



È stato pubblicato, sul S.O. n. 30 alla Gazzetta Ufficiale 14.8.2020 n. 203, il DL 14.8.2020 n. 104 (c.d. decreto "Agosto"), recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia.

Il decreto, che si compone di 115 articoli, è entrato in vigore il 15.8.2020 e deve essere convertito in legge entro il 13.10.2020.

Di seguito riassumiamo i principali aspetti di novità, riservando, ad alcuni di essi, un successivo approfondimento con apposita circolare, una volta note le eventuali modifiche apportate in sede di conversione in Legge.

Le novità di maggior portata sono evidenziate in giallo

Esonero contributivo per assunzioni a tempo indeterminato (art. 6)

Fino al 31.12.2020, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, viene riconosciuto un esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro che assumono lavoratori subordinati a tempo indeterminato successivamente alla data di entrata in vigore del DL in esame (15.8.2020).

L'esonero è riconosciuto:

- per un periodo massimo di 6 mesi decorrenti dall'assunzione;
- fino all'importo massimo pari a 8.060,00 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile;
- anche nei casi di trasformazione del contratto di lavoro subordinato a tempo determinato in contratto di lavoro a tempo indeterminato successiva alla data di entrata in vigore del presente decreto.

L'esonero è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

Sono esclusi dall'esonero:

- i datori di lavoro del settore agricolo;
- le assunzioni effettuate con contratto di apprendistato e domestico;
- i lavoratori che abbiano avuto un contratto a tempo indeterminato nei 6 mesi precedenti l'assunzione presso la medesima impresa.

Rinnovi e proroghe dei contratti a termine (art. 8)

Viene modificato il co. 1 dell'art. 93 del DL 34/2020 (conv. L. 77/2020) prevedendo, in deroga all'art. 21 del DLgs. 81/2015, la possibilità per i datori di lavoro di rinnovare o prorogare fino al 31.12.2020, per un periodo massimo di 12 mesi (ferma restando la durata massima complessiva di 24 mesi) e per una volta sola, i contratti di lavoro subordinato a termine, anche in assenza delle causali di cui all'art. 19 co. 1 del DLgs. 81/2015, quindi anche in assenza di esigenze:

- temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività;
- di sostituzione di altri lavoratori;
- connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

La proroga o il rinnovo a causali sono stati estesi a tutti i contratti a termine e non solo a quelli in essere al 23.2.2020, come inizialmente previsto dall'art. 93 del DL 34/2020 convertito.

Viene infine abrogato il co. 1-bis dell'art. 93, che prevedeva la proroga obbligatoria dei contratti:

- di apprendistato di cui agli artt. 43 e 45 del DLgs. 81/2015;



- di lavoro a tempo determinato, anche in regime di somministrazione, per una durata pari al periodo di sospensione dell'attività lavorativa, prestata in forza dei medesimi contratti, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Infine, viene eliminato il riferimento, inizialmente inserito all'art. 93 del DL 34/2020 convertito, al "riavvio delle attività"12.

Indennità per il mese di maggio 2020 per i professionisti iscritti a Casse di previdenza private (art. 13)

Al fine di dare completa attuazione all'art. 78 del DL 34/2020, è riconosciuta ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria un'indennità pari a 1.000,00 euro per il mese di maggio 2020.

Ai fini dell'attuazione della disposizione, salvo quanto non diversamente disposto, trova applicazione il DM 29.5.2020, che ha definito i presupposti per l'accesso alla medesima indennità per il mese di aprile 2020.

Professionisti già beneficiari dell'indennità di aprile

Ai soggetti già beneficiari dell'indennità di aprile (definita con DM 29.5.2020), l'indennità di maggio è erogata in via automatica.

