

IL REDDITO DI IMPRESA

Reddito di impresa

“Le rivalutazioni” dei beni di impresa

di Paolo Meneghetti 2

Bilancio senza ammortamenti: una deroga con significato?

di Giovanni Valcarenghi 13

La gestione delle auto in uso promiscuo (*fringe benefit*)

di Leonardo Pietrobon 21

La detrazione per ristrutturazione edilizia. Contabilizzazione e riflessi sul reddito di impresa

di Alessandro Perini 32

Le conseguenze sul reddito d'impresa in materia di effetti delle sentenze sia passate in giudicato sia non ancora passate in giudicato

di Stefano Chirichigno e Simona Garofolo 41

Il caso risolto

Il caso operativo: il credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari - La contabilizzazione per le imprese

di Vittoria Meneghetti 49

Il reddito di impresa n. 2/2020

“Le rivalutazioni” dei beni di impresa

di Paolo Meneghetti - dottore commercialista, revisore legale

Varie norme di rivalutazione dei beni di impresa si sono succedute negli ultimi mesi e ciò genera certamente confusione tra gli operatori. Nell'articolo viene esaminata anzitutto la norma di cui al D.L. 104/2020 che presenta peculiarità interessanti, quali la possibilità di rivalutare il singolo bene e non la categoria omogenea, oltre alla possibilità di agire per una rivalutazione meramente civilistica. Specifici approfondimenti sono, poi, dedicati alle tematiche “più tecniche” della disposizione quali la gestione del saldo attivo sul piano fiscale su quello civilistico, la procedura del riallineamento dei maggiori valori contabili sui minori valori fiscali, e il rapporto tra rivalutazione e operazioni straordinarie neutrali, quali conferimento d'azienda, trasformazioni, fusioni e scissioni.

Se c'è un argomento sul quale il Legislatore si è concentrato in questi ultimi mesi esso è certamente la rivalutazione dei beni di impresa. Si è verificata una produzione di norme su questo tema certamente eccessiva che tende a confondere gli operatori: proviamo a fare un breve elenco delle disposizioni:

1. articolo 1, L. 160/2019 commi da [696](#) in poi. I beni da rivalutare dovevano essere detenuti già al 31 dicembre 2018 e la rivalutazione, con necessario versamento di imposta sostitutiva (almeno secondo la non univoca tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate) al 12% per beni ammortizzabili e 10% per beni non ammortizzabili;

2. [articolo 12-ter](#), D.L. 23/2020. Viene prorogata la rivalutazione di cui al punto 1, quindi deve trattarsi di beni già detenuti al 31 dicembre 2018, ma la rivalutazione potrà essere eseguita nel bilancio dell'esercizio 2020, 2021 o 2022 con riconoscimento fiscale del valore dei beni (per i quali è necessario versare l'imposta sostitutiva al 12% per beni ammortizzabili e al 10% per quelli non ammortizzabili) rispettivamente nel 2024, 2025 e 2026, tranne che per gli immobili i cui valori vengono riconosciuti rispettivamente nel 2022, 2023 e 2024, sembra di poter dire, anche per quanto attiene al calcolo delle plusvalenze;

3. [articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020 (Decreto Liquidità). Prevede la rivalutazione gratuita nel settore alberghiero e termale, con riconoscimento fiscale e formazione di riserva in sospensione di imposta. Il medesimo articolo interviene sulla rivalutazione con un passaggio veramente criptico (comma 9) che letteralmente prevede, per la rivalutazione generale di cui alla L. 160/2019, una anticipazione nel

riconoscimento fiscale (che avviene nel 2020), ma l'interpretazione sistematica porta ad altro esito. La norma, infatti, prevede che le imprese che abbiamo già optato per la rivalutazione nell'esercizio 2019 in base alle disposizioni della L. 160/2019, potranno considerare già vigenti gli effetti sui maggiori ammortamenti e in materia di affrancamento della riserva in sospensione di imposta nell'esercizio 2020. Ciò porterebbe a dire (sempre per il solo settore alberghiero/termale) che la gratuità della rivalutazione sostituisce l'onerosità della stessa, sicuramente per le imprese che hanno già depositato il bilancio 2019 prima dell'introduzione della legge di conversione del D.L. 23/2020, mentre un lecito dubbio si pone per quelle imprese, sempre del medesimo settore, che, usufruendo della proroga generalizzata dell'approvazione del bilancio ai 180 giorni (ex D.L. 23/2020), hanno eseguito la rivalutazione dopo l'entrata in vigore della conversione del D.L. 23/2020. La "nota di lettura ufficiale" della legge di conversione del D.L. 23/2020 abilita la tesi secondo cui anche questi ultimi soggetti potranno fruire della rivalutazione "gratuita", laddove si parla di "sovrapposizione" delle 2 rivalutazioni (gratuita e onerosa) per il 2019, e di legittima scelta per quella più conveniente. Sul punto occorre dire, tuttavia, che la maggior parte dei commentatori si è indirizzata ad avallare l'interpretazione letterale, e a tutt'oggi, il tema non ha registrato interventi dell'Agenzia delle entrate;

4. [articolo 136-bis](#), D.L. 34/2020, inserito in sede di conversione dalla L. 77/2020 (Decreto Rilancio). Permette alle cooperative agricole, e ai loro consorzi, di rivalutare i beni d'impresa senza assolvimento di imposte sostitutive fino a concorrenza del 70% delle perdite pregresse computabili in diminuzione a norma dell'[articolo 84](#), Tuir; l'obiettivo del Legislatore, in tal caso, è quello di permettere un incremento del patrimonio netto in modo essenzialmente gratuito. Si tratta, in particolare, delle cooperative agricole, e i loro consorzi, di cui all'[articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 228/2001, in possesso delle clausole mutualistiche, di cui all'[articolo 2514](#), cod. civ., che possono rivalutare i beni indicati dal [comma 696](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, alle condizioni stabilite dal [comma 697](#) del medesimo articolo, fino alla concorrenza delle perdite dei periodi precedenti computabili in diminuzione del reddito ai sensi dell'[articolo 84](#), D.P.R. 917/1986 (Tuir), senza assolvere alle imposte sostitutive ma nel limite del 70% del loro ammontare;

5. [articolo 110](#), D.L. 104/2020 (Decreto Agosto). Prevede una rivalutazione meramente civilistica estesa a tutte le imprese, e, a fianco di questa, una rivalutazione con effetto fiscale ad aliquota fortemente conveniente, pari al 3%.

Non è facile in questa frenetica produzione normativa leggere un collegamento razionale tra le varie disposizioni, e spesso accade che una norma appena promulgata sia, per così dire "cannibalizzata" da un'altra disposizione approvata, magari appena qualche mese dopo. Prendiamo ad esempio la proroga

della rivalutazione dei beni di impresa destinata a tutte le imprese e inserita nelle conversioni in legge del Decreto Liquidità (quindi per intenderci nel giugno del 2020): ora il dato di partenza è la detenzione dei beni al 31 dicembre 2018, ma viene da pensare che se un bene era presente già a quella data sarà presente anche al 31 dicembre 2019 (anche perché se fosse stato venduto nel 2019 non avrebbe senso rivalutarlo), e allora quale sarà quella impresa che tra rivalutare i beni pagando il 12% o rivalutarli pagando il 3% sceglierà la prima soluzione? tanto varrebbe ammettere che la proroga di cui all'[articolo 12-ter](#), D.L. 23/2020 è stata azzerata dall'[articolo 110](#), D.L. 104/2020.

Di seguito vengono analizzati alcuni temi specifici dell'argomento rivalutazione, quali il significato della rivalutazione meramente civilistica, la gestione del saldo attivo, il riallineamento e il rapporto tra rivalutazione e operazioni straordinarie

La rivalutazione dei beni nel D.L. 104/2020

Aspetti generali e peculiarità

Perché rivalutare i beni in un contesto generale governato dalla epocale crisi da Coronavirus che provoca un generale deprezzamento dei valori dell'attivo? A parere di chi scrive per rispondere a questa domanda occorre dividere le imprese in 2 grandi gruppi:

1. imprese che pur nel contesto drammatico della crisi generata dalla pandemia hanno mantenuto pressoché inalterato il proprio valore della produzione e tutti gli altri *assets* bilancistici e quindi hanno i consueti problemi di una fiscalità gravosa, o magari hanno *in nuce* plusvalenze significative latenti su beni destinati, in un orizzonte temporale medio lungo, a essere ceduti;
2. imprese che a causa della crisi da Coronavirus vedono messa in discussione la continuità aziendale e versano in una situazione di disequilibrio tra patrimonio netto e perdite di esercizio.

Pur con una certa dose di semplificazione e di schematizzazione questi sono i 2 gruppi di imprese che approcciano il tema della rivalutazione, chiaramente quella fiscale il primo gruppo e quella civilistica il secondo gruppo.

Infatti, la rivalutazione varata con il D.L. 104/2020 si caratterizza per una serie di peculiarità che la rendono del tutto particolare.

Innanzitutto va tenuto presente che questa rivalutazione può essere solo civilistica oppure, su opzione, anche con effetti fiscali. 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.

Focus: la rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali

Resta valida la regola che possono essere rivalutati anche i beni immateriali consistenti in diritti giuridicamente tutelati mentre restano esclusi le immobilizzazioni immateriali che non costituiscono beni quali, ad esempio, l'avviamento e, più in generale, i costi pluriennali. Questa distinzione tra beni immateriali veri e propri (e quindi giuridicamente tutelati) e immobilizzazioni che non si sostanziano in beni è sempre stata sostenuta nella prassi dell'Agenzia delle entrate (vedi da ultimo [circolare n. 14/E/2017](#)), senza però approfondire nello specifico il concetto di bene giuridicamente tutelato. Recentemente è stato proposto il caso del marchio non registrato, quale bene immateriale per il quale non è così certo affermare che sussiste una tutela giuridica. Sul punto è opportuno ricordare un passaggio della circolare Assonime n. 13/2001, secondo cui la tutela giuridica non deve necessariamente tradursi in un diritto opponibile *erga omnes*, ma anche, e più semplicemente come un diritto opponibile anche solo alla singola controparte. Letta in questi termini, la tutela giuridica esiste anche per il marchio non registrato, poiché a norma dell'[articolo 2571](#), cod. civ., laddove si riesca a

dimostrare alla controparte (cioè il soggetto che ha registrato quel marchio o uno simile) un utilizzo del marchio non registrato antecedente al momento in cui quello registrato è stato utilizzato, sarà possibile mantenere lo sfruttamento del marchio non registrato (cfr. il cosiddetto “preuso”). Questo diritto, opponibile solo alla controparte, è comunque giuridicamente tutelato dal che ne discende il possibile incremento rivalutativo.

Il saldo attivo

Con il Decreto Agosto si presenta una grande occasione per incrementare i patrimoni netto delle società, anche in vista delle perdite che probabilmente si verificheranno nell'esercizio 2020 a causa della emergenza Coronavirus. La rivalutazione generalizzata dei beni d'impresa da eseguire nell'esercizio 2020, permetterà l'iscrizione del saldo attivo che è una riserva di patrimonio netto utilizzabile per fronteggiare le perdite di cui sopra. Va anche considerato che superata la boa temporale del 31 dicembre 2020 verranno meno le protezioni civilistiche rispetto alla negatività del patrimonio netto e, come ha notato la circolare Assonime n. 16/2020 (§ 2.4.), senza una disposizione che rimandi gli effetti degli articoli [2447](#) e [2482-ter](#), cod. civ., molte imprese si troveranno in difficoltà.

Ebbene, al di là dell'auspicabile intervento normativo, le varie norme di rivalutazione aiutano a superare questo scoglio con uno scenario alquanto variegato.

In primo luogo la rivalutazione del settore alberghi e termale, [articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020, che ha rilevanza fiscale pur non essendo dovuta imposta sostitutiva. Essa genera la formazione del saldo attivo, quale riserva di patrimonio netto in sospensione d'imposta, tranne che venga versata imposta sostitutiva del 10%.

In secondo luogo la rivalutazione generalizzata dei beni d'impresa, [articolo 110](#), D.L. 104/2020, con effetto meramente civilistico. Il decreto permette di eseguire la rivalutazione senza effetto fiscale cui consegue l'emersione di un saldo attivo, riserva di patrimonio netto, non in sospensione di imposta, bensì semplicemente riserva di utili. Non essendo riserva in sospensione di imposta essa subisce la presunzione di cui all'[articolo 47](#), Tuir ai sensi del quale in caso di distribuzione di riserve, quelle di utili sono prioritariamente attribuite ai soci. Come ha ricordato la [circolare n. 22/E/2009](#) (§ 5) per le imprese individuali e le società di persone la eventuale distribuzione di detta riserva è operazione irrilevante dal punto di vista fiscale.

In terzo luogo la rivalutazione generalizzata dei beni d'impresa, articolo 110, D.L. 104/2020, con effetto anche fiscale e conseguente versamento di imposta sostitutiva del 3%. Il saldo attivo si presenta come una riserva in sospensione di imposta e potrà essere affrancato tramite imposta sostitutiva del 10%, sia per società di capitali, sia per società di persone che per imprese individuali.

Focus: il saldo attivo per le società di persone e imprese individuali

Il saldo attivo da rivalutazione genera una riserva anche per le società di persone e imprese individuali in contabilità ordinaria. In linea generale, avendo a mente l'[articolo 68](#), comma 6, Tuir, si può dire che gli utili imputati al socio incrementano il costo della partecipazione, mentre quelli distribuiti e le perdite attribuite lo riducono. Sotto questo profilo va segnalato che l'emersione del saldo attivo (che si ricorda ai fini fiscali va considerato una riserva di utili) non genera alcuno degli effetti sul costo della partecipazione sopra elencati. Non vi è alcun incremento del medesimo (pur trattandosi di riserva di utili) poiché non vi è alcuna attribuzione al socio di utili fiscalmente rilevanti, né vi sarà alcun decremento in caso di distribuzione poiché il decremento è subordinato alla circostanza che quella stessa riserva erogata ai soci abbia generato tassazione in capo ai medesimi nel momento in cui sia stata generata. Questi passaggi sono fatti propri dall'Agenzia delle entrate che con la [circolare n. 22/E/2009](#), § 5 afferma esplicitamente: *Il prelevamento o la distribuzione del saldo attivo da parte dell'imprenditore individuale o di una società di persone in contabilità ordinaria è, invece, irrilevante ai fini della tassazione. Peraltro, la distribuzione effettuata da una società di persone non produce effetti neanche ai fini del costo fiscale della partecipazione*".

Tale riflessione porta con sé una evidente conseguenza e cioè che l'emersione del saldo attivo permette ai soci di una società di persone (che non abbia altre riserve di utili) di incassare un importo detassato, e legittimamente prelevato in quanto posta del patrimonio netto. Sulla possibilità di distribuire il saldo attivo prima di aver realizzato il bene rivalutato tramite cessione o ammortamenti è condivisibile la posizione espressa da Assonime con la circolare n. 13/2001, § 14, che mette in risalto come la rivalutazione venga eseguita in deroga alle previsioni dell'[articolo 2423](#), cod. civ. (specificamente in deroga al comma 5 del citato articolo che vincola la distribuzione del saldo attivo al realizzo del bene rivalutato).

Altro tema importante è valutare se la distribuzione del saldo attivo per società di persone debba rispettare la procedura di cui all'[articolo 13](#), comma 2, L. 342/2000, (cioè l'iscrizione della delibera e l'attesa di 90 giorni per le possibili obiezioni dei creditori). Sul punto si ritiene tale applicabilità una forzatura interpretativa, atteso che per questi soggetti la riserva stessa potrebbe tranquillamente sparire del tutto previo passaggio in contabilità semplificata, senza che i terzi possano eccepire alcunché. In altri termini se la *ratio* della disposizione è la tutela dei terzi essa dovrebbe spiegare efficacia solo per quelle società (di capitali) ove il regime di responsabilità limitata richiede la stabilità del patrimonio netto e non per quelle di persone, per le cui obbligazioni i terzi possono rivalersi sul patrimonio personale dei soci.

I “problemi” fiscali nell'utilizzo del saldo attivo a copertura di perdite

L'utilizzo del saldo attivo da rivalutazione a copertura di perdite può comportare conseguenze di natura fiscale, e più precisamente un incremento dell'imponibile della società che lo ha utilizzato? Il problema ha assunto una certa delicatezza dopo la [risposta all'interpello n. 316/2019](#), dell'Agenzia delle entrate con cui si è sostenuto che se il saldo attivo è in sospensione di imposta, a certe condizioni la copertura di perdite genera imponibile, fermo restando, conclude laconicamente l'interpello, la possibilità di utilizzare altre riserve non in sospensione di imposta.

Ipotizziamo che l'unica riserva disponibile nel netto sia il saldo attivo, e che sia riserva in sospensione d'imposta poiché è stata eseguita la rivalutazione con effetto fiscale. È chiaro che qualora fosse stata eseguita la rivalutazione con mero effetto contabile la riserva scaturente non sarebbe stata in sospensione di imposta e quindi non si porrebbe alcun problema fiscale nell'utilizzarla a copertura della perdita. Se, invece, la riserva, come si diceva, è in sospensione di imposta l'utilizzo per attribuzione ai soci comporta l'emersione di un imponibile in capo alla società pari alla riserva stessa al lordo dell'imposta sostitutiva da rivalutazione. Questo il disposto dell'[articolo 13](#), comma 3, L. 342/2000, applicabile anche alla rivalutazione attuale in forza del richiamo contenuto al comma 7 dell'[articolo 110](#), D.L. 104/2020. Nel citato articolo 13, L. 342/2000 si parla di tassazione nell'ipotesi di attribuzione ai soci e non per copertura di perdite. La tesi dell'Agenzia delle entrate (interpello n. 316/2019 sopra citato), che conclude per la tassazione della riserva anche per utilizzo a copertura di perdite, deve però essere confinata al caso specifico sottoposto a interpello, cioè l'utilizzo, direttamente a patrimonio netto, del saldo attivo per azzerare una perdita derivante da un disavanzo da fusione. La circostanza che la perdita di quell'interpello non fosse “perdita di esercizio” bensì un dato allocato direttamente a patrimonio netto, ha indotto l'Agenzia delle entrate a pronunciarsi in favore della imponibilità (in questo senso in linea con un precedente della Corte di Cassazione, [sentenza n. 5943/2017](#)), ma non vi è dubbio che quando si parla di perdite di esercizio, l'utilizzo del saldo attivo in sospensione di imposta non provoca alcuna tassazione. Questa è l'unica possibile lettura del citato [articolo 13](#), comma 3, L. 342/2000, il che porta a dire che per le perdite di esercizio 2020 prodotte anche dalla emergenza Coronavirus (ma non solo queste ovviamente) l'utilizzo del saldo attivo potrà essere una valida alternativa alla ricapitalizzazione.

