



DAL 1998. CONSULENZA AZIENDALE  
TRIBUTARIA SOCIETARIA E DEL LAVORO



# I DICHIARATIVI 2021: le principali novità

**Agnese Menghi**

Dottore Commercialista, Revisore legale, Pubblicista de *Il Sole 24 ore*



ACCADEMIA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI NAPOLI



18 maggio 2021

# Agenda

---



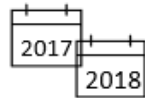
**RISCOSSIONE: Sospensione e ripresa dei versamenti**



**ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO**



**ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000**



**DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI**



**NOVITÀ BILANCI**

# **RISCOSSIONE: Sospensione e ripresa dei versamenti**

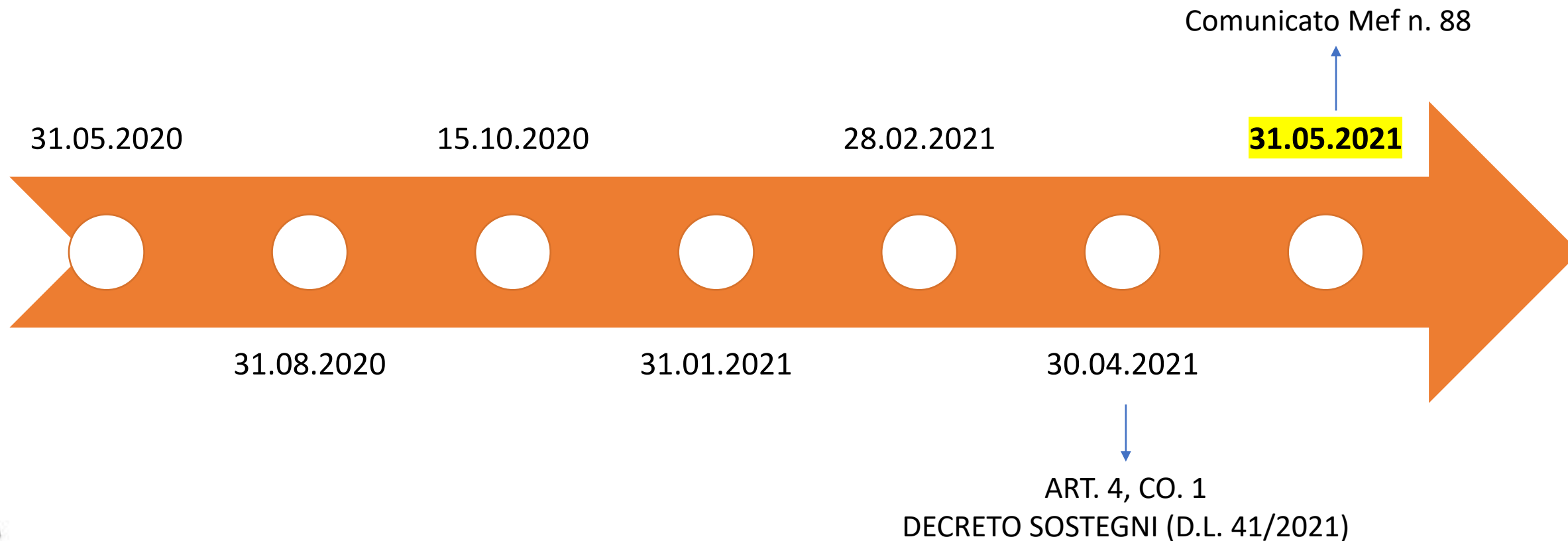


Art. 68, D.L. 17.03.2020, n. 18

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Evoluzione proroga



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Evoluzione proroga



*Ministero dell'Economia e delle Finanze*  
Ufficio Stampa

### Comunicato n. 88

#### **Proroga al 31 maggio 2021 della sospensione delle attività di riscossione e della notifica delle cartelle**

Il Mef comunica che è in corso di definizione il provvedimento normativo che differirà al 31 maggio 2021, il termine di sospensione delle attività di riscossione, attualmente fissato al 30 aprile 2021 dall'art. 4 del decreto-legge n. 41/2021 (cd. Decreto Sostegni).

La sospensione, introdotta a partire dall'8 marzo 2020 dall'art. 68 del decreto-legge n. 18/2020 (cd. Decreto Cura Italia), riguarda tutti i versamenti derivanti dalle cartelle di pagamento, dagli avvisi di addebito e dagli avvisi di accertamento esecutivi affidati all'Agente della riscossione, nonché l'invio di nuove cartelle e la possibilità per l'Agenzia di avviare procedure cautelari o esecutive di riscossione, come fermi amministrativi, ipoteche e pignoramenti.

Restano sospese, inoltre, le verifiche di inadempienza che le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica devono effettuare, ai sensi dell'art. 48 bis del DPR 602/1973, prima di disporre pagamenti di importo superiore a cinquemila euro.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmp.it](http://www.cmp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

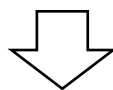
# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Evoluzione proroga



TESTO D.L. 41/2021



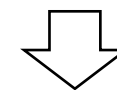
Articolo 4.

*(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)*

1. All'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole « 28 febbraio » sono sostituite dalle seguenti: « 30 aprile »;

TESTO AC 3099



Articolo 4.

Art. 4.

*(Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi)*

*Identico.*

***Attualmente la conversione in legge del Decreto Sostegni non recepisce la proroga disposta dal Comunicato MEF n. 88 del 30.04.2021***

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione



Co. 1 e 2, art. 68 D.L. 18/2020

Sono sospesi i termini dei versamenti, **scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2021**, derivanti da:

- **cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione;**
- **avvisi di accertamento esecutivi di competenza dell'AE** (ex art. 29, D.L. 78/2010);
- **avvisi di addebito esecutivi INPS** (ex art. 30, D.L. 78/2010);
- **accertamenti esecutivi doganali** (ex art. 9, co. da 3-bis a 3-sexies, D.L. 16/2012);
- **ingiunzioni fiscali emesse dagli enti territoriali** (ex R.D. 14 aprile 1910, n. 639);
- **accertamenti esecutivi degli enti locali** (ex art. 1, co. 792, L. 160/2019).

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione



Co. 1 e 2, art. 68 D.L. 18/2020

## TIPOLOGIE DI ATTI CON VERSAMENTI SOSPESI

<b>Atti inclusi nell'operatività della norma</b>	Cartelle di pagamento
	<b>Avvisi di accertamento esecutivi * (AE e Inps)</b>
	<b>Avvisi di accertamento esecutivi Agenzia dogane e monopoli (tributi propri Ue e Iva importazione)</b>
	<b>Ingiunzioni e atti esecutivi enti territoriali</b>
	<b>Rate dilazione ruoli (articolo 19, Dpr 602/1973)</b>
	<b>Rate non versate a scadenza per gli accertamenti con adesione definiti (incluse in cartelle di pagamento)</b>

*\* Per i quali, alla data dell'8 marzo 2020, è avvenuto l'affidamento delle somme all'agente della riscossione (circolare 5/E/2020).*



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE

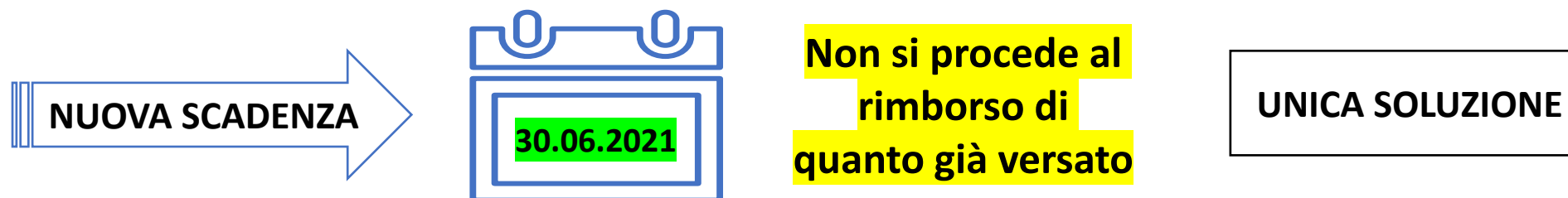


Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione



Co. 1 e 2, art. 68 D.L. 18/2020

I **versamenti sospesi** nel periodo 8.03.2020-31.05.2021 devono essere effettuati in un'unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione



Co. 2-bis, art. 68 D.L. 18/2020

PRIME  
ZONE  
ROSSE

La sospensione opera per i versamenti **scadenti nel periodo dal 21 febbraio al 31 maggio 2021**

Personе fisiche che, alla data del 21.02.2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni individuati nell'allegato 1 al Dpcm 1°.03.2020, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21.02.2020, avevano nei medesimi comuni la sede legale o la sede operativa.

NUOVA SCADENZA



Non si procede al  
rimborso di  
quanto già versato

UNICA SOLUZIONE



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnpi.it](http://www.cmnpi.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione



## FAQ n. 9

**Ho un piano di rateizzazione in corso con rate che scadono nel periodo di sospensione. Per queste rate devo rispettare le scadenze di pagamento?**

Il pagamento delle rate in scadenza dall'8 marzo 2020 al **31.05.2021** è **sospeso**.  
Queste rate devono essere versate comunque entro il **30 giugno 2021**.  
Mantengono invece l'originaria data di pagamento le rate con scadenza successiva al **31.05.2021**.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione



## STRALCIO CARICHI FINO A € 5.000

### FAQ n. 5



**Ho una cartella notificata ante 2010 di importo residuo inferiore a 5 mila euro. Cosa prevede il "Decreto Sostegni" per lo stralcio?**



Trattandosi di una cartella riferita a carichi affidati all'Agente della riscossione dal **1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010**, di importo residuo inferiore a 5 mila euro, la riscossione della stessa è sospesa.

A tale riguardo, le modalità e le date dell'annullamento saranno definite da un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del "Decreto Sostegni".

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Decadenza dalla rateizzazione



Co. 2-ter, art. 68 D.L. 18/2020



La causa di **decadenza dal beneficio di rateizzazione** è elevata a **10 rate**, anche non consecutive, non pagate (anziché 5 rate) per:

- **Piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020, e**
- **Provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 dicembre 2020**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Decadenza dalla rateazione



Art. 13-decies, D.L. 137/2020

**La causa di decadenza dal beneficio di rateizzazione è elevata a **10 rate**, anche non consecutive, non pagate è stata estesa alle richieste di rateazione presentate fino al **31.12.2021**.**

Inoltre, entro il 31 dicembre 2021, i contribuenti con piani di rateizzazione decaduti prima della sospensione dell'attività di riscossione, conseguente all'emergenza epidemiologica da Covid-19 possono presentare una nuova richiesta di dilazione senza necessità di saldare le rate scadute del precedente piano di pagamento.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Decadenza dalla rateazione



**In caso di mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive nel corso del periodo di rateazione**

CONSEGUENZE

- il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione;
- l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione;
- il carico può essere nuovamente rateizzato se, all'atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate. In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data. Resta comunque fermo quanto disposto dal comma 1-quater dell'art. 19, Dpr 602/1973.



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Decadenza dalla rateazione



Co. 2-ter, art. 68 D.L. 18/2020



### ATTENZIONE

Con riferimento alle dilazioni esistenti alla data dell'8 marzo 2020, **il mancato versamento di tutte le rate scadenti nella fase di moratoria, se non regolarizzato entro giugno, comporterà la decadenza *ope legis* del piano di rientro.** Sommando infatti le quote dovute in tutti i mesi interessati, si giunge a dieci rate non pagate che costituiscono la nuova condizione di perdita del beneficio del termine.

***Si ritiene sia possibile per il debitore pagare solo alcune delle quote sospese, così da rientrare entro la soglia delle dieci rate.*** In questo modo, al termine della moratoria, l'interessato potrà limitarsi a proseguire i versamenti mensili del piano originario, senza preoccuparsi di corrispondere lo scaduto entro gennaio.





# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Decadenza dalla rateizzazione



**Ho un piano di rateizzazione che alla data dell'8 marzo 2020 era ancora in essere, ma potrei avere difficoltà a corrispondere entro il 31 maggio 2021 tutte le rate in scadenza. È prevista qualche agevolazione?**

**Sì. Il "Decreto Rilancio" ha esteso da 5 a 10 il numero massimo delle rate, anche non consecutive, che comportano la decadenza del piano di rateizzazione in caso di mancato pagamento. Inoltre, il "Decreto Ristori" ha esteso tale agevolazione a tutti i piani di rateizzazione che verranno concessi a fronte di istanze presentate fino al 31 dicembre 2021.**



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



**Peculiarità enti locali** (e soggetti affidatari ex art. 52, co. 5, lett. b), del D. Lgs. n. 446/1997)



1

INGIUNZIONI DI PAGAMENTO



*Mef, risoluzione 6/DF/2020*

Equiparate alle cartelle di pagamento AdE-R, pertanto sospese senza criticità fino al 31.05.2021

2

ACCERTAMENTI ESECUTIVI

L'avviso di accertamento è suscettibile di acquisire natura di titolo esecutivo decorso il termine per la proposizione del ricorso. (...)

Pertanto, illustrate le caratteristiche principali, per quanto qui di interesse, del nuovo atto, si ritiene che nell'ambito dell'applicazione del richiamato art. 68 del D. L. n. 18 del 2020 tale atto possa rientrare solo dopo che lo stesso sia divenuto esecutivo (...) con la conseguenza che gli enti locali e i soggetti affidatari non possono attivare procedure di recupero coattivo né adottare misure cautelari. (...)

In conclusione, (...) gli enti locali e i soggetti affidatari sono legittimati, a norma dell'art. 67 del D. L. n. 18 del 2020, a procedere alla notifica degli atti di accertamento esecutivo anche durante il periodo di sospensione, individuato dall'art. 68, che termina il 31.05.2021.

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Ripresa delle azioni esecutive e cautelari



Co. 1, art. 68 D.L. 18/2020

Applicandosi l'articolo 12 del D.Lgs. 159/2015, **l'AR non può notificare le cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione.**

Inoltre, come specificato dalla circolare n. 25/E/2020 e dalle Faq Ader, nel periodo 8.03.2020-31.05.2021 sono sospese anche:

- **le attività di recupero, anche coattivo, afferenti a carichi affidati sia prima dell'inizio del periodo di sospensione, sia durante tale periodo;**
- **le attività di recupero, anche coattivo, dei carichi già scaduti prima del periodo di sospensione (congelamento degli interessi di mora durante il periodo di sospensione).**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Ripresa delle azioni esecutive e cautelari



Co. 1, art. 68 D.L. 18/2020

**Potevano proseguire solo le azioni esecutive già intraprese all'8.03.2020, con la sola eccezione dei pignoramenti presso terzi di stipendi e pensioni per effetto dell'art. 152 del Decreto Rilancio.**

**Art. 152,  
D.L.  
34/2020**

Nel periodo intercorrente tra il 19.05.2020 e **il 30.04.2021** sono sospesi gli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima di tale ultima data dall'AR e dai soggetti ex art. 52, co. 5, lett. b), D.Lgs. 446/1997, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza. Le somme che avrebbero dovuto essere accantonate nel medesimo periodo non sono sottoposte a vincolo di indisponibilità e il terzo pignorato le rende fruibili al debitore esecutato, anche se anteriormente al 19.05.2020 sia intervenuta ordinanza di assegnazione del giudice dell'esecuzione. Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima del 19.05.2020 e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'AR e ai soggetti ex art. 52, co. 5, lett. b), D.Lgs. 446/1997.

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Sospensione pignoramento presso terzi



Art. 152, D.L. 34/2020

**Attualmente il termine del 30.04.2021 dettato dall'art. 152 del D.L. 34/2020 non rientra tra quelli prorogati dal comunicato stampa n. 88 del 30.04.2021**

Dal 1.05.2021 riprenderanno ad operare gli obblighi imposti al soggetto terzo debitore e quindi la necessità di rendere indisponibili le somme oggetto di pignoramento e di versamento all'Agente della riscossione fino alla concorrenza del debito.

Esclusioni dalla sospensione

- Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima del 19.05.2020 e nel periodo dal 1.03.2021 al 23.03.2021.
- Restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate anteriormente al 19.05.2020, nel periodo dal 1.01.2021 al 15.01.2021 e nel periodo dal 1.03.2021 al 23.03.2021 all'agente della riscossione.

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Ripresa delle azioni esecutive e cautelari



**CHIARIMENTI**



Circolare 20.08.2020, n. 25/E, § 3.9.2

**Partendo dal presupposto che i versamenti sospesi devono essere eseguiti in unica soluzione entro il 30.06.2021, le azioni di recupero non possono essere attivate per quelle somme per le quali non possa considerarsi in concreto scaduto il termine per effettuare il relativo pagamento.**

Quindi, essendo sospesi fino al 31.05.2021 i termini di pagamento dei carichi già notificati all'8.03.2020, fino al 30.06.2021 l'AR non potrà intraprendere alcuna attività di recupero in relazione a dette somme e resterà, altresì, sospesa la decorrenza degli interessi di mora di cui all'articolo 30 del Dpr 602/1973



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnpi.it](http://www.cmnpi.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione verifiche PA

ART. 153 D.L. 34/2020



Nel **periodo di sospensione 8.03.2020-31.05.2021** non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis del Dpr 602/1973.

Le verifiche eventualmente già effettuate per le quali l'agente della riscossione non ha notificato l'ordine di versamento restano prive di qualunque effetto e le PA, nonché le società a prevalente partecipazione pubblica, procedono al pagamento a favore del beneficiario.

*Le PA e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a € 5mila euro, verificano se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.*



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmp.it](http://www.cmp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Sospensione verifiche PA



## FAQ n. 17



**Devo ricevere il pagamento di una prestazione professionale da parte di una Pubblica Amministrazione ma ho una cartella di pagamento scaduta di importo superiore a 5 mila euro. La Pubblica Amministrazione farà le verifiche presso l'Agente della riscossione e bloccherà il pagamento?**

No. Nel periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 (\*) al **31.05.2021** le Pubbliche Amministrazioni non devono verificare la presenza di debiti non ancora pagati all'Agente della riscossione (articolo 48-*bis* del DPR n. 602/1973). Le verifiche eventualmente già effettuate, anche prima dell'inizio della sospensione, che hanno fatto emergere una situazione di inadempienza ma per le quali l'Agente della riscossione non ha ancora notificato l'atto di pignoramento, sono prive di qualunque effetto e le Amministrazioni Pubbliche procedono al pagamento a favore del beneficiario.