Professionisti che non hanno beneficiato dell'indennità di aprile

Per i soggetti che non hanno beneficiato dell'indennità di aprile, l'indennità per il mese di maggio è riconosciuta:

- sulla base delle medesime condizioni definite dal DM 29.5.2020, con aggiornamento del termine per la cessazione dell'attività, che è esteso dal 30.4.2020 al 31.5.2020;
- previa presentazione all'ente di previdenza di apposita domanda, entro e non oltre il trentesimo giorno successivo all'entrata in vigore del decreto (ossia entro il 14.9.2020).

Divieto di licenziamento (art. 14)

In relazione alla previsione di ulteriori 18 settimane di cassa integrazione per COVID-19, viene confermato il divieto di licenziamento per motivi economici inizialmente introdotto dall'art. 46 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020), iniziato il 17.3.2020. La norma dispone infatti che per i datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito dei trattamenti di integrazione salariale di cui all'art. 1 del presente decreto o dell'esonero dal versamento dei contributi di cui all'art. 3 sia precluso:

- l'avvio di procedure di licenziamento collettivo ex artt. 4, 5 e 24 della L. 223/91 e restano sospese quelle pendenti avviate dopo il 23.2.2020;
- indipendentemente dal numero di dipendenti, il recesso dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della L. 604/66 e le relative procedure già avviate ai sensi dell'art. 7 della medesima legge.

Il datore di lavoro che, indipendentemente dal numero di dipendenti, nell'anno 2020 abbia proceduto al recesso del contratto di lavoro per giustificato motivo oggettivo può, anche oltre il termine di 15 giorni dall'impugnazione del licenziamento previsto dall'art. 18 co. 10 della L. 300/70, revocare la risoluzione del rapporto, purchè faccia contestuale richiesta di fruizione del trattamento di integrazione salariale di cui al DL 18/2020, conv. L. 27/2020, a partire dalla data in cui ha efficacia il licenziamento.



Eccezioni

Il divieto di licenziamento per motivi economici non trova applicazione:

- per i licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, conseguente alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, sempreché non sia configurabile un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ai sensi dell'art. 2112 c.c.;
- nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle OO.SS comparativamente più rappresentative a livello nazionale, che preveda un incentivo all'esodo per quei lavoratori che siano disponibili ad accettare la risoluzione del rapporto di lavoro, senza che questo comporti la perdita della NASpI;
- per i licenziamenti comminati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa o ne sia disposta la cessazione.

Infine, sono ammessi i licenziamenti previsti da un accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, che preveda un incentivo all'esodo per quei lavoratori che siano disponibili ad accettare la risoluzione del rapporto di lavoro, senza che questo comporti la perdita della NASpI.

Contributo a fondo perduto per esercenti attività di vendita di beni e servizi nei centri storici turistici (art. 59)

Viene riconosciuto un nuovo contributo a fondo perduto ai soggetti esercenti attività d'impresa di vendita di beni o servizi al pubblico svolte nelle zone A o equipollenti dei Comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana, che abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in paesi esteri:

- per i Comuni capoluogo di provincia, in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti negli stessi comuni;
- per i Comuni capoluogo di città metropolitana, in numero pari o superiore a quello dei residenti negli stessi comuni.

Calo del fatturato

Il contributo spetta inoltre a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi riferito al mese di giugno 2020 dei suddetti esercizi nelle zone A dei citati Comuni sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi realizzati nel corrispondente mese del 2019.

Determinazione del contributo

L'ammontare del contributo è determinato applicando una diversa percentuale alla differenza tra:

- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi riferito al mese di giugno 2020;
- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del corrispondente mese del 2019.
- La percentuale varia a seconda della fascia di ricavi/compensi in cui si trova il soggetto nel periodo d'imposta 2019. In particolare, il contributo spetta nelle seguenti misure:
 - 15% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro;
 - 10% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;
 - 5% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro.
- Il contributo a fondo perduto è comunque riconosciuto, ai soggetti che soddisfano i requisiti richiesti, in misura non inferiore a:
 - 1.000 euro per le persone fisiche;



- 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Tali importi minimi sono altresì riconosciuti ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.7.2019 nelle zone A dei suddetti Comuni.