Il riallineamento

Il riallineamento del minor valore fiscale di un bene immobilizzato al maggior valore contabile è procedura che da sempre accompagna la rivalutazione dei beni d'impresa, anche se le 2 procedure non

hanno molti punti in comune, infatti la prima presuppone che sia già presente un disallineamento mentre con la rivalutazione il disallineamento è creato dalla stessa procedura. Per questo motivo non si genera alcun maggiore valore nel patrimonio netto, anche se sarà necessario prestare attenzione alle riserve che dovranno essere allocate. Il disallineamento tra valori contabili e valori fiscali potrebbe essere stato generato da operazioni straordinarie neutrali (conferimenti di azienda, fusioni, scissioni e trasformazioni) oppure da rivalutazione con impatto meramente civilistico eseguite in passato. Proprio con riferimento a questa ultima situazione, potrebbe essere il caso di valutare con attenzione il riallineamento attuale che, tramite il richiamo alle norme sulla rivalutazione, avrà un costo molto contenuto pari a 3% del differenziale tra valori contabili e fiscali al 31 dicembre 2020. Peraltro anche i maggiori valori emersi in relazione a una operazione di conferimento d'azienda, fusione o scissione eseguita nel 2019, e che avrebbero potuto essere affrancati versando una imposta sostitutiva la cui aliquota, in situazione ordinaria, va dal 12% al 16%, ora potranno essere riconosciuti fiscalmente tramite il versamento di una imposta sostitutiva molto meno elevata, pari, appunto al 3%, anche se, va ricordato, che con l'affrancamento ordinario *ex* [articolo 176](#), Tuir, non si creano riserve in sospensione di imposta come, invece, sono qualificate quelle che si generano con il riallineamento. Ma vediamo i punti principali di questa procedura e gli elementi di differenziazione rispetto alla rivalutazione. L'ambito oggettivo del riallineamento è il medesimo della rivalutazione in base al richiamo che l'[articolo 14](#), L. 342/2000 esegue ai beni rivalutabili. Quindi parliamo di immobilizzazioni materiali e immateriali, però, per queste ultime, è necessarie che siano rappresentate da beni o diritti giuridicamente tutelabili, pertanto, ad esempio, non è riallineabile l'avviamento che spesso emerge nelle operazioni straordinarie sopra citate. La [circolare n. 14/E/2017](#) ha ricordato che i beni da riallineare devono essere presenti sia nell'esercizio precedente a quello di riallineamento (2019) sia nell'esercizio in cui è eseguita l'operazione, quindi il 2020, considerando come ammontare disallineato quello che risulta con il decremento registrato nello stesso 2020. Il riallineamento, se deciso, va eseguito per l'intero valore disallineato (quindi esclusa la possibilità di un riallineamento parziale) e può essere eseguito anche sul singolo bene, senza coinvolgere necessariamente la categoria omogenea. Peraltro questa ultima peculiarità nell'attuale scenario non è più un elemento di distinzione con la rivalutazione atteso che anche questa potrà essere eseguita distintamente per ciascun bene. Una importante differenza tra riallineamento e rivalutazione consiste nel fatto che mentre nella rivalutazione l'incremento dei valori dei beni provoca un collegato incremento del netto patrimoniale, nel riallineamento nulla di ciò accade. L'incremento patrimoniale si è già verificato prima quando è stata eseguita l'operazione che ha generato il disallineamento, semmai ora occorre agire sulla natura fiscale delle riserve. Infatti, condizione per

riallineare è l'apposizione dello *status* di sospensione di imposta a una qualunque riserva di netto, per un ammontare pari al disallineamento sopposto a imposta sostitutiva, al netto di quest'ultima (cfr. circolare Assonime n. 13/2001, § 15). Al riguardo va distinto il momento in cui va imposto lo *status* di sospensione di imposta rispetto al momento in cui nel patrimonio netto deve esistere una riserva capiente per questa allocazione. Mentre la allocazione della riserva in sospensione di imposta avviene tramite delibera assembleare che non va assunta necessariamente in sede di approvazione del bilancio di esercizio 2020, il patrimonio netto (riserve o anche capitale sociale) deve essere capiente al 31 dicembre 2020. La delibera assembleare con cui viene vincolato fiscalmente il patrimonio netto potrà essere assunta anche dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2020 (che è il mezzo tramite il quale viene "ufficializzato" il riallineamento), ma comunque entro l'esercizio successivo a quello di riferimento del riallineamento stesso.

L'applicazione dell'[articolo 14](#), L. 342/2000 anche all'attuale rivalutazione, sancita dal D.L. 104/2020, comporta una serie di rinvii normativi che vanno aggiornati alle norme vigenti. In primo luogo l'articolo 14, comma 1, L. 342/2000 (Riallineamento) richiama l'ambito oggettivo dei beni rivalutabili previsto nell'[articolo 10](#) della medesima norma: aggiornando tale rinvio all'attuale normativa emerge che saranno riallineabili tutti i beni rivalutabili e cioè le immobilizzazioni materiali, quelle immateriale incorporate in beni giuridicamente tutelabili e le partecipazioni immobilizzate in società controllate o collegate. In secondo luogo l'articolo 14, comma 2 della citata legge richiama l'[articolo 12](#) e quindi la aliquota della imposta sostitutiva che per questa rivalutazione è fissata al 3% per tutte le immobilizzazioni. Per quanto riguarda l'ambito temporale, cioè il momento di efficacia del riallineamento, le precedenti interpretazioni dell'Agenzia delle entrate (ad esempio la [circolare n. 14/E/2017](#)) richiamano le medesime regole previste per la rivalutazione, quindi possiamo dire che il riallineamento eseguito nel 2020 viene riconosciuto a far data dal 2021 in materia di deducibilità fiscale degli ammortamenti e di computo dei beni nel *plafond* per le spese di manutenzione ordinaria. Per quanto riguarda invece la cessione dei beni riallineati, essendo assente una disposizione specifica (invece emanata in precedenti rivalutazioni, si pensi all'articolo 1, [comma 703](#), L. 160/2019) occorre concludere che per tutti i beni, compresi gli immobili, si applicano le regole contenute nell'[articolo 110](#), comma 5, D.L. 104/2020, cioè il maggior valore fiscale è riconosciuto se la cessione avviene dal 2024 in poi.

Molto articolato è lo scenario che si presenta per le società che operano nel settore alberghiero e termale, per le quali l'[articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020 ha sancito una rivalutazione gratuita che, come al solito è accompagnata da un riallineamento, altrettanto gratuito. Per questi soggetti il riallineamento

ex D.L. 23/2020 appare certamente più conveniente poiché non presenta alcun costo di imposta sostitutiva e ha riconoscimento fiscale immediato, quindi già dal 2020 se si deciderà di eseguirlo in questo esercizio, oppure dal 2021 se si posticiperà la scelta, posto che la procedura di rivalutazione/riallineamento ex D.L. 23/2020 prevede un arco temporale di esecuzione biennale. Nemmeno l'aspetto del vincolo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea costituisce un elemento positivo a favore della scelta di utilizzare la norma del D.L. 104/2020, dato che nel riallineamento da sempre si può agire nei confronti del singolo bene senza coinvolgere l'intera categoria omogenea. Sotto il profilo del vincolo della riserva le 2 disposizioni appaiono del tutto simili poiché in entrambi i casi è richiesto di vincolare una riserva in sospensione di imposta con possibile affrancamento a titolo oneroso versando l'imposta sostitutiva del 10%. In sostanza nel settore alberghiero a tutti gli effetti, appare più conveniente utilizzare la procedura del Decreto Liquidità in luogo di quella fissata con il Decreto Agosto.

Rivalutazione e operazioni straordinarie

Non esiste una disposizione specifica che regoli questo argomento, né sono state prodotte significative interpretazioni sistematiche sul tema. A livello schematico possono essere isolate le seguenti questioni:

1. chi rivaluta per operazioni straordinarie eseguite nel 2020;
2. quali effetti produce sulla rivalutazione l'operazione straordinaria eseguita nel passato;
3. quali effetti produce sulla rivalutazione l'operazione straordinaria che sarà nel futuro.

Sul primo punto una considerazione che può essere di grande aiuto è appellarsi all'[articolo 110](#), comma 2, D.L. 104/2020, laddove esso afferma che la rivalutazione va eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Si può dire che chi redige quel bilancio sarà il soggetto che esegue la rivalutazione, quindi, nel caso, ad esempio della trasformazione progressiva (tema che spesso è posto quale quesito dagli operatori) il bilancio, per l'intero esercizio viene redatto dalla società di capitali trasformata, che sarà anche il soggetto che esegue la rivalutazione. Non deve trarre in inganno la frattura del periodo d'imposta: nella norma di rivalutazione si parla di esercizio non di periodo d'imposta e nella citata operazione l'esercizio è unico.

Sul punto va aggiunto che nessun ostacolo sussiste per il fatto che il bene strumentale al 31 dicembre 2019 non era iscritto nel bilancio della società che rivaluta, poiché le operazioni straordinarie neutrali comportano la retrodatazione della detenzione del bene che quindi è come se fosse stato iscritto *ab origine* nel bilancio della società avente causa della operazione straordinaria.

Il secondo punto, cioè l'operazione straordinaria eseguita nel passato, si ricollega al primo poiché, come si diceva vi è continuità nella detenzione del bene strumentale.

Il terzo punto può presentare qualche dubbio in ordine alla necessità di non vendere i beni rivalutati prima del 4° esercizio successivo alla rivalutazione pena la decadenza della stessa. Anche questo tema, tuttavia, va letto considerando che nelle operazioni straordinarie neutrali il trasferimento del bene non assume valenza realizzativa ai fini fiscali, esso, in sostanza è una non-cessione, e quindi non vi è dubbio che non genera quell'effetto di decadenza per aver trasferito il bene, ad esempio, alla società beneficiaria, prima della scadenza del terzo periodo successivo alla rivalutazione.

L'esempio del conferimento d'azienda può essere molto utile al riguardo. Poniamo che una società di capitali esegua la rivalutazione fiscale nel 2020 e poi nel 2022 conferisca l'azienda, con i beni rivalutati, a una altra società. Per quanto riguarda i beni, e il conseguente processo di ammortamento sul valore rivalutato, non vi è dubbio che si ha continuità fiscale tra conferente e conferitaria, e su quest'ultima si trasferirà il vincolo della detenzione di cui sopra. Ma il saldo attivo quale riserva in sospensione di imposta resta ancorato alla conferente, sicché se la conferitaria cedesse i beni rivalutati prima del 4° anno successivo alla rivalutazione, la plusvalenza calcolata sui valori ante rivalutazione graverebbe sulla conferitaria, mentre per la conferente il saldo attivo diventerebbe riserva libera, con assegnazione contestuale del credito d'imposta pari alla imposta sostitutiva versata per rivalutare, a suo tempo, i beni.



ec Euroconference
Editoria

! " (**NUOVA USCITA**
DICEMBRE 2020) "

**CASI PRATICI DI IVA
NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO
Volume III**

Autore: Marco Peirola

Versione cartacea **Versione e-book**
€ 35,00 **€ 30,00 + IVA 4%**

ACQUISTA ORA

Il reddito di impresa n. 2/2020

Bilancio senza ammortamenti: una deroga con significato?

di Giovanni Valcarengi - ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

Il D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) propone una deroga alla redazione del bilancio di esercizio, vale a dire la possibilità di non stanziare quote di ammortamento a Conto economico, pur conservandone la deduzione fiscale. Così, dopo “gli strappi” alle disposizioni sulle perdite¹ e alla continuità aziendale², i conti del 2020 saranno ulteriormente inquinati da tale possibilità. Da un lato si comprende molto bene l’esigenza dell’intervento: non solo la necessità di salvaguardare il risultato finale del Conto economico³, ma soprattutto quello della deduzione fiscale⁴; per altro verso, si fatica a comprendere la ratio della disposizione, posto che la stessa incide su una voce di costo (appunto, gli ammortamenti) trascurando – ad esempio – i canoni di leasing⁵, il costo del lavoro, etc. che in talune realtà potrebbero pesare in modo evidente sul risultato finale. A prescindere dalle valutazioni di opportunità, vediamo il contenuto della disposizione e cerchiamo di tracciare assieme quale regola di comportamento.

I soggetti interessati

Il comma 7-bis dell'[articolo 60](#), D.L. 104/2020 si rivolge ai “soggetti che non adottano i principi contabili internazionali”, senza operare alcun discrimine in merito alla forma giuridica e al regime contabile applicato. Ci si rivolge, dunque, a tutti i soggetti chiamati a redigere le scritture contabili secondo il codice civile, con esclusione – appunto – di quelli che adottano gli IAS.

¹ Articolo 6, D.L. 23/2020.

² Articolo 38-*quater*, D.L. 104/2020.

³ Non mancano visioni differenti a tale impostazione. Ad esempio, così si esprime G. Buffelli, “Deroga al calcolo degli ammortamenti, ricadute sugli aspetti reputazionali”, in Norme Tributi Mese, 11/2020, pag. 110 e ss.: “La ratio della norma si rinvia chiaramente nell’esigenza – giudicata rilevante dal Legislatore – di tenere conto del minore impiego dei fattori produttivi a lungo ciclo di utilizzo causato dalla riduzione dell’attività nell’esercizio in corso per effetto dell’emergenza epidemiologica. Ciò consente di comprendere anche perché la misura sospensiva operi su base facoltativa, lasciando all’imprenditore l’onere di valutare se e in che misura avvalersene.”.

⁴ Dato per scontato che, a prescindere dalle regole imposte dal codice civile, molte aziende avrebbero fatto carte false per ridurre le quote di ammortamento stanziate a Conto economico, specialmente quando di minime dimensioni e prive degli organi di controllo. Infatti, in merito alle conseguenze civilistiche, esisteva già la norma che sterilizzava eventuali perdite e, sinceramente, si fatica a comprendere quale ulteriore utilità si apporta con l’intervento in commento.

⁵ Per questi ultimi, la moratoria concessa determina – infatti – solo un decremento della quota di costo imputabile a Conto economico, e giammai la completa eliminazione. Considerando che vi dovrebbe essere una sorta di implicito parallelismo tra l’acquisto del bene in proprietà e quello in *leasing*, con la norma in commento di producono evidenti distonie tra le 2 fattispecie. Distonie che potrebbero determinare anche disallineamenti concorrenziali (ove si ritenesse che vi sia la possibilità di attribuire un significato effettivo alle risultanze di bilancio per i soggetti che decidono di avvalersi di tale facoltà).

Si va dalle società di capitali a quelle di persone, per giungere anche agli imprenditori individuali. Discorso a parte vale per i soggetti (imprese individuali e società di persone) che adottano il regime contabile semplificato; come noto, tali soggetti – ai fini civilistici – vanno inquadrati tra i piccoli imprenditori al fine di giustificare la mancata tenuta del libro giornale e del libro degli inventari; pertanto, tali soggetti non risultano essere diretti destinatari della disposizione in commento⁶.

Certamente, come si ha modo di evincere dal prosieguo della norma, il Legislatore pensava prioritariamente alle società di capitali, andando poi a normare il regime di vincolo apposto al patrimonio netto che risulterebbe “inappropriato” (sia pure se non infondato) per l'imprenditore individuale⁷.

Neppure risulta credibile che possano sussistere limitazioni in merito alla tipologia di bilancio redatto, sia esso ordinario, abbreviato o delle micro imprese. Come è stato infatti, notato, *“la deroga potrebbe essere utilizzata anche dalle società che redigono il bilancio in forma abbreviata e dalle micro-imprese, perché, nonostante per queste viga l'esonero dalla redazione della Nota integrativa - che in base ai commi 7-ter e 7-quater dell'articolo 60 è il documento destinato ad accogliere l'informativa sulle ragioni della deroga e sulla quantificazione degli ammortamenti non contabilizzati - l'informativa stessa potrebbe ben essere resa in calce allo Stato patrimoniale”*⁸.

La possibilità di ridurre e azzerare gli ammortamenti per il 2020

Chiarito l'ambito soggettivo, la norma prosegue individuando il periodo di imposta interessato, vale a dire quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 104/2020; poiché i commi che qui commentiamo sono stati introdotti in sede di conversione del decreto, la data di riferimento è quella del 14 ottobre, giorno di entrata in vigore della L. 126/2020.

Così, il periodo interessato è, ad esempio:

- il 2020, per i soggetti solari;
- quello che va dal 1° luglio 2020 al 20 giugno 2021, per una società con esercizio che chiude al 20 giugno;

⁶ D'altro canto, i predetti semplificati – come noto – non redigono un vero e proprio bilancio, ma unicamente una situazione economica. Ai fini fiscali, la deduzione delle quote di ammortamento è subordinata alla loro iscrizione sul libro dei beni ammortizzabili, ovvero – in alternativa – alla indicazione sui libri Iva. Cosa diversa è sostenere che – nella prassi – gli operatori siano soliti a predisporre un Conto economico che contempla anche le quote di ammortamento, ma tale documento non assume certo le sembianze di un bilancio, anche per effetto del regime di deduzione “di cassa” che viene adottato ai sensi dell'articolo 66, Tuir.

⁷ Secondo G. Buffelli, *op. cit.* “Nulla risulta espressamente stabilito per le società di persone, le imprese individuali e i lavoratori autonomi. E quindi, secondo parte della dottrina e nello spirito della norma derogatoria all'esame, l'interpretazione porterebbe ad escluderne l'applicazione estensiva in favore di detti soggetti”. Se si condivide la certa esclusione dei lavoratori autonomi, per nulla interessati dalle norme sul bilancio di esercizio, non si concorda in merito alla esclusione degli imprenditori (non piccoli) che siano chiamati a redigere le scritture contabili (civilisticamente intese come tali); chi scrive, non ritiene vi sia alcuno spunto per poter giungere a tali conclusioni.

⁸ G. Buffelli, *op. cit.*

– quello che va dal 1° ottobre 2020 al 30 settembre 2021, per una società che chiude l'esercizio al 30 settembre.

Dunque, in via eccezionale, in detto esercizio i richiamati soggetti possono, anche in deroga all'[articolo 2426](#), comma 1, numero 2), cod. civ., non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Si prevede poi che tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da Covid-19, possa essere estesa agli esercizi successivi con semplice decreto Mef.