(\*) per i soggetti con residenza, sede legale o la sede operativa nei comuni della c.d. "zona rossa" (allegato 1 del DPCM 1° marzo 2020), la sospensione decorre dal 21 febbraio 2020.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Sospensione verifiche PA



Verifiche PA effettuate

Nel caso in cui le verifiche siano state effettuate in data antecedente al 19.05.2020, nel periodo dal 1.01.2021 al 15.01.2021 e nel periodo dal 1.03.2021 al 23.03.2021, ma l'agente della riscossione non ha notificato l'ordine di versamento previsto ex art. 72-bis D.P.R. 602/1973:

- le verifiche restano prive di qualunque effetto;
- le amministrazioni pubbliche ex art. 1, c. 2 D. Lgs. 165/2001 e le società a prevalente partecipazione pubblica procedono al pagamento a favore del beneficiario

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Novità in tema di rateazione

**Piano ordinario**



**72 rate mensili**

Il debitore deve trovarsi in una situazione temporanea di obiettiva difficoltà economica  
Debiti  $\leq$  € 60.000: è sufficiente presentare la domanda, senza alcuna documentazione aggiuntiva  
Debiti  $>$  € 60.000: la richiesta deve essere accompagnata da specifica documentazione

**Piano straordinario**



**120 rate mensili**

Il debitore deve trovarsi in una comprovata e grave difficoltà legata alla congiuntura economica per ragioni estranee alla propria responsabilità situazione temporanea di obiettiva difficoltà economica e in presenza di specifiche condizioni

**Proroga ordinaria**



**72 rate mensili**

**Proroga straordinaria**



**120 rate mensili**

} Peggioramento delle condizioni economiche

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Novità in tema di rateazione

Per le richieste presentate dal 30.11.2020 al 31.12.2021, viene elevata da 60 mila a 100 mila euro la soglia per ottenere la rateizzazione senza necessità per il contribuente di dover documentare la temporanea situazione di difficoltà al pagamento in unica soluzione (co. 3, art. 13-*decies*, D.L. 137/2020).

Piano ordinario



72 rate mensili

Il debitore deve trovarsi in una situazione temporanea di obiettiva difficoltà economica

Debiti ≤ € 100.000: è sufficiente presentare la domanda, senza alcuna documentazione aggiuntiva

Debiti > € 100.000: la richiesta deve essere accompagnata da specifica documentazione



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnpi.it](http://www.cmnpi.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Novità in tema di rateazione

## Rateazioni richieste dal 30.11.2020

L'art. 13-decies del D.L. 137/2020 modifica la disciplina delle misure cautelari relative a provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste di rateazione presentate dal 30.11.2020. In particolare, viene modificato il co. 1-quater dell'art. 19 del D.P.R. 602/1973 prevedendo che a seguito della presentazione della richiesta di rateazione e fino alla data dell'eventuale rigetto o di decadenza:

- a) sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- b) non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- c) non possono essere avviate nuove procedure esecutive.

Inoltre, il pagamento della prima rata determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Viene poi disposto che non può in nessun caso essere concessa la dilazione delle somme oggetto di verifica effettuata, ai sensi dell'articolo 48-bis del D.P.R. 602/1973, in qualunque momento antecedente alla data di accoglimento della richiesta di rateazione



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Novità in tema di rateazione



## FAQ n. 13

**Una volta ottenuto il piano di rateizzazione, le eventuali procedure esecutive in essere prima della data di presentazione dell'istanza di rateizzazione vengono automaticamente revocate?**

Per i provvedimenti di accoglimento relativi a richieste di rateizzazione presentate a decorrere dal 30 novembre 2020, l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate si determina con il pagamento della prima rata del piano di rateizzazione a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



Novità in tema di rateazione



## FAQ n. 15

**Ho un fermo amministrativo già iscritto per una vecchia cartella. Come posso fare per chiedere la cancellazione o la sospensione del fermo amministrativo durante il periodo di sospensione?**

**Puoi pagare integralmente il debito oggetto di fermo amministrativo per ottenere la sua cancellazione oppure chiedere un piano di rateizzazione del debito e, pagando la prima rata, puoi ottenere la sospensione del provvedimento.**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Decadenza dalla rateazione



Art. 13-decies, D.L. 137/2020

**La causa di decadenza dal beneficio di rateizzazione è elevata a **10 rate**, anche non consecutive, non pagate è stata estesa alle richieste di rateazione presentate fino al **31.12.2021**.**

Inoltre, entro il 31 dicembre 2021, i contribuenti con piani di rateizzazione decaduti prima della sospensione dell'attività di riscossione, conseguente all'emergenza epidemiologica da Covid-19 possono presentare una nuova richiesta di dilazione senza necessità di saldare le rate scadute del precedente piano di pagamento.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Decadenza dalla rateizzazione



### FAQ n. 8

**Non ho pagato le rate della "Rottamazione-ter" e/o del "Saldo e stralcio" in scadenza entro il 31 dicembre 2019 e pertanto si è determinata l'inefficacia della Definizione agevolata. Ora posso chiedere la rateizzazione del debito?**

Sì. Il "Decreto Rilancio" ha previsto la possibilità di chiedere la rateizzazione (ex articolo 19 del DPR n. 602/1973) dei debiti oggetto di "Rottamazione-ter" o di "Saldo e stralcio" per i quali il contribuente ha perso il beneficio della Definizione agevolata, non avendo pagato entro i relativi termini le rate che erano in scadenza nell'anno 2019. Il "Decreto Ristori" ha esteso la possibilità di chiedere la rateizzazione (ex articolo 19 del DPR n. 602/1973) anche a coloro che avevano già perso i benefici delle misure agevolative della "prima Rottamazione" (DL n. 193/2016) e della "Rottamazione-bis" (DL n. 148/2017) non avendo pagato le rate in scadenza entro i termini previsti.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)


20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



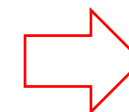
# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Proroga dei termini di decadenza e prescrizione

 L'art. 68, c. 1 D.L. 18/2020 stabilisce che alle entrate tributarie e non tributarie con versamenti scadenti nel periodo dall'8.03.2020 al 31.05.2021 **si applicano le disposizioni di cui all'art. 12 del D. Lgs. 159/2015.**

Tale norma prevede la **sospensione dei termini di prescrizione della riscossione per un periodo di tempo corrispondente alla sospensione dei versamenti**: conseguentemente, i termini di prescrizione sono sospesi per 450 giorni (pari al periodo di sospensione dall'8.03.2020 al 31.05.2021).



La proroga si applica in deroga alle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Proroga dei termini di decadenza e prescrizione



Carichi affidati  
dall'8.03.2020  
al 31.05.2021 e  
fino al  
31.12.2021

L'art. 68, c. 4-bis D.L. 18/2020 stabilisce che **sono prorogati di 24 mesi i termini di decadenza e prescrizione relativi ai carichi**, relativi alle entrate tributarie e non tributarie **affidati all'agente della riscossione**:

- durante il periodo di sospensione dall'8.03.2020 al 31.05.2021 e,
- successivamente, fino alla data del 31.12.2021.

Tale disposizione opera in deroga alle disposizioni dell'art. 3, c. 3 L. 212/2000 e a ogni altra disposizione di legge vigente.

# SOSPENSIONE e RIPRESA RISCOSSIONE



## Proroga dei termini di decadenza e prescrizione

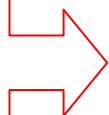


Il citato c. 4-bis stabilisce, inoltre, la **proroga di 24 mesi** anche per i carichi se affidati dopo il 31.12.2021, se relativi alle dichiarazioni di cui all'art. 157, c. 3, lettere a), b), e c) D.L. 34/2019.

Conseguentemente:

- in relazione alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli artt. 36-bis del D.P.R. 600/1973, e 54-bis del D.P.R. 633/1972: il termine per la notifica della cartella di pagamento scade quindi il 31.12.2023 (non il 31.12.2021);
- in relazione alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli artt. 19 e 20 del D.P.R. 917/1986. Il termine per la notifica della cartella di pagamento scade, quindi, il 31.12.2023 (non il 31.12.2021);
- in relazione alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973. Il termine per la notifica della cartella di pagamento scade, quindi, il 31.12.2023 (non il 31.12.2021) per le dichiarazioni del 2017 mentre scade il 31.12.2024 (non il 31.12.2022) per le dichiarazioni del 2018.

Carichi affidati  
dopo  
31.12.2021





Artt. 3 e 5, D.L. 23.10.2018, n. 119  
Art. 1, co. 190-193, L. 30.12.2018, n. 145  
Art. 68, D.L. 17.03.2020, n. 18  
Art. 13-septies, D.L. 28.10.2020, n. 137  
Art. 4, D.L. 22.03.2021, n. 41

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



## PROROGA DEI TERMINI DI VERSAMENTO

Il **versamento delle rate** delle definizioni di cui

- agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119
  - all'articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34
  - e all'articolo 1, commi 190 e 193, della legge 30 dicembre 2018, n. 145
- **Rottamazione TER e definizione risorse UE**
- **Saldo e stralcio**

è **considerato tempestivo** e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni **se effettuato integralmente**, con applicazione delle disposizioni di cui all'art. 3, co. 14-bis del D.L. 119/2018:

- **entro il 31 luglio 2021**, relativamente alle rate in scadenza **nell'anno 2020**;
- **entro il 30 novembre 2021**, relativamente alle rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



## PROROGA DEI TERMINI DI VERSAMENTO

*Quali rate?*

### Rottamazione TER

**2020**

• 28.02.2020 • 31.05.2020 • 31.07.2020 • 30.11.2020

31.07.2021

**2021**

• 28.02.2021 • 31.05.2021 • 31.07.2021 • 30.11.2021

30.11.2021

### Saldo e stralcio

**2020**

• 31.03.2020 • 31.07.2020

31.07.2021

**2021**

• 31.03.2021 • 31.07.2021

30.11.2021

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



## PROROGA DEI TERMINI DI VERSAMENTO



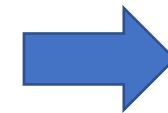
***È prevista la tolleranza di 5 giorni nel pagamento???***

Il versamento delle rate da corrispondere nell'anno 2020 e di quelle da corrispondere il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021 .... è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente, **con applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 3, comma 14-bis**, del medesimo decreto-legge n. 119 del 2018:

- entro il 31 luglio 2021, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2020;
- entro il 30 novembre 2021, relativamente alle rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.



14-bis. Nei casi di tardivo versamento delle relative rate non superiore a cinque giorni, l'effetto di inefficacia della definizione, previsto dal comma 14, non si produce e non sono dovuti interessi.



# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



## PROROGA DEI TERMINI DI VERSAMENTO



### FAQ n. 6

**È stata disposta una proroga per il pagamento delle rate in scadenza nel 2020 e nel 2021 della "Rottamazione-ter" e del "Saldo e stralcio"?**

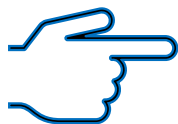
Sì. Il "Decreto Sostegni" ha prorogato:

- al 31 luglio 2021 il termine di pagamento delle rate in scadenza nell'anno 2020 della "Rottamazione-ter" e del "Saldo e stralcio", precedentemente fissato al 1° marzo 2021 dal "Decreto Ristori" (DL n. 1372020);
- al 30 novembre 2021 il termine di pagamento delle rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.

Attenzione, possono usufruire della proroga al **31 luglio 2021** delle rate in scadenza nell'anno **2020** solo coloro che avevano effettuato tempestivamente i pagamenti di tutte le rate che erano in scadenza nell'anno 2019.

Al pari, potranno usufruire della proroga al **30 novembre 2021** delle rate in scadenza nell'anno **2021** solo coloro che effettueranno tempestivamente il pagamento entro il 31 luglio 2021, di tutte le rate in scadenza nell'anno 2020.

Resta confermata la scadenza del 30 novembre 2021 per il pagamento della quarta rata in scadenza nell'anno 2021 della "Rottamazione-ter".



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



RATE 2019



Co. 3-bis, art. 68 D.L. 18/2020

**I soggetti decaduti dalla Rottamazione-ter per mancato, insufficiente o tardivo versamento delle somme scadute nel 2019 possono richiedere la rateizzazione delle somme ancora dovute ai sensi dell'art. 19 DPR 602/1973.**

La medesima possibilità è stata altresì prevista anche per i debiti che erano stati oggetto delle precedenti rottamazioni (prima rottamazione e rottamazione-bis) e successivamente decaduti dai benefici delle misure agevolative per mancato pagamento delle rate.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmn.p.it](http://www.cmn.p.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO

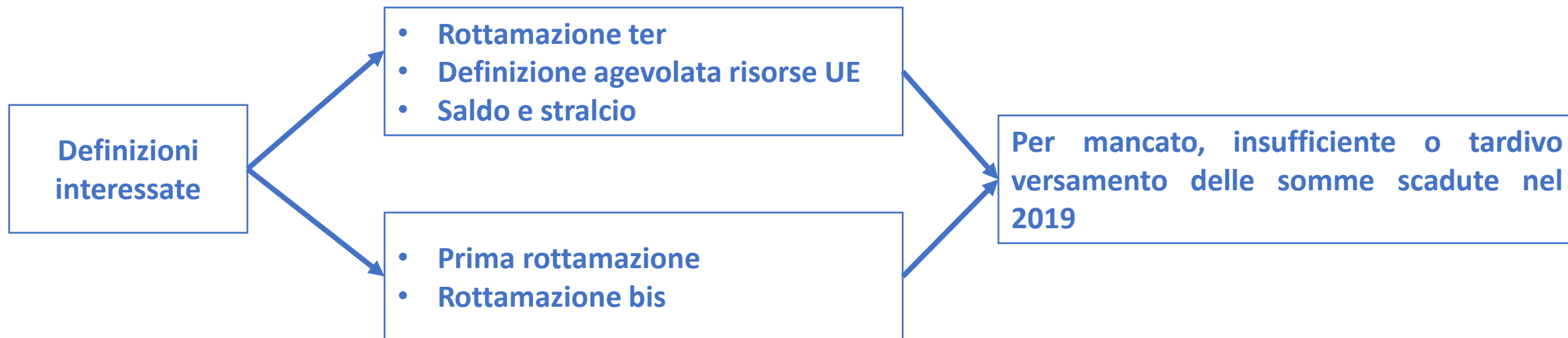


RATE 2019



Co. 3-bis, art. 68 D.L. 18/2020

## Riammissione alla dilazione



# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



## Riepilogo

Rate non versate	Rottamazione 1	Rottamazione bis	Rottamazione ter	Risorse UE	Saldo e stralcio
2019	Nuova dilazione per le somme residue dovute	Nuova dilazione per le somme residue dovute	Nuova dilazione per le somme residue dovute	Nuova dilazione per le somme residue dovute	Nuova dilazione per le somme residue dovute
2020	No proroga e no dilazioni	No proroga e no dilazioni	Proroga al 31.07.2021	Proroga al 31.07.2021	Proroga al 31.07.2021
2021	No proroga e no dilazioni	No proroga e no dilazioni	Proroga al 30.11.2021	Proroga al 30.11.2021	Proroga al 30.11.2021

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



RATE 2019

## RISCOSSIONE/ SÌ ALLA NUOVA DILAZIONE

### QUESITO

Ai sensi dell'articolo 13-decies del DL 137/2020, i debitori che hanno dilazioni decadute alla data dell'8 marzo 2020 (entrata in vigore del DL 18/2020) possono chiedere una nuova rateazione, entro il 31 dicembre 2021, senza dover saldare le rate scadute. **Si chiede conferma che questo vale anche per i soggetti decaduti dalle precedenti rottamazioni i quali, alla data di presentazione della domanda di sanatoria, fossero incorsi in decadenza dai pregressi piani di rientro, ritenendosi così superate le prime**  
**Faq dell'Ader.**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO



RATE 2019

## RISCOSSIONE/ SÌ ALLA NUOVA DILAZIONE

RISPOSTA

....

**Ne deriva che il debitore può chiedere una nuova rateazione**, senza saldare le rate scadute, per tutti i debiti ricompresi in piani di dilazione per i quali è decaduto dal beneficio anteriormente alla data di inizio del periodo di sospensione previsto dai commi 1 e 2-bis dell'articolo 68 del Dl n. 18/2020, **ivi compresi quelli inseriti nelle “rottamazioni” dei carichi di ruolo**, poi divenute inefficaci per mancato ovvero insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute a titolo di definizione.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



Art. 4, D.L. 22.03.2021, n. 41

# ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000

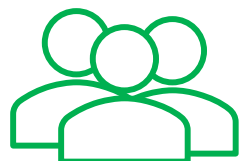
# ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000



## Stralcio dei debiti



Co. 4-9, art. 4 D.L. 41/2021



Sono annullati i debiti:

- delle **persone fisiche** che hanno conseguito, nel periodo d'imposta **2019**, un **reddito imponibile** ai fini delle imposte sui redditi **fino a 30.000 euro**
- dei **soggetti diversi** dalle persone fisiche che hanno conseguito, nel periodo d'imposta in corso al **31.12.2019**, un **reddito imponibile** ai fini delle imposte sui redditi **fino a 30.000 euro**.



# ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000



## Stralcio dei debiti



Co. 4-9, art. 4 D.L. 41/2021



Sono **automaticamente annullati i debiti di importo residuo al 23.03.2021** (data di entrata del Decreto Sostegni), **fino a 5.000 euro**, comprensivo di:

- capitale;
- interessi per ritardata iscrizione a ruolo;
- sanzioni,

**risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1°01.2000 al 31.12.2010**, ancorché ricompresi nella Rottamazione ter (ex art. 3, D.L. 11972018 e art. 16-bis, D.L. 34/2019) e nella procedura di saldo e stralcio (ex art. 1, co. 184-198, L. 145/2018).