L'ammontare del contributo a fondo perduto non può essere superiore a 150.000,00 euro.

Al fine di richiedere tale contributo occorrerà quindi presentare apposita istanza telematica all'Agenzia delle Entrate.

Divieto di cumulo

Il contributo in esame non è cumulabile con il contributo per le imprese della ristorazione di cui all'art. 58 del DL "Agosto".

Proroga moratoria per le PMI (art. 65)

Sono prorogati al 31.1.2021 i termini di sospensione originariamente fissati al 30 Settembre 2020:

- previsti all'art. 56 co. 2 lett. a), b) e c), co. 6 lett. a) e c) e co. 8 del DL 18/2020 conv. L. 27/2020, che regola le misure di sostegno finanziario alle micro, piccole e medie imprese e quindi la corresponsione delle rate di leasing, mutui e la restituzione di finanziamenti a scadenza unica (es. fidimport), nonché lo stand still riguardante gli affidamenti concessi;
- previsti all'art. 37-bis co. 1 del DL 23/2020 conv. L. 40/2020, sulle segnalazioni a sofferenza alla Centrale dei rischi e ai sistemi di informazioni creditizie per le imprese beneficiarie delle misure di cui all'art. 56 co. 2 DL 18/2020.

È, inoltre, stabilito che:

- la proroga della moratoria operi automaticamente e senza alcuna formalità per le imprese già ammesse alle misure di sostegno, di cui all'art. 56 co. 2 del DL 18/2020 conv. L. 27/2020, al 15.8.2020 (data di entrata in vigore del DL 104/2020);
- la proroga non operi nell'ipotesi di rinuncia espressa dell'impresa beneficiaria, che deve pervenire al soggetto finanziatore entro il 30.9.2020;
- le imprese che, al 15.8.2020 (data di entrata in vigore del DL 104/2020), presentino esposizioni che non siano ancora state ammesse alle misure di sostegno finanziario di cui al co. 2 dell'art. 56, possono essere ammesse entro il 31.12.2020, secondo le condizioni e le modalità previste dall'art. 56;
- nei confronti delle imprese che hanno avuto accesso alle misure di sostegno di cui all'art. 56 co. 2 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020 - modificato e integrato ai sensi della presente disposizione - il termine di 18 mesi per l'avvio delle procedure esecutive, di cui all'art. 56 co. 8, decorra dal termine delle misure di sostegno di cui al co. 2, come novellato dalla presente disposizione.

L'art. 65 del DL 104/2020 opera in conformità all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108 del TFUE30.

Modalità di svolgimento semplificate delle assemblee di società (art. 71)

Alle assemblee delle spa, delle sapa, delle srl, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15.10.2020 continuano ad applicarsi le disposizioni dei co. 2 - 6 dell'art. 106 del DL 18/2020 convertito.

L'art. 106 del DL 18/2020 convertito ha riconosciuto, in estrema sintesi, la possibilità di:

- convocare l'assemblea per approvare i bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 co. 2 e 2478-bis c.c. o alle diverse disposizioni statutarie (co. 1);



- prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (co. 2);
- svolgere le assemblee anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione (co. 2);
- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479 co. 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per con- senso espresso per iscritto (co. 3);
- obbligare, in talune società (ad esempio, quelle quotate), alla partecipazione all'assemblea tramite il "rappresentante designato" (co. 4, 5 e 6).

Ai sensi del co. 7 di tale articolo, poi, le relative disposizioni "si applicano alle assemblee convocate entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19".