La disposizione, quindi, consente – derogando alle regole di ammortamento previste dal codice civile e dettagliate dai principi Oic⁹ – di ridurre o di azzerare completamente le quote di ammortamento, senza tuttavia andare a incidere sul loro valore di iscrizione¹⁰.

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

Il meccanismo suggerito dalla norma, dunque, intende “congelare” il piano di ammortamento originario, facendolo slittare di un anno¹¹ in avanti nel tempo.

Ipotizzando che un bene sia stato acquistato per 1.000 nel 2018, con quota di ammortamento 20% (ridotta alla metà il primo anno) si avrebbe – nell'ipotesi di azzeramento completo della quota nel 2020 – la seguente modifica:

Piano	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Originario	100	200	200	200	200	100	//
Da D.L. 104/2020	100	200	//	200	200	200	100

La deroga alle regole del codice che determina l'allungamento del piano potrebbe essere ricondotta a un presunto minore utilizzo generalizzato, con contestuale allungamento della vita utile del bene; ma la modalità attuativa suggerita non è comunque conforme, posto che – seguendo la buona prassi contabile – si sarebbe dovuto “diluire” sul periodo rimanente di utilizzo il valore residuo del bene, pur dovendo imputare una quota di ammortamento anche all'esercizio 2020.

Singolare appare anche la libera facoltà di ridurre le quote di ammortamento sino ad azzerarle, in modo che – forse in base alle esigenze di bilancio – si possa imputare, ad esempio, solo un 10%, piuttosto

⁹ In particolare, valgono i documenti Oic 16 e 24. Si tenga conto che la stessa Fondazione Oic ha diffuso, nel mese di luglio 2020, una risposta a un quesito in merito alla modifica del criterio di ammortamento, teso a rendere speculare il procedimento rispetto al reale utilizzo dei beni, specialmente durante il periodo del *lockdown*.

¹⁰ Non si comprende se, con tale riferimento, si volesse anche sottintendere una deroga alle regole di svalutazione delle immobilizzazioni. Al riguardo, tuttavia, si consenta il rinvio.

¹¹ O anche più, ove si scegliesse di ampliare l'ambito temporale di applicazione con apposito D.M..

che un 90%; al riguardo, nemmeno è precisato se si debba utilizzare un criterio uniforme per tutti i beni, ovvero se si possa differenziare la quota anche singolarmente. In assenza di precisazioni pare credibile l'esistenza di una massima libertà in tal senso¹².

Appare evidente che le minori quote di ammortamento che si imputano a Conto economico determinano l'emersione di un maggior utile (ovvero di una minore perdita); da qui la preoccupazione di evitare che tale risultato possa essere distribuito ai soci.

Il vincolo delle riserve del netto e il dettaglio della Nota integrativa

Il comma 7-ter, [articolo 60](#), D.L. 104/2020 impone ai soggetti che si avvalgono della facoltà di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

In definitiva, a salvaguardia di possibili abusi, si richiede di "tutelare" il patrimonio netto mediante il vincolo di utili attuali, riserve pregresse e, in mancanza, utili futuri.

L'indisponibilità di tale quota determina il divieto di distribuzione ai soci, così come di utilizzi differenti (ad esempio, per aumento di capitale sociale) e, a quanto pare, anche quello della copertura delle perdite¹³.

Tale vincolo, evidentemente, è destinato a scemare nel momento in cui si determinerà la conclusione del periodo di ammortamento, quindi con mantenimento della medesima cautela sino al termine del piano¹⁴.

¹² In senso conforme, F. Nobili, S. Miglietta, "Ammortamenti e rivalutazioni: analisi incrociata in bilancio", in *Il Sole 24 Ore* del 2 novembre 2020, pag. 15.

¹³ Al riguardo si veda F. Roscini Vitali, "Ammortamenti, nei bilanci 2020 consentita la sospensione". L'Autore precisa quanto segue: "Come già avvenuto in occasione di altre disposizioni che derogano alle norme del codice civile, la Nota integrativa dovrà dare conto dell'importo degli ammortamenti non contabilizzati nel Conto economico e dei conseguenti effetti, in particolare sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto: in sostanza, l'informativa deve quantificare gli ammortamenti non imputati nel Conto economico. Per esempio, se l'esercizio 2020 si chiude con un utile di 100 e gli ammortamenti non contabilizzati sono 60, la Nota integrativa dovrà evidenziare che l'utile, dopo la rilevazione degli stessi, sarebbe stato di 40, importo accantonato nella riserva non disponibile. La norma prevede l'indisponibilità della riserva e, pertanto, il divieto di utilizzo per qualsiasi ragione: in altre situazioni, sono state previste deroghe a tale divieto per l'utilizzo a copertura di perdite di esercizio con obbligo di successivo reintegro, mentre in questo caso non pare siano state previste deroghe in tal senso. Scelta condivisibile, perché in questa situazione la deroga alle regole del codice civile è piuttosto forte".

¹⁴ In tal senso, A. Vasapolli, "Stop agli ammortamenti: come gestire la riserva", in *Il Sole 24 ore* del 16 novembre 2020, pag. 19. L'Autore osserva che "il vincolo di indisponibilità fa sì che la riserva non solo non possa essere distribuita ai soci, ma che non possa essere utilizzata anche per qualunque altro scopo, quali ad esempio la copertura perdite o l'aumento gratuito del capitale sociale (in tal senso si veda anche lo studio Assonime n. 16/2016). Anche se non disciplinato dalla legge, la riserva indisponibile torna nel tempo disponibile man mano che gli ammortamenti sospesi, al termine del periodo di ammortamento, vengono stanziati in bilancio e non dedotti. Il monitoraggio del piano di ammortamento per il rilascio delle imposte differite che sono state stanziare consente quindi di determinare anche il progressivo venir meno del vincolo di destinazione apposto alla riserva in commento.

Il successivo comma 7-*quater*, [articolo 60](#), D.L. 104/2020 richiede che, nella Nota integrativa, si dia conto:

- delle ragioni della deroga;
- dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile;
- dell'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Proprio tale ultima richiesta denota come, nei fatti, la misura non determini – in realtà – alcun miglioramento effettivo della situazione della società, dovendosi dare conto di come sarebbe stato il “reale” risultato di bilancio se si fossero correttamente imputate le quote.

Inoltre, risulta “pittresco” il fatto che si chieda di specificare le “ragioni” della deroga, ben sapendo che reali motivazioni tecniche non vi possono essere; la mancata modifica della quota di ammortamento annua tradisce l'assenza di una giustificazione.

Tale riflessione vale anche nel caso in cui la quota non sia azzerata ma sia semplicemente ridotta nel solo anno 2020, sempre alla condizione che – nei successivi esercizi – si torni alla normalità *ante* Covid. Vale la pena di precisare – infatti – come un minor utilizzo nell'anno degli impianti produttivi non legittimi, affatto, la proporzionale riduzione della quota di ammortamento, salvo la modifica del piano come più volte detto¹⁵.

In dottrina¹⁶, tuttavia, è stato intravisto nel legame esistente tra la facoltà di ridurre in modo “ampio” la quota e la necessità di esporre in Nota integrativa le motivazioni, una sorta di giustificazione alla disposizione, con conseguente onere – a carico degli amministratori – di graduare la riduzione dell'ammortamento in ragione del minor effettivo utilizzo¹⁷.

Certamente l'affermazione risulta di pregio, in quanto tesa a voler attribuire alla norma un significato quasi logico-scientifico. Tuttavia, a mio parere tale ricostruzione presta il fianco a più di una critica se confrontata con il consolidato insegnamento che si può trarre dagli Oic. In nessun caso, a mio parere, si può rinvenire una giustificazione “matematica”, salvo voler sconvolgere le consolidate prassi. Ritengo

¹⁵ Secondo F. Nobili, S. Miglietta, *op. cit.* “la sospensione sembra non debba essere legata a un minor utilizzo dei beni (si ricorda che l'Oic 16, al § 57, prevede che “l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati”), e dunque le ragioni della deroga – da esporre in Nota integrativa ex articolo 60, comma 7-*quater*, D.L. 104/2020 (come convertito dalla L. 126/2020) – potrebbero comprendere anche altre valide motivazioni”.

¹⁶ G. Buffelli, *op. cit.*

¹⁷ Letteralmente: “Ciò vuol dire, a parere di chi scrive, che gli amministratori, nella predisposizione del bilancio, non potranno determinare quantitativamente la quota di ammortamento da sospendere ad libitum, ma dovranno ancorare la misura percentuale ad una attenta valutazione, auspicabilmente fondata su dati oggettivi documentali, quali, ad esempio, la diminuzione delle commesse rispetto all'esercizio precedente, l'attivazione della cassa integrazione per gli addetti agli impianti produttivi, la certificazione di “fermo macchina” da parte delle imprese di manutenzione ed eventuali ulteriori significativi parametri”.

che ci si trovi dinnanzi a una disposizione che semplicemente “deroga” alle regole senza dover essere per forza logica.

Diversamente, ritengo, non ci sarebbe stato motivo di imporre la rappresentazione del differente scenario che si sarebbe configurato nel bilancio ove non si fosse utilizzata la facoltà prevista; proprio tale prescrizione induce, al contrario, a ritenere che il “salto” sia talmente evidente da richiedere che il lettore del bilancio sia “avvertito” delle scelte effettuate.

La deduzione delle quote di ammortamento “non imputati”

Il comma 7-*quinquies*, [articolo 60](#), D.L. 104/2020, invece, delinea l’opportunità fiscale che il Legislatore ha ritenuto di dover connettere alla norma.

Come noto, le quote di ammortamento sono deducibili – nei limiti previsti dagli articoli [102](#), [102-bis](#) e [103](#), Tuir – alla generale condizione che transitino a Conto economico¹⁸; ciò vale, ovviamente, per i soggetti in regime di contabilità ordinaria¹⁹. Nessuna deduzione, invece, è ammessa in mancanza di imputazione contabile e, nel caso in cui si opti per una quota contabile inferiore a quella massima fiscalmente deducibile, l’imponibile potrà essere abbattuto solo nei limiti di quanto transitato a Conto economico.

Consci di tale limitazione, si è allora voluto evitare che il fine di rendere (apparentemente) migliore il bilancio²⁰ potesse tradursi in un peggioramento della posizione fiscale.

Ecco allora che la deduzione della quota di ammortamento è ammessa (alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-*bis* e 103, Tuir) a prescindere dall’imputazione al Conto economico.

Riprendendo l’esempio in precedenza proposto:

Piano	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Originario	100	200	200	200	200	100	//
Da D.L. 104/2020	100	200	//	200	200	200	100

per il 2020 sia avrà la possibilità di dedurre la quota di ammortamento di 200 mediante una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi.

Parimenti:

– nell’anno 2023, a fronte di una quota contabile di 200 imputata a Conto economico, si avrà una deducibilità di soli 100, con conseguente necessità di effettuare una variazione in aumento per 100 nel quadro RF;

¹⁸ Articolo 109, comma 4, Tuir.

¹⁹ Che, in aggiunta, annotano le quote anche sul libro dei beni ammortizzabili.

²⁰ Come affermato in precedenza, infatti, la Nota integrativa – se correttamente compilata – tradisce palesemente le finalità del comportamento.

– nell’anno 2024, a fronte di una quota contabile di 100 imputata a Conto economico, non si avrà nessuna deducibilità, con conseguente necessità di effettuare una variazione in aumento per 100 nel quadro RF.

Il medesimo principio si applica anche ai fini Irap; infatti, ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli [5](#), [5-bis](#), [6](#) e [7](#), D.Lgs. 446/1997, la deduzione della quota di ammortamento è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall’imputazione al Conto economico.

Tale comportamento può, inoltre, spingere a 2 ulteriori riflessioni:

1. l’esistenza di un disallineamento del valore residuo del bene nel comparto civile e in quello fiscale, quantomeno ai fini Ires;
2. l’esistenza di un disallineamento del beneficio fiscale in relazione al transito delle poste a Conto economico (ai fini Ires e Irap).

In merito al primo punto, si ritiene probabile la necessità di compilazione del quadro RV della dichiarazione fiscale, al fine di segnalare la disparità di valori. Per meglio comprendere, riferendoci ancora al precedente esempio, si evidenzia la seguente situazione:

Piano	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Originario	100	200	200	200	200	100	//
Da D.L. 104/2020	100	200	//	200	200	200	100

Civile	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Costo bene	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Fondo ammortamento	100	300	300	500	700	900	1.000
Residuo	900	700	700	500	300	100	0

Fiscale	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Costo bene	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Fondo ammortamento	100	300	500	700	900	1.000	
Residuo	900	700	500	300	100	0	

Ipotizzando che, il 1° gennaio del 2022, il bene sia ceduto a un valore di 600, si avrebbe che:

- contabilmente emerge una plusvalenza pari a 100 (600 – 500);
- fiscalmente emerge una plusvalenza pari a 300 (600 – 300).

Per consentire all’Amministrazione finanziaria di monitorare tali aspetti l’esposizione del doppio binario nel quadro RV appare necessaria; infatti, nell’anno di cessione del bene si renderà necessario effettuare una variazione in aumento nel quadro RF per un importo pari a 200, vale a dire il differenziale tra la

plusvalenza contabile e quella fiscale (identicamente al beneficio fruito nel 2020 con la deduzione della quota di ammortamento per il tramite di una variazione in diminuzione per 200)²¹.

In merito alla seconda questione, il “*timing*” differenziato della deduzione della quota di ammortamento 2020 per 200 determina:

- la necessità, sempre nel bilancio 2020, di esporre una fiscalità differita pari all'Ires e all'Irap gravanti sulla quota di ammortamento dedotta extra contabilmente;
- la necessità di imputare i “reversal” di tale fiscalità differita negli anni in cui la quota di ammortamento transita a conto economica senza poter essere dedotta.

Conclusioni

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che la disposizione commentata possa vantare un grande *appeal* immediato per le imprese, in quanto fornisce una soluzione (solo apparente, a parere di chi scrive) per il risanamento dei bilanci dell'esercizio 2020; peraltro, la conservazione della deducibilità fiscale conferisce aspetti di ancora maggior gradimento.

A livello di effettiva efficacia, possono insorgere dubbi sulla modalità con la quale il lettore “interessato” del bilancio possa valutare l'intervento prescelto dagli amministratori, sui quali grava l'onere di confessare “il misfatto” nella Nota integrativa e di fornire una situazione raffrontata dei risultati che si sarebbero conseguiti in assenza dell'attivazione della deroga.

Molto probabilmente, come avviene spesso in Italia, il tutto scivolerà via senza grandi scossoni; d'altro canto, il periodo di estrema emergenza può costituire una valida motivazione per giustificare evidenti strappi alla regola.

²¹ Ai fini Irap è noto come siano rilevanti i valori contabili; al riguardo, però, per simmetria di comportamento, si ritiene che la plusvalenza debba essere assoggettata a imposizione per il medesimo valore con una variazione in aumento anche ai fini del tributo regionale.

Il reddito di impresa n. 2/2020

La gestione delle auto in uso promiscuo (*fringe benefit*)

di Leonardo Pietrobon - dottore commercialista e revisore legale

Il parco auto di un'impresa nel corso degli ultimi anni, in certe specifiche situazioni, rappresenta una sorta di "zavorra" dal punto di vista fiscale, in quanto il Legislatore ha previsto regole stringenti, tali da comportare una deduzione limitata e una detrazione Iva ridotta.

Sulla base di tali premesse è quindi utile individuare, in modo corretto, la migliore scelta per l'impresa in funzione dell'utilizzo del mezzo di trasporto, coordinando le disposizioni previste per le imprese e quelle previste per i lavoratori dipendenti.

Premesse

La corretta gestione del parco auto aziendali, concesse ai dipendenti, transita preventivamente attraverso una distinzione oggettiva, basata in funzione dell'utilizzo, quale:

- l'utilizzo esclusivamente personale, ossia un utilizzo da parte del dipendente del tutto personale, che quindi esula completamente da quello aziendale¹;
- l'utilizzo esclusivamente aziendale, ossia quando l'autovettura viene utilizzata solo per scopi lavorativi;
- l'utilizzo promiscuo che rappresenta la modalità più diffusa, in base alla quale l'azienda attribuisce il veicolo al dipendente affinché questo lo utilizzi tanto ai fini aziendali² quanto ai fini personali³.

La distinzione sopra operata rappresenta il punto di partenza per individuare gli effetti fiscali sia in capo all'azienda sia in capo al dipendente, in quanto, a seconda della modalità di concessione del mezzo di trasporto si manifestano differenti regole di deducibilità per l'azienda e di rilevanza reddituale per il dipendente.

In relazione all'ultima modalità di utilizzo dei mezzi di trasporto di cui sopra – utilizzo promiscuo – il Legislatore, con l'articolo 1 commi [632](#) e [633](#), L. 160/2019, ha ridefinito la disciplina reddituale relativa agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori assegnati in uso promiscuo ai

¹ Si ricorda che nel caso in cui il veicolo sia concesso al dipendente per uso esclusivamente personale, non si applica la regola forfetaria di determinazione del "*fringe benefit*", ma quella generale in base alla quale l'imponibile fiscale è determinato applicando il criterio del valore normale di cui all'articolo 9, comma 3, Tuir.

² Visita ai clienti o trasferte aziendali.

³ Trasferimenti personali e familiari, utilizzo durante le festività o per effettuare viaggi personali.

dipendenti, contenuta nell'[articolo 51](#), comma 4, lettera a, Tuir, introducendo, a decorrere dal 1° luglio 2020, regole finalizzate a premiare, sotto il profilo reddituale del dipendente, l'utilizzo di autovetture meno inquinanti.

Un ulteriore elemento, meritevole di preventiva precisazione, è l'individuazione dell'elemento oggettivo, di cui al già richiamato comma 4 dell'articolo 51, Tuir. La citata disposizione normativa, nel menzionare i mezzi concessi in uso promiscuo ai dipendenti, elenca gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori, richiamando l'[articolo 54](#), comma 1, lettere a, c e m, D.Lgs. 285/1992 (Codice della strada). Sulla base di tali "incroci" normativi, si può affermare che i mezzi di trasporto che possono essere oggetto di utilizzo promiscuo ai dipendenti sono costituiti da:

- autovetture;
- autoveicoli per il trasporto promiscuo;
- *autocaravan*;
- motocicli;
- ciclomotori.

