore proprietario, né il locatario gestore. Proprio su questo tema si registra una notevole apertura da parte dell'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 637/E/2020 in cui si presentava il caso succitato con 2 ulteriori specificità:

1. locatore e locatario appartengono al medesimo gruppo societario;
2. oltre al contratto di affitto di azienda era stato stipulato un correlato contratto di locazione dell'immobile, quindi 2 contratti diversi seppur funzionalmente collegati.

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate è favorevole al contribuente riconoscendo il diritto alla rivalutazione in capo alla impresa locatrice, nel presupposto che lo svolgimento di attività alberghiera/termale non va soddisfatto unicamente in base al codice Ateco, bensì tramite una valutazione più ampia nella quale rientra anche una "gestione indiretta" tramite locazione. Inutile sottolineare l'importanza di questa pronuncia che risolve un caso molto diffuso in questo settore. Due ulteriori considerazioni possono essere suggerite per applicare in generale questa pronuncia al di là del caso specifico dell'interpello:

1. la circostanza che le 2 società, locatrice e locataria, appartengano al medesimo gruppo appare irrilevante al fine decidere se il locatore esegue, seppur in modo indiretto, attività alberghiera/termale;
2. se il rapporto contrattuale fosse di mera locazione immobiliare (senza la locazione dell'azienda alberghiera) è fortemente dubitabile che possano essere applicate le medesime, e favorevole, conclusioni proposte nell'Interpello.

Riferimenti normativi

articolo 110, D.L. 104/2020

articolo 6-*bis*, D.L. 23/2020

Scadenze del mese di maggio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° maggio 2021 al 31 maggio 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 10 maggio

730/2021 precompilato

E' a disposizione da oggi la dichiarazione precompilata 730/2021, in una specifica area del suo sito dell'Agenzia, a cui si accede utilizzando Fisconline, lo SPID o il CIE.

lunedì 17 maggio

Ritenute condomini

I condomini sostituti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Contributi artigiani e commercianti

Scade oggi il termine di versamento dei contributi per gli artigiani e per i commercianti secondo le aliquote contributive rese note dall'Inps con circolare n. 28 del 17 febbraio 2020 (24%, per i titolari e collaboratori di età superiore ai 21 anni, 21,90% per i collaboratori di età inferiore ai 21 anni).

Fatturazione differita

Scade oggi per i soggetti Iva il termine per procedere all'emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo e le fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta per il mese di aprile utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6004. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Iva annuale

I Contribuenti Iva che hanno scelto il pagamento rateale del saldo IVA 2020 relativa al periodo d'imposta 2020 risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno effettuato il versamento della prima rata il 16.03.2021, devono versare oggi la 3° rata con interessi utilizzando il codice tributo: 6099.

Associazioni sportive dilettantistiche

Le Associazioni sportive dilettantistiche, le Associazioni senza scopo di lucro e Associazioni pro-loco, che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, devono effettuare il versamento dell'Iva relativa al 1° trimestre, senza maggiorazione del 1%, utilizzando il codice tributo 6031.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;

- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

ACCISE

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

martedì 25 maggio

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

lunedì 31 maggio

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo.

Bollo FE

Scade oggi il termine per il versamento del bollo sulle fatture elettroniche del primo trimestre, se l'importo dovuto è inferiore a 250 euro il pagamento può essere effettuato entro il 30 settembre 2021.

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di maggio.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.05.2021.

Lipe

Scade oggi il termine per l'invio delle Lipe dei mesi da gennaio a marzo 2021 ovvero del primo trimestre 2021.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 **TeamSystem**

PREMIUM PARTNER