Prolungamento dello stato di emergenza

Il DL 83/2020 ha disposto il prolungamento dello stato di emergenza al 15.10.2020 e, contestualmente, la proroga a tale data dei "termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato 1" al decreto medesimo (art. 1 co. 3). Tra queste non si ritrova l'art. 106 del DL 18/2020 convertito, ma l'art. 73 del medesimo DL, il cui co. 4 stabilisce che associazioni, fondazioni "nonché le società, comprese le società cooperative ed i consorzi", che non abbiano regolamentato lo svolgimento delle sedute in videoconferenza, possono riunirsi secondo tali modalità.

Differenti ricostruzioni in esito al DL 83/2020

Tale dato normativo ha comportato l'insorgere di due differenti interpretazioni.

Una prima ricostruzione ha ritenuto che, fino al 15.10.2020, per le assemblee sarebbe stato possibile il solo ricorso alla videoconferenza, in applicazione dell'art. 73 co. 4 del DL 18/2020.

Così ragionando, allora, fino al 15.10.2020 non sarebbe stato possibile utilizzare la normativa dell'art. 106 del DL 18/2020 convertito non riprodotta nell'art. 73 co. 4 del medesimo DL (come accade per le sole adunanze in videoconferenza), con la conseguenza che non vi sarebbe stata la possibilità di approvare i bilanci entro 180 giorni, di votare in via elettronica o per corrispondenza e di obbligare i soci a intervenire in assemblea per il tramite del rappresentante designato.

Era stato anche osservato come, probabilmente, alle assemblee – contemplate nell'art. 73 co. 4 del DL 18/2020 convertito – avrebbero potuto essere parificate le riunioni di altri organi collegiali, quali i consigli di amministrazione; la limitazione alla "videoconferenza", inoltre, avrebbe potuto non essere ritenuta preclusiva del ricorso anche alla audioconferenza.

Secondo altra ricostruzione, invece, facendo leva sul citato co. 7 dell'art. 106 del DL 18/2020, sarebbe stata possibile un'interpretazione estensiva tesa ad assicurare la perdurante vigenza dell'intero contenuto del medesimo articolo.

Soluzione accolta dal DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto")

A fronte di tali dubbi interpretativi, ora, si pone la previsione normativa sopra ricordata, ai sensi della quale, "alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15 ottobre 2020 continuano ad applicarsi le disposizioni dei commi da 2 a 6 dell'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27".

Tale previsione, da un lato, propone una soluzione differente rispetto a quelle ad oggi ipotizzate, dall'altro, allo stato, appare priva di adeguato coordinamento normativo.

Quanto al primo profilo, si esclude, implicitamente, la perdurante vigenza dell'intero contenuto dell'art. 106 del DL 18/2020, ma non si applica l'art. 73 co. 4 del DL 18/2020 convertito, bensì si



delimitano le disposizioni applicabili dello stesso art. 106 a quelle contemplate nei co. 2 - 6 (con esclusione, in particolare, della possibilità di approvare i bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio).

Quanto al secondo profilo, invece, si lascia nell'ombra la correlazione tra la nuova previsione ed il certamente vigente art. 73 co. 4 del DL 18/2020 convertito.

Credito d'imposta locazioni immobili uso non abitativo - Modifiche (art. 77 co. 1 lett. a) e b)

Sono apportate alcune modifiche all'art. 28 del DL 34/2020 convertito, recante la disciplina del credito d'imposta per la locazione di immobili ad uso non abitativo.

Strutture termali

Il credito d'imposta spetta indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente anche per le strutture termali (modifica all'art. 28 co. 3 del DL 34/2020).

Proroga dell'agevolazione per il mese di giugno

Il credito d'imposta viene esteso anche con riferimento al mese di giugno (e al mese di luglio per gli stagionali).

Con una modifica all'art. 28 co. 5 del DL 34/2020 è infatti ora previsto che:

- il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno;
- per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio.

Credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari in favore di leghe e società sportive professionistiche e di società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 81)

Per l'anno 2020, è riconosciuto un credito d'imposta alle imprese, ai lavoratori autonomi e agli enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti di:

- leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche;
- società sportive professionistiche e società ed associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi Olimpici e che svolgono attività sportiva giovanile.