**Restano definitivamente acquisite le somme versate anteriormente alla data dell'annullamento.**

# ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000



## Stralcio dei debiti



### Co. 4-9, art. 4 D.L. 41/2021



- Dal momento che la norma parla di “**debito residuo**” vi **dovrebbero rientrare anche ruoli originariamente di importo maggiore a € 5.000 se alla data del 23.03.2021 si rispetta tale limite;**
- Dal momento che la norma fa riferimento **all’affidamento del carico, si dovrebbe valutare non la data di notifica della cartella di pagamento ma la data, antecedente, di consegna del ruolo;**
- La relazione Illustrativa al D.L. 4/2021 chiarisce che la disposizione riguarda i carichi affidati agli agenti della riscossione da qualunque ente creditore, pubblico e privato, che sia ricorso all’utilizzo del sistema di riscossione a mezzo ruolo: **si ritiene che con tale precisazione siano ricompresi i debiti in carico all’Agenzia delle Entrate-Riscossione e a Riscossione Sicilia SPA** (considerato agente della riscossione dall’art. 3 del D.L. 203/2005), mentre **sarebbero esclusi i debiti riscossi in proprio dai vari enti creditori** (esempio, dai Comuni) **e quelli affidati ai concessionari locali iscritti**, ad esempio, all’albo dell’art. 53 del D. Lgs. 446/1997.

# ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000



## Stralcio dei debiti



### Co. 4-9, art. 4 D.L. 41/2021



- Le disposizioni non si applicano ai debiti relativi ai carichi ex art. 3, co. 16, lett. a), b) e c), D.L. 119/2018, nonché alle risorse proprie tradizionali ex art. 2, par. 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e all'Iva riscossa all'importazione.

### Sono quindi esclusi i seguenti debiti:

- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le risorse proprie UE di cui all'art. 2, par. 1, lett. a) delle decisioni 2007/436/CE e 2014/335/UE;
- l'Iva riscossa all'importazione.

# ANNULLAMENTO DEBITI FINO A € 5.000



## Stralcio dei debiti



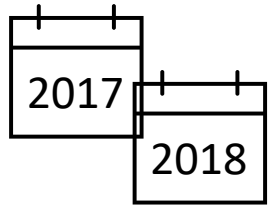
Co. 4-9, art. 4 D.L. 41/2021



Con **decreto del Mef**, da adottarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 41/2021, **sono stabilite le modalità e le date dell'annullamento dei debiti**, del relativo discarico e della conseguente eliminazione dalle scritture patrimoniali degli enti creditori.

Fino alla data stabilita dal decreto ministeriale di attuazione:

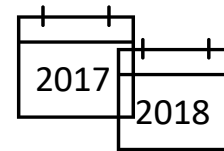
- è **SOSPESA LA RISCOSSIONE di tutti i debiti di importo residuo, alla data del 23.03.2021, fino a € 5.000**, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1.01.2000 al 31.12.2010;
- **SONO SOSPESI I RELATIVI TERMINI DI PRESCRIZIONE.**



Art. 5, D.L. 22.03.2021, n. 41

# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI

# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



## Avvisi bonari



### Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021



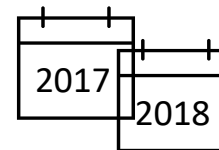
Accedono alla definizione i **soggetti con partita IVA attiva al 23.03.2021** (data di entrata in vigore del D.L. 41/2021) che hanno subito una **riduzione maggiore del 30% del volume d'affari dell'anno 2020** rispetto al volume d'affari dell'anno precedente, come risultante dalle dichiarazioni Iva annuali presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa al 2020.

Per i **soggetti non tenuti** alla presentazione del **modello Iva** si considera **l'ammontare dei ricavi o compensi** risultante dalle dichiarazioni dei redditi presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi per il periodo d'imposta 2020.



L'Agenzia delle Entrate individua i soggetti per i quali si è verificata la riduzione del volume d'affari (o dei ricavi/compensi) e invia ai medesimi, unitamente agli avvisi bonari, la proposta di definizione con l'indicazione dell'importo ridotto da versare.

# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



## Avvisi bonari



Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021

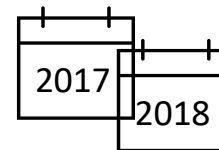


Possono essere definite le **somme dovute a seguito del controllo automatizzato** delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni ex artt. 36-bis Dpr 600/1973 e 54-bis Dpr 633/1972:

- **elaborate entro il 31.12.2020** e non inviate per effetto della sospensione ex art. 157 DI 34/2020 con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al **31.12.2017**;
- **elaborate entro il 31.12.2021** con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al **31.12.2018**.



# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



## Avvisi bonari



Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021

La definizione si perfeziona con il pagamento delle imposte, dei relativi interessi e dei contributi previdenziali, escluse le sanzioni e le somme aggiuntive.

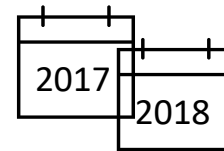
I soggetti interessati effettuano il versamento degli importi richiesti secondo termini e modalità previsti dal D.Lgs. 462/1997 per la riscossione delle somme dovute a seguito di controlli automatici.

È necessario che il contribuente accetti tutti i rilievi e proceda al pagamento degli importi indicati nella proposta di definizione, o della prima rata se si opta per il versamento rateale: dalla lettera della norma **non sembra che la definizione ammetta la possibilità di un contraddittorio preventivo.**



Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite, non sono rimborsabili, né utilizzabili in compensazione per il versamento del debito residuo.

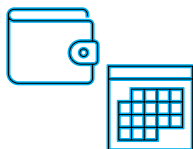
# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



## Avvisi bonari



**Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021**



**I soggetti interessati effettuano il versamento degli importi richiesti secondo termini e modalità previsti dal D.Lgs. 462/1997 per la riscossione delle somme dovute a seguito di controlli automatici.**

**Il contribuente può chiedere di rateizzare le somme richieste nella comunicazione di irregolarità.** La rateizzazione può avvenire con queste modalità:

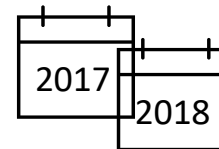
- **fino a 5.000 euro**, le somme possono essere rateizzate in un numero massimo di **8 rate** trimestrali di pari importo
- **oltre 5.000 euro**, le somme possono essere rateizzate in un numero massimo di **20 rate** trimestrali di pari importo.

La prima rata va versata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5% annuo, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione (la data di elaborazione è riportata sulla comunicazione stessa) fino al giorno di pagamento della rata.

Le rate successive scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.



# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



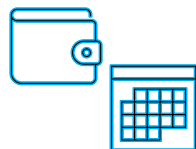
## Avvisi bonari



**Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021**



**Possibile ricorrere al lieve inadempimento??**



### ***Carente o tardivo versamento rateale***

Non c'è decadenza dalla rateizzazione in caso di “**lieve inadempimento**” (art. 3 del decreto legislativo n. 159/2015). In particolare se la rata viene versata con una “lieve carenza” per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro, si procede all'iscrizione a ruolo della frazione non pagata, dei relativi interessi e della sanzione commisurati all'importo non versato, ma non si perde il beneficio della rateizzazione.

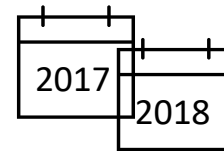
Analogamente, non si decade dalla rateizzazione se la rata viene versata con una “lieve tardività”:

- non superiore a 7 giorni dalla scadenza, in caso di prima rata
- entro il termine di pagamento della rata successiva, in caso di una rata diversa dalla prima.

In tal caso si procede all'iscrizione a ruolo degli interessi e della sanzione, commisurati all'importo versato in ritardo e ai giorni di ritardo. Nelle ipotesi di “lieve inadempimento” è possibile evitare l'iscrizione a ruolo versando, a titolo di ravvedimento, entro la scadenza della rata successiva, o entro 90 giorni in caso di ultima rata:

- la frazione non pagata, gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta nei casi di “lieve carenza”,
- gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta nei casi di “lieve tardività”.

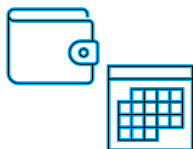
# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



## Avvisi bonari



**Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021**



**In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.**

### **DISCIPLINA GENERALE: Decadenza dalla rateazione**

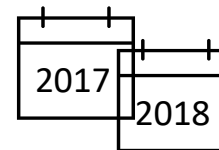
Può avvenire in una delle seguenti ipotesi:

- quando la prima rata non viene pagata entro 37 giorni dal ricevimento della comunicazione (30 giorni previsti per il pagamento + 7 di “lieve ritardo”);
- per insufficiente versamento di una qualsiasi rata per una frazione superiore al 3% o, in ogni caso, a 10.000 euro se non si paga una rata diversa dalla prima entro la scadenza della rata successiva.

Al verificarsi di uno di questi casi di decadenza, gli importi residui dovuti a titolo di imposta, sanzioni e interessi sono iscritti a ruolo.

Tuttavia, le sanzioni e gli interessi vengono ricalcolati in misura piena solo sulla residua imposta dovuta (cioè al netto della quota d'imposta già pagata) e non sull'intero ammontare dell'imposta indicata comunicazione.

# DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI



## Avvisi bonari



**Co. 1-9; 11, art. 5 D.L. 41/2021**



In deroga a quanto previsto dallo Statuto del contribuente, i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento ex art. 25, co. 1, lett. a), Dpr 602/1973 **sono prorogati di un anno per le dichiarazioni presentate nel 2019.**

Le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19.03.2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», e successive modificazioni.

Con uno o più provvedimenti del direttore dell'AE sono adottate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della disposizione.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# **NOVITÀ BILANCI ESERCIZIO 2020**

# NOVITÀ BILANCI ESERCIZIO 2020



## Principali novità – regole civilistiche e contabili

Rinvio termini di approvazione e modalità telematiche di svolgimento delle assemblee

Art. 106, D.L. 18/2020

Entra in vigore il principio contabile OIC 33

OIC 33 - passaggio ai principi contabili nazionali

Deroga al principio di continuità aziendale

Art. 38-quater D.L. 34/2020

Facoltà di sospendere gli ammortamenti

Art. 60, D.L. 104/2020

Riporto perdite d'esercizio

Art. 6, D.L. 23/2020



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmp.it](http://www.cmp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# NOVITÀ BILANCI ESERCIZIO 2020



## Principali novità – regole civilistiche e contabili

Rivalutazione beni d'impresa

Art. 110, D.L. 104/2020

Valutazione titoli attivo circolante

Art. 20-quater, D.L. 119/2018 – DM 17.07.2020

Società quotate: utilizzo formato ESEF

Regolamento 2018/815/CE

*Prorogato agli esercizi avviati dall'1.1.2021 dall'art. 3, co. 11-sexies, D.L. 183/2020*

Nomina collegio sindacale e/o revisore

Art. 379, CCII

*Prorogato all'approvazione dei bilanci dell'esercizio 2021 dall'art. 51-bis, D.L. 34/2020*



# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO

# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO



## Limiti

D.Lgs. n. 139/2015	Micro Imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale Attivo Stato Patrimoniale	$\leq 0,175$ mln	0,175 mln – 4,4 mln	$> 4,4$ mln
Ricavi netti delle prestazioni	$\leq 0,350$ mln	0,350 mln – 8,8 mln	$> 8,8$ mln
Numero medio dipendenti	$\leq 5$	5-50	$> 50$

# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO



## Limiti

**Art. 2435 ter comma 4 c.c. e OIC 29:** ... Le società che si avvalgono delle esenzioni previste dal presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.

ORDINARIO



ABBREVIATO



MICRO

**Documento del CNDCEC del 26 novembre 2012**, ha chiarito quanto segue: *“pur esistendo diverse interpretazioni sul significato delle parole “per due esercizi consecutivi” e “per il secondo esercizio consecutivo”, in un’ottica prudenziale si ritiene opportuno usufruire della facoltà prevista dal primo comma a partire dal bilancio relativo all’esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti”.*

**Pertanto, se la società non ha superato i previsti limiti nell’esercizio n e n+1, potrà redigere il bilancio per le micro imprese solo nell’esercizio n+2, non potendo fruire del beneficio sin dal bilancio al 31.12.n+1.**

MICRO



ABBREVIATO



ORDINARIO

Sempre lo stesso documento, inoltre, analizza il caso contrario (ovvero il passaggio dal bilancio abbreviato a quello ordinario, al quale può essere equiparato oggi il passaggio dal bilancio delle micro-imprese a quello abbreviato), chiarendo quanto appresso riportato: *“ai fini dell’obbligo di redigere in forma ordinaria il bilancio, si suggerisce di provvedere sin dal bilancio relativo all’esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti”.*

# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO



Schemi e regole di redazione

## BILANCIO ORDINARIO

<b>SP &amp; CE</b>	<b>Rendiconto Finanziario</b>	<b>Nota Integrativa</b>	<b>Criteri di Valutazione</b>	<b>Relazione sulla gestione</b>
Schemi ex artt. 2424 e 2425 c.c.	Obbligatorio (art. 2425 ter c.c.)	Informazioni ex artt. 2427 e 2427-bis c.c.	Art. 2426 c.c. (Es: iscrizione titoli, crediti e debiti al costo ammortizzato; iscrizione dei derivati al FV)	Informazioni ex art. 2428 c.c.

# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO



Schemi e regole di redazione

## BILANCIO ABBREVIATO

SP & CE	Rendiconto Finanziario	Nota Integrativa	Criteri di Valutazione	Relazione sulla gestione
Schemi semplificati Art. 2435 Bis c.c.	Esonero	Informazioni ridotte	Obbligo di iscrizione al FV dei derivati. Facoltà di iscrizione dei titoli al costo di acquisto, dei crediti al presunto valore di realizzo, dei debiti al valore nominale (invece del criterio al costo ammortizzato)	Esonero se vengono riportate le informazioni ex individuate dall'art. 2435-bis in Nota integrativa

# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO



## Schemi e regole di redazione

### BILANCIO MICRO IMPRESE

SP & CE	Rendiconto Finanziario	Nota Integrativa	Criteri di Valutazione	Relazione sulla gestione
Schemi semplificati Art. 2435-ter c.c.	Esonero	Esonero se vengono riportate le informazioni ex individuate dall'art. 2435-ter c.c. in calce allo SP	Divieto di valutazione al FV dei derivati. Divieto di disapplicare specifiche disposizioni del bilancio qualora ritenute in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta. Facoltà di iscrizione dei titoli al costo di acquisto, dei crediti al valore di presumibile realizzo, dei debiti al valore nominale (invece del criterio del costo ammortizzato)	Esonero se vengono riportate le informazioni ex individuate dall'art. 2435-ter c.c. in calce allo SP

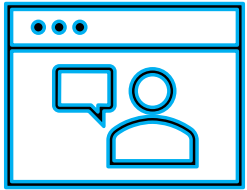
# SCHEMI BILANCIO ESERCIZIO



## Schemi e regole di redazione

	<b>BILANCIO ORDINARIO</b>	<b>BILANCIO ABBREVIATO</b>	<b>BILANCIO MICRO</b>
<input type="checkbox"/> Possibilità di capitalizzare spese di ricerca e costi di pubblicità.	No	No	No
<input type="checkbox"/> Obbligo rendiconto finanziario.	SI	No	No
<input type="checkbox"/> Presenza area straordinaria conto economico.	No	No	No
<input type="checkbox"/> Principio di prevalenza della sostanza sulla forma.	SI	SI	SI
<input type="checkbox"/> Obbligo di iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al fair value.	SI	SI	No
<input type="checkbox"/> Valutazione dei titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato.	SI	No	No
<input type="checkbox"/> Presenza conti d'ordine.	No	No	No
<input type="checkbox"/> Principi fiscali.	Derivazione rafforzata	Derivazione rafforzata	Derivazione semplice

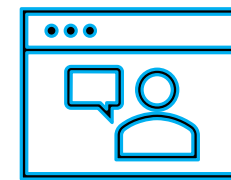




Art. 106, D.L. 18/2020

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO E MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DELLE ASSEMBLEE

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO



La proroga a 180 giorni



Art. 106, D.L. 18/2020 – modificato dal Milleproroghe

1. In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, **l'assemblea ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.**

...

SOCIETÀ CON ESERCIZIO A CAVALLO



7. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle **assemblee tenute entro il 31 luglio 2021.**

~~ASSEMBLEE CONVOCATE~~

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO



La proroga a 180 giorni

## Termine lungo di approvazione del bilancio

### Adempimento

### Termini

Delibera del CdA contenente la convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio non oltre 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio\*

31 marzo in presenza di collegio sindacale. In mancanza di collegio sindacale, la delibera può essere effettuata entro il 15 aprile.

Predisposizione del progetto di bilancio

30 maggio in presenza di collegio sindacale. In mancanza di collegio sindacale, il progetto di bilancio può essere predisposto entro il 14 giugno.

\*Non sembra che la legge imponga una specifica delibera del CdA da redigere entro il termine di 120 giorni attestante la volontà di approvare il bilancio entro i 180 giorni, ma è comunque consigliabile effettuarla.

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO

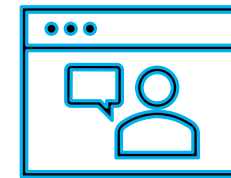


La proroga a 180 giorni

## Termine lungo di approvazione del bilancio

<b>Adempimento</b>	<b>Termini</b>
Deposito nella sede della società del bilancio con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del revisore	13 giugno.
Assemblea per l'approvazione del bilancio	29 giugno.
Deposito del bilancio nel Registro delle imprese	Entro 30 giorni dall'approvazione da parte dell'assemblea, ossia: 29 luglio.

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO



## Modalità di svolgimento delle assemblee



Art. 106, D.L. 18/2020 – modificato dal Milleproroghe

il comma 2 è volto a **consentire** un più **ampio ricorso**, con riferimento alle:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società cooperative e mutue assicuratrici;

all'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e all'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione anche in deroga alle disposizioni statutarie.

7. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle **assemblee tenute entro il 31 luglio 2021**.



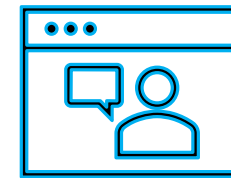
STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

www.cmnp.it

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO



## Modalità di svolgimento delle assemblee

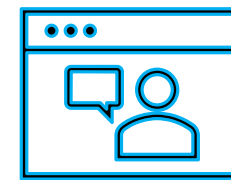


Art. 106, D.L. 18/2020 – modificato dal Milleproroghe

Dette società, con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie **possono prevedere che:**

- il **voto** venga espresso in via elettronica o per corrispondenza;
- l'**intervento all'assemblea** avvenga mediante mezzi di telecomunicazione;
- l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano, ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, quarto comma (Diritto d'intervento all'assemblea ed esercizio del voto), 2479-bis, quarto comma (Assemblea dei Soci), e 2538, sesto comma (Assemblea), del codice civile:
  - l'identificazione dei partecipanti;
  - la loro partecipazione;
  - e l'esercizio del diritto di voto.

# TERMINI DI APPROVAZIONE BILANCIO



## Modalità di svolgimento delle assemblee



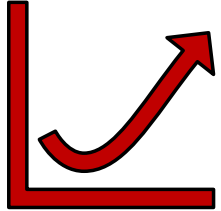
*Art. 106, D.L. 18/2020 – modificato dal Milleproroghe*

La norma in esame precisa inoltre, al comma 3, che **non è necessario** che, ove previsti, il presidente, il **segretario** o il **notaio** si trovino nello stesso luogo.

Inoltre, **solo** per le società a responsabilità limitata (s.r.l.) è possibile consentire che l'espressione del voto avvenga mediante:

- consultazione scritta o
- per consenso espresso per iscritto.





Art. 38-quater  
D.L. 34/2020

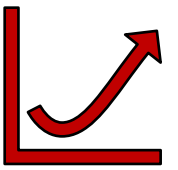


Doc. interpretativo 8

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

REGOLA GENERALE

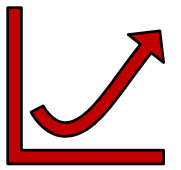
## *Art. 2423-bis c.c. - Principi di redazione del bilancio*

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i **seguenti principi**:

**1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività (...)**

Capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## REGOLA GENERALE

### Prospettiva della continuità aziendale - CONSIDERAZIONI

La valutazione dei presupposti di continuità è fondamentale per:

- il revisore che deve esprimere un giudizio sul bilancio;
- il collegio sindacale che è l'organo deputato a vigilare sul rispetto della legalità.



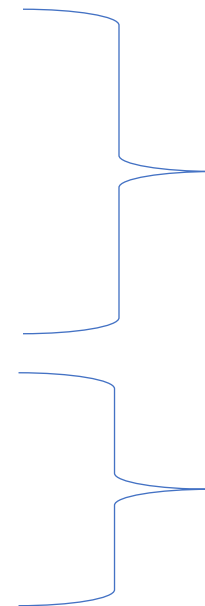
Tuttavia, la responsabilità della verifica dell'esistenza della continuità aziendale spetta agli amministratori

**EFFETTI CCII**

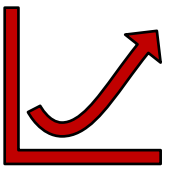


**OBBLIGHI DI  
SEGNALAZIONE**

**OBBLIGO  
ASSETTI  
ORGANIZZATIVI  
ADEGUATI**



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

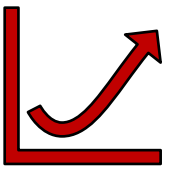
## REGOLA GENERALE



L'OIC 11, al pari dell'art. 2423-bis c.c., prevede che la **valutazione** delle voci di bilancio sia **fatta** nella **prospettiva della continuazione dell'attività** e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un **complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito**. Precisando anche che la continuità è sinonimo di **funzionalità aziendale**.

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

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## REGOLA GENERALE



## FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale

**ESEMPIO:** gli amministratori possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa.



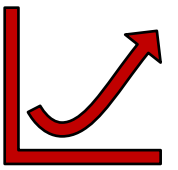
STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## REGOLA GENERALE



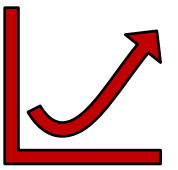
**Prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento**

Ove la valutazione prospettica del going concern porti a concludere che, nell'arco temporale futuro di riferimento, non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non si siano ancora accertate ai sensi dell'art. 2485 del codice civile cause di scioglimento di cui all'art. 2484 del codice civile, la valutazione delle voci di bilancio è pur sempre fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo peraltro conto, nell'applicazione dei principi di volta in volta rilevanti, del limitato orizzonte temporale residuo.

La nota integrativa dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



## Il principio di continuità aziendale

### REGOLA GENERALE

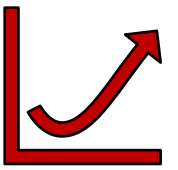


### Prospettiva della cessazione dell'attività senza accertamento dello scioglimento

**ESEMPI:** Di seguito si riportano alcuni esempi non esaustivi degli effetti che il mutato orizzonte temporale di riferimento può determinare sull'applicazione dei principi contabili nazionali in relazione a talune voci di bilancio:

- a) la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni, tenuto conto del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda;
- b) la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni tenuto conto del fatto che, in talune circostanze, il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione. In questi casi si fa riferimento al fair value per la determinazione del valore recuperabile;
- c) l'esame dei contratti esistenti per la rilevazione di eventuali contratti onerosi. La limitatezza dell'orizzonte temporale di riferimento può infatti comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione di benefici economici, facendo sì che i costi attesi risultino superiori ai benefici economici che si suppone saranno conseguiti;
- d) la revisione delle relazioni di copertura alla luce del mutato orizzonte temporale di riferimento;
- e) la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate.

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## REGOLA GENERALE



Prospettiva della cessazione dell'attività **CON** accertamento dello scioglimento

Quando, ai sensi dell'articolo 2485 del codice civile, viene accertata dagli amministratori una delle cause di scioglimento di cui all'articolo 2484 del codice civile, il bilancio d'esercizio è **redatto senza la prospettiva della continuazione dell'attività**, e si applicano i **criteri di funzionamento**, così come previsti al paragrafo 23, tenendo conto dell'ancor più ristretto orizzonte temporale. Ciò vale anche quando tale accertamento avviene tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di redazione del bilancio.

L'adozione dei **criteri di liquidazione**, infatti, **è consentita solo a seguito del formale avvio della procedura liquidatoria.**



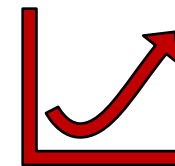
STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



## Il principio di continuità aziendale



## REGOLA GENERALE

Nessuna  
incertezza  
sulla continuità  
aziendale

la valutazione delle voci di bilancio è fatta  
nella prospettiva della continuazione dell'attività

Significative  
incertezze  
sulla continuità  
aziendale

la valutazione delle voci di bilancio è fatta  
nella prospettiva della continuazione dell'attività  
occorre indicare in Nota integrativa fattori di rischio,  
assunzioni effettuate, incertezze identificate, piani  
aziendali futuri per far fronte a rischi e incertezze, ragioni  
che qualificano come significative le incertezze

Prospettiva della  
cessazione  
dell'attività senza  
accertamento  
dello scioglimento

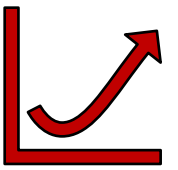
la valutazione delle voci di bilancio è fatta  
nella prospettiva della continuazione dell'attività,  
tenendo conto del limitato orizzonte temporale residuo  
occorre descrivere in Nota integrativa gli effetti sulla  
situazione patrimoniale ed economica della società

Prospettiva della  
cessazione  
dell'attività con  
accertamento  
dello scioglimento

la valutazione delle voci in bilancio non è fatta nella  
prospettiva della continuazione dell'attività  
si applicano i criteri di funzionamento, tenendo conto  
del ristretto orizzonte temporale di riferimento



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

REGOLA GENERALE



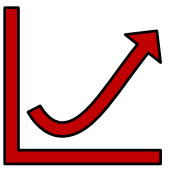
COSA INDICARE IN NOTA INTEGRATIVA



Nei casi in cui, a seguito di tale valutazione prospettica, siano identificate significative incertezze in merito a tale capacità, nella nota integrativa dovranno essere chiaramente fornite:

- le informazioni relative ai fattori di rischio,
- le assunzioni effettuate;
- le incertezze identificate;
- i piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze;
- dovranno inoltre essere esplicitate le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute che esse possono avere sulla continuità aziendale.

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



## Il principio di continuità aziendale

### REGOLA GENERALE



PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 570

#### CONTINUITÀ AZIENDALE

**Alcuni indicatori economico-finanziari** che possono dar luogo a **dubbi sulla continuità**:

luogo a **dubbi sulla continuità**:

1. deficit patrimoniale o capitale circolante netto negativo;
2. *cash flow* negativi;
3. perdite operative;
4. mancanza di continuità nella distribuzione dei dividendi;
5. incapacità di saldare i debiti alla scadenza;
6. incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
7. cambiamento delle forme di pagamento concesse da fornitori;
8. incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di prodotti o per altri investimenti;

9. indicatori gestionali:

10. dimissioni dei consiglieri e dei sindaci, perdita di dirigenti strategici
11. contenziosi legale e fiscali che in caso di soccombenza potrebbero essere non onorati dall'azienda;
12. politiche di governo o modifiche legislative che danno luogo a effetti non favorevoli per l'impresa.



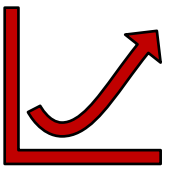
STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

**REGOLA GENERALE**



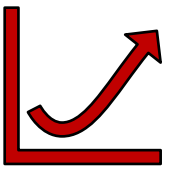
PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 570  
CONTINUITÀ AZIENDALE



I principali indici per la valutazione della situazione patrimoniale economica e finanziaria dell'azienda

- Ebitda
- Ebit
- Posizione finanziaria netta (Pfn)
- Ciclo commerciale: turnover dei crediti; turnover dei debiti e turnover delle rimanenze
- Analisi redditività: Roe (*return on equity*), Ros (*return on sales*), Roi (*return on investment*)
- Margine di tesoreria
- Capitale circolante netto (Ccn)
- Indice di liquidità primaria (Quick Test Ratio)

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

**DEROGA**

**NEW**

1

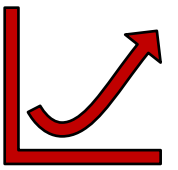
**ART. 7, D.L. 23/2020**

- Nella redazione del **bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020** la valutazione delle voci nella **prospettiva della continuazione dell'attività ... può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23.02.2020**, fatta salva la previsione di cui all'art. 106 del D.L. 18/2020. (...)
- **Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.**



**ARTICOLO IMPLICITAMENTE ABROGATO  
DAL D.L. 34/2020**

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

**DEROGA**

**NEW**

2

**ART. 38-quater, D.L. 34/2020**

- **PRIMO COMMA DEDICATO AI BILANCI RIFERITI AGLI ESERCIZI CHIUSI ENTRO IL 23.02.2020**

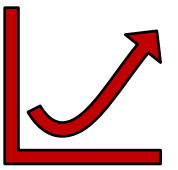
Specificando che la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio.

- **SECONDO COMMA DEDICATO AI BILANCI RIFERITI AGLI ESERCIZI IN CORSO AL 31.12.2020**

Nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31.12.2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività ... può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020.



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

**DEROGA – art. 38-quater D.L. 34/2020**

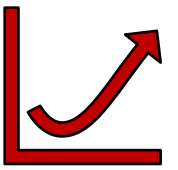
Doc. OIC interpretativo 8



Rientrano nell'ambito di applicazione della norma solo le società che per la redazione del bilancio applicano le norme del codice civile e i principi contabili nazionali emessi dall'OIC ai sensi dell'art. 9-bis del D.Lgs. n.38/2005. Vi rientrano anche i bilanci consolidati redatti dalla capogruppo che si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio.



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## DEROGA – art. 38-quater D.L. 34/2020

Doc. OIC interpretativo 8



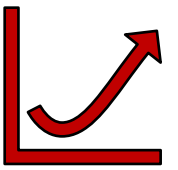
La deroga prevista dalla norma si applica ai bilanci d'esercizio:

- chiusi successivamente al 23.02.2020 e prima del 31.12.2020 (es. i bilanci che chiudono al 30.06.2020), e
- in corso al 31.12.2020 (es. i bilanci che chiudono al 31.12.2020 oppure al 30.06.2021).

*L'art. 38-quater, co. 2, D.L. 34/2020 prevede che la facoltà sia esercitabile per i bilanci in corso al 31 dicembre 2020. Il tenore letterale dell'art. 38-quater sembra non prevedere la possibilità di deroga per i bilanci chiusi successivamente al 23 febbraio ma non in corso al 31 dicembre 2020. Si pensi, ad esempio, a quelli che chiudono al 30 giugno 2020. **In assenza di uno specifico riferimento normativo per tali bilanci, si è ritenuto che si possa applicare in via analogica quanto previsto dal comma 2 della norma.***



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## DEROGA – art. 38-quater D.L. 34/2020

Doc. OIC interpretativo 8



Nei bilanci degli esercizi chiusi in data successiva al 23.02.2020 e prima del 31.12.2020 e nei bilanci degli esercizi in corso al 31.12.2020 la società può avvalersi della deroga se nel bilancio dell'esercizio chiuso entro il 23.02.2020 la valutazione delle voci è stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività.

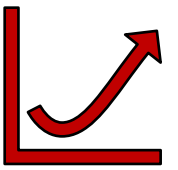
Può inoltre avvalersi della deroga la società che nel predisporre il bilancio dell'esercizio precedente abbia già applicato quanto previsto dall'art. 38-quater del D.L. 34/2020 o dall'art. 7 del D.L. 23/2020.



**Non è invece possibile usufruire della deroga** se nel precedente bilancio approvato la società abbia dichiarato di trovarsi in una condizione di non continuazione dell'attività.



# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## DEROGA – art. 38-quater D.L. 34/2020

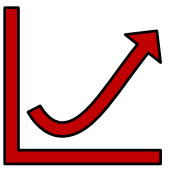


Doc. OIC interpretativo 8

Più precisamente con riferimento ai bilanci che chiudono al 31.12.2020 la società può applicare la deroga qualora:

- nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 sussisteva la continuità aziendale, senza che la società si fosse avvalsa in tale bilancio delle deroghe previste per contenere gli effetti del Covid-19;
- nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 sussisteva la continuità aziendale in quanto la società si era avvalsa in tale bilancio della deroga.

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

**DEROGA – art. 38-quater D.L. 34/2020**

**NEW**



**La disposizione in esame non esonera dalla verifica della capacità della società di continuare a operare come un'entità in funzionamento, ma sospende gli effetti che un eventuale esito negativo determinerebbe sulle voci di bilancio.**

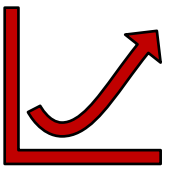
**ASSONIME**

**Circolare n. 16/2020: l'applicazione della deroga prescinde dalla necessità di dimostrare che la situazione di difficoltà in cui versa l'impresa sia conseguenza diretta della crisi da Covid-19. Più in particolare, l'interpretazione che vincola l'attivazione del meccanismo alle ipotesi in cui lo stato di difficoltà è conseguenza degli effetti della crisi da COVID-19 "non solo non è minimamente sorretta dal dettato letterale della norma ma appare anche errata concettualmente, poiché i fenomeni che possono intervenire e condizionare la continuità aziendale, in particolare se collocati all'interno di una situazione di crisi sistemica come quella recata dal COVID-19, sono tra loro correlati e interdipendenti. Sarebbe quindi estremamente difficile, nel caso di specie, isolare con certezza una singola causa del peggioramento delle prospettive aziendali".**



STUDIO ASSOCIATO

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

**DEROGA**

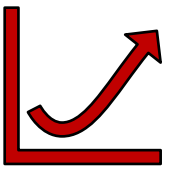
**NEW**



**COSA INDICARE IN NOTA INTEGRATIVA**

- Le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.
- Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

# DEROGA AL PRINCIPIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE



Il principio di continuità aziendale

## DEROGA

NEW



**La deroga impatta, oltre che sui bilanci d'esercizio al 31.12.2020, anche sulle relative Relazioni di revisione e del collegio sindacale.**

Nei casi di attivazione della deroga, il revisore dovrà focalizzare la propria attenzione:

- sulla verifica dei presupposti per l'utilizzo della deroga;
- sull'adeguatezza dell'informativa fornita in Nota integrativa.

In particolare, nei casi in cui l'auditor riscontrasse carenze significative di informativa, dovrà valutare eventuali rilievi nella propria Relazione e, nei casi più gravi, l'emissione di un giudizio negativo.





# I FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO

# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



## Classificazione e rilevazione in bilancio



<b>Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (a)</b>	<b>Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (b)</b>	<b>Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale (c)</b>
<p>Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.</p>	<p>Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.</p>	<p>Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.</p>



# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



Classificazione e rilevazione in bilancio

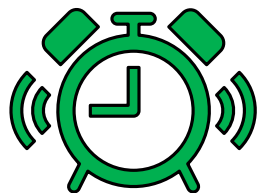


- I **fatti del tipo (a) e (c) sono rilevati in bilancio** per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.
- I **fatti del tipo (b) NON sono rilevati nei prospetti quantitativi del bilancio**; tuttavia, se rilevanti sono illustrati nella nota integrativa perché rappresentano avvenimenti la cui mancata comunicazione potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

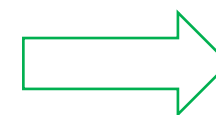
# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



Classificazione e rilevazione in bilancio



**Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio.**



**DATA DI REDAZIONE  
DEL PROGETTO DI  
BILANCIO**

Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificassero eventi tali da avere un effetto rilevante sul bilancio, **gli amministratori debbono adeguatamente modificare il progetto di bilancio**, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



## Classificazione e rilevazione in bilancio



### Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (a)

E  
S  
E  
M  
P  
I

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
  - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
  - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.