Veicoli di cui all'articolo 54, comma 1, lettere a, c e m, D.Lgs. 285/1992	
Autovetture	Veicoli destinati al trasporto di persone aventi al massimo 9 posti, compreso quello del conducente (articolo 54, lettera a, D.Lgs. 285/1992)
Autoveicoli per trasporto promiscuo	Veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo 9 posti compreso quello del conducente (articolo 54, lettera c, D.Lgs. 285/1992)
<i>Autocaravan</i>	Veicoli aventi una speciale carrozzeria e attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e alloggio di 7 persone compreso il conducente (articolo 54, lettera m, D.Lgs. 285/1992)
Ciclomotori	Veicoli a motore a 2 o 3 ruote con motore di cilindrata non superiore a 50 cc e capacità di sviluppare su strada orizzontale una velocità fino a 45 km/h (articolo 52 , D.Lgs. 285/1992)
Motocicli	Veicoli a 2 ruote destinati al trasporto di persone, in numero non superiore a 2 compreso il conducente (articolo 53 , comma 1, lettera a, D.Lgs. 285/1992)

Infine, sotto il profilo formale, si ricorda che l'utilizzo promiscuo deve risultare da idonea documentazione, dalla quale emerga l'utilizzo del mezzo in commento, quali ad esempio:

- la previsione di un'apposita clausola contrattuale, come indicato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 48/E/1998](#);
- una scrittura privata tra azienda e dipendente utilizzatore;
- un apposito verbale di CdA.

ESEMPIO 1

	<p>Preleva il documento</p>	<p><i>Fac simile accordo</i></p>
<p>La scrivente Società Alfa Srl con sede in Verona, Partita Iva 1234567890, concede al Sig. Mario Rossi, in considerazione delle mansioni attribuite che impongono frequenti spostamenti, l'uso dell'autovettura modello xxxxxxxxxxxxxx, targata xxxxxxxxxxxxxx, assicurata con polizza presso compagnia di assicurazioni oltre che per motivi di servizio anche per esigenze personali a noi estranee.</p> <p>Nell'impiego dell'auto dovrà essere sempre usata la diligenza del buon padre di famiglia di cui all'articolo 1176, cod. civ., obbligandosi a mantenere l'autovettura nelle condizioni migliori di efficienza e presentabilità.</p> <p>Eventuali spese sostenute dalla società per danni dovuti a trattamento negligente e uso difforme della vettura nonché per le eventuali contravvenzioni al Codice della strada che ci venissero notificate, Le verranno addebitate mediante trattenute sulle retribuzioni correnti e/o sulle spettanze di fine rapporto.</p> <p>La concessione dell'autovettura anche per uso privato determinerà l'inserimento nella Sua retribuzione di un elemento a titolo di "<i>fringe benefit</i>", trattato in conformità con la vigente normativa previdenziale e fiscale.</p> <p>L'autovettura Le viene assegnata in funzione delle mansioni espletate; la Società si riserva di revocarne l'attribuzione nel caso di variazione dei compiti affidati. In tal caso, all'atto della riconsegna della vettura, Lei si impegna a restituire, unitamente agli altri documenti, il tagliando assicurativo.</p> <p>Voglia restituirci, sottoscritta per integrale accettazione, l'unita copia della presente lettera.</p> <p>Data</p>		

ESEMPIO 2

	<p>Preleva il documento</p>	<p><i>Fac simile verbale CdA</i></p>
<p>L'anno, il giorno del mese dialle ore, presso la sede della società in..... via si è riunita l'assemblea ordinaria dei soci della Alfa Srl per deliberare sul seguente</p> <p style="text-align: center;">Ordine del giorno:</p> <p>1. assegnazione auto per uso promiscuo a favore del dipendente sig. xxxxxxxxxxxxxx</p> <p>Nel luogo e all'ora indicata risultano presenti tutti i membri del CdA.</p> <p>Assume la presidenza il presidente del CdA dott.</p> <p>I presenti chiamano a fungere da segretario il dott.</p> <p>Il presidente fa constatare che alla riunione sono presenti tutti gli amministratori in carica.</p> <p>Si passa quindi allo svolgimento dell'ordine del giorno.</p> <p>Il presidente illustra al Consiglio la necessità di assegnare al dipendente Sig. xxxxxxxxxxxxxx l'autovettura modello....., targata xxxxx, assicurata con polizza presso compagnia di assicurazionioltre che per motivi di servizio anche per esigenze personali a noi estranee.</p> <p>La concessione dell'auto anche per uso privato determinerà l'inserimento nella retribuzione del sig. XXXXXX di un elemento a titolo di <i>fringe benefit</i>, trattato in conformità con la vigente normativa previdenziale e fiscale.</p> <p>Null'altro essendovi da deliberare, il presidente del CdA, previa lettura e approvazione e sottoscrizione del presente verbale, dichiara sciolta la riunione alle ore</p> <p>Il segretario Il presidente</p> <p>.....</p>		

Le nuove regole applicabili dal 1° luglio 2020 - Sintesi

Come sopra anticipato, con l'articolo 1, commi [632](#) e [633](#), L. 160/2019 (Finanziaria 2020) il Legislatore ha ridefinito la disciplina relativa agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori assegnati in uso promiscuo ai dipendenti contenuta nell'[articolo 51](#), comma 4, lettera a, Tuir. In particolare, per i veicoli concessi a uso promiscuo:

- con contratti stipulati fino al 30 giugno 2020 è confermata la tassazione nella misura del 30% dell'ammontare corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolato sulla base del costo chilometrico Aci, al netto dell'eventuale somma trattenuta al dipendente (è applicabile l'articolo 51, comma 4, Tuir nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2019);
- con contratti stipulati dal 1° luglio 2020 la percentuale applicabile all'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km risulta variabile in relazione alla classe di inquinamento del veicolo (di nuova immatricolazione).

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 46/E/2020](#), il concetto di "contratti" è da intendersi riferito al contratto con il quale il datore di lavoro concede in uso promiscuo l'autovettura al dipendente e non quello con il quale provvede all'acquisto della stessa.

I veicoli concessi fino al 30 giugno 2020

Secondo quanto stabilito dalla lettera a del comma 4 dell'articolo 51, Tuir, versione vigente per i contratti stipulati fino al 30 giugno 2020, *"Per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a, c e m, D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente"*.

Di conseguenza, per i contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo ai dipendenti, costituiscono *fringe benefit* il 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle nazionali dell'Acì.

In altri termini, costituisce reddito per il dipendente utilizzatore del mezzo il 30% dell'importo, determinato attraverso le Tabelle Aci (riportanti gli importi rilevanti fino al 30 giugno 2020)⁴⁵, corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 Km.

Il costo di percorrenza del veicolo è determinato su base annua e deve essere ragguagliato al periodo (espresso in giorni) in cui è assegnato in uso promiscuo, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo⁶.

L'[articolo 51](#), comma 4, lettera a, Tuir prevede inoltre che il *fringe benefit* così determinato subisca una riduzione, utile alla determinazione del reddito netto per il dipendente, pari alle somme eventualmente fatturate e trattenute dal committente, in quanto il datore di lavoro ha la facoltà di chiedere al dipendente utilizzatore una somma di denaro a titolo di utilizzo personale del mezzo di trasporto. Si ricorda, a tale proposito, che nel valorizzare il "*fringe benefit*":

- l'importo addebitato al lavoratore o dallo stesso corrisposto per l'utilizzo promiscuo del veicolo deve essere computato al lordo dell'Iva (visto che per il lavoratore è un costo);
- se oltre al veicolo vengono messi a disposizione del dipendente altri beni o servizi accessori all'uso del mezzo (ad esempio, il *box* per custodire l'auto), gli stessi devono essere separatamente valutati per stabilire l'importo da assoggettare a tassazione.

L'ammontare da sottoporre a ritenuta fiscale deve essere determinato, quindi, al netto delle somme eventualmente addebitate al dipendente per l'utilizzo dell'auto.

Se il corrispettivo annuo pagato dal dipendente (comprensivo dell'Iva) dovesse essere pari o superiore all'ammontare risultante dalla tabella Aci, il *fringe benefit* risulterà azzerato e nessun obbligo di assoggettamento a contribuzione e a ritenuta sorge in capo al datore di lavoro.

La determinazione del *fringe benefit* netto è così determinata:

$$\text{Fringe benefit} = (\text{Costo Aci} \times 15.000 \text{ km} \times 30\%) - \text{Somme trattenute per uso personale}$$

Tali regole, ossia con riferimento ai veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, trovano applicazione per tutta la durata del contratto. Secondo quanto chiarito dalla [risoluzione n. 46/E/2020](#), lo stesso Legislatore dispone l'applicazione della "previgente" per tutta la durata del contratto.

Pertanto, in caso di auto concessa il 1° gennaio 2020, qualora il dipendente la utilizzi per tutto il 2020, il *fringe benefit* relativo al 2020 sarà determinato con la percentuale del 30%.

⁴ Tabelle Aci pubblicate in Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2019.

⁵ La [circolare n. 326/E/1997](#) (§ 2.3.2.1) ha chiarito che, se il modello di veicolo non è indicato nelle tabelle Aci, occorre fare riferimento a quello che, per tutte le sue caratteristiche, risulta più simile.

⁶ Si veda [circolare n. 1/E/2007](#) - § 17.1A.

ESEMPIO 1

Auto aziendale: Alfa Romeo Giulietta 1.4 T Multiair a benzina da 150 cavalli.

Fringe benefit: costo per km Aci 52,06 centesimi x 15.000 chilometri = 7.809 euro.

Imponibile: 2.342,64 euro (30% del *fringe benefit*, pari al reddito annuale dipendente).

In base all'attuale stesura dell'[articolo 23](#), comma 2, lettera a, D.P.R. 600/1973, la ritenuta fiscale in capo al dipendente deve essere effettuata sulla parte imponibile dei valori di cui all'[articolo 51](#), Tuir "*corrisposti in ciascun periodo di paga*".

Ne deriva, quindi, che, ove l'utilizzo promiscuo dell'autovettura (o altro veicolo) aziendale avvenga continuativamente, il prelievo fiscale (nonché contributivo) andrà operato mensilmente (quindi a partire dal periodo di paga di gennaio se l'impiego promiscuo riguarda tutto l'anno), ovvero in base alla diversa periodicità della retribuzione.

Qualora non sia stato fissato contrattualmente alcun periodo di paga, come ad esempio nel caso di amministratori di società ed enti, l'effettuazione delle ritenute sui compensi in natura dovrà avvenire contestualmente all'erogazione del primo compenso in denaro ([circolare n. 67/E/2001](#)). Così, ad esempio, se il pagamento del compenso in denaro viene corrisposto in un'unica soluzione, il *benefit* relativo all'intero periodo d'imposta per l'uso promiscuo dell'autovettura dovrà concorrere alla formazione del reddito imponibile unitamente all'ammontare del compenso in denaro. Se entro fine anno il compenso non è erogato dovrà comunque essere tassato il *fringe benefit* con riferimento al mese di dicembre.

I veicoli concessi dal 1° luglio 2020

Per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati dal 1° luglio 2020 si applica invece la nuova versione dell'articolo 51, comma 4, lettera a), Tuir, in base al quale "*per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a, c e m, Codice della strada, di cui al D.Lgs. 285/1992 i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO₂), concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si assume il 25% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è*

elevata al 30% per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40% per l'anno 2020 e al 50% a decorrere dall'anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50% per l'anno 2020 e al 60% a decorrere dall'anno 2021”

Sulla base di quanto sopra riportato, si può concludere che la nuova versione del comma 4 dell'[articolo 51](#), Tuir conferma la tassazione forfettaria dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, ma parametrata al livello di emissione di anidride carbonica dei veicoli stessi. In particolare, il Legislatore ha previsto, ai fini dell'imponibilità, un valore forfetario del *benefit* più basso per i veicoli meno inquinanti, aumentando, invece, gradatamente la base imponibile del valore dei veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori ai 160 g/km.

Inoltre, l'applicazione della nuova versione normativa è subordinata alla condizione che il veicolo sia di nuova immatricolazione.

Sotto il profilo sostanziale la percentuale di imponibilità è così stabilita:

Valori di emissione di CO ₂ del veicolo	Percentuale per la determinazione del <i>fringe benefit</i>
Non superiori a 60g/km	25%
Superiori a 60g/km ma non a 160 g/km	30%
Superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km	40% per l'anno 2020, 50% dal 2021
Superiori a 190 g/km	50% per l'anno 2020, 60% dal 2021

ESEMPIO 2

Auto aziendale: Alfa Romeo Giulietta 1.4 T Multiair a benzina da 150 cavalli.

Fringe benefit: costo per km Aci 52,06 centesimi x 15.000 chilometri = 7.809 euro.

Valori di emissione di CO ₂ del veicolo	Percentuale per la determinazione del <i>fringe benefit</i>	<i>Fringe benefit</i>
Non superiori a 60g/km	25%	1.952,25 euro
Superiori a 60g/km ma non a 160 g/km	30%	2.342,70 euro
Superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km	40% per l'anno 2020, 50% dal 2021	3.123,60 euro
Superiori a 190 g/km	50% per l'anno 2020, 60% dal 2021	3.904,50 euro

La condizione di “nuova immatricolazione”

Nella già richiamata [risoluzione n. 46/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ribadisce che, come disposto dalla “nuova” lettera a) del comma 4 dell'[articolo 51](#), Tuir, le modifiche in esame vanno applicate “ai veicoli di nuova immatricolazione ... concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a partire dal 1° luglio 2020”.

La stessa Agenzia delle entrate chiarisce che devono considerarsi “*veicoli di nuova immatricolazione*” gli autoveicoli, motoveicoli e ciclomotori immatricolati a partire dal 1° luglio 2020, mentre non assume rilevanza la data del 1° gennaio 2020 (entrata in vigore della Finanziaria 2020) in quanto “*sia per ragioni logico-sistematiche che di coerenza temporale del nuovo regime, non si ritiene plausibile considerare due diversi momenti ai fini dell’operatività della norma in commento, ovvero il 1° gennaio 2020 per il rispetto del requisito temporale dell’immatricolazione, mentre il 1° luglio 2020 per il rispetto dell’altro requisito temporale relativo alla stipula del contratto, con il quale è concesso in uso promiscuo il benefit*”.

Pertanto, con riferimento all’immatricolazione del veicolo concesso al dipendente in uso promiscuo, il requisito temporale si considera rispettato e, di conseguenza, opera la nuova quantificazione del *fringe benefit*, soltanto se avvenuta a partire dal 1° luglio 2020.

La condizione di “assegnazione”

Come accennato nelle premesse del presente contributo, per applicare la nuova disciplina prevista dalla lettera a) del comma 4 del citato [articolo 51](#), Tuir, è necessario altresì che il veicolo sia concesso in uso promiscuo tramite un contratto stipulato a decorrere dal 1° luglio 2020.

Con riferimento a tale requisito l’Agenzia delle entrate, ancora nella [risoluzione n. 46/E/2020](#), evidenzia che l’utilizzo da parte del Legislatore del termine “contratto” determina la necessità di accettazione da parte del lavoratore dipendente del *benefit* offerto (ossia il veicolo).

Sulla base di tali indicazioni si può affermare che l’assegnazione del veicolo non può essere considerata, quindi, un atto unilaterale posto in essere dal solo datore di lavoro, è richiesta, invece, anche l’accettazione, tramite la sottoscrizione dell’accordo, da parte del lavoratore dipendente in merito alle condizioni di utilizzo del veicolo, ad esempio:

1. la gestione delle spese quali a titolo esemplificativo:

- le spese di manutenzione;
- le spese relative alle contravvenzioni del codice della strada;
- le spese riferibili al carburante;
- le spese riguardanti il lavaggio;
- etc.;

1. le modalità di tassazione del *benefit* (il lavoratore può chiedere che l’importo relativo al *benefit* stesso sia trattenuto dallo stipendio anziché concorrere alla formazione della base imponibile).

Di conseguenza, il momento rilevante per determinare se un contratto è stato stipulato a decorrere dal 1° luglio 2020 è la sottoscrizione dell'atto di assegnazione del veicolo da parte del datore di lavoro e del dipendente.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate, nella [risoluzione n. 46/E/2020](#), la nuova disposizione normativa va interpretata alla luce del principio di cassa, utilizzato per l'imputazione del reddito di lavoro dipendente. In particolare, la stessa Agenzia delle entrate evidenzia che: *“tale principio si applica sia con riferimento alle erogazioni in denaro sia con riferimento alle erogazioni in natura mediante l'assegnazione di beni o servizi. Come chiarito già con circolare n. 326/1997, il momento di percezione del bene in natura coincide con quello in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente”*.

In conclusione, l'applicazione della nuova disposizione prevista dalla citata lettera a) presuppone anche che il veicolo sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° luglio 2020.

Caso particolare: immatricolazione entro il 30 giugno 2020

Nell'ipotesi in cui il contratto di concessione a uso promiscuo del veicolo da parte del datore di lavoro al dipendente sia stato stipulato dopo il 1° luglio 2020, ma il veicolo in oggetto sia stato immatricolato entro il 30 giugno 2020, l'Agenzia delle entrate nella citata risoluzione n. 46/E/2020 in esame chiarisce che:

- la nuova disposizione di cui alla citata lettera a non può trovare applicazione, in quanto non sono rispettati entrambi i requisiti sopra esaminati;
- il *benefit* non può essere valorizzato mediante il criterio del c.d. “valore normale” (ex [articolo 51](#), comma 3, Tuir), che risulta applicabile soltanto per i veicoli concessi esclusivamente a uso privato.

L'ulteriore precisazione operata dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 46/E/2020, avviene richiamando un precedente documento di prassi, quale la [risoluzione n. 74/E/2017](#), relativo al trattamento fiscale delle spese rimborsate dal datore di lavoro relativamente all'utilizzo del telefono cellulare anche per finalità aziendali da parte del dipendente. In particolare, l'Agenzia delle entrate precisa che *“laddove il Legislatore non abbia indicato un criterio forfetario per la valorizzazione di un benefit, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero «valore normale» di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente”*.

Pertanto, in tale ipotesi, il *fringe benefit* va valorizzato per la sola parte relativa all'uso privato del veicolo, scorporando dal valore normale la percentuale di utilizzo del bene per finalità lavorative. Per valore normale è possibile fare riferimento alle tariffe di noleggio applicate dalle società specializzate.

La deducibilità delle spese per l'azienda

A norma dell'[articolo 164](#), Tuir, le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni - quali ammortamento del costo di acquisto, canoni di *leasing*, spese di locazione (non finanziaria) e di noleggio - sono deducibili per l'intero ammontare se sostenute:

- per aeromobili da turismo, per navi e imbarcazioni da diporto, per autovetture e *autocaravan*, ovvero ciclomotori e motocicli, destinati a essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- per veicoli adibiti a uso pubblico.

Le medesime spese sono deducibili, invece, in misura limitata, nel rispetto delle seguenti percentuali:

- 20%, relativamente alle autovetture e *autocaravan*, ai ciclomotori e motocicli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa;
- 80%, per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza o di commercio;
- 20%, limitatamente a un solo veicolo, nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale;
- 70% in caso di assegnazione del veicolo (per la maggior parte del periodo d'imposta) in uso promiscuo ai dipendenti.

Oltre ai limiti di deducibilità esposti in precedenza, occorre effettuare una specifica distinzione tra:

- a) i veicoli a deducibilità limitata (di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b, Tuir) che scontano un ulteriore tetto al costo fiscalmente rilevante per la deduzione degli ammortamenti e dei canoni di *leasing*;
- b) i veicoli per i quali non è previsto alcun tetto al costo fiscalmente rilevante.

Più precisamente, per quanto concerne i titolari di reddito d'impresa (o di lavoro autonomo), ai fini della deducibilità, non si tiene conto della parte di costo (compresa l'Iva indetraibile) che eccede:

- 18.075,99 euro (ovvero 25.822,84 euro agenti di commercio) per autovetture e *autocaravan*;
- 4.131,66 euro per i motocicli;
- 2.065,83 euro per i ciclomotori.

I predetti limiti massimi di riconoscimento fiscale del costo di acquisto operano congiuntamente con la limitazione percentuale del 20% o dell'80%, se utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza o di commercio.

Veicoli diversi dai precedenti, vale a dire quelli con utilizzo esclusivamente strumentale (di cui all'[articolo 164](#), comma 1, lettera a, Tuir), nonché quelli concessi in uso a dipendenti per oltre la metà dell'esercizio di imposta (di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b-bis, Tuir) a cui non si applica alcun limite di rilevanza al costo effettivo rilevante per la deduzione degli ammortamenti e dei canoni di *leasing* fiscale. In particolare, per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, la lettera b-bis dell'articolo 164, Tuir dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2013, i relativi costi sono deducibili *“nella misura del 70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta”*.

Di conseguenza, nel caso di autovettura avente un costo pari a 50.000,00 euro data in uso promiscuo al dipendente, la stessa sarà deducibile dal reddito d'impresa anche per il costo che eccede il limite di 18.075,99 euro (nella misura, come detto, del 70%).

ESEMPIO 3

Si supponga che, nel mese di marzo dell'anno n, la società Alfa Srl ha acquistato un'autovettura per un prezzo di 20.000 euro + Iva 22% (di cui indetraibile il 60%).

Ha deciso di assegnare tale autoveicolo, in uso promiscuo, al proprio dipendente.

Il costo di acquisto è dunque pari a 22.640 euro [20.000 euro + 2.640 euro (60% di 4.400 euro)].

Il costo di acquisto è riconosciuto, sul piano fiscale, per l'intero ammontare sostenuto dall'impresa per il fatto che, nel caso di specie, non si applicano i limiti al costo fiscale previsti per i veicoli aziendali in genere. Pertanto, l'intero costo di acquisto sostenuto (22.640 euro) può essere dedotto mediante il processo di ammortamento, fermo restando che l'ammontare deducibile è limitato al 70% dell'importo riconosciuto ovvero: 15.848 euro (22.640 euro * 70%).

Esercizio	Costo fiscale	Valore ammortizzabile	Coefficiente di ammortamento	Ammortamento	Residuo da ammortizzare
N	22.640	15.848	12,5%	1.981	13.867
N+1	22.640	15.848	25%	3.962	9.905
N+2	22.640	15.848	25%	3.962	5.943
N+3	22.640	15.848	25%	3.962	1.981
N+4	22.640	15.848	12,5%	1.981	0

Il reddito di impresa n. 2/2020

La detrazione per ristrutturazione edilizia. Contabilizzazione e riflessi sul reddito di impresa

di Alessandro Perini - dottore commercialista e revisore legale

Con le novità normative introdotte dal D.L. 104/2020 convertito dalla L. 126/2020, la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dei 2 decreti Mise (“Decreto Asseverazioni” e “Decreto Requisiti”) e la pubblicazione del [provvedimento dell’Agenzia delle entrate n. 326047 del 12 ottobre 2020](#), che ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione telematica della “Comunicazione dell’opzione per il contributo sotto forma di sconto o per la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione”, si sono delineati tutti gli adempimenti che aprono le porte alla fruizione del superbonus del 110%. La DRE Piemonte con la risposta a interpello n. 901-445/2020 ha, inoltre, ribadito che le detrazioni fiscali non rappresentano né un contributo né un credito di imposta: cosa accade se anziché fruire direttamente della detrazione si esercita l’opzione per il contributo sotto forma di sconto o la cessione del credito?

Le principali caratteristiche delle detrazioni sugli immobili per le imprese

L’[articolo 119](#), D.L. 34/2020 ha innalzato al 110% l’aliquota della detrazione fruibile e ha ridotto da 10 a 5 anni l’arco temporale in cui recuperare l’agevolazione spettante per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 inerenti:

- c) gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l’involucro dell’edificio con un’incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dello stesso;
- d) gli interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione;
- e) gli interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore.

Per beneficiare della detrazione “maggiorata” al 110% gli interventi devono assicurare il miglioramento di 2 classi energetiche dell’edificio, o, se possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l’attestato di prestazione energetica (Ape), rilasciato da un tecnico abilitato. Se congiuntamente a uno dei 3 interventi agevolabili citati viene effettuato un intervento di riqualificazione energetica, anche quest’ultimo può godere della maggiore agevolazione del 110% delle spese sostenute nella soglia consentita per ciascuna tipologia di intervento di efficientamento.

L’ambito oggettivo del superbonus energetico riguarda gli edifici a carattere residenziale o prevalentemente residenziale. I titolari di reddito di impresa o di arte e professione rientrano tra i beneficiari del superbonus energetico del 110% nella sola casistica di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati dal condominio sulle parti comuni e non per gli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari di cui sono proprietari. Gli immobili “non residenziali” utilizzati dall’impresa o dal professionista non fruiscono dell’agevolazione ma, laddove siano inseriti in un contesto condominiale, permettono ai titolari o detentori di detrarre le spese sostenute per le parti comuni, sempreché l’immobile sia collocato all’interno di un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Al riguardo, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che ciò si verifica quando la superficie delle unità immobiliari destinate a residenza sia superiore al 50% della superficie complessiva dell’edificio. È stato precisato che, ove tale percentuale risulti inferiore, è ammessa la detrazione per le spese sostenute sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio ([circolare n. 24/E/2020](#)).

Il superbonus spetta anche per gli interventi antisismici: in questo caso anche le imprese possono fruire della detrazione maggiorata al 110% nel caso di esecuzione di uno degli interventi previsti dall’[articolo 16](#), commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013 (indipendentemente dalla tipologia di fabbricato posseduto, sia esso strumentale, bene merce o immobile patrimonio). Il sisma *bonus* è fruibile su qualsiasi immobile a uso abitativo e su immobili adibiti ad attività produttive che si trovino in una delle zone sismiche 1, 2 o 3 dell’ordinanza del presidente del CdM n. 3274/2003.

L’[articolo 121](#), D.L. 34/2020 ha introdotto una nuova possibilità per fruire in tempi più ristretti dell’importo corrispondente alle detrazioni Irpef/Ires (sia quelle “ordinarie” in vigore sia quelle maggiorate previste dall’[articolo 119](#), D.L. 34/2020) per la totalità degli interventi effettuati sugli immobili, nel rispetto dei requisiti previsti per la fruizione dell’agevolazione per ogni singolo intervento: i soggetti che sostengono negli anni 2020 e 2021 spese per interventi sugli immobili possono optare, in luogo dell’utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

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 di 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 cessione di un credito di imposta di pari ammontare con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Le spese interessate da questa facoltà sono quelle sostenute per i seguenti interventi:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'[articolo 16-bis](#), comma 1, lettera a) e b), Tuir;
- interventi di efficienza energetica di cui all'[articolo 14](#), D.L. 63/2013 e di cui all'[articolo 119](#), commi 1 e 2, D.L. 34/2020;
- interventi di adozione di misure antisismiche di cui all'[articolo 16](#), commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013 e di cui all'articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020;
- interventi di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna di cui all'articolo 1, commi [219](#) e [220](#), L. 160/2019;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h, Tuir e di cui all'articolo 119, commi 5 e 6, D.L. 34/2020;
- installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici di cui all'[articolo 16-ter](#), D.L. 63/2013 e di cui all'articolo 119, comma 8, D.L. 34/2020.

Dal 1° gennaio 2018, la possibilità di cedere il credito corrispondente alla detrazione era prevista esclusivamente per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (solo nei confronti di soggetti terzi, quali fornitori, e non a favore di istituti di credito o altri intermediari finanziari). Ora vengono agevolati sia gli interventi di recupero edilizio, di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia, sia gli interventi di riqualificazione energetica, sia il sisma *bonus*, sia il *bonus* facciate.

Il DDL di Legge di Bilancio per il 2021 prevede la proroga fino al 31 dicembre 2021 delle detrazioni previste a oggi fino al 31 dicembre 2020 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, per gli interventi di efficienza energetica e per il recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti.

La nuova facoltà introdotta dall'[articolo 121](#) (sconto in fattura/cessione del credito) D.L. 34/2020 riguarda anche gli immobili delle imprese per le tipologie di interventi per i quali avrebbero fruito ordinariamente della detrazione dall'imposta lorda. Aldilà degli interventi sulle parti comuni degli

edifici condominiali per il superbonus energetico, le imprese possono fruire della detrazione Irpef/Ires per interventi di riqualificazione energetica o sisma *bonus* effettuati su immobili patrimonio, immobili merce o immobili strumentali. La [risoluzione n. 34/E/2020](#) dell’Agenzia delle entrate ha chiarito che la detrazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica spetta ai titolari di reddito di impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come strumentali, beni merce o patrimoniali (sono da ritenersi superati i chiarimenti di prassi forniti dall’Agenzia delle entrate con le risoluzioni [n. 303/E/2008](#) e [n. 340/E/2008](#)).

Il modello per la comunicazione dell’opzione all’Agenzia delle entrate

Il modello approvato dal [provvedimento n. 283847 dell’8 agosto 2020](#) e lievemente modificato dal successivo [provvedimento n. 326047 del 12 ottobre 2020](#) permette la comunicazione dello sconto in fattura o della cessione del credito per gli interventi di efficienza energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici che hanno previsto il sostenimento di spese dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Il modello può essere utilizzato per comunicare l’opzione a seguito di diverse tipologie di interventi edilizi:

- per gli interventi “ordinari” di recupero del patrimonio edilizio, di efficienza energetica, di adozione di misure antisismiche, di recupero o restauro della facciata degli edifici, che danno diritto alla fruizione delle detrazioni conseguenti al sostenimento di spese nelle annualità 2020 e 2021;
- per gli interventi che fruiscono del superbonus del 110%, quali quelli di efficienza energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici che hanno previsto il sostenimento di spese dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Il termine ultimo per l’invio della comunicazione telematica è fissato al 16 marzo dell’anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che hanno comportato l’opzione per il contributo sotto forma di sconto ovvero la cessione del credito di imposta. I cessionari e i fornitori utilizzeranno i crediti di imposta corrispondenti alla detrazione con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione stessa, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione e comunque, non prima del 1° gennaio dell’anno successivo a quello di sostenimento delle spese. Il superbonus del 110% deve essere fruito in 5 rate annuali di uguale importo. Sono previste specificità per quanto riguarda l’obbligo di presentazione telematica del modello:

- per gli interventi eseguiti sulle singole unità immobiliari la comunicazione è inviata dal beneficiario della detrazione, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario abilitato;
- per gli interventi eseguiti sulle singole unità immobiliari che danno diritto al superbonus del 110% la comunicazione è inviata esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità;
- per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici la comunicazione è inviata dall'amministratore di condominio, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario abilitato;
- per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici che danno diritto al superbonus del 110% la comunicazione è inviata dal soggetto che rilascia il visto di conformità oppure dall'amministratore di condominio (in questo secondo caso, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario abilitato). Se la comunicazione viene inviata dall'amministratore di condominio, il soggetto che rilascia il visto è tenuto a verificare e validare i dati relativi al visto di conformità e alle asseverazioni e attestazioni.

Nell'attesa che vengano pubblicate le Linee guida ministeriali al fine dell'apposizione del visto di conformità (così come anticipato dall'audizione del direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 novembre 2020), il Cndcec ha pubblicato lo scorso 26 novembre 2020 un primo documento interpretativo denominato *"Il superbonus 110%: check list visto di conformità eco bonus e sisma bonus"* in cui sono evidenziate le tipologie di controlli che devono essere effettuati ai fini dell'apposizione del visto di conformità per attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione, nei casi di opzione per il contributo sotto forma di sconto o di opzione per la cessione del credito di imposta. Sono allegate alle *check list* alcune tabelle che riepilogano le caratteristiche degli interventi trainanti e trainati con i rispettivi limiti di spesa per quanto riguarda gli interventi per l'efficienza energetica e per quanto riguarda gli interventi per la riduzione del rischio sismico. Per gli interventi di cui all'[articolo 119](#), commi 1, 2 e 3, D.L. 34/2020 il modello può essere trasmesso telematicamente solo dal quinto giorno lavorativo successivo al rilascio da parte dell'Enea della ricevuta di avvenuta trasmissione dell'asseverazione obbligatoria.

Il modello F24 con l'esposizione della rata del credito di imposta dovrà essere presentato esclusivamente tramite i canali telematici dell'Agenzia delle entrate. Non si applicano i limiti alle compensazioni orizzontali di cui all'[articolo 31](#), comma 1, D.L. 78/2010 (presenza di ruoli scaduti di ammontare superiore a 1.500 euro) e di cui agli articoli [34](#), L. 388/2000 (limite generale di compensabilità dei crediti di imposta pari a 700.000 euro) e 1, [comma 53](#), L. 244/2007 (limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU). Saranno istituiti con risoluzione ancora da emanare i codici tributo per l'esposizione dei crediti di imposta nel modello F24.

Il funzionamento dello sconto in fattura e della cessione del credito

Le imprese esecutrici degli interventi energetici e antisismici che possono fruire del superbonus devono porre particolare attenzione nella formulazione dei preventivi di spesa, tenendo conto dell'impatto contabile e fiscale derivante dall'eventuale applicazione del contributo sotto forma di sconto.

Ipotizziamo che il sig. Rossi voglia eseguire un intervento energetico agevolabile ai sensi dell'[articolo 119](#), D.L. 34/2020 e si accordi con l'impresa esecutrice Ristrutturazioni residenziali Srl nel seguente modo:

- a) corrispettivo complessivo dell'opera 80.000 euro + Iva 10%;
- b) applicazione del contributo sotto forma di sconto per 75.000 euro;
- c) emissione delle fatture e corrispondenti pagamenti della quota parte a carico del cliente in 2 Sal, il primo all'esecuzione del 65% delle opere, il secondo a saldo.

Il fornitore Ristrutturazioni residenziali Srl si troverà, pertanto, ad applicare uno sconto parziale di 75.000 euro sul corrispettivo di 88.000 euro, richiedendo che il pagamento della quota che rimane a carico del cliente sig. Rossi venga pagata alle scadenze dei 2 Sal (relativi a corrispettivi liquidati a titolo definitivo e accettati dal committente) per complessivi 13.000 euro. Le scritture contabili saranno le seguenti:

1. Emissione primo Sal al 31 ottobre 2020 fattura 52.000 euro + Iva 10% con applicazione dello sconto in fattura per 48.750 euro

Credito verso cliente	a	Diversi	57.200	57.200
		Ricavi delle prestazioni		52.000
		Iva conto vendite		5.200

2. L'opzione per il contributo sotto forma di sconto per il primo Sal viene presentata il 4 dicembre 2020 e accettata dal fornitore il 10 gennaio 2021

Credito imposta articolo 121, D.L. 34/2020	a	Diversi	53.625	53.625
		Credito verso cliente		48.750
		Contributo c/esercizio		4.875

Il credito verso il cliente rimane aperto per 8.450 euro e sarà chiuso mediante il bonifico ricevuto dal sig. Rossi. Il *surplus* del 10% eccedente lo sconto in fattura applicato rappresenta per l'impresa un contributo in conto esercizio che integra i ricavi della gestione caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria (voce A5 di Conto economico, Oic 12, § 56, lettera f), per allineare l'ammontare dello sconto al credito di imposta fruibile dal fornitore. Trattasi a parere di chi scrive di un contributo imponibile ai fini reddituali e ai fini Irap. Il fornitore Ristrutturazioni residenziali Srl potrà

utilizzare il credito di imposta di 53.625 euro in compensazione orizzontale in 5 rate annuali di pari importo (ovvero potrà cederlo a terzi, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari). L'utilizzo è consentito a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla ricezione della comunicazione (visibile dal Cassetto fiscale) e, in ogni caso, non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento della spesa (nel caso del primo Sal, la prima rata è fruibile dal 10 gennaio 2021).

3. Emissione secondo Sal (saldo) al 7 dicembre 2020 fattura 28.000 euro + Iva 10% con applicazione dello sconto in fattura per 26.250 euro

Credito verso cliente	a	Diversi	30.800	30.800
		Ricavi delle prestazioni		28.000
		Iva conto vendite		2.800

4. L'opzione per il contributo sotto forma di sconto per il secondo Sal (saldo) viene presentata il 5 marzo 2021 e accettata dal fornitore il 24 aprile 2021

Credito imposta articolo 121, D.L. 34/2020	a	Diversi	28.875	28.875
		Credito verso cliente		26.250
		Contributo c/esercizio		2.625

Il credito verso il cliente rimane aperto per 4.550 euro e sarà chiuso mediante il bonifico ricevuto dal sig. Rossi. Il fornitore Ristrutturazioni residenziali Srl potrà utilizzare il credito di imposta di 28.875 euro in compensazione orizzontale in 5 rate annuali di pari importo (ovvero potrà cederlo a terzi, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari). L'utilizzo è consentito a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla ricezione della comunicazione e, in ogni caso, non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento della spesa (nel caso del secondo Sal, la prima rata è fruibile dal 1° gennaio 2022).

5. Il contratto di cessione del credito di imposta con la banca viene stipulato in data 31 maggio 2021 (ipotizzando che la banca corrisponda un importo pari al 92% del credito di imposta)

Diversi	a	Credito imposta articolo 121, D.L. 34/2020		82.500
C/c bancario			75.900	
Commissioni bancarie			1.000	
Tasso di sconto			5.600	

Il punto 5 evidenzia la casistica in cui l'impresa cede il credito di imposta alla sua banca: contabilmente dovranno essere rilevati l'estinzione del credito di imposta complessivo precedentemente iscritto, l'importo

accreditato dall'istituto di credito e a Conto economico il tasso di sconto applicato dalla banca (componente finanziaria derivante dal pagamento della disponibilità anticipato rispetto alla tempistica quinquennale di fruizione del credito di imposta) e gli oneri di gestione trattenuti per la gestione della pratica.

Nell'esempio analizzato è stato ipotizzato uno "sconto parziale" rispetto al corrispettivo lordo fatturato (75.000 euro su 88.000 euro): nella dinamica operativa qualora l'impresa esecutrice abbia la disponibilità finanziaria per sostenere i costi di realizzazione delle opere, sarà frequente anche l'applicazione dello "sconto totale" che farebbe acquisire al fornitore Ristrutturazioni residenziali Srl un credito di imposta pari al 110% dell'importo lordo fatturato (quindi, pari a 96.800 euro). In tali casi, stante le attuali percentuali di acquisto dei crediti di imposta corrispondenti al superbonus del 110% deliberate dai principali istituti di credito italiani, che sono in media stabilite nella misura del 92% del valore nominale del credito, il fornitore vedrebbe liquidata la somma di 89.056 euro ($96.800 * 92\%$), per un importo superiore di 1.056 euro rispetto alla fattura emessa.

Dinamica alternativa rispetto a quella analizzata nell'esempio relativa al contributo anticipato dal fornitore mediante lo sconto si verifica nel caso in cui il committente paga al fornitore quanto dovuto: il sig. Rossi può provvedere al pagamento integrale di quanto dovuto all'impresa esecutrice (88.000 euro) per poi fruire di una detrazione Irpef quinquennale (19.520 euro annui) ovvero provvedere lui stesso alla trasformazione del corrispondente importo in credito di imposta mediante la cessione dello stesso a terzi.

Si segnala che spesso i committenti persone fisiche effettuano il pagamento della quota a loro carico dell'intervento (negli esempi contabili trattasi dei 2 pagamenti di importo complessivo pari a 13.000 euro) utilizzando la modalità del "bonifico parlante", che obbliga l'istituto di credito dell'impresa fornitrice a trattenere una ritenuta di acconto dell'8% ai sensi dell'[articolo 25](#), D.L. 78/2010 (e l'impresa a contabilizzare il credito per la ritenuta fiscale subita, che sarà recuperato in dichiarazione dei redditi). La detrazione è consentita anche nei casi di effettuazione di bonifici ordinari: l'Agenzia delle entrate ha affermato con la [circolare n. 43/E/2016](#) il principio secondo cui la detrazione spetta anche qualora non venga applicata la ritenuta dell'8% all'atto di accredito del bonifico al beneficiario. In tali casi, è necessario che il fornitore beneficiario del bonifico attesti in una dichiarazione sostitutiva di atto notorio di avere ricevuto le somme e di averle incluse nella propria contabilità ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del reddito. Tale documentazione dovrà essere esibita dal contribuente che intende avvalersi della detrazione in sede di presentazione della propria dichiarazione dei redditi o, su richiesta, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

La rilevanza fiscale della trasformazione della detrazione in credito di imposta

L'Agenzia delle entrate ha chiarito nella risposta a interpello n. 901-445/2020 della DRE Piemonte che la finalità delle detrazioni ai fini Irpef/Ires è quella di ridurre il carico fiscale e, pertanto, non concorrere alla formazione della base imponibile.

Nel caso in cui l'impresa esecutrice applichi l'opzione ai sensi dell'[articolo 121](#), D.L. 34/2020 per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione cosa accadrebbe? Generalmente, il dettato normativo chiarisce l'eventuale irrilevanza ai fini fiscali di un credito di imposta, mentre l'articolo 121, D.L. 34/2020 nulla dice in merito al trattamento del credito di imposta corrispondente alla detrazione. Sul punto ci sono tesi discordanti:

– taluni affermano che trattandosi originariamente di detrazione dall'imposta lorda (irrilevante ai fini della determinazione della base imponibile), anche il beneficio connesso al 10% eccedente debba avere mera rappresentazione contabile senza confluire nella determinazione della base imponibile ai fini redditi e Irap;

– altri ritengono che siccome il testo normativo nulla prevede in merito al trattamento fiscale dell'eccedenza del 10%, il contributo corrispondente debba essere tassato.

Chi scrive ritiene che il contributo in conto esercizio derivante dal *surplus* del 10% della detrazione spettante rispetto al valore nominale vada tassato dall'impresa ai fini dell'imposta sul reddito e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Nel caso, invece, in cui il soggetto beneficiario della detrazione edilizia (per qualsiasi tipologia di intervento che rientri tra quelli agevolabili) sia un titolare di reddito di impresa che sostiene i costi di riqualificazione energetica/di messa in sicurezza sismica (pagando il fornitore e non fruendo dello sconto in fattura), l'impostazione contabile più diffusa è quella di ridurre le imposte correnti Irpef o Ires dell'esercizio in cui viene fruita la rata di detrazione. I costi dell'intervento andranno imputati a incremento del costo di iscrizione dell'immobile, indipendentemente dal fatto che si tratti di fabbricato strumentale, bene merce o immobile patrimonio.

Più intricato è il caso in cui l'impresa sia proprietaria di un negozio o di un ufficio in un condominio a prevalente destinazione residenziale in cui viene eseguito un intervento che fruisce del superbonus del 110%. In questo caso, la spesa condominiale straordinaria grava sul proprietario impresa non in funzione dell'effettivo importo di lavori eseguito sul proprio immobile, bensì in base ai millesimi del condominio. Pertanto, contabilmente si tratterebbe di un onere pluriennale e non di una spesa incrementativa del costo di iscrizione dell'immobile.

Il reddito di impresa n. 2/2020

Le conseguenze sul reddito d'impresa in materia di effetti delle sentenze sia passate in giudicato sia non ancora passate in giudicato

di Stefano Chirichigno - dottore commercialista

Simona Garofolo - dottore commercialista

I riflessi fiscali che i provvedimenti giurisdizionali emessi in fasi intermedie di giudizi comportano sulla determinazione del reddito d'impresa hanno costituito negli anni oggetto di attenzione da parte di prassi, dottrina e giurisprudenza, in termini spesso tra loro contrastanti. Da ultimo, l'Agenzia delle entrate ha affrontato la questione nella [risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020](#). Il riferimento è, in particolare, alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui debbano concorrere alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi – e, di riflesso, quelli negativi – che derivano dai predetti provvedimenti giurisdizionali.

Premessa

L'asimmetria che caratterizza la disciplina del reddito di impresa nella rilevazione di componenti positivi e negativi, del tutto comprensibilmente ispirata alla "ragion fiscale", inevitabilmente ha da sempre indirizzato il redattore del bilancio di esercizio delle imprese a una attenta ponderazione dell'iscrizione dei crediti. Non è necessario evocare il fantasma del denegato principio di dipendenza rovesciata per comprendere che l'impossibilità di calibrare nella misura ritenuta più opportuna l'effetto reddituale dell'iscrizione in bilancio di un credito attraverso l'appostazione di idoneo fondo – per i noti stringenti limiti agli accantonamenti del Tuir¹, dettati per l'appunto dalla "ragion fiscale" – ha spinto al rinvio dell'iscrizione in bilancio di crediti di incerta spettanza e ancor più incerta realizzazione nei limiti consentiti dai principi contabili e storicamente dall'[articolo 109](#), Tuir.

In particolare, il tema si è posto in presenza di sentenze o lodi arbitrali scaturenti da pretese remuneratorie di lavori eseguiti nell'esecuzione di contratti di appalto in precedenti esercizi o risarcitorie (nel contesto sempre dei predetti contratti di appalto).

¹ D.P.R. 917/1986.

La questione ha costituito oggetto di interventi amministrativi, giurisprudenziali e dottrinali spesso contrastanti; da ultimo, l'Agenzia delle entrate è intervenuta con la [risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020](#). In dettaglio, tale risposta attiene alla corretta imputazione per competenza dei componenti positivi di reddito relativi a sentenze e lodi arbitrali in presenza di contenziosi che si protraggono per più gradi di giudizio e, sostanzialmente, si estende anche ai componenti negativi.

L'Agenzia delle entrate affronta la questione sia con riferimento ai soggetti classificabili come micro-imprese, di cui all'[articolo 2435-bis](#), cod. civ., sia per i soggetti passivi, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in conformità ai principi contabili nazionali Oic ("soggetti Oic"). L'attenzione verrà posta nel prosieguo esclusivamente a tali ultimi soggetti rispetto ai quali si impone un esercizio non del tutto agevole di discernimento delle indicazioni di prassi (copiosamente richiamate dalla sopra citata risposta dell'agosto scorso) che esplicano effetti nella rigida applicazione dell'[articolo 109](#), Tuir (ormai, per le regioni di seguito esposte, riferibile alle sole micro-imprese), ovvero possano considerarsi significative anche ai fini della redazione del bilancio dei soggetti Oic per le dirette implicazioni impositive.

Il quadro normativo di riferimento

Occorre in primo luogo tenere presente che la normativa fiscale applicabile ai soggetti Oic (diversi dalle micro imprese) prende a base di commisurazione il risultato d'esercizio desumibile dal bilancio civile e individua il periodo d'imposta di competenza dei vari componenti reddituali nell'esercizio in cui gli eventi si riflettono sulla determinazione dell'utile civilistico (in virtù del c.d. principio di derivazione rafforzata).

Appare opportuno rammentare che l'[articolo 13-bis](#), D.L. 244/2016 ha modificato il comma 1 dell'[articolo 83](#), Tuir, prevedendo che, a partire dal 2016, anche "*per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili*". Lo stesso articolo 13-bis, D.L. 244/2016 ha, inoltre, inserito nell'articolo 83, Tuir il nuovo comma 1-bis, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, "*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1, L. 244/2007, e del comma 7-quater dell'articolo 4, D.Lgs. 38/2005*"².

². In sostanza, il novellato quadro normativo ha introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti Ias/Ifrs *adopter*.

Ai fini della determinazione del reddito imponibile, pertanto, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio di prevalenza della sostanza sulla forma, così come declinato dai principi contabili nazionali.

Conseguentemente, non si rende applicabile ai soggetti *de quibus* la regola fiscale generale in materia di competenza dei componenti di reddito contenuta nell'[articolo 109](#), Tuir, secondo cui *“i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni”*.

Parimenti non si rende applicabile il comma 2, del medesimo articolo il quale prevede che *“Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili... b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi”*.

Considerata dunque la significativa incidenza che la corretta applicazione dei principi contabili ha sulla determinazione del reddito imponibile, occorre preliminarmente chiedersi se l'Amministrazione finanziaria possa entrare nel merito delle scelte di bilancio operate dagli amministratori.

Sindacabilità del bilancio da parte dell'Amministrazione finanziaria

La stessa Amministrazione finanziaria ebbe ad affermare che la valutazione civilistica operata dagli amministratori di una società di capitali deve sempre intendersi vincolante per l'Amministrazione finanziaria. Il Ministero, in particolare, ha dichiarato che *“l'Amministrazione non è legittimata a entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica, dovendo, pertanto, attenersi alle risultanze di bilancio... solo se il bilancio viene riconosciuto falso in sede giudiziaria e dalla declaratoria del giudice emerge materia imponibile non si può escludere un'azione accertatrice di maggior reddito”*³.

³ [Circolare n. 73/1994](#), § 3.13, come ribadito da [circolare n. 108/1996](#) (§ 6.4.1) e [risoluzione n. 240/E/2002](#) secondo cui se dal punto di vista civilistico le voci di bilancio sono correttamente qualificate, tale inquadramento assume rilevanza anche dal punto di vista fiscale.

Ne conseguirebbe che, per il principio di derivazione⁴ della determinazione del reddito fiscale dal risultato civilistico, in assenza di alcuna specifica disposizione del Tuir che diversamente disponga, a fronte di una mancata rilevazione del credito (e quindi della relativa contropartita economica positiva), potrebbe essere contestato il non aver assoggettato a imposizione nell'esercizio in questione un determinato provento solo nel caso in cui il bilancio venga riconosciuto falso in sede giudiziaria.

Tale conclusione, tuttavia, deve essere considerata superata dall'evoluzione della prassi nel solco della quale si inserisce la sopra citata [risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020](#) in cui, nel confermare il principio secondo cui il periodo di imputazione fiscale è da individuare sulla scorta della corretta imputazione di bilancio, vengono espressamente richiamati i chiarimenti forniti con la [circolare n. 7/E/2011](#) (concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti Ias/lfrs *adopter*) laddove viene precisato che nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili, l'Amministrazione finanziaria potrà sindacare le scelte adottate che *“risultino finalizzate al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali”*, rideterminando dunque l'imponibile sulla base dei corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi⁵.

Rilevazione in bilancio del credito e, conseguentemente, del provento

Appurata, dunque, la potestà dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere le risultanze tributarie dell'applicazione dei principi contabili e la conseguente possibilità di rideterminazione dell'utile (e quindi del reddito) secondo corretti principi contabili, occorre verificare in che misura le indicazioni di prassi aiutino a capire quando l'Amministrazione finanziaria ritiene corretto rilevare i componenti positivi.

Le disposizioni applicabili alle voci dello Stato patrimoniale, contenute nel codice civile⁶, non si soffermano esplicitamente su quale sia il criterio in base al quale un credito può dirsi iscrivibile in bilancio. La “regola” è che *“i crediti da iscriversi in bilancio devono rappresentare validi diritti ad esigere ammontari di disponibilità liquide da clienti o da altri terzi”*⁷. Non una parola viene spesa per discernere tra diritti “validi” e diritti “non validi”.

⁴ Il principio c.d. di dipendenza o derivazione del reddito fiscale da quello civile è contenuto nell'articolo 83, Tuir, il quale stabilisce che *“Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta... le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”*.

⁵ Già la [risposta a interpello n. 119/2018](#) aveva sottolineato che rimane *“impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale”* delle poste contabili. Per quanto riguarda la giurisprudenza di legittimità sul tema va citata la sentenza n. 23827/2016 che non affronta il tema *ex professo* ma, in qualche misura, sembra avallare il principio di sindacabilità delle valutazioni civilistiche ai fini reddituali. In particolare, l'eccezione di insindacabilità dell'appostazione in bilancio di un componente di reddito, invero, è stata ritenuta infondata inquadrando la tematica dal punto di vista del principio di competenza (Cassazione n. 23827/2016).

⁶ Articoli 2424 e 2424-bis, cod. civ.

⁷ Principio contabile Oic 15, § 19.

Sotto tale aspetto, il Principio contabile 15 intende soccorrere statuendo che, con riferimento ai “crediti verso clienti”, la rilevazione si impone soltanto quando siano “maturati” i relativi ricavi. Tale conclusione consegue direttamente all’assunto secondo cui crediti e ricavi rappresentano 2 aspetti, strettamente connessi, del medesimo fatto di gestione.

Nell’ipotesi in cui, viceversa, i crediti siano sorti per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi, il Principio contabile ne ammette l’iscrizione, purché sussista il “titolo” al credito e questo sia tale da rappresentare effettivamente un’obbligazione di terzi verso la società⁸. In tal caso se è vero che i crediti da iscrivere in bilancio devono rappresentare validi diritti a esigere da clienti e altri terzi, la valutazione dell’esistenza e delle caratteristiche del “titolo” si deve basare su criteri esclusivamente giuridici. In linea generale, l’emissione del “titolo” dovrebbe rappresentare il momento in cui, in aderenza al principio di prudenza⁹, il credito deve essere iscritto in bilancio¹⁰.

Circoscrivendo l’analisi alle fattispecie di interesse in questa sede, laddove il credito si ricollegi a prestazioni di servizi il principio di competenza declinato dal predetto Principio contabile¹¹ è soddisfatto allorché ricorrano congiuntamente 2 condizioni:

- a) il processo produttivo dei servizi è stato completato;
- b) il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata.

Coordinando tale principio con quello specifico dei lavori in corso su ordinazione¹² si giunge alla conclusione che le valutazioni sulle probabilità di realizzo hanno piena dignità di ingresso nella valutazione della “validità del diritto”. Precisa l’Oic 23¹³ che, laddove, successivamente alla chiusura delle commesse (e quindi al completamento del processo produttivo, per usare le parole dell’Oic 15 succitato), emergano sopravvenienze attive per ricavi che non potevano essere rilevati a causa del loro incerto realizzo, tali sopravvenienze sono rilevate nell’esercizio in cui si verificano come “valore della produzione” di quell’esercizio.

Ne consegue che la circostanza che la rilevazione non sia stata possibile contestualmente alla realizzazione della prestazione, e quindi sia venuta meno la correlazione costi - ricavi che caratterizza il principio di competenza per quanto riguarda lo scambio di beni o servizi (per così dire la “gestione

⁸ Principio contabile Oic 15, § 30.

⁹ Ai sensi dell’articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), 2), 4) e 5), cod. civ., la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza. Nel bilancio possono essere indicati solo gli utili realizzati alla chiusura dell’esercizio. Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell’esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo. Gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente.

¹⁰ Specularmente, con riferimento ai debiti che si originano per ragioni estranee alla gestione caratteristica, il § 39 dell’Oic 19 precisa che “I debiti di finanziamento e quelli che si originano per ragioni diverse dallo scambio di beni e servizi sono iscrivibili in bilancio quando sorge l’obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali”.

¹¹ Principio contabile Oic 15, § 20.

¹² Principio contabile Oic 23.

¹³ § 89 relativo alle “Rettifiche di ricavo o costo dopo la chiusura della commessa”.

caratteristica”), implica che i criteri di rilevazione del credito sopra declinati (completamento del processo produttivo congiuntamente all’effettuazione della prestazione) non sono sufficienti. In pratica, nell’ipotesi in cui *ratione temporis* non sia più ravvisabile un nesso diretto con la maturazione dei ricavi¹⁴, i crediti devono essere rilevati alla stessa stregua dei crediti sorti per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi. Assume rilevanza, come si è visto, il concetto di incertezza del realizzo, nel cui ambito si colloca evidentemente in primo luogo ogni incertezza sulla spettanza del credito (e quindi sulla “validità” del titolo).

Secondo la giurisprudenza¹⁵, i presupposti essenziali per l’iscrizione di un credito in bilancio, in virtù del principio di prudenza, sono certezza, liquidità, intesa come determinazione dell’ammontare, ed esigibilità, in quanto importo effettivamente riscuotibile e non solo astrattamente incassabile.

In sostanza, in assenza di basi concrete su cui valutare l’esistenza del credito, l’iscrizione in bilancio comporterebbe la violazione dei principi che presiedono alla sua formazione: violazione, in particolare, non solo del principio di prudenza, volto a evitare l’indebito ampliamento della consistenza patrimoniale della società e l’esposizione di utili non effettivamente conseguiti, ma anche del principio di asimmetria, che, quale corollario del primo, vuole iscritte le passività, anche se solo potenziali, e le attività, solo se certe, e del principio di precisione, secondo cui nelle valutazioni occorre avere riguardo a elementi concreti.

Assai più controverso, ad avviso di chi scrive è il riferimento fatto dal Principio contabile 23 all’incertezza del realizzo, se si esula dall’ambito della spettanza del diritto e si sconfinava nella valutazione della solvibilità del debitore (o altre valutazioni che facciano dubitare del pieno soddisfacimento pur in presenza di un titolo pienamente valido). Nonostante il riferimento fatto dal Principio contabile 23 all’incertezza del realizzo, la necessità di verificare che i crediti siano realizzabili in concreto, a ben vedere, si colloca più propriamente sul differente piano del processo valutativo (che, evidentemente, presuppone la previa soluzione positiva al dubbio se il credito vada iscritto)¹⁶.

¹⁴ Fattispecie frequentemente ricorrente nei lodi riferibili a contratti di appalto in cui vengano giudicate le pretese dell’appaltatore. Si veda paradigmaticamente la [risposta a interpello n. 119/2018](#).

¹⁵ *Ex multis*, Cassazione n. 15592/2000. Secondo la giurisprudenza di merito, “non è legittimo iscrivere all’attivo della società un credito da risarcimento danni extracontrattuale che, proprio perché tale, manca dei primi due requisiti” (Tribunale di Milano dell’8 aprile 1982, Tribunale di Milano del 30 agosto 1985, Tribunale di Genova del 13 luglio 1992 e Tribunale di Piacenza del 19 ottobre 1995). Sul problema dell’iscrizione dei crediti verso lo Stato, fino a che non sia stato emesso l’ordinativo di spesa, la giurisprudenza di merito ha affermato in una sola occasione che: “I crediti verso lo Stato divengono reali solo per effetto dell’accertamento che il competente ufficio amministrativo o l’autorità giudiziaria in caso di controversia facciano, con conseguente liceità di iscrizione, prima, solo nei conti d’ordine” (Tribunale di Milano del 22 settembre 1977).

¹⁶ Dal punto di vista della valutazione dei crediti, come noto, l’articolo 2426, comma 1, n. 8), cod. civ. precisa espressamente che l’iscrizione deve avvenire secondo il “valore di presumibile realizzazione”. Pertanto, solo dopo che sia stata appurata la certezza di una determinata posizione creditoria, gli amministratori devono effettuare la valutazione che tenga conto della solvibilità dei singoli debitori, nonché di altri criteri di natura oggettiva (quale, ad esempio, la convenienza del recupero).

Il contributo interpretativo della prassi

Nel novellato quadro normativo, i contributi della prassi antecedente, per i soggetti Oic devono passare il vaglio della loro compatibilità e coerenza con i sopra declinati principi contabili. In tale prospettiva la [risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020](#) in prima battuta si rifà alla prassi più risalente nel circoscritto ambito delle micro-impresse (cui la novella normativa, come già sottolineato, non si applica). È significativo però che, allorquando passa a esaminare i soggetti Oic, dopo aver richiamato il principio di derivazione rafforzata, afferma che *“l'imputazione in bilancio dei componenti qui in oggetto, in linea di principio, avviene negli esercizi individuabili sulla base delle argomentazioni sopra riportate”*. Senza incorrere nell'errore metodologico di “interpretare la prassi”, è chiaro che l'Agenzia delle entrate non vede sostanziali differenze, per quanto qui di interesse, tra principi contabili e contributi di prassi relativi all'[articolo 109](#), commi 1 e 2, Tuir. Dunque la rilevazione in bilancio dei ricavi deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto.

A tal riguardo, la risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020, nel richiamare espressamente i summenzionati principi di redazione del bilancio, specifica che, sia con riferimento ai componenti positivi che, specularmente, ai componenti negativi derivanti da provvedimenti per risarcimento danni, non è richiesta l'immodificabilità dell'obbligazione sorta¹⁷.

Le predette precisazioni sono significative poiché in un precedente intervento¹⁸, l'Agenzia aveva affermato che il provento spettante a seguito di un lodo arbitrale deve essere iscritto nel bilancio dell'esercizio in cui il lodo è “definitivo”, il che aveva posto il dubbio se “definitivo” dovesse intendersi come sinonimo di “immodificabile”.

La questione è particolarmente rilevante per tutti quei casi in cui, in base a una sentenza di primo grado che riconosce un risarcimento del danno, la parte vittoriosa imputa in tale momento il componente positivo di reddito. Analogo è il caso di lodo arbitrale che, ancorché sottoscritto dalle parti, può essere oggetto di impugnazione¹⁹.

È significativo che la risposta in commento richiami il noto precedente “Caso Rovelli IMI SIR” esaminato dalla risoluzione n. 9/174/1991²⁰, ove parimenti si ancorava l'iscrizione in bilancio a una sentenza; l'elemento di novità è che l'ulteriore requisito dell'esecutività della sentenza, che costituiva l'elemento

¹⁷ Del tutto condivisibile, sotto tale profilo, ad avviso di chi scrive, il rigetto del suggerimento dell'istante di enucleare principi generali dalla Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza n.23225/2016 per arrivare alle estreme conseguenze dell'iscrivibilità di un credito solo se lo stesso può essere considerato certo, nel senso che il titolo non può più essere contestato in sede giurisdizionale e la sua esistenza risulti assolutamente certa in virtù di una sentenza passata in giudicato.

¹⁸ [Risposta a interpello n. 119/2018](#).

¹⁹ Per nullità, revocazione e per opposizione di terzo.

²⁰ La risoluzione n. 9/174/1991 che confermava la deducibilità del costo, relativo al risarcimento dovuto da un istituto di credito nell'ambito della propria attività, per competenza, ovvero in base a quando la sentenza era venuta a giuridica esistenza e, pertanto, con efficacia esecutiva.

caratterizzante della risoluzione n. 9/174/1991, nello sviluppo della [risposta alla consulenza giuridica n. 9/2020](#) diventa un elemento incidentale, non più ripreso al punto dal far dubitare che si possa ancora distinguere tra sentenze e lodi esecutivi e non, se la sentenza o il lodo sono idonei a far ritenere esistente un valido titolo.

A parere dell'Agenzia delle entrate, dunque il corretto periodo d'imposta in cui far concorrere detti componenti corrisponde al periodo d'imposta in cui il provvedimento del giudice viene a "giuridica esistenza". Pertanto, l'indennizzo per risarcimento del danno derivante da una sentenza di primo grado va computato tra i componenti positivi di reddito nel periodo in cui la sentenza è depositata, non incidendo a tali fini né il passaggio in giudicato della sentenza, né, tanto meno, l'*iter* del contenzioso, poiché, qualora la decisione fosse modificata nei successivi gradi di giudizio, si realizzerebbe una sopravvenienza passiva che concorrerebbe alla formazione del reddito ai sensi dell'[articolo 101](#) del Tuir²¹. La risposta precisa, inoltre, che le medesime considerazioni devono intendersi riferibili ai componenti positivi di reddito derivanti dalla sottoscrizione di un lodo arbitrale.

ec Euroconference
Editaria

IL REDDITO DI IMPRESA

Direzione scientifica: Paolo Maneghetti e Giovanni Vakarengi

La rivista mensile analizza le innumerevoli problematiche che emergono nella corretta determinazione degli imponibili e delle connessioni con le scritture contabili, sia dei soggetti in ordinaria che di quelli in semplificata. L'obiettivo è quello di mantenere aggiornato il Lettore in merito all'evoluzione normativa, di prassi e giurisprudenziale sul tema. Non mancheranno casi pratici, per rendere il più possibile operativo lo strumento.

SCONTO 50%
sull'abbonamento annuale 2021
€ 55,00 + IVA 4% (anzichè € 110,00 + IVA 4%)
È previsto il rimborso a rateale a prezzi di listino

ABBONATI SUBITO

²¹ Peraltro, già la risoluzione n. 9/174/1991 aveva precisato che "a ogni grado del contenzioso si generano costi e proventi che nei successivi gradi possono generare sopravvenienze".

Il reddito di impresa n. 2/2020

Il caso operativo: il credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari - La contabilizzazione per le imprese

di Vittoria Meneghetti – dottore commercialista

Credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari – Dall'anno di introduzione a oggi: la modalità di calcolo del credito è passata dal metodo incrementale degli anni 2017-2018-2019 al metodo puntuale dell'anno 2020 e probabilmente (stando alle bozze della Finanziaria 2021) 2021-2022, ampliando anche l'oggetto dell'investimento pubblicitario.

Iter normativo

La presente analisi del credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali si apre analizzando l'iter normativo partendo dall'istituzione del *bonus*, percorrendo le vicissitudini normative che ne hanno caratterizzato e caratterizzeranno gli anni 2017-2018-2019-2020 e seguenti.

Il credito è stato introdotto dall'[articolo 57-bis](#), D.L. 50/2017, convertito con modificazioni dalla L. 96/2017, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 144 del 23 giugno 2017, S.O. n. 31.

Quindi in ordine temporale l'[articolo 4](#), D.L. 148/2017 (Collegato alla Finanziaria 2018), convertito, con modificazioni, dalla L. 172/2017, ha esteso il *bonus* anche agli enti non commerciali e agli investimenti pubblicitari sostenuti sulla stampa (quotidiana e periodica) anche “*on line*” (non solamente cartacea).

A conferire contenuto attuativo alla norma è intervenuto il D.P.C.M. 90/2018 che ha individuato:

- soggetti beneficiari;
- investimenti ammissibili;
- limiti e condizioni dell'agevolazione concedibile;
- procedura di accesso;
- controlli e cause di revoca.

Quindi il provvedimento 31 luglio 2018 del Dipartimento per l'informazione e l'editoria ha approvato il modello utilizzabile e la [risoluzione n. 41/E/2019](#) il codice tributo da utilizzare (6900).

L'[articolo 3-bis](#), D.L. 59/2019 (Decreto Cultura e Sport), convertito, con modificazioni, dalla L. 81/2019 ha reso strutturale, ossia a regime, il *bonus*.

Per concludere l'*iter* normativo sino a oggi, l'[articolo 98](#), D.L. 18/2020 (Decreto Cura Italia), convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020, ha introdotto il comma 1-*ter* all'[articolo 57-bis](#) D.L. 50/2017 disponendo un regime speciale per l'anno 2020 e quindi l'[articolo 186](#), D.L. 34/2020 (Decreto Rilancio) che ha incrementato la percentuale di spettanza per l'anno 2020 (passando dal 30% al 50%) ed estendendo sempre per l'anno 2020 il beneficio alle emittenti televisive e radiofoniche nazionali non partecipate dallo Stato (invece che la vecchia dicitura "locali") analogiche e digitali. Infine, l'[articolo 96](#), D.L. 104/2020 (Decreto Agosto) ha incrementato il tetto di spesa a 85 milioni di euro (anziché 60) e la [circolare n. 25/E/2020](#) ha fornito gli ultimi chiarimenti in merito al credito investimenti pubblicitari 2020.

In cosa consiste?

Il credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali su quotidiani, periodici e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali consiste in un credito d'imposta pari al 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati (per l'anno 2018 era previsto un incremento della percentuale al 90% per le micro, piccole e medie imprese e *start up* innovative, tuttavia mai entrato in essere perché mai autorizzato a livello europeo, così come imposto dall'[articolo 2](#), comma 4, D.P.C.M. 90/2018) in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica anche *on-line* e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali analogiche o digitali, il cui valore superi almeno dell'1% gli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione dell'anno precedente. Il credito spetta nel limite delle risorse stanziare per quell'anno.

Questa la struttura generale del credito, tuttavia eccezione fa l'anno 2020 (e probabilmente i seguenti 2), nel quale la disciplina del credito viene completamente stravolta, non prevedendo un dato incrementale ma puntuale sul 2020.

Disciplina anni 2017-2018-2019 (disciplina a regime)

Il credito spetta soltanto sull'incremento dell'investimento sul medesimo mezzo nell'anno X rispetto all'anno X-1. L'incremento deve essere almeno dell'1%, questo significa che il *bonus* pubblicità 2018 deve prendere come valori di riferimento gli investimenti effettuati da una parte su TV e radio e dall'altra sulla stampa nell'anno 2017 da confrontarsi con i medesimi dati dell'anno 2018. Mentre il *bonus* pubblicità 2019 deve effettuare il confronto tra dati 2019 verso dati 2018.

Per quanto riguarda il 2017, anno di introduzione del *bonus*, essendo ovviamente un anno "spezzato" il confronto 2017 sul 2016 non viene effettuato sull'intera annualità d'imposta ma solo su un breve arco temporale: 24 giugno 2017- 31 dicembre 2017 rispetto al 24 giugno 2016 – 31 dicembre 2016 e

soltanto sugli investimenti incrementali effettuati sulla stampa quotidiana e periodica, anche *on line*, quindi vengono escluse radio e televisione.

Si veda il seguente esempio:

ESEMPIO

AZIENDA XY:

- investimenti TV/RADIO 2019 = 20.000;
- investimenti TV/RADIO 2018 = 5.000;
- investimenti stampa 2019 = 2.000;
- investimenti stampa 2018 = 0.

La condizione dell'incremento minimo dell'1% è ampiamente verificata nel caso del mezzo di informazione tv/radio, mentre non lo è per l'investimento sul mezzo stampa. È stato infatti chiarito che vi deve essere un incremento, pertanto se non vi è investimento nell'anno precedente o perché non si è effettuato alcun investimento su quel mezzo (come nel caso in esame) o perché la società è neocostituita, non è possibile fruire del credito investimenti pubblicitari su quel mezzo in quell'anno. Questo quanto chiarito nelle *faq* seguendo pertanto le linee guida dettate dal parere n. 1255 dell'11 maggio 2018 reso dal Consiglio di Stato.

Venendo quindi al mezzo tv/radio, l'incremento è pari a 15.000, il cui 75% è 11.250, che pertanto è il credito d'imposta spettante per l'anno 2019, che poi andrà inserito nel dichiarativo 2020 sui redditi 2019.

Disciplina anno 2020 (e 2021-2022 secondo le bozze della Finanziaria 2021)

Per l'anno 2020 (e per il biennio 2021-2022 stando alle bozze della futura Finanziaria 2021) viene introdotto un regime speciale per incentivare gli investimenti pubblicitari poiché a causa del perdurare dell'emergenza sanitaria connessa alla diffusione del Covid-19 si sta determinando, in conseguenza del crollo attuale e prospettico degli investimenti pubblicitari, un significativo aggravamento delle condizioni di sostenibilità economica per numerose realtà editoriali (giornali ed emittenti radiotelevisive), che pure stanno svolgendo un'indispensabile funzione informativa di pubblico servizio nell'ambito dell'emergenza in atto (così si legge nella [circolare n. 20/E/2020](#), punto 4.).

Il regime consiste nel considerare tutti gli investimenti effettuati nel 2020 e applicare agli stessi la percentuale del 50% (prima introdotto per il 30% dal D.L. 18/2020 poi incrementato al 50% dal D.L. 186/2020). Il credito quindi è pari alla metà degli investimenti effettuati, inoltre viene ampliato anche

l'oggetto degli investimenti, non più soltanto emittenti televisive e radiofoniche locali, ma anche nazionali (purché non partecipate dallo Stato).

Quindi esemplificando:

– investimenti tv/radio 2020 = 20.000. Il 50% di 20.000 è 10.000. Pertanto il credito spetta nella misura di 10.000 euro.

Da notarsi come non sempre possa essere conveniente la misura puntuale introdotta nel 2020, poiché se l'incremento della spesa da un anno all'altro è stato molto rilevante (come nel caso sopra citato passando da 5.000 a 20.000) la percentuale della disciplina incrementale è maggiore, ossia pari al 75% e quindi più favorevole, concedendo un credito d'imposta maggiore.

Si veda il seguente esempio potendo soltanto per ipotesi adottare sul 2020 il metodo puntuale o il metodo incrementale:

– investimenti tv/radio 2020 = 70.000;

– investimenti tv/radio 2019 = 20.000.

Con il metodo puntuale (unico metodo concesso per il 2020) il credito spetta nella misura di 35.000 (ossia il 50% di 70.000), con il metodo incrementale spetta nella misura di: $70.000 - 20.000 = 50.000 \times 75\% = 37.500$. Quindi paradossalmente il metodo puntuale sul 2020 disincentiva a effettuare grandi (e sempre maggiori) investimenti rispetto al 2019.

Ovvio è che se invece l'incremento da un anno all'altro fosse minimo, sarebbe invece più conveniente il metodo puntuale.

Si pensi a questo esempio:

– investimenti tv/radio 2020 = 21.000;

– investimenti tv/radio 2019 = 20.000.

Con il metodo puntuale avrei un credito di 10.500, mentre con il metodo incrementale di: $21.000 - 20.000 \times 75\% = 750$ euro.

Beneficiari

I beneficiari dell'agevolazione in oggetto sono, per entrambe le discipline (2017-2018-2019 e 2020 e seguenti):

- imprese;
- enti non commerciali;
- lavoratori autonomi.

A prescindere da forma giuridica, dimensione, regime contabile.

Oggetto del credito

Il credito viene calcolato sugli investimenti effettuati su questi 2 mezzi di informazione:

- stampa quotidiana e periodica nazionale o locale, cartacea o *on line*;
- emittenti televisive o radiofoniche locali (per l'anno 2020 e seguenti anche nazionali non partecipate dallo Stato) analogiche o digitali.

Quindi si vengono a esporre i chiarimenti circa queste emittenti:

- le emittenti televisive o radiofoniche devono essere iscritte presso il Rec (ex articolo 1, comma 6, lettera a, n. 5), L. 249/1997;
- la testata del giornale deve avere la figura del direttore responsabile ed essere registrata.

Sono escluse dal beneficio le seguenti spese:

- grafica pubblicitaria su cartelloni fisici;
- volantini cartacei periodici;
- pubblicità su cartellonistica;
- pubblicità su vetture o apparecchiature;
- pubblicità mediante affissioni e *display*;
- pubblicità su schermi di sale cinematografiche;
- pubblicità tramite social (tipo *facebook*) o piattaforma *on line*;
- *banner* pubblicitari su portali *on line*.

Sono ammesse le spese per l'acquisto della pubblicità al netto delle spese accessorie, dei costi di intermediazione e ogni altra spesa diversa dall'acquisto dello spazio pubblicitario. Sono escluse le spese sostenute per l'acquisto di spazi destinati a televendite, servizi di pronostici, giochi, scommesse con vincite in denaro, servizi di messaggeria vocale e chat-line con servizi a sovrapprezzo. Nelle *faq* si legge il caso della fattura emessa non dall'impresa editoriale ma da soggetti intermediari. In tal caso è necessario che nella fattura vi sia indicato separatamente l'importo delle spese nette sostenute per la pubblicità, separato dal compenso dell'intermediario e si dovrà oltretutto indicare la testata giornalistica o emittente radio-tv su cui si effettua la campagna pubblicitaria.

Per quanto riguarda la tipologia di pagamento degli investimenti non viene richiesta alcuna tipologia specifica, pertanto è possibile saldare l'investimento in contanti, bonifico, assegni, *bancomat* e ogni altro mezzo, anche per esempio il "cambio merci".

Come ottenere il credito?

Avendo rispettato i requisiti e le condizioni stabilite dalla norma, per ottenere la possibilità di utilizzare il credito occorre inviare 2 comunicazioni telematiche attraverso i canali telematici dell'Agenzia nella

sezione “Servizi per” – “Comunicare” – “Credito d’imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali”:

1. anzitutto è necessario “prenotare” il credito inviando la “*Comunicazione per l’accesso al credito d’imposta*” a regime dall’1/3/X al 31/3/X. Tuttavia a oggi vi sono sempre state proroghe riguardanti tale comunicazione;
2. a consuntivo si conferma o meno le spese effettuate nell’anno X inviando quindi la “*Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati*” a regime dall’1/1/X+1 al 31/1/X+1.

L’[articolo 4](#), comma 2, D.P.C.M. 90/2018 chiarisce che al momento dell’invio della dichiarazione sostitutiva (punto 2) è necessaria l’attestazione che deve riguardare esclusivamente l’effettivo sostenimento delle spese, non dovendo entrare nel merito se le stesse rientrano o meno nelle spese ammissibili, da parte di un professionista legittimato a rilasciare il visto di conformità o da un revisore e precisamente:

- dagli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- dai soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la *sub* categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- dal dottore commercialista se iscritto nell’apposito registro dei revisori legali.

Tale attestazione non ha uno schema specifico, può essere redatta in forma libera e non deve essere allegata e inoltrata, va soltanto conservata ai fini dei controlli.

Se il credito richiesto supera i 150.000 euro il soggetto beneficiario deve rilasciare una delle seguenti dichiarazioni:

- di essere iscritto negli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa di cui all’articolo 1, [comma 52](#), L. 190/2012 (per le categorie di operatori economici ivi previste); oppure
- di aver indicato nel riquadro “*Elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia*” i codici fiscali di tutti i soggetti da sottoporre alla verifica antimafia di cui all’[articolo 85](#), D.Lgs. 159/2011.

Tale dichiarazione sostitutiva va resa ai sensi dell’[articolo 47](#), D.P.R. 445/2000, sia nella “*Comunicazione per l’accesso al credito d’imposta*” sia nella “*Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati*”.

Se si intende inviare una comunicazione “correttiva della precedente”, nei termini, occorre inviare precedentemente la rinuncia della precedente e poi inviare la domanda successiva. Non viene presa in

considerazione una rinuncia effettuata fuori termine, ossia oltre al termine per la presentazione della comunicazione a cui si riferisce.

A livello schematico questa la presentazione delle tempistiche e delle istanze inviate negli anni

Bonus 2017	Bonus 2018	Bonus 2019	Bonus 2020
Confronto periodo 24 giugno 2017 - 31 dicembre 2017 su 24 giugno 2016 - 31 dicembre 2016	Confronto: 2018 su 2017	Confronto 2019 su 2018	Dati puntuali 2020
/	Presentazione comunicazione dal 22 settembre 2018 al 22 ottobre 2018	Presentazione comunicazione dal 1° ottobre 2019 al 31 ottobre 2019	Presentazione comunicazione dal 1° settembre 2020 al 30 settembre 2020
Presentazione della dichiarazione dal 22 settembre 2018 al 22 ottobre 2018	Presentazione della dichiarazione dal 1° gennaio 2019 al 31 gennaio 2019	Presentazione della dichiarazione dal 1° gennaio 2020 al 31 gennaio 2020	Presentazione della dichiarazione dal 1° gennaio 2021 al 31 gennaio 2021
Da indicare nel modello Redditi 2018 su 2017	Da indicare nel modello Redditi 2019 sul 2018	Da indicare nel modello Redditi 2020 sul 2019	Da indicare nel modello Redditi 2021 sul 2020
Provvedimento di ammissione al credito 11 aprile 2019	Provvedimento di ammissione al credito: 11 aprile 2019	Provvedimento di ammissione al credito: 18 marzo 2020	Non ancora pervenuto

Utilizzo e contabilizzazione del credito

Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, attraverso modello F24 da presentarsi tramite i canali telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline) a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento di ammissione al credito. Per esempio per il credito 2019 la comunicazione si è inviata nel mese di ottobre 2019, la dichiarazione si è inviata nel mese di gennaio 2020 e il provvedimento definitivo dei soggetti ammessi alla fruizione del credito è datato 18 marzo 2020, pertanto i 5 giorni lavorativi si calcolano da tale data, quindi a partire dal 25/3/20 era possibile utilizzare il credito. Il codice tributo è "6900" e quale anno di riferimento si deve indicare l'anno di concessione del credito, pertanto nel caso degli investimenti effettuati nel 2019 e confermati con l'invio della dichiarazione nel mese di gennaio 2020, dato che il credito definitivo viene cristallizzato dal provvedimento del 2020, si dovrà indicare come anno di riferimento il 2020, viceversa se si fosse voluto

dare rilevanza all'anno di sostenimento dell'investimento nella Risoluzione istitutiva del codice tributo suddetto si sarebbe indicato quale anno di riferimento "l'anno di effettuazione dell'investimento", in tal caso si sarebbe indicato 2019.

Il credito è imponibile ai fini Ires/Irpef e Irap, e segue il principio di competenza ex [articolo 109](#), Tuir infatti l'[articolo 4](#), comma 2, D.P.C.M. 90/2018), prevede espressamente che le spese si considerano sostenute secondo quanto previsto dall'articolo 109, Tuir.

Per l'individuazione dell'esercizio di sostenimento della spesa pubblicitaria, pertanto, trova applicazione il principio di competenza che, per le prestazioni di servizi, è regolato dal comma 2, lettera b), del citato articolo 109, Tuir in base al quale *"i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni stesse sono ultimate"*.

Pertanto, i costi relativi a prestazioni di servizi (ossia i costi di pubblicità – voce B7 del Conto economico tra i costi per servizi) sono, ai sensi del citato articolo, di competenza dell'esercizio in cui le prestazioni medesime sono ultimate, senza che abbia rilievo alcuno il momento in cui viene emessa la relativa fattura o viene effettuato il pagamento. Perciò il credito d'imposta riconosciuto per tali spese non può che configurarsi come un contributo in conto esercizio. Infatti i contributi in conto esercizio vengono erogati in base alla legge o in base a disposizioni contrattuali, con lo scopo di integrare ricavi o ridurre costi.

Quando contabilizzare quindi questo contributo? L'Oic 12 stabilisce che il contributo in conto esercizio debba essere rilevato nel momento in cui l'impresa acquisisce il diritto all'erogazione del contributo secondo ragionevole certezza. Nel caso in questione tale momento non può che essere quello di emanazione del provvedimento di ammissione al credito ove viene formato l'elenco definitivo dei beneficiari e i relativi importi. Quindi nel caso di investimenti 2019 il provvedimento è stato emanato il 18 marzo 2020 pertanto in tale data si andrà a contabilizzare il credito investimenti pubblicitari nel seguente modo:

Credito da investimenti pubblicitari	a	Contributo in conto esercizio imponibile (Voce A.5 CE – Altri ricavi e proventi)
--------------------------------------	---	---

Non è cumulabile in relazione alle medesime voci di spesa, con altre agevolazioni statali / regionali / europee salvo che successive disposizioni di pari fonte normativa non ne prevedano espressamente la cumulabilità.

Indicazione del credito nel modello Redditi

Il credito da investimenti pubblicitari va indicato nel modello Redditi del periodo d'imposta di maturazione e di quelli successivi di utilizzo dello stesso ([articolo 5](#), comma 4, D.P.C.M. 90/2018).

Il primo modello dichiarativo che ha previsto l'indicazione del credito in oggetto è stato il modello Redditi 2018 sul 2017, prevedendo soltanto l'indicazione del credito relativo a investimenti effettuati nel periodo 2017 rispetto al 2016 (che come sopra detto era soltanto una frazione di periodo) e non potendo indicare alcun importo utilizzato tramite F24 poiché non era ancora uscito il provvedimento di ammissione al credito. Poi il successivo era il modello Redditi 2019 sul 2018, di complessa compilazione poiché prevedeva la possibilità di indicare il credito del periodo 2018 ma anche 2017, infatti vi era da indicare al rigo RU1:

- il codice 1 per gli investimenti pubblicitari sulla stampa effettuati nel 2017 e nel 2018;
- il codice 2 gli investimenti pubblicitari sul mezzo tv/radio. In caso di investimenti 2018 sia su stampa che su tv/radio va indicato il codice (1 o 2) del mezzo prevalente.

Quindi al rigo RU 5 per gli investimenti su stampa campo 1 il credito spettante per il 2017, al campo 2 quello per il 2018 e al campo 3 la somma dei 2, mentre per gli investimenti soltanto su tv/radio il credito spettante per il 2018 al campo 3.

Infine il modello Redditi 2020 sul 2019 per indicare il credito relativo a investimenti effettuati nel 2019.

Quadro RU

Il credito da investimenti pubblicitari deve essere indicato nel quadro RU del modello redditi. Di seguito l'elenco dei rigi principali (si ipotizzi Redditi 2020 SC su 2019 per gli investimenti effettuati nel 2019):

- RU1 codice credito E4 (codice tributo 6900);
- RU2 il credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione (Redditi 2019 SC per gli investimenti 2018 e 2017);
- RU5 il credito d'imposta spettante nel periodo 2019;
- RU6 il credito utilizzato in compensazione;
- RU12 il credito d'imposta residuo.

Quadro RS

Nel quadro RS, prospetto "Aiuti di Stato" (Introdotta per la prima volta con il modello Redditi 2019) al rigo RS401 codice 56 per il modello Redditi 2020, mentre codice 57 per il modello Redditi 2019.

Inoltre si ritiene, in assenza di specifiche istruzioni, che vada compilato il campo "Tipologia di costi" poiché il credito da investimenti pubblicitari è un contributo che dipende da costi specifici, indicando il codice 31 – Servizi - Altri servizi e ipotizzando di compilare il modello Redditi 2020 nel campo "Costi agevolabili" mettere l'incremento delle spese pubblicitarie e nel campo "Intensità" la misura del 75%.

In questo modo si determina l'importo dell'aiuto spettante.

CASO

La società Alfa Srl sostiene spese per investimenti pubblicitari nell'anno 2018 effettuati per:

- 10.000 sull'emittente televisiva XY;
- 5.000 sul giornale AB.

Per determinare il credito d'imposta alla società spettante occorre controllare i medesimi investimenti nell'anno 2017. Si ipotizzi:

- 2.000 sull'emittente televisiva ZR (non è necessario che il canale televisivo sia il medesimo, l'importante è che sia lo stesso mezzo di comunicazione e in questo caso la televisione);
- niente sui giornali.

Il credito di imposta spetta soltanto per l'investimento incrementale effettuato sul mezzo televisione, in quanto, come chiarito sopra, se l'investimento dell'anno precedente è zero (ossia non vi è stato alcun investimento su quel mezzo) non vi è incremento.

L'importo del credito spettante quindi è: $75\% \text{ di } 10.000 - 2.000 = 6.000$

Cosa deve fare per fruire del credito la società Alfa Srl?

Anzitutto deve attendere il provvedimento di ammissione al credito, datato 11 aprile 2019. Da tale data deve attendere 5 giorni lavorativi per utilizzare il credito. Ipotizziamo lo utilizzi il 16 maggio 2019 per compensare il debito Iva per 2.000 euro.

Registrazione contabile

In contabilità la società rileverà il credito in data 11 aprile 2019, poiché solo in tale data ha certezza dell'importo del credito, attraverso la seguente scrittura:

credito da investimenti pubblicitari	a	Contributo in conto esercizio imponibile	6.000
--------------------------------------	---	--	-------

Poi all'utilizzo suddetto la scrittura sarà:

Erario c/Iva (Debito Iva)	a	Credito da investimenti pubblicitari	2.000
---------------------------	---	--------------------------------------	-------

Indicazione in dichiarazione dei redditi

Nel modello Redditi 2019 sul 2018 andrà a compilare il quadro RU e il quadro RS.

Nel quadro RU indicherà:

- al rigo RU1 il codice credito E4 (codice tributo 6900);
- al rigo RU2 nulla, essendo il primo anno che fruisce del credito;

- al rigo RU5 il credito d'imposta spettante nel periodo 2019, ossia 6.000;
- al rigo RU6 il credito utilizzato in compensazione, ossia 2.000;
- al rigo RU12 il credito d'imposta residuo, ossia 4.000.

Nel quadro RS, prospetto aiuti di Stato indicherà al rigo RS401:

- codice aiuto “57” – Credito d'imposta investimenti pubblicitari;
- forma giuridica “SR” – Società a responsabilità limitata;
- dimensione impresa “1” – Micro impresa (si ricorda che per micro impresa si intende l'impresa che: ha meno di 10 occupati e un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro. Mentre piccola impresa: meno di 50 occupati e un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro. E infine media impresa meno di 250 occupati e un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro);
- codice Ateco: 33.19.09;
- settore: 1 - Generale
- importo aiuto spettante: 6.000
- tipologia di costi: 31 – Servizi – Altri servizi;
- costi agevolabili: 8.000;
- intensità di aiuto: 75%;
- importo aiuto spettante: 6.000.

Poi nel 2019 decide di effettuare ancora investimenti pubblicitari e precisamente:

- 25.000 sull'emittente televisiva XY.

L'importo è del 75% di 25.000 – 10.000 = 11.250.

Per l'utilizzo attende il provvedimento che è datato 18 marzo 2020. Ne utilizza 4.000 il 16 maggio 2020.

Registrazione contabile

In contabilità la società rileverà il credito in data 18 marzo 2020, attraverso la seguente scrittura:

Credito da investimenti pubblicitari	a	Contributo in conto esercizio imponibile	11.250
--------------------------------------	---	--	--------

Poi all'utilizzo suddetto la scrittura sarà:

Erario c/lva (Debito lva)	a	Credito da investimenti pubblicitari	5.000
---------------------------	---	--------------------------------------	-------

Indicazione in dichiarazione dei redditi

Nel modello Redditi 2020 sul 2019 andrà a compilare il quadro RU e il quadro RS.

Nel quadro RU indicherà:

- al rigo RU1 il codice credito E4 (codice tributo 6900);
- al rigo RU2 4.000 (importo residuo dell'anno precedente, per ipotesi non utilizzato oltre i 2.000 suddetti);
- Al rigo RU5 il credito d'imposta spettante nel periodo 2019, ossia 11.250;
- Al rigo RU6 il credito utilizzato in compensazione, ossia 5.000;
- Al rigo RU12 il credito d'imposta residuo, ossia 10.250.

Nel quadro RS, prospetto aiuti di Stato indicherà al rigo RS401:

- codice aiuto "57" - Credito d'imposta investimenti pubblicitari;
- forma giuridica "SR" - Società a responsabilità limitata;
- dimensione impresa "1" - Micro impresa;
- codice Ateco: 33.19.09;
- settore: 1 - Generale;
- importo aiuto spettante: 11.250;
- tipologia di costi: 31 - Servizi - Altri servizi;
- costi agevolabili: 15.000;
- intensità di aiuto: 75%;
- importo aiuto spettante: 11.250.

Infine si arriva al 2020.

La società effettua un unico investimento sul mezzo TV pari a 7.000 euro.

Il credito spetta nella misura di 3.500 euro, tuttavia l'importo andrà contabilizzato quando vi sarà certezza dello stesso e quindi dopo l'emissione del provvedimento del 2021.

E andrà contabilizzato nel seguente modo:

XX/XX/21

Erario c/Iva (Debito Iva)	a	Credito da investimenti pubblicitari	3.500
---------------------------	---	--------------------------------------	-------

Che andrà a utilizzare integralmente per esempio il 16 maggio 2021 sempre per l'Iva.

Erario c/Iva (Debito Iva)	a	Credito da investimenti pubblicitari	3.500
---------------------------	---	--------------------------------------	-------

Indicazione in dichiarazione dei redditi

Nel modello Redditi 2021 sul 2020 andrà a compilare il quadro RU e il quadro RS.

Nel quadro RU indicherà:

- al rigo RU1 il codice credito E4 (codice tributo 6900);

- al rigo RU2: 10.250 (importo residuo dell'anno precedente per ipotesi non utilizzato ulteriormente);
- al rigo RU5 il credito d'imposta spettante nel periodo 2020, ossia 3.500;
- al rigo RU6 il credito utilizzato in compensazione, ossia 3.500;
- al rigo RU12 il credito d'imposta residuo, ossia 10.250.

Nel quadro RS, prospetto aiuti di Stato indicherà al rigo RS401:

- codice aiuto "57" – Credito d'imposta investimenti pubblicitari;
- forma giuridica "SR" – Società a responsabilità limitata;
- dimensione impresa "1" – Micro impresa;
- codice Ateco: 33.19.09;
- settore: 1 - Generale;
- importo aiuto spettante: 3.500;
- tipologia di costi: 31 – Servizi – Altri servizi;
- costi agevolabili: 7.000;
- intensità di aiuto: 50%;
- importo aiuto spettante: 3.500.



ec Euroconference

SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

[SCOPRI DI PIÙ](#)



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Sergio Pellegrino

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Paolo Meneghetti - dottore commercialista, revisore legale
Giovanni Valcarenghi - ragioniere commercialista, revisore legale e
pubblicista

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Numero Registro stampa 2142/2020
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

euro 110 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata,
accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la
funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella
pagina di login.

Per i contenuti di "Il reddito di impresa" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.