Investimento agevolabile

L'investimento in campagne pubblicitarie deve essere:

- di importo complessivo non inferiore a 10.000,00 euro;
- effettuato dall'1.7.2020 al 31.12.2020, tramite strumenti di pagamento diversi dal contante;
- destinato a leghe e società sportive professionistiche e società ed associazioni sportive dilettantistiche con ricavi ex art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR relativi al periodo d'imposta 2019 prodotti in Italia almeno pari a 200.000,00 euro e fino a un massimo di 15 milioni di euro.

Sono escluse le sponsorizzazioni nei confronti di soggetti che aderiscono al regime previsto dalla L. 398/9141.

Determinazione dell'agevolazione

Il credito d'imposta "teorico" è pari al 50% degli investimenti agevolabili effettuati, nel limite massimo complessivo di spesa pari a 90 milioni di euro.



Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, la norma agevolativa dispone che si procederà alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale al credito di imposta astrattamente spettante come sopra calcolato, con un limite individuale per soggetto pari al 5% del totale delle risorse annue.

Modalità di utilizzo

Al fine di beneficiare dell'agevolazione è necessaria una preventiva istanza diretta al Dipartimento dello Sport della Presidenza del Consiglio dei ministri.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Disposizioni attuative

Con un decreto di prossima emanazione saranno definite le disposizioni attuative dell'agevolazione (es. procedure di concessione, documentazione richiesta, ecc.).

Credito d'imposta per investimenti pubblicitari - Incremento del tetto massimo di spesa (art. 96 co. 1)

Vengono incrementati i fondi stanziati per il credito d'imposta per investimenti pubblicitari per il 2020.

In particolare, all'art. 57-bis co. 1-ter del DL 50/2017 convertito, come modificato dall'art. 186 del DL 34/2020 convertito, sono apportate le seguenti modificazioni:

- il tetto massimo di spesa è incrementato a 85 milioni (in luogo dei precedenti 60 milioni);
- il beneficio è concesso nel limite di 50 milioni di euro (in luogo dei precedenti 40 milioni) per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche online, e nel limite di 35 milioni di euro (in luogo dei precedenti 20 milioni) per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato;
- il fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione è incrementato di 57,5 milioni (in luogo dei precedenti 32,5).

Rinvio del termine di versamento del secondo acconto per i soggetti ISA (art. 98)

Al ricorrere di determinati requisiti, è prorogato al 30.4.2021 il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (si tratta del 2020, per i soggetti "solari")⁴⁵.

Soggetti beneficiari

Destinatari del differimento sono i soggetti che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze (pari a 5.164.569 euro).

Atteso il rinvio operato all'art. 1 co. 2 del DPCM 27.6.2020, possono beneficiare della proroga anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014 (se svolgono attività economiche per le quali sono previsti gli ISA, ancorché siano esclusi dalla relativa applicazione);



- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011 (se svolgono attività economiche per le quali sono previsti gli ISA, ancorché siano esclusi dalla relativa applicazione);
- presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA (es. inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell'attività, determinazione forfettaria del reddito, ecc.);
- La proroga interessa anche i soggetti che:
- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.
- Pertanto, possono beneficiare dei più ampi termini di versamento anche:
- i soci di società di persone;
- i collaboratori di imprese familiari;
- i coniugi che gestiscono aziende coniugali;
- i componenti di associazioni tra artisti o professionisti (es. professionisti con studio associato);
- i soci di società di capitali "trasparenti".

Requisito del calo del fatturato

La proroga in esame si applica soltanto a condizione che, nel primo semestre dell'anno 2020, l'ammontare del fatturato o dei corrispettivi sia diminuito di almeno il 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

Nuova rivalutazione dei beni d'impresa (art. 110)

Il decreto introduce una nuova rivalutazione dei beni di impresa che potrà essere posta in essere nel bilancio al 31.12.2020. In particolare, questa opzione può avere:

- rilevanza solo civilistica e contabile;
- oppure rilevanza anche fiscale, attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva del 3% sui maggiori valori iscritti.