STUDIO ASSOCIATO

# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



## Classificazione e rilevazione in bilancio



### Fatti successivi che **NON** devono essere recepiti nei valori di bilancio (b)

E  
S  
E  
M  
P  
I

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19 "Debiti";
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19.



# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



## Classificazione e rilevazione in bilancio



### Fatti successivi che **NON** devono essere recepiti nei valori di bilancio (b)

Alcuni esempi di fatti successivi che non sono rilevati nel bilancio e che richiedono un'informativa in **nota integrativa** sono:

- operazioni di natura straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di un piano di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- distruzioni di impianti, macchinari, merci in seguito ad incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- assunzione di rilevanti impegni contrattuali;
- significativi contenziosi relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (per esempio titoli) o nei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione nelle borse valori.

E  
S  
E  
M  
P  
I

# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



Classificazione e rilevazione in bilancio



Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale

E  
S  
E  
M  
P  
I

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO



Classificazione e rilevazione in bilancio



Newsletter maggio 2018

**E' stato chiesto di chiarire se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio.** Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. E' stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.

**... Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere a tale data.** Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito non esistenti alla data di chiusura del bilancio in quanto giuridicamente il credito o il debito è sorto nell'esercizio successivo. **Pertanto, l'importo del fondo può essere aggiornato, ma la certezza sopravvenuta non può portare a riqualificare il fondo come debito.**





Art. 2427, Codice Civile

# NOTA INTEGRATIVA

# NOTA INTEGRATIVA



## Novità nota integrativa bilancio esercizio 2020

Le principali novità che andranno riportate in nota integrativa:

- Fruizione del maggior termine per l'approvazione del bilancio;
- Sospensione ammortamenti immobilizzazioni;
- Moratoria finanziamenti e leasing;
- Deroga alle disposizioni sulla continuità aziendale;
- Sospensione obbligo di ricapitalizzazione e rinvio perdite;
- Rivalutazione beni d'impresa;
- Opzione per la non svalutazione dei titoli nell'attivo circolante;
- Erogazioni dei contributi statali;
- Finanziamenti soci: da indicare separatamente quelli effettuati dal 9.04.2020 al 31.12.2020 per i quali è sospesa la postergazione.



# NOTA INTEGRATIVA



## Erogazioni pubbliche



L'art. 1, co. 125-129, L. 124/2017 stabilisce che i soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 2195 c.c. **PUBBLICANO NELLE NOTE INTEGRATIVE** gli importi e le informazioni relativi a **SOVVENZIONI, SUSSIDI, VANTAGGI, CONTRIBUTI O AIUTI**, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi **EFFETTIVAMENTE EROGATI DALLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI E SOGGETTI ASSIMILATI**.

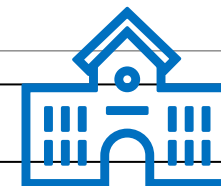
Le **erogazioni vanno segnalate se di importo superiore a 10.000 euro nel periodo considerato**. Il limite va inteso in senso cumulativo e non con riferimento ad ogni singola erogazione (circolare del Ministero del Lavoro 2/2019).



# NOTA INTEGRATIVA



Erogazioni pubbliche



I soggetti che **redigono il bilancio abbreviato o micro e quelli comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa** assolvono all'obbligo mediante pubblicazione delle medesime informazioni e importi, **entro il 30 giugno di ogni anno**, su **propri siti internet**, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui **portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza**.

**NB:** La tassonomia Xbrl consente di iscrivere tali informazioni anche per i bilanci abbreviati e le micro imprese

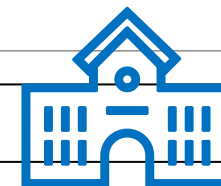


**PER LE SOCIETÀ CON NOTA INTEGRATIVA, L'ADEMPIMENTO VA FATTO ENTRO IL TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO**

# NOTA INTEGRATIVA




Erogazioni pubbliche



## QUALI INFORMAZIONI INDICARE?

Per quanto riguarda le informazioni, la circolare del Ministero del Lavoro 2/2019 ha precisato che le informazioni da pubblicare, preferibilmente in forma schematica e di immediata comprensibilità per il pubblico, devono avere ad oggetto i seguenti elementi:

- denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- denominazione del soggetto erogante;
- somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);
- data di incasso;  **Per la comunicazione vale il CRITERIO DI CASSA**
- causale.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

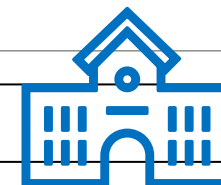
[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# NOTA INTEGRATIVA



## Erogazioni pubbliche



Sotto il **PROFILO OGGETTIVO**, si ricorda che gli obblighi riguardano “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”.

**IMPORTI  
ESCLUSI**

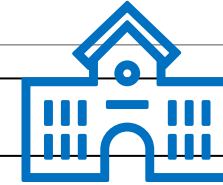


La locuzione consente di escludere, come già era stato affermato da Assonime e dal CNDCEC (news di maggio 2019), **tutte le somme ricevute dall'impresa o dagli altri Enti come corrispettivo di lavori pubblici, servizi e forniture, ovvero, laddove sussistano rapporti sinallagmatici gestiti secondo regole del mercato.** Medesime considerazioni valgono anche ove la prestazione avvenga e sia compensata nell'ambito di una convenzione o di un contratto di programma, nonché per contratti di sponsorizzazione.

# NOTA INTEGRATIVA



## Erogazioni pubbliche



Sotto il **PROFILO OGGETTIVO**, si ricorda che gli obblighi riguardano “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”.



Per gli **aiuti di Stato e per quelli cosiddetti de minimis**, contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, **la loro pubblicazione nella sezione trasparenza ivi prevista, costituisce adempimento dell'obbligo previsto dalla suddetta normativa** ed è sufficiente che venga dichiarata la sussistenza di tali aiuti in Nota integrativa.

# NOTA INTEGRATIVA



## Erogazioni pubbliche



Sotto il **PROFILO OGGETTIVO**, si ricorda che gli obblighi riguardano “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, **NON AVENTI CARATTERE GENERALE** e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”.



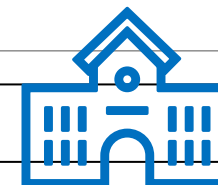
**E GLI AIUTI EROGATI PER CONTRASTARE L'EMERGENZA COVID-19?**

**Le misure di sostegno concesse dal Governo NON SEMBRANO DOVER ESSERE OGGETTO DELL'INFORMATIVA IN ESAME, trattandosi di aiuti aventi carattere generale.** Tali benefici sono concessi, infatti, a tutti i soggetti che posseggono determinati requisiti, definiti dalla legge istitutiva. In tali ipotesi, non si instaura, quindi, un rapporto “particolare” tra ente pubblico e soggetto beneficiario. Si ritiene, peraltro, che **le modalità di fruizione del beneficio** (erogazioni di denaro oppure minori versamenti di imposte) **non rilevano ai fini della disciplina in esame.**

# NOTA INTEGRATIVA



## Erogazioni pubbliche



Sotto il **PROFILO OGGETTIVO**, si ricorda che gli obblighi riguardano “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, **NON AVENTI CARATTERE GENERALE** e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”.



**E GLI AIUTI EROGATI PER CONTRASTARE L'EMERGENZA COVID-19?**

Qualora tuttavia l'importo dell'agevolazione sia rilevante è utile fornire adeguata informativa in bilancio, ai sensi dell'ex articolo 2427 comma 1 n. 13 del Codice Civile.



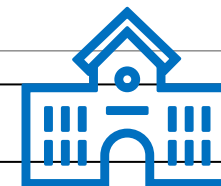
...

13) l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali

# NOTA INTEGRATIVA



## Erogazioni pubbliche



### STEP BY STEP

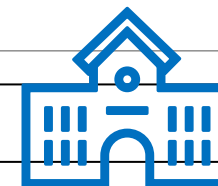
Pertanto, alla luce delle suddette novità si potrebbe esemplificare la seguente procedura per l'adempimento degli obblighi imposti dalla presente disciplina:

1. Interrogare il Registro degli aiuti di Stato così da escludere tutte quelle somme già indicate in tale Registro, ricordandosi naturalmente di riportare il richiamo in nota integrativa o nei propri siti internet; di seguito il link a cui collegarsi: <https://www.rna.gov.it/RegistroNazionaleTrasparenza/faces/pages/TrasparenzaAiuto.jspx>;
2. Verificare l'ammontare delle somme ricevute a titolo di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti avendo cura di escludere quegli importi relativi ad operazioni di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria erogati dalla Pubblica amministrazione e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del Dlgs 33/2013;
3. Se è superata la soglia di rilevanza procedere con la verifica della qualifica degli Enti erogatori, ricordando che rientrano nell'obbligo solamente le somme erogate dalle Pubbliche Amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 30 marzo 2001, n. 165 e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del Dlgs 14 marzo 2013 n. 33;
4. Per ultimo, si procederà all'analisi della tipologia di somma erogata per verificare se rientra o meno in una delle fattispecie previste dalla norma stessa.
5. Una volta avverate tutte le condizioni sopra esposte si provvederà alla pubblicazione secondo le modalità espositive dettate dalla norma.

# NOTA INTEGRATIVA



Erogazioni pubbliche



## Sanzioni

A partire dall'1 gennaio 2020, l'inosservanza degli obblighi di pubblicazione relativi alle erogazioni pubbliche comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000,00 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.

Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# NOTA INTEGRATIVA



## Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO ORDINARIO**

- S  
C  
H  
E  
M  
I
- 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
  - 2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
  - 3) la composizione delle voci: "costi di impianto e di ampliamento" e costi di sviluppo, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;
  - 3-bis) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio;
  - 4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;
  - 5) l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;
  - 6) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni sociali, con specifica indicazione della natura delle garanzie e con specifica ripartizione secondo le aree geografiche;
  - 6-bis) eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;
  - 6-ter) distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine;

# NOTA INTEGRATIVA



## Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO ORDINARIO**

- 7) la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” e della voce “altri fondi” dello stato patrimoniale, nonché la composizione della voce “altre riserve”;
- 7-bis) le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi;
- 8) l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;
- 9) l’importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest’ultime sono distintamente indicati;
- 10) la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività e secondo aree geografiche;
- 11) l’ammontare dei proventi da partecipazioni, indicati nell’articolo 2425, numero 15), diversi dai dividendi;
- 12) la suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari, indicati nell’articolo 2425, n. 17), relativi a prestiti obbligazionari, a debiti verso banche, e altri;
- 13) l’importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali;
- 14) un apposito prospetto contenente: a) la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, specificando l’aliquota applicata e le variazioni rispetto all’esercizio precedente, gli importi accreditati o addebitati a conto economico oppure a patrimonio netto, le voci escluse dal computo e le relative motivazioni; b) l’ammontare delle imposte anticipate contabilizzato in bilancio attinenti a perdite dell’esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell’iscrizione, l’ammontare non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione;
- 15) il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria;

# NOTA INTEGRATIVA



## Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO ORDINARIO**

- 16) l'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli spettanti agli amministratori ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria;
- 16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;
- 17) il numero e il valore nominale di ciascuna categoria di azioni della società e il numero e il valore nominale delle nuove azioni della società sottoscritte durante l'esercizio;
- 18) le azioni di godimento, le obbligazioni convertibili in azioni, i warrants, le opzioni e i titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono;
- 19) il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative;
- 19-bis) i finanziamenti effettuati dai soci alla società, ripartiti per scadenze e con la separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori;
- 20) i dati richiesti dal terzo comma dell'articolo 2447-septies con riferimento ai patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis;
- 21) i dati richiesti dall'articolo 2447-decies, ottavo comma;



# NOTA INTEGRATIVA



## Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO ORDINARIO**

21) i dati richiesti dall'articolo 2447-decies, ottavo comma;

22) le operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio.

22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;

22-ter) la natura e l'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, a condizione che i rischi e i benefici da essi derivanti siano significativi e l'indicazione degli stessi sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

22-quater) la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;

22-quinquies) il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata, nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

22-sexies) il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte in quanto impresa controllata nonché il luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato;

22-septies) la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

S  
C  
H  
E  
M  
I



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmp.it](http://www.cmp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



## Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO ORDINARIO**

### **Art. 2427-bis: Informazioni relative al fair value degli strumenti finanziari**

Nella nota integrativa sono indicati:

1) per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati: a) il loro fair value; b) informazioni sulla loro entità e sulla loro natura, compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri; b-bis) gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione, qualora il fair value non sia stato determinato sulla base di evidenze di mercato; b-ter) le variazioni di valore iscritte direttamente nel conto economico, nonché quelle imputate alle riserve di patrimonio netto; b-quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

2) per le immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al loro fair value, con esclusione delle partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 e delle partecipazioni in joint venture: a) il valore contabile e il fair value delle singole attività, o di appropriati raggruppamenti di tali attività; b) i motivi per i quali il valore contabile non è stato ridotto, inclusa la natura degli elementi sostanziali sui quali si basa il convincimento che tale valore possa essere recuperato.



# NOTA INTEGRATIVA



## Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO ABBREVIATO**

### NOTA INTEGRATIVA

Fermo restando le indicazioni richieste dal terzo, quarto e quinto comma dell'articolo 2423, dal secondo e quinto comma dell'articolo 2423-ter, dal secondo comma dell'articolo 2424, dal primo comma, numeri 4) e 6), dell'articolo 2426, la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 1), 2), 6), per quest'ultimo limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica, 8), 9), 13), 15), per quest'ultimo anche omettendo la ripartizione per categoria, 16), 22-bis), 22-ter), per quest'ultimo anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici, 22-quater), 22-sexies), per quest'ultimo anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato, nonché dal primo comma dell'articolo 2427-bis, numero 1).

### RELAZIONE SULLA GESTIONE

qualora le società forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428, esse sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione.



# NOTA INTEGRATIVA



Classificazione e rilevazione in bilancio – **BILANCIO MICRO IMPRESE**

Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis.

**Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:**

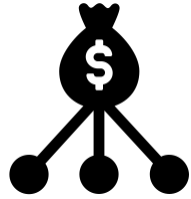
- del rendiconto finanziario;
- della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16);
- della relazione sulla gestione quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428.

NOTA INTEGRATIVA

RELAZIONE SULLA  
GESTIONE



STUDIO ASSOCIATO

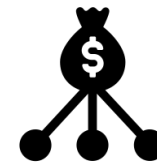


Art. 60, D.L. 104/2020

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## AMBITO SOGGETTIVO

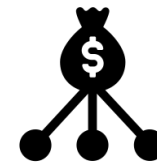


La facoltà di **sospendere gli ammortamenti** nel bilancio può essere esercitata dai «**soggetti che non adottano i principi contabili internazionali**» e quindi dai soggetti che per la redazione del bilancio applicano le regole del Codice Civile e i principi contabili nazionali (OIC)



**Resta dubbia** la possibilità di ricomprendere le **imprese individuali** e le **società di persone** (non c'è un bilancio da approvare e pubblicare, ma è anche vero che la norma richiama genericamente ai «soggetti» che non adottano i principi contabili internazionali) e **professionisti (tranne in caso di STP con forma di soc. di capitali)**

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

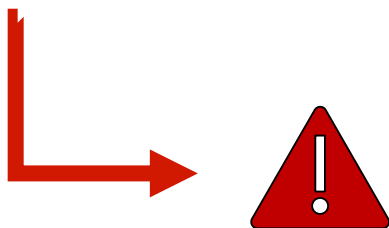


## AMBITO SOGGETTIVO



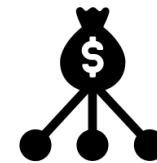
**Resta dubbia** la possibilità di ricomprendere le **imprese individuali** e le **società di persone** (non c'è un bilancio da approvare e pubblicare, ma è anche vero che la norma richiama genericamente ai «soggetti» che non adottano i principi contabili internazionali) e **professionisti (tranne in caso di STP con forma di soc. di capitali)**

È bene evidenziare che, da un'attenta lettura dei modelli relativi alla dichiarazione dei redditi 2021 per il periodo d'imposta 2020, sembra che possano usufruire della disposizione anche **le società di persone e gli imprenditori individuali in contabilità ordinaria**. Ne sono, quindi, **esclusi le società di persone e gli imprenditori individuali in contabilità semplificata nonché gli esercenti arti e professioni**.



**Tuttavia, detti soggetti non sono obbligati a redigere la nota integrativa.** È necessario, quindi, ricevere istruzioni volte a conoscere il documento che deve accogliere gli elementi (che, per le società di capitali, vanno in nota integrativa) richiesti dalla normativa e, inoltre, a come “creare” la suddetta riserva indisponibile.

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## AMBITO TEMPORALE



La facoltà di sospendere gli ammortamenti può essere esercitata **nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 15 agosto 2020**, data di entrata in vigore del D.L.104/2020

**SOGGETTI SOLARI**



Applicano la misura nel  
**bilancio 2020**

**SOGGETTI NON SOLARI**

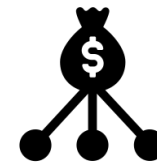


Applicano la misura nel  
**bilancio relativo  
all'esercizio in corso al  
15 agosto 2020**



**NB:** la misura **può essere estesa** agli **esercizi successivi** con apposito Decreto del Mef

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## AMBITO OGGETTIVO

La **sospensione degli ammortamenti** può riguardare **tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali** (voci B I e B II, SP) o **solo alcune**.

Nel silenzio della norma, è possibile applicare la deroga:

- ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali;
- a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure
- all'intera voce di bilancio.



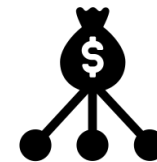
Doc. OIC  
interpretativo 9



La scelta in merito all'unità elementare di contabilizzazione deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti.



# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## AMBITO OGGETTIVO

Doc. OIC  
interpretativo 9



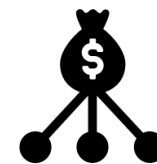
La scelta in merito all'unità elementare di contabilizzazione deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti.

## ESEMPI

### UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

- Una società possiede un albergo e dei fabbricati che affitta. Nell'esercizio 2020 l'albergo è stato chiuso quasi tutto l'anno, mentre gli altri fabbricati sono stati affittati normalmente. La società decide di non ammortizzare l'albergo e di ammortizzare normalmente gli altri fabbricati.
- Una società ha due impianti produttivi. Uno ha lavorato a pieno regime nel corso dell'esercizio, l'altro per il 60%, considerato l'effetto del lockdown causato dalla pandemia. La società decide di avvalersi della norma con riguardo all'impianto produttivo che ha lavorato a regime ridotto e pertanto l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ad esso riconducibili è imputato a conto economico per il 60%.

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## AMBITO OGGETTIVO

Doc. OIC  
interpretativo 9

**BENI ACQUISTATI NEL 2020:** Ancorché la norma non richiama esplicitamente la possibilità di applicare la deroga anche alle immobilizzazioni acquistate nel corso dell'esercizio 2020, tuttavia, in coerenza con le disposizioni relative alle altre immobilizzazioni, **la deroga è applicabile anche a tali immobilizzazioni.**



- § 61 L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso. La regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

## ESEMPI

### SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI PER ACQUISTI EFFETTUATI NELL'ESERCIZIO

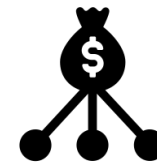
Una società acquista un cespite nell'esercizio che è disponibile e pronto per l'uso a partire dall'inizio del secondo semestre e decide di non ammortizzarlo avvalendosi della norma. Il costo del bene è pari a 100 e la vita utile pari a 10 anni, con ultimo anno di ammortamento ad aliquota dimezzata nel 2030. La società avrebbe ammortizzato nell'esercizio 2020 il cespite al 50% (ammortamento pari a 5 anziché 10). Tuttavia la società decide di avvalersi della norma e di non ammortizzare il cespite acquistato nel 2020. La società stabilisce che sia possibile allungare la vita utile, che pertanto si concluderà a dicembre 2030 anziché giugno 2030. A seguito dell'aggiornamento del piano di ammortamento, nell'esercizio 2021 l'ammortamento è quindi pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 100) diviso la vita utile residua (10 anni).

ASSONIME  
CIRC. n. 2/2021

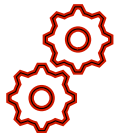


Nell'esercizio successivo, l'impresa stanzierà l'ammortamento nella misura ordinaria prevista dal piano di ammortamento originario, e non in misura ridotta, sempreché l'impresa stessa ritenga possibile allungare la vita utile del bene per un periodo corrispondente a quello del possesso infrannuale del primo esercizio.

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA



La misura consiste nella facoltà di **non effettuare** nel **bilancio 2020** in **tutto o in parte** l'**ammortamento annuo** delle **immobilizzazioni materiali e immateriali** che mantengono il valore d'iscrizione risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato



### **Effetto sul conto economico**

**2020:** un **miglioramento** del **risultato netto** pari alle quote di ammortamento sospese (**al netto della fiscalità differita**)

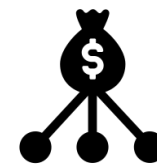
*La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma [sospesa nel bilancio 2020] è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e **con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno***



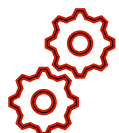
### **Effetti sui bilanci successivi al 2020:**

**piano di ammortamento si allunga di un anno**

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA

 La **sospensione può essere effettuata «fino al 100 dell'ammortamento annuo»** e quindi può essere totale (riduzione del coefficiente di ammortamento del 100) o **parziale** (ad es riduzione del coefficiente di ammortamento del 50 o di un'altra percentuale parametrata ad un'eventuale minore utilizzo del bene).

Doc. OIC  
interpretativo 9

La scelta in merito alla quota di ammortamento che la società decide di non effettuare deve essere coerente con le ragioni fornite in nota integrativa

## ESEMPI

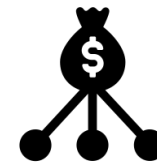
### ESEMPI DI RAGIONI CHE INDUCONO AD AVVALERSI DELLA DEROGA

- 1A -Una società decide di avvalersi della norma per ridurre la perdita o non incorrere in una perdita operativa (A-B) registrata per effetto della pandemia. A tal fine stabilisce che l'aliquota di ammortamento dell'anno è pari a zero.
- 1B - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla chiusura parziale degli stabilimenti di produzione sostenuta nell'anno a causa della pandemia. Pertanto il criterio utilizzato per stabilire la quota di ammortamento è quello dei mesi di apertura. Nella circostanza specifica, ipotizzando una chiusura di 6 mesi, la società decide di non effettuare il 50% degli ammortamenti di tutte le immobilizzazioni iscritte in bilancio.





# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA

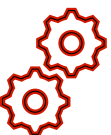
ASSONIME  
CIRC. n. 2/2021

Il tema più delicato è quale sia il **critério in base al quale è possibile sospendere gli ammortamenti dei beni**. ... Per inquadrare il tema, si deve partire dai limiti che oggi le regole contabili fissano nella gestione degli ammortamenti.

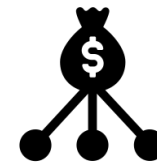
In particolare, secondo l'OIC 16 sulle immobilizzazioni materiali:

- la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla **ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione che è legata** non alla durata fisica ma **alla durata economica**, intesa come il periodo in cui si prevede che il bene sarà utile alla società;
- **l'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati**;
- non è ammesso l'utilizzo di metodi nei quali le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo;
- **il piano d'ammortamento può essere modificato quando siano intervenuti dei cambiamenti nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione.**


In modo analogo si muove anche l'OIC 24 sulle immobilizzazioni immateriali, secondo cui, tra l'altro, la sistematicità dell'ammortamento è definita dal piano di ammortamento che è funzionale alla correlazione con i benefici attesi.



# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA



ASSONIME  
CIRC. n. 2/2021

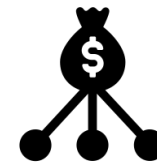
La deroga all'obbligo di ammortamento può trovare una giustificazione in tutti i casi in cui vi è una mancata o ridotta utilizzazione di singoli beni o classi di beni, anche quando la prassi contabile imporrebbe comunque l'ammortamento del bene.

Vi è inoltre lo spazio per sostenere che le società sarebbero libere di utilizzare la deroga in esame anche quando ciò non si fonda sul minor utilizzo di un singolo bene o di una classe di beni ma deriva in senso più ampio dal fatto di aver subito, a livello economico, gli effetti negativi della pandemia da COVID-19. ... In conclusione, **rientra nella discrezionalità tecnica del redattore del bilancio ricorrere alla sospensione, quando vi siano situazioni che attestino, anche in termini generali, l'impatto negativo sull'operatività dell'impresa derivante dal COVID-19.**

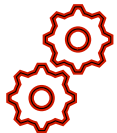
Si pensi, a titolo d'esempio:

- a una potenziale perdita di bilancio, a una riduzione dei benefici attesi,
- a una riduzione dell'uso del bene,
- al blocco impianto produttivo,
- alla riduzione dei ricavi.

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA



### PROLUNGAMENTO DEL PIANO DI AMMORTAMENTO

ASSONIME  
CIRC. n. 2/2021

La seconda componente della norma in esame riguarda il prolungamento del periodo di ammortamento. Si prevede infatti che la quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo. Con lo stesso criterio, sono differite le quote successive, prolungando il piano di ammortamento originario di un anno.

**Il prolungamento di un anno del periodo di ammortamento non può essere considerato un effetto di natura automatica** derivante dall'utilizzo della deroga all'ammortamento delle immobilizzazioni ma deriva dalla concreta valutazione sulla sussistenza di una estensione dell'utilizzazione nel tempo del cespite da parte dell'impresa rispetto al piano di ammortamento originario.



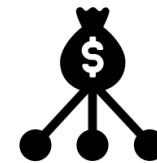
STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

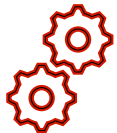
[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA



### ESEMPI

#### SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI IN CASO DI AGGIORNAMENTO DELLA VITA UTILE

Una società possiede immobili con costo storico pari ad euro 1.000, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento al 1.1.20 pari ad euro 500. La società decide di non ammortizzare gli immobili nell'esercizio 2020.

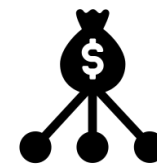
Nell'esercizio successivo la società ridetermina il piano di ammortamento essendo possibile allungare di un anno la vita utile residua che quindi diventa pari a 5 anni al 1.1.21. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 100, che è pari al valore da ammortizzare (euro 500) diviso la vita utile residua (5 anni).

#### SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI IN CASO DI AGGIORNAMENTO DELLA VITA UTILE

Una società possiede un cespite con costo pari ad euro 100, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento al 1.1.20 pari ad euro 50. La società decide di ammortizzare il cespite solo per il 50% nel 2020 avvalendosi della norma e pertanto nel 2020 imputa a conto economico un ammortamento pari ad euro 5 (anziché di euro 10).

Nell'esercizio successivo la società ridetermina il piano di ammortamento, valutando la possibilità di allungare di 6 mesi la vita utile residua che quindi risulta pari a 4 anni e 6 mesi al 1.1.21. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 45) diviso la vita utile residua (4 anni e 6 mesi). Nell'ultimo anno l'ammortamento sarà relativo ai sei mesi aggiuntivi e quindi pari a euro 5.

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## COME FUNZIONA



Doc. OIC  
interpretativo 9

La norma non tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile, a causa ad esempio di vincoli contrattuali o tecnici. In questo caso, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane la stessa. In questi casi, **la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è spalmata lungo la vita utile residua del bene aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare**

## ESEMPI

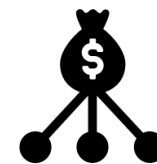
### SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI IN CASO DI IMPOSSIBILITÀ DI AGGIORNAMENTO DELLA VITA UTILE

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

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

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

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## RISERVA INDISPONIBILE



I soggetti che sospendono gli ammortamenti devono, in sede di destinazione dell'utile 2020, **accantonare a riserva indisponibile** un importo pari a quello delle **quote di ammortamento sospese**.

Se l'utile 2020 è «incapiente» (o in caso di perdita), la riserva è **integrata**:

- utilizzando riserve disponibili già esistenti** (riserve di utili o altre riserve patrimoniali)
- e, se queste ultime sono insufficienti, **accantonando l'utile degli esercizi successivi**.

CRITERIO DI  
PREFERENZA PER LA  
FORMAZIONE DELLA  
RISERVA

ASSONIME  
CIRC. n. 2/2021

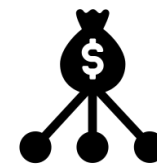


La costituzione della riserva avviene in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020.



L'utile destinato alla riserva indisponibile **dovrebbe rilevare ai fini Ace solo quando la riserva sarà svincolata** (DM 3 agosto 2017 art 5).

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## RISERVA INDISPONIBILE



### La riserva indisponibile

- non può essere distribuita, né imputata a capitale né utilizzata per coprire perdite (OIC 28);**
- dovrebbe liberarsi al termine del processo di ammortamento.

ASSONIME  
CIRC. n. 2/2021

Secondo Assonime, la riserva può essere utilizzata a copertura perdite, ma deve essere successivamente reintegrata.

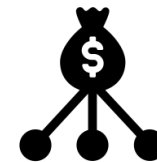
MECCANISMO DI  
LIBERAZIONE

La norma non indica i meccanismi di liberazione della riserva indisponibile.

- Nel caso in cui il periodo di ammortamento sia stato prolungato di un anno, la riserva diverrà disponibile al termine del periodo di ammortamento;
- nel caso invece in cui il periodo di ammortamento risulti immutato (e la quota di ammortamento non effettuata sia spalmata lungo la residua vita utile), la liberazione avverrà gradualmente nel corso degli esercizi, in relazione alla misura della maggiore quota imputata.

È da ritenere inoltre che la liberazione possa avvenire anche in caso di vendita dell'immobilizzazione o di una sua svalutazione.

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## RISERVA INDISPONIBILE

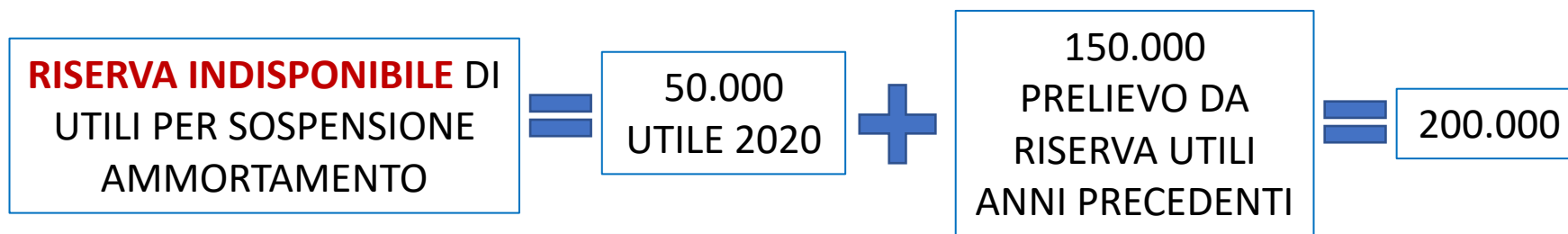


ESEMPI

Si ipotizzi una società che intenda sospendere l'ammortamento sulla base dei seguenti dati:

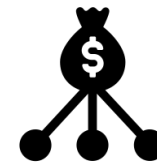
- **Ammortamento sospeso** nel bilancio 2020 = 200.000
- **Utile 2020** = 50.000 (tenuto conto della sospensione) → Utile Incapiente
- **Riserva di utili anni precedenti** = 400.000

La società **deve costituire** una **riserva indisponibile** per un importo pari a 200 000 (amm sospeso). Poiché l'utile 2020 è incapiente, la riserva è **integrata** utilizzando la «**Riserva di utili anni precedenti**»





# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## RISERVA INDISPONIBILE



ESEMPI

L'obbligo di **riserva indisponibile** e quello di **riserva legale** (CC,art.2430)  
come si coordinano?

Utile 2020= 50.000 (tenuto conto della sospensione)

*Priorità alla riserva indisponibile*

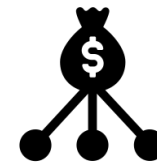
**Destinato integralmente a riserva indisponibile** (quando la riserva indisponibile sarà svicolata una parte di essa [5% di 50.000] sarà destinata a riserva legale)

*Priorità alla riserva legale*

Destinato per il 5%  
a  
riserva legale

Destinato per il  
restante 95%  
a riserva  
indisponibile

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## NOTA INTEGRATIVA



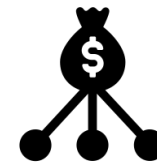
In Nota integrativa è **necessario**:

- Spiegare le **ragioni della deroga** (per es. una minore utilizzazione dei beni, ma dovrebbero essere ammesse anche altre ragioni collegate alla situazione economica contingente)
- **Illustrare l'iscrizione e l'importo della riserva indisponibile**
- Descrivere l'**impatto** sul risultato **economico, patrimoniale e finanziario**

**NB:** le «**micro imprese**», non essendo soggette all'obbligo della Nota Integrativa, dovrebbero riportare queste informazioni nelle note in **calce allo Stato Patrimoniale**



# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## Profili fiscali

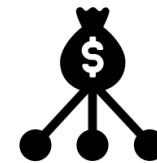
## PROFILI FISCALI



I **soggetti** che **sospendono** gli **ammortamenti**:

- **possono comunque dedurre fiscalmente le quote di ammortamento «sospese»**
  - applicando le regole Ires (Tuir art.102,102bis e 103)\* e Irap (D.Lgs. 446/97, artt.5, 5bis, 6 e 7)
    - \*Il decreto Agosto non cita
      - l'art.104 (beni gratuitamente devolvibili) che però contiene un rinvio agli artt. 102 e 103
      - l'art 108 (oneri pluriennali)
  - a **prescindere** dall'imputazione al conto economico (art.109, c.4, lett.b, Tuir)
- effettuano quindi una **variazione in diminuzione** nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione Irap relative al 2020

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## Profili fiscali

- stanziato, come conseguenza della deduzione di quote di ammortamento non contabilizzate a conto economico, **imposte differite passive** nel bilancio 2020 (OIC25) nella misura del 27,9%(24%Ires+3,9%Irap).

## PROFILI FISCALI



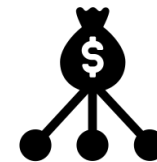
L'effetto complessivo nel conto economico 2020 è un **miglioramento** del risultato netto pari a quote di ammortamento sospese – imposte differite passive

**ATTENZIONE:** Problema di quando effettuare la ripresa a tassazione dell'ammortamento dedotto extra-contabilmente.

Nel 2021(come sembra dal tenore letterale della norma) oppure alla fine del processo di ammortamento?



# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



Profili fiscali

## CHIARIMENTI TELEFISCO 2021

*il comma 7-quinquies raccorda, da un punto di vista fiscale, la facoltà riconosciuta in sede contabile prevedendo, in particolare, che la mancata imputazione a conto economico nel 2020 della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità fiscale della stessa, la quale resta confermata a prescindere dall'imputazione a conto economico*

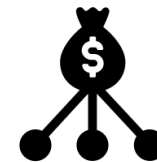


Ciò significa che **non è possibile il recupero fiscale**, mediante variazione in aumento della quota non imputata nel 2020 da effettuare in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, **in coda al processo di ammortamento**, in quanto ciò non è previsto dalla normativa analizzata.

**PROFILI  
FISCALI**



# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## Profili fiscali



COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE  
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 212

\*\*\* \*\*

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI

L'art. 60, comma 7-quinquies del DL n. 104/2020 si interpreta nel senso che i soggetti che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali relativamente all'esercizio in corso al 15 agosto 2020, i quali si avvalgano della deroga di cui al comma 7-bis della medesima disposizione non imputando, in tutto o in parte, nel conto economico, le quote di ammortamento delle immobilizzazioni di cui agli articoli 102, 102 bis e 103 del TUIR, **hanno la facoltà, ma non l'obbligo, di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non imputate in bilancio.** Analoga conclusione vale ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.



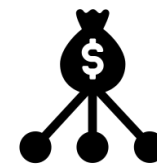
STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



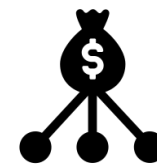
## ESEMPI

### Profili fiscali

Periodo	Piano Amm.to originario	Piano Amm.to con sospensione al 100%	Deduzione	Var. in Dim.	Var. in Aum.	Imp. Diff.
2018	100.000	100.000	100.000			
2019	200.000	200.000	200.000			
2020	200.000	0	200.000	200.000		55.800
2021	200.000	200.000	0		200.000	-55.800
2022	200.000	200.000	200.000			
2023	100.000	200.000	200.000			
2024		100.000	100.000			

- Nel bilancio 2020 sospensione al 100 della quota di ammortamento 200 000 slitta nel 2021
- Nella dichiarazione relativa al 2020 deduzione extracontabile per 200 000 (var. in dim.)
- Nel bilancio 2020 imposte differite passive  $27,9\% \times 200.000 = 55.800$ . Miglioramento netto del risultato di conto economico pari a  $200.000 - 55.800 = 144.200$
- Nel bilancio 2021 è imputato l'ammortamento sospeso nel 2020 che, essendo stato già dedotto, va ripreso a tassazione. L' amm. 2021 non essendo imputato nel bilancio 2021 non può essere dedotto

# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## IN DICHIARAZIONE

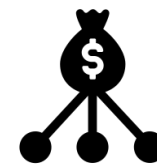
RF55 Altre variazioni in diminuzione	81	2	200000,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	
RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE									55	200000,00
										200000,00

Quadro RV





# SOSPENSIONE AMMORTAMENTI



## CASI PARTICOLARI

<b>Gruppo Aziendale</b>	Le disposizioni si applicano al bilancio consolidato redatto dalla capogruppo, pure nell'ipotesi in cui essa non si sia avvalsa della deroga nel proprio bilancio d'esercizio. In tale situazione, il bilancio consolidato recepisce gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che hanno utilizzato la deroga (Documento int. 9 OIC).
<b>Nota Integrativa</b>	Se l'esercizio 2020 si chiude con un utile e gli ammortamenti non contabilizzati sono maggiori dell'utile stesso, la Nota Integrativa dovrà evidenziare, insieme alle altre informazioni obbligatorie, che il risultato dell'esercizio, dopo la rilevazione degli stessi, sarebbe stata una perdita.
<b>Principio di derivazione rafforzata (art. 83, c.1 del TUIR)</b>	Prevede il riconoscimento dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio. Se ad esempio, ad un'impresa macro è stato consegnato un bene a dicembre 2020, mentre il contratto prevede il trasferimento dei rischi e benefici a gennaio 2021, quando inizierà l'ammortamento? Nel rispetto del principio di derivazione rafforzata, l'ammortamento, inizia dal momento in cui il bene è idoneo all'uso, ossia a dicembre 2020 e pertanto potrà trovare applicazione la sospensione dell'ammortamento.
<b>Esercizio non solare</b>	La deroga interessa anche i soggetti con bilancio "a cavallo" d'anno poiché può essere adottata per l'esercizio in corso al 15.8.2020. Pertanto, una società con esercizio 1/09/2019 – 30/09/2020 può beneficiarne già nel Modello Redditi Sc 2020.
<b>Rivalutazione e sospensione</b>	Se si opta per la rivalutazione ai sensi dell'art. 110 DL 104/20, è comunque possibile sospendere gli ammortamenti (civilistici) che riprenderanno nel 2021, mentre i maggiori valori relativamente alla parte rivalutata avranno il riconoscimento ai fini fiscali solo a decorrere dall'esercizio successivo (2021) a quello in cui la rivalutazione è eseguita (2020) in "deroga" all'art. 60 del citato decreto.





Art. 6, D.L. 08.04.2020, n. 23  
Art. 1, co. 266 L. 30.12.2021, n. 178  
LdB 2021

# RINVIO PERDITE

# RINVIO PERDITE



## REGOLA GENERALE

RIDUZIONE CS DI OLTRE  
1/3

Artt. 2446 (Spa)  
2482-bis (Srl)

Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori ... devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti. Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ... che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

RIDUZIONE CS DI OLTRE  
1/3 e RIDUZIONE SOTTO  
AL MINIMO LEGALE

Artt. 2447 (Spa)  
2482-ter (Srl)

Se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo, gli amministratori ... devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, o la trasformazione della società.

**In mancanza di tali adempimenti opera la CAUSA DI  
SCIoglimento di cui all'art. 2484, co. 1, n. 4)**

# RINVIO PERDITE



DEROGA DI CUI ALL'art. 6, D.L. 08.04.2020, n. 23

**1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma [Riduzione del Capitale per Perdite SPA], 2447 [Riduzione del Capitale Sociale al di sotto del limite legale SPA], 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma [Riduzione del Capitale per Perdite SRL], e 2482-ter [Riduzione del Capitale Sociale al di sotto del minimo legale SRL] del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484 [Cause di scioglimento società di capitali], primo comma, numero 4), e 2545-duodecies [Scioglimento coop] del codice civile.**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# RINVIO PERDITE



DEROGA DI CUI ALL'art. 6, D.L. 08.04.2020, n. 23

1

RIDUZIONE CS DI OLTRE 1/3

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

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

# RINVIO PERDITE



DEROGA DI CUI ALL'art. 6, D.L. 08.04.2020, n. 23

2

RIDUZIONE CS DI OLTRE 1/3 e RIDUZIONE SOTTO AL MINIMO LEGALE

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

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

# RINVIO PERDITE



DEROGA DI CUI ALL'art. 6, D.L. 08.04.2020, n. 23

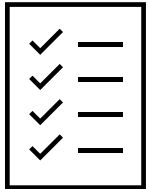
## FACOLTÀ NON OBBLIGO

CHIUSURA ESERCIZIO	RISULTATO D'ESERCIZIO	DELIBERA ASSEMBLEARE (soluzioni alternative)	
31.12.2020	Perdita $\leq$ 1/3	Nessun provvedimento	
	Perdita $>$ 1/3	Deroghe art. 1 c. 266 L. 178/2020 con rinvio al 5° esercizio successivo	Assemblea Aprile 2026 che approva il bilancio 2025 (esercizi solari)
		Applicazione artt. 2446 e 2482 cod.civ.	
	Perdita $>$ 1/3 e riduzione del capitale al di sotto del minimo legale	Deroghe art. 1 c. 266 L. 178/2020 con rinvio al 5° esercizio successivo	Assemblea Aprile 2026 che approva il bilancio 2025 (esercizi solari)
Applicazione artt. 2447, 2482-ter, 2484, 2545-duodecies cod.civ.			



DEROGA DI CUI ALL'art. 6, D.L. 08.04.2020, n. 23

## ***Nota Integrativa***



Le perdite 2020 dovranno essere “targate” in nota integrativa, per distinguerle con specificazione, in appositi prospetti, della loro **origine**, nonché delle **movimentazioni** intervenute nell'esercizio.



# RINVIO PERDITE



## AMBITO OGGETTIVO

«Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020»



RIENTRANO ad esempio, gli esercizi 1° aprile 2020/31 marzo 2021 o 1° luglio 2020/30 giugno 2021



APPAIONO ESCLUSI gli esercizi a cavallo fra il 2019 e il 2020, dovendo seguire la vecchia disciplina del Decreto liquidità, appaiono, almeno per il momento, esclusi.

# RINVIO PERDITE



AMBITO OGGETTIVO



CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO

assonime



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti

**INTERPRETAZIONE  
RESTRITTIVA**

**INTERPRETAZIONE ESTENSIVA**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



Ministero  
dello sviluppo economico

Lettera Circ. 29/01/21  
prot. 26890

## INTERPRETAZIONE RESTRITTIVA

*Il riferimento, in primo luogo, alle “perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020”, anziché alle “fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data [del 31 dicembre 2020]” sembra chiarire che oggetto della norma sono solo le perdite emerse nell’esercizio 2020 (o negli esercizi non solari ricomprendenti la data del 31 dicembre 2020).*

*Sembra da escludersi, pertanto, che la disposizione possa riguardare perdite relative ad esercizi antecedenti, come inizialmente da alcuni ipotizzato, restando le stesse assoggettate, di conseguenza, al regime generale (anche in tema di scioglimento ex art. 2484, n. 4, c.c.).*



*Circolare n. 3 del  
25/02/21*

*questa interpretazione, fondata sul mero dato letterale, **non appare coerente con le finalità del complesso dei provvedimenti emergenziali** fino ad oggi adottati per contenere gli effetti della crisi Covid sulle imprese. Anche l'art. 6 rientra, infatti, in un sistema di norme agevolative di varia natura tutte volte ad assicurare la continuità operativa delle imprese in un contesto di significativa difficoltà economica. L'intento non è solo quello di sterilizzare gli effetti giuridici delle perdite manifestatesi nel momento della **crisi ma anche quello di ovviare alle difficoltà che avrebbero le imprese a reperire sul mercato mezzi di finanziamento aggiuntivi** (come per le perdite che si riferiscono al 2019 da ricapitalizzare nel 2020).*

*Vi è anche da considerare che l'interpretazione letterale condurrebbe **alla conseguenza illogica di espungere dall'ambito di applicazione della nuova versione dell'art. 6 quelle fattispecie che prima si consideravano, dalla maggior parte della dottrina, ricomprese nel medesimo regime di sospensione**. Se quindi l'intento del legislatore era quello di chiarire l'ambito di applicazione, è dubbio che questo risultato possa considerarsi raggiunto quando si adotta un'interpretazione letterale che restringe l'ambito di applicazione del regime di sospensione rispetto a quello previgente.*



Massima 23 febbraio  
2021, n. 196

## INTERPRETAZIONE ESTENSIVA

*Per “perdite emerse nell’esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020”, ai sensi dell’art. 6, comma 1, D.L. 23/2020 (convertito con l. 40/2020), come modificato dall’art. 1, comma 266 della l. 178/2020, **si devono intendere tutte le perdite risultanti dal bilancio di esercizio o da una situazione patrimoniale infra-annuale riferiti a esercizi o frazioni di esercizi in corso alla data del 31 dicembre 2020, a prescindere da quale sia l’esercizio in cui le perdite si siano prodotte.***

*Sono pertanto legittime e possono essere iscritte nel registro delle imprese, sempre fino al quinto esercizio successivo indicato nella norma, le deliberazioni di aumento di capitale a pagamento che non siano precedute dalla riduzione del capitale sociale a copertura delle perdite risultanti dal bilancio di esercizio o da una situazione patrimoniale infra-annuale riferiti a esercizi o frazioni di esercizi in corso alla data del 31 dicembre 2020, nella misura in cui tali perdite persistano, anche qualora ad esito dell’aumento di capitale il patrimonio netto della società continui ad essere inferiore ai due terzi del capitale sociale (artt. 2446 e 2482-bis c.c.) o inferiore al minimo legale (artt. 2447 e 2482-ter c.c.).*



## INTERPRETAZIONE ESTENSIVA

*La norma che sterilizza le perdite rilevanti delle società di capitali si riferisce tanto alle perdite maturate durante l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 quanto a quelle maturate in precedenza e risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020. Quindi la sospensione delle misure di ricapitalizzazione si estende anche alle perdite prodotte in esercizi anteriori rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2020.*

*La motivazione in base alla quale la norma prevista dall'articolo 6 del DL 23/2020, viene intesa riferibile (con interpretazione, dunque, estensiva) anche alle perdite rinvenienti da esercizi precedenti a quello durante il quale si è verificata l'epidemia da Covid-19, si articola essenzialmente in **due osservazioni**. Anzitutto, la **norma dovrebbe essere interpretata in coordinamento con la disciplina previgente** che ha consentito, per le assemblee tenutesi dopo la sua entrata in vigore e sino alla fine del 2020, di disapplicare la disciplina sulle perdite rilevanti prodotte in esercizi precedenti al 2020, dimostrando l'intento del legislatore di voler considerare non solo le esigenze delle imprese che si trovano a fronteggiare perdite del tutto imprevedibili per lo scoppio della pandemia, ma anche di quelle alle prese **con difficoltà di reperimento di capitali**. In secondo luogo, reputando che le perdite rilevanti siano solo quelle relative all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, **resterebbero prive di tutela quelle società con un esercizio non coincidente con l'anno solare che abbiano chiuso l'esercizio nel corso del 2020, prima del 31 dicembre 2020**, le quali vedrebbero non comprese tra le perdite rilevanti, ai fini dell'applicazione della disciplina in parola, proprio quelle che si sono prodotte durante i primi mesi della pandemia e, in particolare, durante il primo lockdown, caratterizzato da un'improvvisa e non prevedibile sospensione di un elevatissimo numero di attività economiche, con la produzione di perdite ingenti e inattese.*

# RINVIO PERDITE



## ALLA FINE DEL QUINQUENNIO

1

Nel caso in cui il capitale risulti ancora diminuito di oltre a un terzo, senza riduzione sotto il minimo legale, l'assemblea che approva il bilancio, e cioè l'assemblea in sede ordinaria, deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

2

Nel caso in cui il capitale risulti ancora diminuito di oltre a un terzo e sia inferiore al minimo legale, l'assemblea deve deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento a una cifra non inferiore al minimo o la trasformazione della società.



Qualora l'assemblea non adotti le predette delibere, si verifica la causa di scioglimento per riduzione del capitale sotto il minimo legale (di cui all'art. 2484, n. 4, c.c.).



# RINVIO PERDITE



## ALLA FINE DEL QUINQUENNIO



Ministero  
dello sviluppo economico

Lettera Circ. 29/01/21  
prot. 26890

Lo spostamento del termine per il ripiano delle perdite in questione alla data dell'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025 non sembra precludere la possibilità, **per le società interessate, di procedere in via anticipata, rispetto a detta data, ad assumere le determinazioni previste dalla legge.** Ove, pertanto, le società decidano (con delibera assembleare) di avvalersi della possibilità prevista dal comma 3 della norma in esame (<<può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2>>), ad avviso della scrivente, non risulta comunque alle stesse impedita, anticipatamente rispetto a tale termine, l'adozione delle determinazioni previste dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., oppure, in alternativa alle stesse, la rilevazione dell'intervenuta causa di scioglimento ex art. 2484, n. 4, cod. civ.. Circa tale ultimo aspetto (accertamento della causa di scioglimento), sembra possibile rilevare quanto segue. L'art. 2485 del codice civile rimette, come noto, l'accertamento in questione alla competenza degli amministratori della società. Nel contempo, come detto, la nuova formulazione dell'art. 6 cit. prevede, al comma 3, **che la decisione di rinvio spetti all'assemblea. Sembra doversene dedurre che l'eventuale accertamento anticipato della causa di scioglimento rispetto al termine indicato al comma 2 della norma in esame, ad opera degli amministratori, potrà avvenire solo previo consenso (implicito od esplicito) dell'assemblea stessa, da richiamarsi nell'atto di accertamento medesimo.**



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C



# RINVIO PERDITE



ALLA FINE DEL QUINQUENNIO

Il Sole 24 Ore Martedì 18 Maggio 2021

**Norme & Tributi**  
Emergenza Covid



CONSIGLIO  
NAZIONALE  
DEL  
NOTARIATO

*Studio 88-2021*

Inoltre, la normativa in esame non “copre” anche le perdite che maturino nell’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, con la conseguenza che, per queste perdite, torna applicabile la normativa “ordinaria” in tema di perdite rilevanti: vale a dire, l’anno di grazia per le perdite oltre il terzo, ma che non riducono il capitale sotto il minimo, e l’applicazione della regola “ricapitalizza o liquida” nel caso di perdite che abbattano il capitale sotto il minimo.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell’Industria 114/B/C



## CONTROLLI DEI SINDACI



Fondamentale per i sindaci **monitorare costantemente** l'andamento societario e attivarsi tempestivamente senza attendere il quinquennio previsto **qualora non ci siano prospettive di continuità aziendale**, tenendo presente che la disposizione derogatoria è una facoltà e non un obbligo

Nel caso in cui l'assemblea si avvalga della facoltà ex art 2446 il collegio in sede di approvazione di detto bilancio deve:

- ❖ verificare la riduzione del capitale sociale nella misura esatta alle perdite accertate (non è ammissibile una riduzione parziale), se la perdita non risulta ridotta a meno di un terzo o se non sono stati adottati altri provvedimenti risolutivi, ricorrendo al tribunale in caso di inerzia degli amministratori;
- ❖ verificare che, in caso di diretta ricapitalizzazione della società (senza aver prima ridotto il capitale sociale), il patrimonio netto sia pari ad almeno i 2/3 del capitale risultante da detto aumento.



## CONTROLLI DEI SINDACI



Nell'ipotesi in cui la riduzione di oltre un terzo del capitale sociale comporta la riduzione al di sotto del minimo legale e la decisione di riduzione sia rinviata all'approvazione del bilancio del quinto esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2020, il sindaco deve:

- **verificare l'effettiva convocazione;**
- **redigere le proprie osservazioni;**
- nel caso in cui l'assemblea non adotti i provvedimenti necessari, **presentare al Tribunale istanza per l'accertamento della causa di scioglimento della società**



Da segnalare, infine, che la disposizione del citato art. 6 non esonera i sindaci e i revisori dalle **segnalazioni** di cui all'art. 14 del Codice della crisi d'impresa



## CHECK LIST ATTIVITÀ SINDACI IN CASO DI RIDUZIONE PER PERDITE

- Importo del capitale sociale € ...
- Importo della perdita € ...
- Perdita inferiore ad un terzo del capitale sociale
- Non sono previsti specifici adempimenti, ma il controllo dei sindaci sull'evoluzione della gestione della società deve essere più stringente
- Verificare le cause delle perdite
- Verificare la sussistenza dei presupposti della continuità aziendale
- Perdita superiore ad un terzo del capitale sociale
- Convocazione senza indugio dell'assemblea da parte degli amministratori (in caso di inerzia, deve provvedere il sindaco)
- Controllo della situazione patrimoniale redatta dagli amministratori (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa)
- Valutazione delle cause delle perdite e se le stesse sono state correttamente individuate e illustrate dagli amministratori
- Valutazione della continuità aziendale
- Redazione delle proprie osservazioni esponendo i controlli eseguiti in un paragrafo preliminare
- Deposito della relazione e delle osservazioni nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea
- Riduzione del capitale nella misura esatta alle perdite accertate, se:
  - la perdita non risulta ridotta a meno di un terzo, o
  - non sono stati adottati altri provvedimenti risolutivi,ricorrendo al tribunale in caso di inerzia degli amministratori<sup>1</sup>



## CHECK LIST ATTIVITÀ SINDACI IN CASO DI RIDUZIONE PER PERDITE

- Verificare, in caso di diretta ricapitalizzazione della società, che il patrimonio netto sia pari ad almeno i 2/3 del capitale risultante dall'aumento<sup>1</sup>
- Perdita superiore ad un terzo del capitale sociale e riduzione al di sotto del minimo legale
- Convocazione senza indugio dell'assemblea da parte degli amministratori (in caso di inerzia, deve provvedere il sindaco)
- Controllo della situazione patrimoniale redatta dagli amministratori (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa)
- Valutazione delle cause delle perdite e se le stesse sono state correttamente individuate e illustrate dagli amministratori
- Valutazione della continuità aziendale
- Redazione delle proprie osservazioni esponendo i controlli eseguiti in un paragrafo preliminare
- Deposito della relazione e delle osservazioni nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea
- Delibera della riduzione del capitale e del contemporaneo aumento del medesimo (o la trasformazione della società)<sup>2</sup>
- In caso di inerzia dell'assemblea, istanza al Tribunale per l'accertamento della causa di scioglimento della società

<sup>1</sup> Nel caso in cui l'assemblea si avvalga della facoltà di rinviare l'adozione degli opportuni provvedimenti al bilancio successivo (ex art. 2446 c.c.) o a quello del quinto esercizio successivo (ex art. 6, D.L. 23/2020), tali verifiche vanno effettuate in sede di approvazione di detto bilancio

<sup>2</sup> Per le perdite dell'esercizio in corso al 31.12.2020, la decisione di riduzione del capitale sociale può essere rinviata, con apposita delibera, all'approvazione del bilancio del quinto esercizio successivo



# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



### CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZI



Sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri.

I **contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirl**, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere rilevati anche i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).



### CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZI



**Generalmente il contributo va registrato in A5 del CE tra gli altri ricavi, ma occorre comunque verificare la natura del contributo.**

Così:

- Se il contributo integra o riduce costi va in A5 separatamente tra gli altri ricavi;
- Se il contributo si riferisce all'acquisto di materiali va contabilizzato tra le variazioni delle rimanenze finali, alla voce B11 o A2, a seconda del tipo di beni ai quali si riferisce;
- Se riduce i costi di natura finanziaria di competenza di esercizi precedenti va in C16;
- Se riduce i costi di natura finanziaria di competenza dell'esercizio va in C17 (nuova **sabatini**).



# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO ESERCIZIO

La Società Alfa Srl ha ottenuto il contributo a fondo perduto ai sensi dell'art. 25 del D.L. 34/2020 di un importo pari a € 5.000.

La domanda è stata presentata il 17.06.2020, accolta il 20.06.2020 e l'importo è stato accreditato il 29.06.2020

	Descrizione	Dare	Avere
<b>Accoglimento istanza</b>			
SP.C.II	Crediti v/erario per incentivi	5.000,00	
CE.A.5	Contributo in conto esercizio		5.000,00
<b>Accredito contributo</b>			
SP.D.4	Banca	5.000,00	
SP.C.II	Crediti v/erario per incentivi		5.000,00

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO ESERCIZIO



Altre  
RF55 variazioni in  
diminuzione

**codice 83**, l'ammontare dei contributi a fondo perduto indicati a CE che non concorrono alla formazione del reddito, previsti dalle seguenti disposizioni del 2020: art. 25 del D.L. n. 34, art. 59 del D.L. n. 104, art. 1 del D.L. n. 137 e art. 2 del D.L. n. 149 e art. 2 del D.L. n. 172. I contributi sono riconosciuti nel rispetto dei limiti e delle condizioni del framework "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e, pertanto, va compilato il prospetto "Aiuti di Stato" presente nel quadro RS.

**codice 84**, l'ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura che non concorrono alla formazione del reddito, erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione. Le disposizioni si applicano, nel rispetto dei limiti e delle condizioni del framework "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modifiche, alle misure deliberate successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza sul territorio nazionale avvenuta con delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020, e successive proroghe (art. 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176).





## CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

1



I contributi in conto impianti sono **somme erogate da un soggetto pubblico** (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di **immobilizzazioni materiali**, commisurati al costo delle medesime.

Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



DEFINIZIONI



## CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

2



I contributi in conto impianti sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali **partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio secondo il criterio della competenza.**

Sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva.

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI



I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono **rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti.**

Ciò può essere applicato con due metodi:

- a) con il primo metodo (**metodo indiretto**) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 “altri ricavi e proventi”, e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l’iscrizione di “risconti passivi”;
- b) con il secondo metodo (**metodo diretto**) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; a fronte dell'acquisto le viene riconosciuto un contributo pari ad € 6.000.

#### METODO DIRETTO

**I CONTRIBUTI SONO PORTATI A RIDUZIONE DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI CUI SI RIFERISCONO**



Con questo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi. Il contributo concorre alla formazione del risultato d'esercizio attraverso minori quote di ammortamento che sono calcolate su € 94.000, anziché su € 100.000

	Descrizione	Dare	Avere
<b>Rilevazione contributo</b>			
SP.C.II	Credito v/Ente erogatore	6.000,00	
SP.B.II.2	Impianti		6.000,00



# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; a fronte dell'acquisto le viene riconosciuto un contributo pari ad € 6.000.

#### METODO DIRETTO

**I CONTRIBUTI SONO PORTATI A RIDUZIONE DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI CUI SI RIFERISCONO**



Nel caso in cui si opti per il metodo diretto, in nota integrativa il valore del bene va riportato al 100% (quindi non deve essere iscritto al netto del contributo) e l'importo del contributo spettante va riportato separatamente.

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; a fronte dell'acquisto le viene riconosciuto un contributo pari ad € 6.000.

#### METODO INDIRETTO

Con questo metodo sono imputati al CE, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio. L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.



	Descrizione	Dare	Avere
<b>Rilevazione contributo</b>			
SP.C.II	Credito v/Ente erogatore	6.000,00	
CE.A.5	Altri ricavi e proventi		6.000,00





# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

**Contributo c/impianti = € 6.000 - Vita utile impianto = 8 anni - Aliquota ammortamento = 12,5%**

	<b>Metodo indiretto</b>	<b>Metodo diretto</b>
Immobilizzazione	€ 100.000	€ 94.000 (100.000-6.000)
Ricavo	€ 6.000	-
Ricavo al 31.12 (a)	€ 750	-
Ammortamenti (b)	€ 12.500 (100.000*12,5%)	€ 11.750 (94.000*12,5%)
Risultato (a-b)	<b>- € 11.750</b>	<b>- € 11.750</b>

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

**Contributo c/impianti = € 6.000 - Vita utile impianto = 8 anni - Aliquota ammortamento = 12,5%**

Nel caso in cui il decreto di concessione del contributo è **emanato l'anno successivo** a quello di iscrizione dei beni, è necessario recuperare le quote di contributo relative agli ammortamenti già effettuati come sopravvenienza attiva.

	Descrizione	Dare	Avere
<b>Rilevazione impianto</b>			
SP.C.II	Impianti	100.000,00	
SP.D7	Debito v/fornitore		100.000,00
<b>Rilevazione ammortamento</b>			
CE.10.b	Ammortamento impianti	12.500	
	F.do ammortamento impianti		12.500

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

**Contributo c/impianti = € 6.000 - Vita utile impianto = 8 anni - Aliquota ammortamento = 12,5%**

Nel caso in cui il decreto di concessione del contributo è **emanato l'anno successivo** a quello di iscrizione dei beni, è necessario recuperare le quote di contributo relative agli ammortamenti già effettuati come sopravvenienza attiva.

ANNO DI ISCRIZIONE DEL CONTRIBUTO:

	Descrizione	Dare	Avere
<b>METODO INDIRETTO</b>			
SP.C.II	Crediti per contributi	6.000	
CE.A5	Altri ricavi e proventi		5.250
CE.A5	Sopravvenienza attiva		750
<b>METODO DIRETTO</b>			
	Crediti per contributi	6.000	
SP.C.II	Impianti		6.000
CE.A5	Sopravvenienza attiva	750	
	F.do ammortamento impianti		750

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE CREDITI

È possibile individuare due diverse metodologie di contabilizzazione del **credito d'imposta**:

- ❖ La prima inquadra il **beneficio fiscale come un contributo** riservato all'impresa e, quindi, in contropartita alla rilevazione del credito, si iscrive un componente positivo nella voce A.5 del Conto economico. Altrimenti, se non si intende rilevare il credito d'imposta come contributo, si potrebbe iscrivere come altro provento di cui alla voce A5 del Conto economico.
- ❖ La seconda metodologia, invece, prevede la movimentazione, come contropartita, della **voce 20 - Imposte sul reddito dell'esercizio correnti, differite e anticipate del Conto economico**.

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## DEFINIZIONI



### Criticità

**Occorre rilevare che l'importo iscritto nella voce A5 del Conto economico potrebbe risultare rilevante nella determinazione di altre agevolazioni fiscali.**

Si pensi, ad esempio, al calcolo del ROL ai fini della deducibilità degli interessi passivi oppure al test di operatività per le società di comodo. Tale maggiore importo, quindi, potrebbe essere successivamente contestato dall'Agenzia delle Entrate relativamente a fattispecie diverse dal credito d'imposta, anche se la norma non prevede specifiche esclusioni in tal senso. Invece per le esclusioni espressamente previste (es. art. 109 Tuir), il provento iscritto in contropartita del credito non dovrebbe essere conteggiato.

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



DEFINIZIONI



## RILEVAZIONE DEBITI TRIBUTARI



**25**

**I debiti tributari sono iscritti al netto di** acconti, di ritenute d'acconto subite e **crediti d'imposta**, se compensabili, tranne nel caso in cui ne sia richiesto il rimborso

	Descrizione	Dare	Avere
SP.C.II	Credito d'imposta	7.500,00	
CE.E	Imposte		7.500,00
SP.D.12	Debiti tributari	7.500,00	
SP.C.II	Credito d'imposta		7.500,00



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnpi.it](http://www.cmnpi.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO ESERCIZIO

La Società Alfa Srl ha sostenuto spese di sanificazione agevolabili ai sensi dell'art. 125 del D.L. 34/2020 che le danno diritto ad un credito d'imposta di € 5.000

	Descrizione	Dare	Avere
<b><i>Rilevazione credito imposta</i></b>			
SP.C.II	Credito d'imposta ex art. 125	5.000,00	
CE.A.5	Contributo in conto esercizio		5.000,00
<b><i>Utilizzo del credito in compensazione</i></b>			
SP.D.12	Debiti tributari	5.000,00	
SP.C.II	Credito d'imposta ex art. 125		5.000,00

Irrilevante ai fini fiscali

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; pertanto, il credito ex L. 160/2019 è pari ad € 6.000.

#### METODO DIRETTO

**I CONTRIBUTI SONO PORTATI A RIDUZIONE DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI CUI SI RIFERISCONO**



Con questo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi. Il contributo concorre alla formazione del risultato d'esercizio attraverso minori quote di ammortamento che sono calcolate su € 94.000, anziché su € 100.000

	Descrizione	Dare	Avere
<b><i>Rilevazione credito imposta</i></b>			
SP.C.II	Credito ex L. 160/2019	6.000,00	
SP.B.II.2	Impianti		6.000,00





# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; pertanto, il credito ex L. 160/2019 è pari ad € 6.000.

#### METODO DIRETTO

**I CONTRIBUTI SONO PORTATI A RIDUZIONE DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI CUI SI RIFERISCONO**



Con questo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi. Il contributo concorre alla formazione del risultato d'esercizio attraverso minori quote di ammortamento che sono calcolate su € 94.000, anziché su € 100.000

	Descrizione	Dare	Avere
<b>Utilizzo del credito in compensazione</b>			
SP.D.12	Debiti tributari	1.200,00	
SP.C.II	Credito ex L. 160/2019		1.200,00



# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; pertanto, il credito ex L. 160/2019 è pari ad € 6.000.

#### METODO DIRETTO

**I CONTRIBUTI SONO PORTATI A RIDUZIONE DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI CUI SI RIFERISCONO**

La determinazione della ulteriore variazione in diminuzione, da riportare nella dichiarazione dei redditi, dovrà essere effettuata con riferimento alla differenza tra la quota di ammortamento civilistico calcolata sul valore del bene al lordo del credito d'imposta e la quota di ammortamento calcolata sul valore del bene al netto del credito d'imposta.



# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## METODOLOGIE DI CONTABILIZZAZIONE

### CONTRIBUTO in CONTO IMPIANTI

La Società Alfa Srl ha comprato un nuovo macchinario per un importo di € 100.000; pertanto, il credito ex L. 160/2019 è pari ad € 6.000.

#### METODO INDIRETTO

Con questo metodo sono imputati al CE, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio. L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.



	Descrizione	Dare	Avere
<b>Rilevazione credito imposta</b>			
SP.C.II	Credito ex L. 160/2019	6.000,00	
CE.A.5	Altri ricavi e proventi		6.000,00

Importo da riscontare in correlazione del cespite a cui si riferisce. Irrilevante ai fini fiscali



# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## Aspetti fiscali

**Vita utile impianto = 8 anni - Aliquota ammortamento = 12,5%**

	<b>Metodo indiretto</b>	<b>Metodo diretto</b>
Immobilizzazione	€ 100.000	€ 94.000
Credito	€ 6.000	€ 6.000
Ricavo	€ 6.000	-
Ricavo al 31.12 (a)	€ 750	-
Ammortamenti (b)	€ 12.500 (100.000*12,5%)	€ 11.750 (94.000*12,5%)
Variazione in diminuzione (c)	€ 750 (a)	€ 750 (12.500-11.750)
Risultato (a-b-c)	<b>- € 12.500</b>	<b>- € 12.500</b>

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



CESSIONE CREDITI

CESSIONE AL VALORE NOMINALE



	Descrizione	Dare	Avere
<b><i>Cessione credito imposta</i></b>			
SP.C.II	Credito v/cessionario	5.000,00	
SP.C.II	Credito ex art. 125		5.000,00
<b><i>Pagamento cessionario</i></b>			
SP.D.IV	Banca	5.000,00	
SP.C.II	Credito v/cessionario		5.000,00

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## CESSIONE CREDITI

### CESSIONE con CORRISPETTIVO INFERIORE AL VALORE NOMINALE



	Descrizione	Dare	Avere
<b><i>Cessione credito imposta</i></b>			
SP.C.II	Credito v/cessionario	4.500,00	
CE.B14	Sopravvenienze passive	500,00	
SP.C.II	Credito ex art. 125		5.000,00
<b><i>Pagamento cessionario</i></b>			
SP.D.IV	Banca	4.500,00	
SP.C.II	Credito v/cessionario		4.500,00

# CONTABILIZZAZIONE CONTRIBUTI E CREDITI D'IMPOSTA



## CESSIONE CREDITI

### CESSIONE con CORRISPETTIVO SUPERIORE AL VALORE NOMINALE

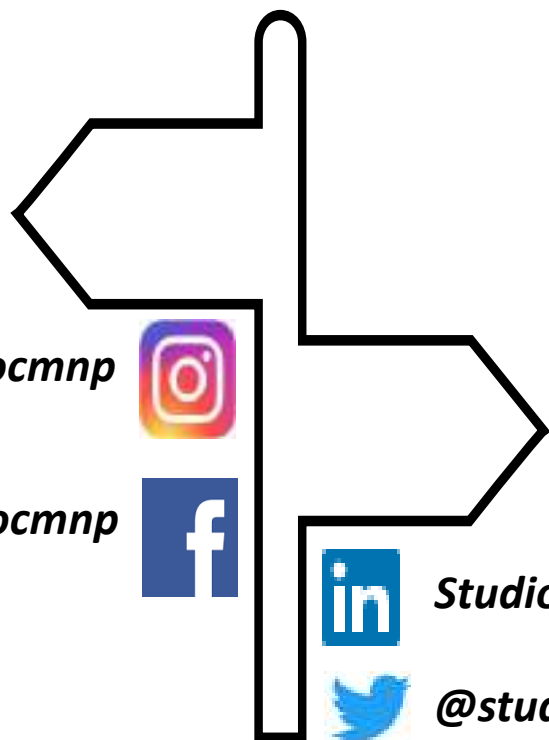


	Descrizione	Dare	Avere
<b><i>Cessione credito imposta</i></b>			
SP.C.II	Credito v/cessionario	5.700,00	
CE.A5	Sopravvenienze attive		700,00
SP.C.II	Credito ex art. 125		5.000,00
<b><i>Pagamento cessionario</i></b>			
SP.D.IV	Banca	5.700,00	
SP.C.II	Credito v/cessionario		5.700,00



*agnese.menghi@cmnp.it*  
*paola.bonsignore@cmnp.it*

*info@cmnp.it*



*studiocmnp*



*Studioassociatocmnp*



*Studio Associato CMNP*



*@studiocmnp*

# Grazie!!!



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.cmnp.it](http://www.cmnp.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C