In altri termini, applicando questo nuovo regime, l'iscrizione di maggiori valori in bilancio non viene subordinata obbligatoriamente all'assoggettamento dei medesimi ad imposizione sostitutiva. La rilevanza fiscale della rivalutazione, infatti, potrà essere decisa in via autonoma nel momento in cui si intenda versare l'imposta per far valere i maggiori valori anche sotto il profilo fiscale.

Ambito soggettivo

La rivalutazione compete alle società di capitali e agli enti commerciali residenti che non adottano, per la redazione del bilancio, gli IAS/IFRS. Attraverso il richiamo della norma all'art. 15 della L. 342/2000, possono applicare questo regime anche le società di persone commerciali, le imprese individuali, gli enti non commerciali residenti e i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

Beni rivalutabili

Possono essere rivalutati i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della L. 342/2000, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, che risultano dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso al 31.12.2020; inoltre, la medesima può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Imposta sostitutiva del 3%



Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3% per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti

I maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva per la rivalutazione sono riconosciuti ai fini fiscali a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2021.

In caso di rivalutazione efficace ai fini fiscali, quindi, a partire da questo esercizio i maggiori valori attribuiti ai beni rilevano ai fini:

- della deducibilità degli ammortamenti;
- della determinazione del plafond delle spese di manutenzione di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR;
- della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Invece, le plusvalenze e le minusvalenze sono calcolate avendo riguardo al costo dei beni "ante rivalutazione", nel momento in cui la cessione degli stessi (o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) avvenga in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, in data anteriore all'1.1.2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Regime fiscale del saldo attivo di rivalutazione

Anche per la procedura di rivalutazione in commento, il saldo attivo di rivalutazione costituisce una riserva in sospensione d'imposta per le imprese in contabilità ordinaria che optano per la rilevanza fiscale dei maggiori valori attribuiti ai beni.

All'occorrenza, questi soggetti possono affrancare la riserva versando un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Resta fermo che attribuendo rilevanza esclusivamente "civilistica" alla rivalutazione, non si iscrive alcuna riserva in sospensione di imposta e non risulta necessario ricorrere all'affrancamento.

Per le imprese in contabilità semplificata, invece, valgono i chiarimenti contenuti nella circ. Agenzia delle Entrate 26.1.2001 n. 5 (§ 4.2), secondo cui non si applica il corpo di norme che disciplina il saldo attivo di rivalutazione, essendo questo legato all'evidenza di un dato (l'ammontare della riserva) desumibile dal bilancio.

Per questi ultimi, quindi, è esclusa la tassazione della riserva in caso di distribuzione.

Coordinamento con le altre discipline di rivalutazione dei beni di impresa

Si segnala che l'art. 1 co. 696 ss. della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha introdotto una rivalutazione dei beni di impresa, efficace dal punto di vista fiscale, che doveva essere effettuata nel bilancio al 31.12.2019.

Ai sensi dall'art. 12-ter del DL 8.4.2020 n. 23 (conv. L. 40/2020) la rivalutazione in argomento può essere effettuata anche:

- nel bilancio al 31.12.2020;
- nel bilancio al 31.12.2021;
- nel bilancio al 31.12.2022.

Inoltre, si ricorda che l'art. 6-bis del DL 23/2020 ha previsto che, per le imprese dei settori alberghiero e termale, la rivalutazione dei beni in argomento possa essere effettuata senza imposte sostitutive.



Erogazioni liberali in natura ai dipendenti - Incremento del limite di esclusione da tassazione (art. 112)

Limitatamente al periodo d'imposta 2020, l'importo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dall'azienda ai lavoratori dipendenti che non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR è elevato da 258,23 euro a 516,46 euro.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani