

B review



TeamSystem Business review

| n. 06/2020

Supplemento a TeamSystem Review n. 282

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem

Healthy Workspace

Strumenti per affrontare in sicurezza la Fase 2

Attraverso il collegamento con dispositivi fissi e wearable mobili, **TeamSystem offre un KIT di applicazioni software e hardware (*)** integrato nelle piattaforme gestionali, per affrontare in sicurezza la **Fase 2**:

- Gestione dei controlli in fase di accesso con misurazione della temperatura
- Adozione, controllo e verifica dei DPI e degli strumenti di distanziamento sociale
- Questionari automatizzati di tracciamento per dipendenti e visitatori
- Monitoraggio puntuale dell'applicazione delle regole attraverso dashboard, KPI e sistemi di alert

Tutto secondo quanto previsto dal "Protocollo condiviso di regolazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro" del 24 aprile 2020, **a garanzia della sicurezza delle persone e della continuità del business aziendale.**

Per maggiori informazioni:

<https://www.teamsystem.com/teamsystem-hr-healthy-workspace>

(*) ATTENZIONE: non si tratta di dispositivi medici e possono essere utilizzati al solo fine di valutare eventuali rischi connessi alla temperatura corporea. Non possono essere utilizzati a fini di diagnosi, prevenzione, controllo, terapia o attenuazione di una malattia

Lavoro e previdenza

Contratti a tempo determinato: novità del D.L. 34/2020	2
Permessi e congedi retribuiti: novità del Decreto Rilancio	3
D.L. Rilancio: novità in tema di ammortizzatori sociali	5
Indennità previste nel D.L. Rilancio	7
Indicazioni INL sull'inquadramento previdenziale delle imprese	9
Tfr: coefficiente di aprile 2020	12

Economia e finanza

Equo canone di aprile 2020	13
----------------------------	----

Fisco e tributi

L'impatto dell'emergenza da Covid-19 sui bilanci dell'esercizio 2019 dei soggetti Oic: il punto di Assonime e dell'Oic	14
Rivalutazioni, riallineamenti e affrancamenti: il <i>test</i> di convenienza	21

Contratti a tempo determinato: novità del D.L. 34/2020

Tra la fine dello scorso mese di aprile e la prima metà di maggio, 2 provvedimenti normativi hanno proposto alcune rilevanti novità in tema di contratto a tempo determinato; si tratta della Legge di conversione del D.L. 18/2020, c.d. Cura Italia, e del nuovo Decreto Rilancio, D.L. 34/2020.

Di seguito i principali spunti.

Novità dal D.L. Cura Italia

La Legge di conversione del Decreto Cura Italia ha introdotto *ex novo* l'articolo 19-bis, aprendo alcuni spazi derogatori alla disciplina del tipo contrattuale, nel 2018 rivisitata in molti aspetti dal c.d. Decreto Dignità, nel tentativo di offrire un equilibrio tra la concessione di ammortizzatori sociali emergenziali e la contemporanea esigenza di flessibilità delle imprese.

I datori di lavoro ammessi a tali deroghe sono identificati in quelli che hanno e stanno utilizzando una delle varie forme di integrazione salariale emergenziali previste dal Decreto 18/2020 (causale Covid-19). A loro vengono offerte, entro i limiti temporali riguardanti l'utilizzo dell'ammortizzatore sociale, le sotto indicate eccezioni in tema di proroga o rinnovo del contratto a termine anche in somministrazione:

- disattivazione del divieto di stipula del tipo contrattuale in corso di cassa integrazione, specificando come in questo periodo (causale Covid-19) siano effettuabili dall'azienda proroghe o rinnovi di contratti a termine;
- disattivazione dei necessari periodi di stacco contrattuale, 10 o 20 giorni, per il caso di rinnovi in presenza di cassa integrazione Covid-19.

Novità dal D.L. Rilancio

Il Decreto Rilancio, invece, a mezzo dell'articolo 93, ammette, per far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza epidemiologica da Covid-19, che sia possibile rinnovare o prorogare i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere al 23 febbraio 2020, fino al 30 agosto 2020, anche senza l'apposizione delle causali ove normativamente dovute.

Da notare bene che si tratta di una deroga temporanea, con scadenza al 30 agosto prossimo, a quanto disposto dalla normativa vigente circa la necessità di causali per i casi di proroga o rinnovo di contratti a termine; tale deroga viene concessa, in questo caso, non solo per i datori di lavoro coinvolti nell'utilizzo di integrazioni salariali, bensì per qualunque datore.

Vi sono alcuni aspetti interpretativi che dovranno essere sciolti, o magari sistemati in sede di conversione in Legge: si pensi ai rinnovi di contratti a termine scaduti da poco, quindi non in essere alla data del 23 febbraio 2020, ma che si vorrebbero rinnovare; oppure al modo con cui deve essere valutata la data del 30 agosto 2020, ossia se come scadenza ultima di un accordo acausale o come ultima data per una sua stipula.

Nel nuovo temporaneo labirinto normativo sui contratti a termine, ci si dovrà quindi muovere con parecchia cautela.

Riferimenti normativi

D.L. 18/2020 e D.L. 34/2020

Permessi e congedi retribuiti: novità del Decreto Rilancio

Il nuovo D.L. 34/2020, ex articolo 73, prevede ulteriori complessive 12 giornate usufruibili nei mesi di maggio e giugno 2020 come permessi 104 e proroga i congedi parentali Covid-19

Permessi assistenza disabili (L. 104/1992)

Come si ricorderà, l'articolo 24, D.L. 18/2020, aveva previsto che i 3 giorni di permesso retribuito, coperto da contribuzione figurativa, concessi al lavoratore per assistere un familiare con *handicap* (ex articolo 33, comma 3, L. 104/1992), fossero incrementati di ulteriori complessive 12 giornate, usufruibili nei mesi di marzo e aprile scorsi.

Il nuovo D.L. 34/2020, ex articolo 73, prevede ulteriori complessive 12 giornate usufruibili nei mesi di maggio e giugno 2020.

Congedo genitori

Anche in questo caso l'articolo 23, D.L. 18/2020, aveva previsto, per l'anno 2020 e a decorrere dal 5 marzo scorso, un periodo di congedo continuativo o frazionato, comunque non superiore a 15 giorni, per i genitori lavoratori dipendenti del settore privato in relazione all'assistenza ai figli di età non superiore ai 12 anni. Veniva riconosciuta un'indennità pari al 50% della retribuzione, calcolata secondo quanto previsto dall'articolo 23, D.Lgs. 151/2001, con copertura di contribuzione figurativa.

Il nuovo D.L. 34/2020, all'articolo 72, estende la durata di tale periodo di congedo. Viene, infatti, previsto che per il periodo dal 5 marzo al 31 luglio 2020, in modo continuativo o frazionato, i genitori lavoratori dipendenti del settore privato hanno diritto a fruire di un congedo non superiore a 30 giorni per assistenza ai figli di età non superiore ai 12 anni. Viene riconosciuta un'indennità pari al 50% della retribuzione, calcolata secondo quanto previsto dall'articolo 23, D.Lgs. 151/2001. I suddetti periodi sono coperti da contribuzione figurativa.

Si ricorda che gli eventuali periodi di congedo parentale (ex articoli 32 e 33, D.Lgs. 151/2001), fruiti dai genitori durante il periodo di sospensione, sono convertiti nel congedo speciale di cui sopra, con diritto all'indennità stabilita, e non saranno computati né indennizzati a titolo di congedo parentale.

Oltre a quanto sopra, i genitori lavoratori dipendenti nel settore privato, con figli di età minore di 16 anni (prima tale norma era prevista per genitori con figli minori, di età compresa tra i 12 e i 16 anni) hanno comunque diritto di astenersi dal lavoro, senza corresponsione di indennità né riconoscimento di contribuzione figurativa, ma con divieto di licenziamento e diritto alla conservazione del posto di lavoro, per tutta la durata del periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado. Ciò a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia altro genitore non lavoratore.

Anche i genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata, per il periodo dal 5 marzo al 31 luglio 2020, hanno diritto a fruire, per i figli di età non superiore ai 12 anni, di uno specifico congedo, per il quale è riconosciuta un'indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50% di 1/365 del reddito, individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità.

La medesima indennità è estesa ai genitori lavoratori autonomi iscritti all'Inps ed è commisurata, per ciascuna giornata indennizzabile, al 50% della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla Legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto.

La fruizione del congedo è riconosciuta alternativamente a entrambi i genitori, per un totale com-

plussivo, si presume, di 30 giorni, ed è subordinata alla condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o altro genitore disoccupato o non lavoratore.

Bonus baby-sitter

In alternativa al congedo sopra esposto, per i medesimi lavoratori dipendenti beneficiari, ovvero per gli iscritti in via esclusiva alla Gestione separata o a una Gestione Inps autonomi, è prevista la possibilità di scegliere per la corresponsione di uno o più *bonus* per l'acquisto di servizi di *baby-sitting* nel limite massimo complessivo di 1.200 euro, da utilizzare per prestazioni effettuate nel periodo dal 5 marzo al 31 luglio 2020.

Il *bonus* viene erogato mediante il Libretto famiglia, ma anche, in alternativa, direttamente al richiedente, per la comprovata iscrizione del figlio a centri estivi, servizi integrativi per l'infanzia, servizi socio-educativi territoriali, centri con funzione educativa e ricreativa e servizi integrativi o innovativi per la prima infanzia. La fruizione del *bonus* per servizi integrativi per l'infanzia è incompatibile con la fruizione del *bonus* asilo nido.

Il suddetto *bonus* è, altresì, riconosciuto ai lavoratori autonomi non iscritti all'Inps, subordinatamente alla comunicazione, da parte delle rispettive Casse previdenziali, del numero dei beneficiari.

Riferimenti normativi

D.L. 18/2020

D.L. 34/2020

D.L. Rilancio: novità in tema di ammortizzatori sociali

È stato pubblicato in G.U. n. 128/2020, S.O. n. 21, il D.L. 34/2020 (c.d. D.L. Rilancio), in vigore dal giorno stesso della sua pubblicazione. Tra le innumerevoli misure urgenti in esso contenute, particolarmente attese erano quelle relative al sostegno al lavoro e, più nello specifico, agli ammortizzatori sociali. Analizziamo qui di seguito, in sintesi, le principali novità su questi temi.

Cassa integrazione salariale ordinaria e Fondo integrazione salariale

Il D.L. Rilancio, modificando quanto già previsto nel D.L. 18/2020, incrementa di ulteriori 5 settimane, oltre alle 9 già concesse, la possibilità di ricorrere alla Cigo o al Fondo di integrazione salariale (Fis), con motivazione "Emergenza Covid-19", nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020. Le 5 settimane aggiuntive potranno essere richieste solamente dopo che le precedenti 9 settimane siano state integralmente fruito. Viene, altresì, riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di 4 settimane da utilizzarsi nel periodo 1° settembre 2020-31 ottobre 2020.

Per i soli datori di lavoro dei settori turismo, fiere e congressi, parchi divertimento, spettacoli dal vivo e sale cinematografiche, è possibile usufruire delle predette 4 settimane anche per i periodi antecedenti al 1° settembre 2020, a condizione che i medesimi datori di lavoro abbiano fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 14 settimane. Il Decreto reintroduce l'obbligo di preventiva informazione alle organizzazioni sindacali del ricorso agli ammortizzatori sociali, con eventuale esame congiunto da esaurirsi entro i 3 giorni successivi dalla comunicazione. Come ampiamente chiarito dall'Inps, non viene prevista necessariamente la sottoscrizione di un accordo sindacale in ordine alla modalità di utilizzo della cassa integrazione o Fis a seguito dell'eventuale consultazione. Vengono fortemente accorciati i tempi per la presentazione delle istanze all'Inps: queste dovranno essere inviate telematicamente entro la fine del mese successivo all'inizio della sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.

In ultimo, è da evidenziare come gli Anf saranno riconosciuti anche ai percettori dell'assegno ordinario.

Aziende che si trovano già in Cigs

Anche in questa specifica ipotesi, il D.L. Rilancio, modificando quanto già previsto nel D.L. 18/2020, incrementa di ulteriori 5 settimane, oltre alle 9 già concesse, la possibilità di ricorrere alla Cigo, con motivazione "Emergenza Covid-19", nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020. Le 5 settimane aggiuntive potranno essere richieste solamente dopo che le precedenti 9 settimane siano state integralmente fruito. Viene, altresì, riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di 4 settimane da utilizzarsi nel periodo 1° settembre 2020-31 ottobre 2020.

Cigd

Il D.L. 34/2020 interviene anche sulla Cigd, ampliandone il ricorso di ulteriori 5 settimane. Le 5 settimane aggiuntive potranno essere richieste nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020, a condizione di aver esaurito le 9 settimane autorizzate. Viene, altresì, riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di 4 settimane, da utilizzarsi nel periodo 1° settembre 2020-31 ottobre 2020. Per i soli datori di lavoro dei settori turismo, fiere e congressi, parchi divertimento, spettacoli dal vivo e sale cinematografiche, è possibile usufruire delle predette 4 settimane anche per i periodi antecedenti al 1° settembre 2020, a condizione che i medesimi datori di lavoro abbiano fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 14 settimane.

Di particolare rilevanza è che, per le ulteriori 9 settimane (5+4), le istanze finalizzate alla conces-

sione della Cigd dovranno essere presentate, mediante invio telematico con elenco dei beneficiari per tutto il periodo, all'Inps e non più alle Regioni, entro la fine del mese successivo a quello di inizio della sospensione o riduzione.

Va evidenziato che, in questa prima fase, le domande non potranno essere presentate prima che siano decorsi 30 giorni dall'entrata in vigore del D.L. 34/2020, quindi non prima del 18 giugno 2020. Il datore di lavoro che si avvale del pagamento diretto dovrà trasmettere, anche mediante il proprio intermediario autorizzato, entro 15 giorni dalla sospensione o riduzione dell'attività, i necessari dati per consentire all'Inps l'erogazione di un'anticipazione per i lavoratori non superiore al 40% delle ore autorizzate. In seguito, entro 30 giorni dall'erogazione dell'anticipazione, dovrà essere trasmessa la consuntivazione delle ore effettivamente utilizzate, al fine di consentire all'Istituto di procedere con l'eventuale corresponsione del saldo o per recuperare quanto erogato. Va sin da ora precisato che, al momento, occorrerà attendere le istruzioni da parte dell'Istituto previdenziale prima di poter procedere.

Riferimenti normativi

D.L. 18/2020

D.L. 34/2020

Indennità previste nel D.L. Rilancio

È stato pubblicato in G.U. il D.L. 34/2020 (D.L. Rilancio), in vigore dal 19 maggio. Tra le innumerevoli misure urgenti in esso contenute sono da evidenziare le nuove indennità previste per i lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica, elencate agli articoli 84 e 85.

Indennità lavoratori autonomi, collaboratori coordinati e continuativi e lavoratori dipendenti

Ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità pari a 600 euro, la stessa sarà riconosciuta anche per il mese di aprile 2020. Ai liberi professionisti titolari di partita Iva attiva al 19 maggio 2020, iscritti alla Gestione separata Inps, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano subito una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019, sarà riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro. A tal fine il reddito, precisa la norma, sarà individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento.

L'interessato dovrà presentare all'Inps la domanda nella quale autocertifica il possesso dei requisiti sopra elencati.

Ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, iscritti alla Gestione separata Inps, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano cessato il rapporto di lavoro alla data del 19 maggio 2020, è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro.

Ai lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali Ago (commercianti, artigiani, coltivatori diretti, mezzadri e coloni), già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità pari a 600 euro, sarà erogata anche per il mese di aprile 2020 la medesima indennità.

Per i lavoratori stagionali del turismo e degli stabilimenti termali è riconosciuta un'indennità per il mese di aprile 2020 pari a 600 euro e, se hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpI, alla data di entrata in vigore del D.L. 34/2020, è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro.

Agli operai agricoli a tempo determinato, non titolari di pensione, che nel 2019 abbiano effettuato almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo, già beneficiari dell'indennità nel mese di marzo, è riconosciuta la medesima anche per il mese di aprile 2020, con un importo pari a 500 euro.

Viene, altresì, riconosciuta un'indennità per i mesi di aprile e maggio, pari a 600 euro per ciascun mese, ai lavoratori dipendenti e autonomi che, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro. I destinatari del provvedimento sono:

- a) lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel medesimo periodo;
- b) lavoratori intermittenti che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020;
- c) lavoratori autonomi, privi di partita Iva, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 siano stati titolari di contratti autonomi occasionali riconducibili alle disposizioni di cui all'articolo 2222, cod. civ., e che non

abbiano un contratto in essere alla data del 23 febbraio 2020, data alla quale gli stessi debbono essere già iscritti alla Gestione separata con accredito nello stesso arco temporale di almeno un contributo mensile (reddito minimo mensile non inferiore a 1.329,42 euro);

d) incaricati alle vendite a domicilio con reddito annuo 2019 derivante dalle medesime attività superiore a 5.000 euro e titolari di partita Iva attiva e iscritti alla Gestione separata alla data del 23 febbraio 2020 e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.

Tutti i soggetti sopra elencati, alla data di presentazione della domanda, non devono essere in alcuna delle seguenti condizioni:

- titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, diverso dal contratto intermittente;
- titolari di pensione.

Infine, viene riconosciuta, ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo, in presenza di specifici requisiti, un'indennità di 600 euro per ciascuno dei mesi di aprile e maggio 2020; la medesima indennità viene erogata per le predette mensilità anche ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore a 35.000 euro. Non avranno diritto all'indennità sopra descritta i lavoratori titolari di rapporto di lavoro dipendente o titolari di pensione alla data del 19 maggio 2020. È importante precisare che tutte le elencate indennità non concorrono alla formazione del reddito imponibile e sono erogate dall'Inps, previa domanda dell'interessato.

Indennità per i lavoratori domestici

Ai lavoratori domestici che abbiano in essere, alla data del 23 febbraio 2020, uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali, è riconosciuta, per i mesi di aprile e maggio 2020, un'indennità mensile pari a 500 euro per ciascun mese. L'indennità prevista è riconosciuta a condizione che i lavoratori domestici non siano conviventi con il datore di lavoro. L'indennità non concorre alla formazione del reddito imponibile Irpef. La misura di sostegno non spetta ai titolari di pensione, a eccezione dell'assegno ordinario di invalidità e ai titolari di rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato diverso dal lavoro domestico.

Le domande possono essere presentate presso gli istituti di patronato.

Riferimenti normativi

D.L. 18/2020

D.L. 34/2020

Indicazioni INL sull'inquadramento previdenziale delle imprese

L 'INL, con circolare n. 1/2020, ha fornito importanti chiarimenti in ordine alla procedura di inquadramento previdenziale delle imprese.

Introduzione

L'articolo 49, L. 88/1989, introduce una classificazione dei datori di lavoro da parte dell'Inps a tutti i fini previdenziali e assistenziali, secondo la seguente ripartizione:

- a) settore industria;
- b) settore artigianato;
- c) settore agricoltura;
- d) settore terziario;
- e) credito, assicurazione e tributi.

Secondo quanto esplicitato nella circolare Inps n. 80/2014, il datore di lavoro, nel trasmettere la domanda di iscrizione, ha l'obbligo di comunicare il codice dell'attività economica esercitata in relazione alla posizione aziendale aperta per i dipendenti, desunto dalla tabella ATECO 2007: l'Inps, sulla base di esso, associa a ciascuna attività un codice statistico contributivo, denominato C.S.C. composto da 5 cifre, dove la prima cifra identifica il settore di attività, la seconda e terza cifra identificano la classe di attività nella quale opera il datore di lavoro (ad esempio: tessile, edilizia, metalmeccanica, etc.), la quarta e la quinta cifra identificano la categoria, ossia la famiglia delle attività di dettaglio esercitate nell'ambito della classe.

Resta ferma comunque la possibilità per l'Inps di inquadrare i datori di lavoro in uno dei settori normativamente previsti in funzione dell'attività svolta, indipendentemente dal raggruppamento delle attività effettuato dall'Istat.

Le eventuali modifiche rispetto all'iniziale posizione aziendale, o il verificarsi di eventi la cui conseguenza imponga una diversa valutazione degli obblighi contributivi, comportano la variazione dell'inquadramento previdenziale.

Settore industria

Ai fini dell'accertamento della natura industriale di un'impresa viene in rilievo, di norma, un'attività economica organizzata al fine della realizzazione di un prodotto nuovo, in cui l'attività prevalente consista nella trasformazione della materia prima.

Nel settore industria possono, peraltro, rientrare anche attività in cui la materia prima non subisce modificazioni delle sue proprietà intrinseche.

Rientrano nel settore, inoltre, le attività di produzione di servizi aventi caratteristiche proprie delle lavorazioni industriali (ad esempio, le attività estrattive o servizi di pulizia svolti con macchinari complessi).

Settore artigianato

La classificazione di un'impresa tra quelle "artigiane" discende dalla verifica della sussistenza dei requisiti fissati dagli articoli 2 e 3, L. 443/1985.

Per l'avvio di un'impresa artigiana, l'interessato deve presentare al Registro Imprese, tramite il modulo telematico "ComUnica", una dichiarazione attestante il possesso dei requisiti.

L'articolo 3, L. 443/1985, stabilisce che l'impresa artigiana, nel rispetto dei limiti dimensionali e degli scopi previsti dalla Legge, può essere costituita ed esercitata in forma di società, anche cooperativa, a condizione che la maggioranza dei soci, ovvero almeno uno nel caso di 2 soci, svolga in prevalenza lavoro personale, anche manuale, nel processo produttivo, e che nell'impresa il lavoro

abbia funzione preminente sul capitale.

Sono, pertanto, escluse le Spa mentre è ammessa la costituzione di Srl, a condizione che l'imprenditore artigiano, risulti socio unico amministratore e non rivesta tale carica presso altra Srl, né sia socio accomandatario di una Sas.

Con specifico riferimento alle società cooperative artigiane e all'inquadramento previdenziale dei singoli soci lavoratori, viene in rilievo la tipologia di rapporto di lavoro, autonomo o subordinato, instaurato tra i titolari di impresa artigiana associati e la società cooperativa.

Consorti tra imprese artigiane

Le imprese artigiane, indipendentemente dal settore di attività, possono stipulare contratti associativi per il compimento di opere o per la prestazione di servizi, usufruendo delle agevolazioni previste per le imprese artigiane.

In tali contesti ha rilevanza la verifica dell'effettiva natura delle imprese aderenti al consorzio, atteso che la partecipazione al consorzio anche di una sola impresa industriale, comporta l'impossibilità di attribuire allo stesso la qualifica di "artigiano".

Settore agricoltura

Il settore agricoltura è riservato alle attività di cui all'articolo 2135, cod. civ., in base al quale sono considerate aziende agricole o forestali quelle esercenti un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali e attività connesse.

Si esclude l'inquadramento nel settore dell'agricoltura per le società anche cooperative che, al di fuori dell'ambito organizzativo e operativo dell'impresa, *"si limitano ad assumere la manodopera per poi metterla a disposizione dei soci"*.

L'INL, con nota n. 23/2020, ha chiarito che, laddove si accerti la carenza dei requisiti per configurare l'azienda quale impresa agricola, sarà necessario verificare se la prestazione di lavoro effettuata da ciascun lavoratore rientri eventualmente tra le attività elencate nell'articolo 6, L. 92/1979, in modo da mantenere in capo ai lavoratori l'iscrizione previdenziale nel settore agricolo nonostante la riqualificazione dell'azienda nel settore non agricolo.

Diversamente, laddove, a seguito della riqualificazione dell'azienda, venga accertato che anche l'attività prestata in concreto dal lavoratore non rientri tra quelle identificabili come agricole si procederà al disconoscimento delle giornate di lavoro in agricoltura, al conseguente aggiornamento della posizione assicurativa, nonché al recupero delle indebite prestazioni, con particolare riferimento alle prestazioni a sostegno del reddito specifiche di tale settore, che siano già state eventualmente erogate (ad esempio, indennità di disoccupazione). In tali ultimi casi, i lavoratori potranno in ogni caso richiedere la trasformazione delle domande di disoccupazione agricola in NA-SpI, con compensazione di quanto già corrisposto a titolo di indennità di disoccupazione agricola.

Settore terziario

Nel settore terziario sono inquadrate le attività commerciali, comprese quelle turistiche, le attività di produzione, intermediazione e prestazione di servizi anche finanziari, le attività professionali e artistiche, nonché le relative attività ausiliarie (Cassazione n. 2932/2016). Tale settore costituisce, altresì, una *"categoria residuale"* nella quale collocare tutte le attività di servizi che non sono definite dalla L. 88/1989 o da altre Leggi speciali.

Settore credito, assicurazione e tributi appaltati

Nel settore credito, assicurazione e tributi appaltati sono inquadrate le attività bancarie e di credito, quelle assicurative, esattoriali e quelle inerenti ai servizi tributari appaltati.

Gli istituti finanziari e gli organismi vanno classificati nel settore credito nel caso in cui svolgano l'attività avvalendosi di capitali propri; ove, invece, ricorrano a linee di credito presso banche o altri istituti finanziari, l'attività svolta dai medesimi deve ritenersi esclusivamente di intermediazione e conseguentemente iscrivibile al settore terziario.

Attività plurime

Nel caso in cui l'impresa svolga più attività, l'applicazione di un differente regime contributivo discende dall'autonomia funzionale e organizzativa delle strutture presso le quali le stesse sono svolte, dovendosi, in difetto, applicare il regime contributivo dell'attività prevalente rispetto alla quale le altre devono ritenersi sussidiarie o ausiliarie.

Qualora sia svolta una o più attività secondaria rientrante in un diverso settore, connotata da caratteri di autonomia funzionale e organizzativa che legittima l'attribuzione di distinti inquadramenti previdenziali, si può procedere all'apertura di una posizione per l'attività secondaria, diversa da quella principale.

Qualora, al contrario, le diverse attività svolte dal datore di lavoro non siano dotate di autonomia organizzativa, ma siano, piuttosto, collegate l'una alle altre da un rapporto di connessione e accessoria (c.d. attività promiscue o attività ausiliarie) si applica il principio della prevalenza.

Applicazione di contratti che fanno riferimento ad ambiti di attività del tutto differenti rispetto a quello in cui opera l'impresa

Le problematiche inerenti al corretto inquadramento aziendale – dal quale deriva l'individuazione degli obblighi contributivi dell'impresa – sono logicamente antecedenti rispetto alle questioni relative all'individuazione del Ccnl applicabile. Ciò in quanto l'inquadramento effettuato in base all'attività svolta dall'impresa ha ricadute sull'individuazione del Ccnl applicabile ai fini della determinazione della retribuzione da assoggettare a contribuzione (c.d. imponibile minimo) ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.L. 338/1989, che, fa riferimento alla "categoria" di attività.

In via amministrativa, si ritiene che il concetto di categoria, possa essere direttamente ricondotto al C.S.C. attribuito all'azienda, fatte salve le verifiche circa il corretto inquadramento.

Pertanto, l'ispettore dovrà porre la massima attenzione all'attività effettivamente esercitata dall'azienda e, qualora riscontri l'applicazione di un contratto collettivo non rispondente alla categoria/settore produttivo di appartenenza dell'impresa, potrà adottare i relativi provvedimenti di recupero contributivo.

L'INL fornisce i seguenti esempi:

- ipotesi di un datore di lavoro, iscritto a un'associazione di categoria, che recede autonomamente dall'applicazione del Ccnl sottoscritto dalla stessa. In tal caso, ove il datore di lavoro non abbia preventivamente abbandonato l'organizzazione cui aveva conferito il mandato a sottoscrivere il Ccnl, la mancata applicazione del contratto collettivo comporterà i relativi recuperi contributivi;
- Ccnl da prendere a riferimento ai fini previdenziali nell'ipotesi di sussistenza di una "pluralità di contratti collettivi intervenuti per la medesima categoria" (articolo 2, comma 25, L. 549/1995) e, in particolare, rispetto all'applicazione del Ccnl Multiservizi: si ritiene che tale Ccnl sia da prendere a riferimento solo qualora l'attività dell'impresa sia effettivamente riferibile a una pluralità di "categorie" (ad esempio, pulizie e logistica, ovvero logistica e sanificazione). Diversamente, qualora in sede di verifica ispettiva si riscontri che l'applicazione di tale contratto sia finalizzata esclusivamente all'abbattimento del costo del lavoro rispetto a un Ccnl comparativamente più rappresentativo riferibile a una "categoria" specifica di servizi sistematicamente prestati dall'azienda (ad esempio Ccnl logistica), si ritiene che quest'ultimo Ccnl sia quello di riferimento ai fini previdenziali.

Riferimenti normativi

INL, circolare n. 1/2020

Tfr: coefficiente di aprile 2020

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a aprile 2020 è risultato pari a 102,5: a aprile 2020 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2019 è risultata pari a 0,500000

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2019	Tasso mensile	75% Differenza 2018	Rivalutazione
Gennaio 2020	15 gennaio – 14 febbraio	102,7	0,195122	0,125	0,146341	0,271341
Febbraio 2020	15 febbraio – 14 marzo	102,5	0	0,250	0	0,250000
Marzo 2020	15 marzo – 14 aprile	102,6	0,097561	0,375	0,073171	0,448171
Aprile 2020	15 aprile – 14 maggio	102,5	0,0	0,500	0,0	0,500000

Equo canone di aprile 2020

L'inflazione del mese di aprile 2020 è stata pari a - 0,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a -0,075% (menozerovirgolazerosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2020 rispetto a aprile 2019 è risultata pari a -0,1% (menozerovirgolauno). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a -0,075% (menozerovirgolazerosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2020 rispetto a aprile 2018 risulta pari a 0,8% (zerovirgolaotto). Il 75% risulta pari a 0,6% (unovirgolasei).

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

L'impatto dell'emergenza da Covid-19 sui bilanci dell'esercizio 2019 dei soggetti Oic: il punto di Assonime e dell'Oic

L'emergenza da Covid-19 rappresenta un fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio che, secondo la posizione assunta, prima, da Assonime ne "Il Caso n. 5/2020", e confermato dall'Oic, non determina un impatto sulla valutazione delle voci del bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019; una posizione analoga era stata assunta anche in un precedente documento pubblicato dalla Fondazione nazionale dei commercialisti. Dinanzi a un fenomeno di tale dirompenza, e anche a una norma "emergenziale" – l'articolo 7, Decreto Liquidità – assai ermetica nella sua formulazione, e comunque riferita esclusivamente all'applicazione del postulato della continuità aziendale, si pongono tuttavia alcuni interrogativi circa il suo effettivo impatto sui valori del bilancio 2019, e alla assicurazione che esso possa essere ricondotto nella generalità dei casi solamente a un'accentuazione dell'informativa, peraltro di contenuto prettamente "qualitativo", da rendere nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

L'emergenza Covid-19 e i riflessi sul bilancio dell'esercizio 2019: la convivenza della norma ordinaria con la "norma emergenziale"

L'emergenza sanitaria conseguente alla diffusione della pandemia da Covid-19 che ha coinvolto progressivamente quasi tutti gli Stati del mondo sta causando impatti estremamente significativi sulla operatività delle imprese italiane. Ne è escluso, quantomeno in termini di dirompenti effetti negativi causati dalla situazione emergenziale, solo un numero assai limitato di imprese, per via del settore di appartenenza, come è ad esempio il caso delle imprese operanti nel settore alimentare, in quello farmaceutico e medicale, e in pochi altri.

La condizione emergenziale e gli effetti economici che ne derivano pongono seri e urgenti interrogativi anche con riguardo ai bilanci relativi all'esercizio sociale che si è chiuso al 31 dicembre 2019, alla data di oggi non ancora ultimati e approvati. La valutazione dell'impatto che può essere prodotto su tali bilanci – riferendoci, nel caso specifico, ai soggetti c.d. Oic *Adopter* - dalla situazione contingente manifestatasi a partire dai primi mesi del 2020 deve essere necessariamente compiuta alla luce di 2 differenti piani normativi e regolamentari concorrenti:

- il primo, rappresentato dall'impianto per così dire "ordinario", costituito dalla disciplina del codice civile integrata dai postulati del bilancio d'esercizio (*in primis*, quello della "continuità aziendale") e dal set dei Principi contabili approvati dall'Oic;
- il secondo, rappresentato dalle norme speciali allo stato attuale approvate dal Governo italiano (vedasi l'articolo 7¹, D.L. 23/2020 – c.d. "Decreto Liquidità") con la dichiarata intenzione di neutralizzare gli effetti causati dalle conseguenze dell'emergenza sanitaria globale sulle valutazioni di bilancio e conservare al bilancio "una concreta e corretta valenza informativa"².

L'inquadramento dell'emergenza Covid-19 nella prospettiva dell'impianto normativo e regolamentare "ordinario"

Che cosa rappresenta e come deve essere gestita ai fini della informativa qualitativa e quantitativa del bilancio d'esercizio 2019 l'emergenza sanitaria da Covid-19?

La risposta a questo interrogativo la possiamo trovare in prima battuta nel Principio contabile Oic 29 e precisamente nella definizione di "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio"³; sono

¹ L'articolo 7, D.L. Liquidità è intitolato "Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio".

² Relazione Illustrativa dell'articolo 7, D.L. 23/2020.

³ § 11.

considerati tali "quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio".

Possiamo perciò senza dubbio qualificare l'emergenza da Covid-19, rispetto al bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, come un fatto negativo intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio. Il passo successivo è, sempre rimanendo nell'ambito dell'impianto normativo e regolamentare che abbiamo aggettivato come "ordinario", verificare come questo "fatto" può impattare sulle valutazioni e sulla informativa del bilancio d'esercizio.

La risposta va individuata nel contesto delineato dai § 59 e ss. dell'Oic 29 in cui, si ricorda, i "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" sono suddivisi in 3 diverse tipologie:

- a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio: sono quelli 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;
- b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio: sono quelli che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo;
- c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale: sono quelli possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale, con conseguenti impatti dirompenti sul bilancio.

Ebbene, collocare gli effetti prodotti dall'emergenza da Covid-19 sulla operatività dell'impresa in una fra le 3 tipologie di "fatti" sopra elencati – prescindendo per il momento dalla norma "emergenziale" - non può essere ridotto a un mero automatismo, bensì deve essere il frutto di un'attenta valutazione compiuta caso per caso a opera degli amministratori. Infatti:

- la dirompenza degli effetti economici e finanziari della situazione emergenziale è senza dubbio un fatto che, in alcune circostanze, può determinare significative incertezze circa la sussistenza del *going concern* e quindi della capacità dell'impresa di permanere come complesso funzionante in un orizzonte temporale di almeno 12 mesi⁴, con le conseguenze del caso sui criteri di valutazione da applicare nel bilancio dell'esercizio 2019;
- anche laddove le incertezze sulla continuità aziendale fossero ritenute superabili così che il bilancio dell'esercizio 2019 venisse predisposto in condizioni di *going concern*, vi potrebbero essere comunque circostanze che impattano su alcune voci del bilancio 2019 in modo tale da condurre a una loro diversa valutazione. L'Oic 29 riporta 2 esempi assai calzanti nel caso della situazione emergenziale di cui si tratta:
 1. il primo, è quello del deterioramento della situazione finanziaria di un debitore dell'impresa, avvenuto dopo la data di chiusura dell'esercizio, tale da indicare che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data del bilancio (è il caso, ad esempio, del debitore che, causa la gravità dell'effetto Covid-19, nei primi mesi dell'esercizio 2020, accentua la propria condizione di crisi ed entra in una procedura concorsuale);
 2. il secondo, è quello della vendita di prodotti presenti in giacenza a fine anno, avvenuta nei primi mesi dell'anno successivo a prezzi inferiori rispetto al costo, determinando così l'evidenza oggettiva di un valore di realizzo inferiore che rileva ai fini della valorizzazione delle giacenze alla data di bilancio (è il caso dell'impresa che, per esigenze impellenti di cassa, in questi primi mesi del 2020 abbia "svenduto" una parte dello *stock* di magazzino presente a fine 2019 realizzando prezzi inferiori al costo di produzione dei beni);
- vi sono infine circostanze meno impattanti in cui né le incertezze in termini di continuità aziendale, laddove presenti, sono giudicate come non superabili, e né l'effetto Covid-19 si riflette sulla valutazione di poste presenti nel bilancio 2019.

Rispetto a questa rappresentazione dello *status quo* dell'impianto normativo e regolamentare "ordinario", la più autorevole dottrina sembra avere tuttavia assunto una posizione piuttosto forte, prescindendo per il momento dal caso in cui l'effetto Covid-19 possa essere considerato di tale

⁴ Il riferimento tecnico per la definizione di "continuità aziendale" e per le valutazioni circa la sua sussistenza è rappresentato dal Principio contabile Oic 11 e dal Principio di revisione Isa Italia 570.

impatto da far venire meno per l'impresa il presupposto della continuità aziendale (quest'ultimo sarebbe, come detto, il caso di cui alla lettera c, § 59, dell'Oic 29).

Dapprima, il documento pubblicato dalla Fondazione nazionale dei commercialisti in collaborazione con Sidrea⁵, al § 3, dopo aver dato atto del fatto che l'emergenza sanitaria è un *"fatto manifestatosi successivamente al 31 dicembre 2019"* tanto è vero che *"non si sono avuti effetti economici rilevanti a essa riconducibili sino al mese di marzo del 2020"*, ritiene di: *"potere escludere, per il bilancio 2019, interventi sui valori di bilancio per tenere conto degli effetti economici, finanziari e patrimoniali per ragioni derivanti dall'emergenza manifestatasi nei primi mesi del 2020, considerata la loro non pertinenza sotto il profilo della competenza economica e tenuto conto, peraltro, delle significative incertezze gravanti sugli stessi"*.

Non molto diversa nei contenuti anche la posizione che si legge nel documento di Assonime, il Caso n. 5/2020⁶, al § 2, in cui si afferma che *"alla luce della cronologia temporale ... questo complesso di fenomeni non possono essere considerati fatti relativi a condizioni già esistenti alla data del 31 dicembre 2019 che impongono una rettifica dei conti"*.

Si va poi oltre specificando che, perciò, si tratterebbe di *"fatti che non richiedono variazioni dei valori di bilancio in quanto di competenza dell'esercizio 2020"*.

Assonime, a supporto di tale rappresentazione, cita anche l'affermazione riportata in un documento pubblicato da Consob⁷ che, seppure nel contesto dei soggetti *Ias Adopter*, riferisce che *"l'epidemia da Covid-19 può essere considerata per la maggior parte come un evento sorto dopo la data di chiusura dell'esercizio e, in quanto tale, in conformità allo Ias 10, i correlati effetti non dovrebbero comportare modifiche agli importi rilevati nel bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019"*.

La posizione assunta dalla citata autorevole dottrina colloca perciò la situazione emergenziale da Covid-19 nella tipologia indicata alla lettera b), § 59, dell'Oic 29; ossia, tra i fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori di bilancio, naturalmente a meno che la dirompenza del loro impatto non sia tale da pregiudicare la continuità aziendale, situazione che apre tuttavia uno scenario completamente diverso e rispetto al quale vorrebbe soccorrere, appunto, la norma "emergenziale" di cui si dirà oltre.

Se ciò fosse assodato, allora, potremmo sentirci autorizzati a concludere che, salvo il caso della compromissione della continuità aziendale (lettera c) causata dall'emergenza sanitaria, non si sentirebbe la necessità di alcuna norma "emergenziale" straordinaria riferita al bilancio 2019, perché già l'impianto che abbiamo definito "ordinario" collocherebbe il fenomeno Covid-19 al di fuori del perimetro di impatto "quantitativo" sui valori delle voci del bilancio 2019.

Pur apprezzando i pregevoli lavori dell'autorevolissima dottrina sopra citata, e nel doveroso rispetto della stessa, qualche interrogativo permane proprio per i casi che lo stesso Oic 29 esemplifica con riguardo alla qualificazione dei "fatti" successivi alla chiusura dell'esercizio di cui alla lettera a), § 59. Di rilievo, a nostro avviso, è anche la chiosa che Consob fa nel proprio sopra menzionato documento dove, immediatamente dopo aver riportato l'affermazione di cui sopra, precisa però che *"diverse considerazioni dovranno essere effettuate nei casi in cui le conseguenze dell'epidemia rappresentano il concretizzarsi di situazioni di criticità già esistenti prima della data di riferimento del bilancio"*.

Riprendendo l'esempio sopra citato del credito iscritto nel bilancio 2019 verso un cliente che già mostrava segnali di difficoltà, e che a causa degli effetti della pandemia entra in procedura a marzo o aprile 2020, o che manifesta comunque un accentuato deterioramento della propria solvibilità, si ha proprio il caso di manifestazione di una criticità già presente alla data di riferimento del bilancio. Analoghe considerazioni valgono per la valutazione delle giacenze di magazzino, proprio nel solco delle esemplificazioni che, come abbiamo visto, sono portate dallo stesso Oic 29.

L'affermazione con cui Assonime conclude Il Caso n. 5/2020 merita perciò, a nostro avviso e per

⁵ Intitolato *"L'impatto dell'emergenza sanitaria sulla continuità aziendale sull'applicazione dei Principi contabili nazionali - Prime indicazioni"* del 20 aprile 2020.

⁶ Intitolato *"Impatto della pandemia da Covid-19 sui bilanci delle imprese relativi all'esercizio 2019"*.

⁷ Consob, *"Richiamo di attenzione n. 6/20 del 9 aprile 2020"*.

le ragioni sopra esposte, un prudente apprezzamento da valutare (nella sua applicazione) non in modo generalizzato, bensì secondo un approccio casistico. Vi si legge infatti che *"in senso analogo, e cioè considerando la pandemia da Covid-19 un fatto non rettificativo rispetto al bilancio 2019, si deve ragionare anche con riferimento alla valutazione delle attività finanziarie e delle altre poste di bilancio interessate da processi di valutazione quali, ad esempio, la valutazione delle recuperabilità delle imposte anticipate, la valutazione dello stock di magazzino, la valutazione del fair value degli strumenti derivati. Anche per esse, la valutazione delle perdite attese deve effettuarsi con riferimento alla data di riferimento del bilancio"*.

In talune circostanze, l'appoggio sull'impianto "ordinario" normativo e regolamentare, come abbiamo evidenziato, può obiettivamente mostrare alcuni punti di debolezza meritevoli di attenzione e di prudente considerazione, in assenza di una chiara e univoca copertura normativa.

La disciplina "emergenziale": l'articolo 7 del Decreto Liquidità

Che cosa accade se l'impatto della situazione da Covid-19 è tale da poter determinare la compromissione della continuità aziendale della società, così da integrare un "fatto" intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio di cui alla lettera c), § 59, dell'Oic 29?

Secondo l'impianto normativo e regolamentare "ordinario", ciò determina una parziale modifica dei criteri di valutazione adottati nel bilancio 2019 che, seppure ancora informati al principio del *going concern* – in quanto, l'Oic 11 prescrive l'applicazione di criteri di liquidazione solo dopo che la liquidazione sia stata avviata – devono tenere conto del limitato orizzonte temporale residuo⁸ dell'impresa. Quindi, senza una norma *ad hoc*, il bilancio 2019 sarebbe significativamente impattato, non solo in termini di informazione "qualitativa", bensì anche in termini di valori.

Il Legislatore, avuto riguardo ai soggetti Oic *Adopter*, è quindi intervenuto con una norma "emergenziale", l'articolo 7 del Decreto Liquidità, il quale recita testualmente come segue.

"1. Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), cod. civ. può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'articolo 106, D.L. 18/2020. Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella Nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati".

La tecnica legislativa è, come è stato già ampiamente osservato dalla dottrina, assai ermetica. La Relazione illustrativa aiuta a comprendere la *ratio* della norma la quale deriva dalla consapevolezza che la situazione emergenziale produce effetti *"dirompenti e abnormali"* sulle prospettive di continuità aziendale delle imprese, se queste fossero osservate nello stretto rigore dell'impianto normativo e interpretativo "ordinario"; un numero consistente di imprese si troverebbe a non avere i presupposti per fondare il bilancio *"dell'esercizio in corso nel 2020"* sul presupposto del *going concern*, con effetti devastanti sulle valutazioni da recepire nel bilancio stesso.

Fin qui, dalla Relazione pare trarsi un messaggio molto chiaro: si vuole "congelare" la continuità aziendale ai fini del bilancio 2020, introducendo di fatto una sorta di presunzione legale circa la sua sussistenza, se questa era verificata nel bilancio 2019 (*ante Covid-19*). Questa lettura, pur con alcuni chiaro-scuro, appare piuttosto indicativa, ma essa è esclusivamente rivolta ai bilanci degli *"esercizi in corso al 31 dicembre 2020"* (la Relazione illustrativa fa, in verità, e più correttamente, riferimento ai bilanci *"in corso nel 2020"*, circostanza ben diversa da quella contenuta nella norma che, come visto, parla di bilancio *"dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020"* il quale escluderebbe immotivatamente tutti i soggetti non solari i cui esercizi, anch'essi gravemente colpiti dal fenomeno Covid-19, chiudono prima del 31 dicembre).

Con riguardo al bilancio dell'esercizio precedente (il 2019) dovrebbe, quantomeno nelle intenzioni

⁸ Oic 11, § 23.

del Legislatore, intervenire il comma 2, articolo 7, D.L. 23/2020. Tuttavia, la tecnica legislativa lascia davvero molto a desiderare⁹, poiché la norma si riferisce ai "bilanci chiusi" (quando sono gli esercizi, a cui i bilanci si riferiscono, che si chiudono) entro il 23 febbraio 2020, e non ancora approvati. In dottrina si sono fatte strada interpretazioni differenti rispetto alla sua applicazione concreta, riconducibili a 2 tesi principali:

1. la prima, secondo cui il bilancio 2019 potrebbe essere predisposto in condizioni di continuità aziendale se questa sussisteva nel bilancio 2018;
2. la seconda, secondo cui nel valutare la continuità aziendale al 31 dicembre 2019 si dovrebbe tenere conto solo dei fatti verificatisi fino a tutto il 23 febbraio 2020, realizzando una sorta di congelamento di tutto l'effetto indotto dall'emergenza Covid-19 rispetto a ogni valutazione dell'impatto sulla continuità aziendale ai fini del bilancio 2019.

Mentre Assonime propendeva a favore del primo orientamento, l'Oic¹⁰ si posiziona sul secondo orientamento affermando che, per i bilanci degli esercizi chiusi in data anteriore al 23 febbraio 2020, come è il caso del bilancio dell'esercizio 2019 *"la società può avvalersi della deroga se sulla base delle informazioni disponibili alla data di chiusura dell'esercizio (ad esempio il 31 dicembre 2019) sussisteva la prospettiva della continuità aziendale in applicazione del § 21 oppure del § 22 dell'Oic 11"*.

Ciò che secondo l'Oic non sarebbe invece in ogni caso consentito è l'attivazione, per il bilancio 2019, della deroga di cui all'articolo 7 del Decreto Liquidità, se alla data del 31 dicembre 2019 la società si trovava già nelle condizioni di cui ai § 23 o 24 dell'Oic 11, ossia essa aveva già constatato l'insussistenza della continuità aziendale indipendentemente dall'evento Covid-19.

L'effetto della norma, secondo l'interpretazione fornita dall'Oic, è quello di consentire alle imprese che esercitano tale deroga di predisporre il bilancio *"applicando tutti i Principi contabili in vigore a eccezione dei § 23 e 24 dell'Oic 11 e del § 59 c) dell'Oic 29"*.

In altri termini, predisporre il bilancio in condizioni di continuità, quand'anche l'emergenza da Covid-19 rappresentasse per esse un "fatto" di tale rilievo da compromettere il *going concern*.

L'indicazione interpretativa fornita dall'Oic porta quindi ad affermare che questa norma "emergenziale", pur nella sua prosa ben poco brillante, intende "congelare" gli effetti che si rifletterebbero già sul bilancio 2019 delle imprese ogni qualvolta la pandemia da Covid-19 rappresentasse un "fatto" qualificato secondo la lettera c), § 59, dell'Oic 29.

Letta e soprattutto interpretata in questi termini, si tratta evidentemente di una norma importante, da salutare sì con grande favore, ma che non ha il potere di superare un limite fisiologico: ovvero quello di rappresentare un principio, o meglio una deroga eccezionale a un principio; essa non può però avere il potere di rimediare a una situazione reale in cui un'impresa potrebbe davvero trovarsi nella condizione di avere perso la continuità aziendale (un effetto che, ragionevolmente, potrebbe non essere immediato e quindi riflesso sul bilancio 2019, ma che seriamente potrebbe porsi nel corso del 2020 e ancor più in occasione dei bilanci dell'esercizio 2020).

Ciò che si intende qui sottolineare è che il venire meno della continuità aziendale potrebbe rappresentare una situazione "di fatto" e concreta, di cui gli amministratori della società potrebbero trovarsi a dover prendere atto, ad esempio, per via di una riduzione drammatica di volumi, di una tensione finanziaria che non consente loro di assicurare gli approvvigionamenti, etc.. In queste situazioni, potrebbe sì astrattamente soccorrere la norma "emergenziale" di cui all'articolo 7, D.L. 23/2020, e l'interpretazione che di essa fornisce l'Oic, che ha essenzialmente la funzione di aiutare a guadagnare tempo, ma ove gli indicatori della perdita di continuità fossero irreversibili e assoluti, gli amministratori dovrebbero obiettivamente valutare con attenzione le relative decisioni sia di gestione, e sia in ordine alla redazione del bilancio d'esercizio.

⁹ La stessa Assonime ne Il Caso n. 5/2020, sottolinea espressamente che *"non risulta chiaro come il modello operativo del comma 1 dell'articolo 7 possa trovare applicazione ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio e quindi soprattutto a quelli chiusi al 31 dicembre 2019"*.

¹⁰ Vedasi la bozza messa in pubblica consultazione del *"Documento interpretativo n. 6"* (al riguardo, si segnala che alla data in cui il presente contributo viene chiuso, risulta terminata la fase della pubblica consultazione, senza tuttavia disporre del testo finale del Documento approvato dall'Oic il quale, tuttavia, secondo le indicazioni disponibili, dovrebbe nella sostanza corrispondere ai contenuti della bozza).

L'informativa "qualitativa" nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione

A partire dalla qualificazione dell'emergenza da Covid-19 come "fatto" intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio che non determina variazioni sui valori del bilancio 2019, Assonime¹¹ e l'Oic¹² si soffermano sulla necessità che nella Nota integrativa, e nella Relazione sulla gestione, siano fornite informazioni adeguate; in particolare, la disciplina civilistica richiede che del "fatto" sia fornita l'evidenza della natura, degli effetti patrimoniali, economici e finanziari.

Secondo Assonime il contenuto dell'informativa sarà eminentemente "qualitativo" anche circa i possibili effetti economici determinati sulla operatività dell'impresa, in considerazione del fatto che il fenomeno presenta molte variabili, un alto grado di imprevedibilità e incertezza anche circa gli sviluppi futuri; diviene così complesso poter disporre di elementi ragionevolmente sostenibili su cui basare le stime degli effetti quantitativi.

In merito al contenuto della Relazione sulla gestione, si richiamano le indicazioni fornite da Consob¹³ secondo cui potranno essere riportate informazioni relative a:

- individuazione dei rischi connessi all'emergenza sanitaria che possono impattare sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria;
- eventuali misure intraprese o pianificate dall'impresa per mitigare i rischi anzidetti;
- indicazioni di natura qualitativa e/o quantitativa circa i potenziali impatti sull'andamento futuro dell'impresa.

La stessa Consob suggerisce, poi, stante l'evoluzione assai rapida del contesto emergenziale e anche dei provvedimenti a esso connessi, che gli amministratori forniscano un aggiornamento in occasione della stessa assemblea dei soci che sarà chiamata ad approvare il bilancio 2019.

Nel documento pubblicato dalla Fondazione nazionale dei commercialisti, in considerazione della eccezionalità e della dirompenza del fenomeno, si suggerisce di inserire in un unico punto le 2 tipologie informative relative rispettivamente ai "*Fatti di rilievo intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*" (incluso nella Nota integrativa) e alla "*Evoluzione prevedibile della gestione*" (che è parte della Relazione sulla gestione), al fine di rendere più integrata ed efficace l'informativa di bilancio sul tema. Quanto alle aree che tale informativa potrà includere, in quanto maggiormente impattate dalla situazione emergenziale, sono in particolare segnalate le seguenti, seppure occorra sempre compiere un adattamento alla circostanza specifica dell'impresa di cui si tratta:

- l'attività operativa dell'impresa: ad esempio le prime stime sui riflessi sui ricavi, sugli ordini, sulla situazione della filiera, sul ricorso agli ammortizzatori sociali, etc.;
- gli investimenti: trattasi di eventuali interventi sulla sospensione o meno di attività di investimento in programma, come pure la previsione di investimenti conseguenti all'applicazione di nuovi protocolli o nuovi sistemi di operatività del *business* conseguenti alla situazione emergenziale;
- il finanziamento, e più in generale il soddisfacimento del fabbisogno finanziario: può includere la rinegoziazione delle scadenze con i fornitori commerciali, l'accesso alle forme di moratoria previste dalle disposizioni emergenziali per il pagamento delle rate di mutui, *leasing*, e altri finanziamenti; allo stesso modo, eventuali interventi sulla gestione del circolante, nuova concessione di finanza dai soci, dal canale bancario, etc.;
- gli interventi di ristrutturazione o modifica del modello di *business*: potrebbe risultare prematuro per via del poco tempo a disposizione, ma in talune circostanze l'impatto dell'emergenza da Covid-19 potrebbe aver da subito indotto la direzione aziendale ad approntare azioni di riorganizzazione del proprio *business*, o di una sua parte, la riconversione di un'attività produttiva verso prodotti differenti da quelli tradizionali, l'accelerazione di processi aggregativi, etc..

Nel caso di esercizio della deroga di cui all'articolo 7 del Decreto Liquidità, oltre a darne menzione nella Nota integrativa, l'Oic prescrive che siano esplicitate nel documento le più significative incertezze derivanti dal contesto emergenziale, l'indicazione dei maggiori fattori di rischio, delle assun-

¹¹ Il Caso n. 5/2020, doc. cit..

¹² Bozza del Documento Interpretativo n. 6, cit..

¹³ Documento n. 6/20, cit..

zioni compiute dalla direzione aziendale e, per quanto possibile, gli eventuali e possibili effetti sulla situazione economica e finanziaria della società.

Conclusioni

La diffusione globale dell'emergenza sanitaria e i provvedimenti che sono stati assunti via via dalle varie Autorità nazionali e locali costituiscono, sotto il profilo della loro declinazione bilancistica, un "*Fatto intervenuto dopo la chiusura dell'esercizio*" che, nel contesto del quadro delle regole sull'informazione finanziaria dei soggetti Oic *Adopter*, dovrebbe essere gestito secondo i precetti ordinariamente statuiti dall'Oic 29.

Gli organismi professionali più accreditati sono orientati a qualificare tale "fatto" come non foriero di determinare variazioni nella valutazione delle voci del bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, bensì suscettibile di domandare un'attenzione specifica attraverso una puntuale informativa prevalentemente "qualitativa" da rendere in un paragrafo – preferibilmente unificato – della Nota integrativa e della Relazione sulla gestione, intitolato appunto ai Fatti di rilievo intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio e all'evoluzione prevedibile della gestione.

Questa autorevole posizione non risolve, tuttavia, tutti gli interrogativi, in modo particolare quando la dirompenza dell'evento Covid-19 sulla operatività dell'impresa si collega a delle voci (ad esempio, crediti e magazzino) che sono presenti nel bilancio 2019, e la cui valutazione risente necessariamente degli eventi dei primi mesi del 2020, anche di quelli causati dagli effetti gravi della situazione epidemiologica.

Il punto merita a nostro avviso qualche attenta riflessione, in modo particolare nelle sopra esemplificate circostanze, per quanto concerne la posizione di amministratori, revisori e organi di controllo rispetto alla corretta redazione dei bilanci 2019 che risultano a oggi non ancora ultimati.

La disciplina civilistica "ordinaria" viene poi integrata da una norma "emergenziale" – l'articolo 7 del Decreto Liquidità – la quale si riferisce, però, solo al "congelamento" del postulato della continuità aziendale rispetto alla situazione preesistente al manifestarsi della situazione pandemica; l'apprezzabile volontà del Legislatore si è però tradotta in una prosa normativa davvero poco chiara, che reca dubbi sul modo con cui essa trovi applicazione proprio per il caso più urgente che riguarda la redazione dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2019, circostanza che ha indotto un intervento dell'Oic, per mezzo del Documento interpretativo n. 6.

Inoltre, la norma "emergenziale" ha comunque una portata circoscritta al postulato della continuità aziendale, volendo fissarne – sotto certe condizioni, come detto, tutt'altro che chiare quantomeno per il bilancio 2019 – la sussistenza per via di una sorta di presunzione legale. La stessa norma "emergenziale", invece, non interviene affatto sospendendo per i bilanci 2019 l'applicazione di altri principi e altri canoni del quadro regolamentare dell'informazione finanziaria dei soggetti Oic *Adopter*.

Ebbene, se questa, come pare e come qui si condivide, è l'intenzione del Legislatore, allora, meglio sarebbe esplicitarlo in modo chiaro nella norma "emergenziale" estendendone la portata anche oltre il solo postulato della continuità aziendale, sino a comprendere deroghe esplicite anche all'applicazione di altri principi.

Riferimenti normativi

articolo 7, D.L. 23/2020

articolo 2423-bis, comma 1, n. 1), cod. civ.

Rivalutazioni, riallineamenti e affrancamenti: il *test* di convenienza

La Legge di Bilancio 2020, oltre alla rivalutazione, prevede anche la possibilità di riallineare, mediante pagamento di imposta sostitutiva, le differenze già esistenti tra i valori di bilancio e i valori fiscali dei medesimi beni che possono essere oggetto di rivalutazione.

In presenza di disallineamenti derivanti da operazioni straordinarie questa facoltà si va a sommare a quelle ordinariamente previste ai fini degli affrancamenti di cui all'articolo 176, Tuir e articolo 15, D.L. 185/2008.

Si analizzano i possibili profili di convenienza a esercitare l'opzione per il riallineamento previsto dalla Legge di Bilancio 2020 in alternativa ai predetti affrancamenti.

Premessa: il riallineamento previsto dalla Legge di Bilancio 2020

La Legge di Bilancio 2020¹ ha reintrodotto la possibilità, per i soggetti che adottano i Principi contabili nazionali Oic, di rivalutare, in deroga alle ordinarie regole del codice civile, i beni d'impresa (a esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) e le partecipazioni in società controllate e collegate, mediante pagamento di apposita imposta sostitutiva. La rivalutazione riguarda i beni e le partecipazioni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2018 e deve essere eseguita nel bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, a condizione che il termine di approvazione dello stesso scada successivamente al 1° gennaio 2020, data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2020. Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta dei beni già iscritti nel bilancio al 31 dicembre 2018, i quali sono rivalutati nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019.

Accanto alla rivalutazione, la Legge di Bilancio 2020 consente anche, tramite il rinvio da parte del comma 702 all'articolo 14, L. 342/2000, il riconoscimento fiscale (c.d. riallineamento) dei maggiori valori iscritti in bilancio rispetto a quelli fiscali, per i medesimi beni che possono essere oggetto della rivalutazione e a fronte del pagamento della medesima imposta sostitutiva².

Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare si tratta dei disallineamenti tra valore di bilancio e valore fiscale su beni già iscritti nel bilancio al 31 dicembre 2018, i quali sono riallineati con riferimento alla differenza di valori risultante nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019.

Nell'ambito del riallineamento non emerge un saldo attivo di rivalutazione, in quanto i maggiori valori civilistici sono già presenti in bilancio, in conseguenza di precedenti operazioni straordinarie in neutralità fiscale o di rivalutazioni solo civilistiche, per cui l'eventuale effetto sul patrimonio netto si è già prodotto.

Tuttavia, a norma del comma 2 dell'articolo 14, L. 342/2000 l'importo corrispondente ai maggiori valori riallineati fiscalmente deve essere comunque "accantonato" (ovvero "vincolato") in apposita riserva in sospensione di imposta.

Il vincolo di sospensione d'imposta deve essere costituito sulle riserve di patrimonio netto e, solo in caso di incapienza di queste ultime, sul capitale sociale (il quale risulterà, pertanto, in tutto o in parte in regime di sospensione di imposta).

Possono usufruire della rivalutazione, così come del riallineamento, anche quei soggetti che hanno effettuato operazioni straordinarie in neutralità fiscale quali il conferimento d'azienda, la fusione e la scissione, nel corso dell'esercizio 2019 (ipotizzando il caso di contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare), atteso che tali operazioni implicano il subentro del soggetto avente causa dell'operazione (società conferitaria, società incorporante o risultante dalla fusione, società bene-

¹ Cfr. commi da 696 a 703, articolo 1, L. 160/2019.

² Per i soggetti Ias/Ifrs, invece, a norma del comma 704 è possibile effettuare unicamente il riallineamento (in quanto la rivalutazione in base a leggi speciali non è un'operazione compatibile con detti principi).

ficiaria della scissione) nel possesso del bene oggetto di rivalutazione/riallineamento, rispetto al soggetto dante causa (società conferente, società fusa o incorporata, società scissa).

L'unica condizione richiesta è che si tratti di beni iscritti nel bilancio del soggetto dante causa al 31 dicembre 2018 e che lo siano anche nel bilancio del soggetto avente causa nel bilancio al 31 dicembre 2019 (per contribuenti "solari").

Pertanto, per le società che hanno effettuato un'operazione di conferimento d'azienda, fusione e scissione nel corso dell'esercizio 2019, con emersione di maggiori valori di bilancio rispetto a quelli fiscali, il riallineamento previsto dalla Legge di Bilancio 2020 si pone come possibile alternativa alle ordinarie disposizioni che prevedono l'affrancamento dei valori nell'ambito delle operazioni straordinarie.

Ci riferiamo al c.d. affrancamento "ordinario" previsto per il conferimento d'azienda dal comma 2-ter, articolo 176, Tuir (tale norma è richiamata dagli articoli 172 e 173, Tuir anche in tema, rispettivamente, di fusioni e scissioni), il quale consente alla conferitaria di ottenere, mediante pagamento di imposta sostitutiva, il riconoscimento fiscale del maggior valore emerso da un punto di vista civilistico, a seguito del conferimento d'azienda, in relazione alle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Nonché al c.d. affrancamento "speciale" o "derogatorio" di cui all'articolo 15, commi da 10 a 12, D.L. 185/2008, il quale consente di ottenere il riconoscimento fiscale, mediante pagamento di imposta sostitutiva, dei maggiori valori iscritti in bilancio in occasione di operazioni di conferimento di azienda, fusioni e scissioni, per le immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie, nonché per le rimanenze di magazzino e i crediti.

Le 3 discipline che consentono il riallineamento/affrancamento fiscale dei maggiori valori di bilancio mediante pagamento di imposta sostitutiva si presentano tuttavia assai differenziate.

I diversi ambiti oggettivi

Il riallineamento previsto dalla Legge di Bilancio 2020 riguarda unicamente i medesimi beni che possono essere oggetto di rivalutazione ai sensi della medesima legge, ovvero: le immobilizzazioni materiali (ammortizzabili e non ammortizzabili); le immobilizzazioni immateriali costituite da diritti giuridicamente tutelati (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di concessione, licenze, marchi, *know how*, altri diritti simili tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative); le partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ..

Non sono invece riallineabili i maggiori valori relativi a beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (materie prime, merci, prodotti finiti, semilavorati, lavori in corso, etc.); l'avviamento, i costi pluriennali, le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., le partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, ancorché di controllo o di collegamento, nonché i titoli che non costituiscono partecipazioni (anche se immobilizzati).

Rispetto alla disciplina della rivalutazione, non è consentito il riallineamento parziale delle differenze di valore, ma solo per l'intero importo. Inoltre, è ammesso il riallineamento anche sulle differenze relative a singoli beni, anziché su tutti quelli appartenenti alla stessa categoria omogenea, come invece previsto nel caso della rivalutazione (salvo che per le immobilizzazioni immateriali).

Per quanto riguarda, invece, il regime di affrancamento ordinario contenuto nel comma 2-ter dell'articolo 176, Tuir, risultano affrancabili i maggiori valori relativi a immobilizzazioni materiali e immateriali (compreso l'avviamento), mentre non sono affrancabili i maggiori valori relativi a beni merce o immobilizzazioni finanziarie.

Possono essere oggetto di applicazione dell'imposta sostitutiva soltanto i beni immateriali propriamente detti (ovvero quelli che hanno una tutela giuridica, come marchi, brevetti, diritti di licenza, etc.) e l'avviamento, mentre non sono affrancabili le differenze emerse con riferimento ai c.d. oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento, costi di sviluppo, etc.). La circolare n. 57/E/2008 ha ammesso la possibilità di un affrancamento solo parziale dei disallineamenti.

In base a questo regime, l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni, ovvero deve riguardare tutti i beni ricompresi all'interno di una medesima categoria, non essendo possibile affrancare solo alcuni di essi.

La distinzione in categorie omogenee non rileva però per i beni immateriali, compreso l'avviamento, per i quali l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuno di essi.

Venendo al regime di affrancamento speciale di cui all'articolo 15, D.L. 185/2008, questo può riguardare le immobilizzazioni materiali e tutte quelle immateriali, ovvero avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali nonché, come evidenziato dalla circolare n. 28/E/2009, anche gli oneri pluriennali, ossia le spese capitalizzate in più esercizi, ammortizzabili fiscalmente ai sensi dell'articolo 108, Tuir (ad esempio spese di impianto e ampliamento).

Inoltre, l'affrancamento speciale è applicabile anche alle differenze di valore emerse con riferimento a tutte le attività diverse dalle immobilizzazioni materiali e immateriali, ovvero rimanenze di magazzino, titoli immobilizzati e dell'attivo circolante e crediti.

L'articolo 15, D.L. 185/2008 non prevede particolari obblighi circa l'affrancamento per categorie omogenee di attività, per cui si ritiene che ogni bene o attività possa essere oggetto di affrancamento separatamente.

Anche in tal caso vi è la possibilità di affrancare il disallineamento anche solo in parte.

Ambito oggettivo	Riallineamento Legge di Bilancio 2020	Affrancamento ordinario comma 2-ter, articolo 176, Tuir	Affrancamento speciale articolo 15, D.L. 185/2008
Beni affrancabili	Immobilizzazioni materiali e beni immateriali tutelati giuridicamente, partecipazioni di controllo e collegamento immobilizzate	Immobilizzazioni materiali e immateriali (compreso avviamento)	Immobilizzazioni materiali e immateriali (compreso costi pluriennali), altre attività
Beni non affrancabili	Avviamento, costi pluriennali, beni merce e immobilizzazioni finanziarie diverse dalle partecipazioni di controllo e collegamento immobilizzate	Costi pluriennali, beni merce e immobilizzazioni finanziarie	
Obbligo categorie omogenee	Nessun obbligo di riallineamento per categorie omogenee	Le immobilizzazioni materiali devono essere affrancate per categorie omogenee	Nessun obbligo di affrancamento per categorie omogenee
Affrancamento parziale	Non consentito	Consentito	Consentito

Esercizio delle opzioni

Considerando, per semplicità, il caso di contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare, si riassumono di seguito i termini per esercitare le diverse opzioni.

L'opzione per il riallineamento di cui alla Legge di Bilancio 2020, relativa ai disallineamenti esistenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2019, è esercitata con la presentazione della dichiarazione dei redditi del 2019 e dunque nel corso dell'esercizio 2020.

L'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva relativa all'affrancamento ordinario di cui all'articolo 176, Tuir può essere esercitata nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo di imposta successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione di conferimento (c.d. opzione "ritardata"). Pertanto, se l'operazione è realizzata nel corso dell'esercizio 2019, l'opzione potrà essere esercitata nel 2020, con riferimento ai disallineamenti esistenti al 31 dicembre 2019, oppure nel 2021 (opzione ritardata), con riferimento ai disallineamenti ancora esistenti al 31 dicembre 2020.

L'opzione per l'affrancamento speciale di cui all'articolo 15, D.L. 185/2008 è esercitata con il pagamento dell'unica rata dell'imposta sostitutiva dovuta, che deve essere effettuato entro il termine

del versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio in cui è effettuata l'operazione che ha generato la differenza di valori. Dunque, se l'operazione è realizzata nel corso dell'esercizio 2019, l'opzione potrà essere esercitata nel 2020.

Aliquote delle imposte sostitutive

Il riallineamento ex Legge di Bilancio 2020 prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva sulla base delle seguenti aliquote:

- 12% per i beni ammortizzabili;
- 10% per i beni non ammortizzabili.

Per l'affrancamento ordinario ex articolo 176, Tuir è richiesto il versamento di un'imposta sostitutiva con le seguenti aliquote, crescenti all'aumentare dei valori da affrancare:

- 12% sulla parte di maggiori valori entro il limite di 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte di maggiori valori oltre 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte di maggiori valori oltre 10 milioni di euro.

L'affrancamento speciale ex D.L. 185/2008 richiede il pagamento di un'imposta sostitutiva in unico scaglione in base alle seguenti percentuali:

- 16% per l'avviamento, i marchi di impresa o altre attività immateriali;
- 20% per i crediti;
- ordinarie aliquote Irpef, Ires e Irap per le altre attività.³

Pare dunque evidente che l'affrancamento derogatorio, tenuto conto dell'aliquota, si possa presentare conveniente soltanto per le attività immateriali.

Termini di versamento delle imposte sostitutive

Ai fini del riallineamento ex Legge di Bilancio 2020 l'imposta sostitutiva è versata secondo diverse rateizzazioni, a seconda dell'importo complessivo.

Per importi complessivi inferiori o uguali a 3 milioni di euro il versamento è effettuato in un massimo di 3 rate annuali 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, le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Nel caso di importo complessivo dell'imposta sostitutiva superiore a 3 milioni di euro, il pagamento può essere eseguito in un massimo di 6 rate di pari importo, di cui:

- la prima 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;
- la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo;
- le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

Nel silenzio della norma si ritiene che in entrambi i casi non siano dovuti interessi sulle rate successive alla prima.

Nell'ambito dell'affrancamento ordinario l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in 3 rate annuali, la prima delle quali pari al 30% dell'importo complessivamente dovuto, la seconda pari al 40% e la terza pari al residuo 30%.

Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura fissa del 2,5%.

Il versamento delle 3 rate deve essere effettuato, rispettivamente:

- per la prima rata, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al periodo d'imposta in cui è effettuata l'operazione di conferimento ovvero, in caso di opzione

³ In tal caso non si applica un'imposta sostitutiva propriamente detta, bensì i maggiori valori sono assoggettati a tassazione ad aliquota ordinaria ai fini Ires, Irpef e Irap, ma in maniera "separata" rispetto alla tassazione dell'imponibile complessivo. Di conseguenza, non si potrà, ad esempio, utilizzare l'imponibile assoggettato a tassazione con imposta sostitutiva ad aliquota ordinaria per compensare perdite fiscali pregresse.

ritardata, relative a quello successivo;

- per la seconda rata, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al primo ovvero, in caso di opzione ritardata, relative al secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'operazione;
- per la terza rata, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative al secondo ovvero, in caso di opzione ritardata, al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'operazione stessa.
- Nell'ambito dell'affrancamento speciale, l'imposta sostitutiva è versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione straordinaria.

Decorrenze degli effetti fiscali

La Legge di Bilancio 2020 prevede che gli effetti della rivalutazione/riallineamento ai fini della determinazione degli ammortamenti deducibili sui maggiori valori decorrano dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (ovvero per i contribuenti "solari" solo dal 1° gennaio 2022), per cui prima del riconoscimento fiscale, i maggiori ammortamenti iscritti in bilancio e imputati a Conto economico in misura superiore a quella fiscalmente deducibile devono essere recuperati a tassazione.

Per i beni immobili, invece, il riallineamento dei maggiori valori decorre dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2021 e dunque già dall'esercizio 2021 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Per la determinazione delle plusvalenze o minusvalenze relative ai beni rivalutati gli effetti decorrono dal quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero per i contribuenti "solari" solo dal 1° gennaio 2023 il costo fiscalmente riconosciuto dei beni rivalutati, rispetto al quale determinare l'eventuale plusvalenza o minusvalenza da realizzo, può tenere conto del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione).

Nell'affrancamento ordinario gli effetti si producono nell'esercizio in cui è esercitata l'opzione, il quale coincide con quello successivo rispetto all'esercizio in cui è effettuata l'operazione (ad esempio, per un'operazione di conferimento d'azienda realizzata nel 2019 l'opzione è esercitata nel 2020, anno in cui è presentata la dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2019). Pertanto, il riconoscimento decorre, salvo opzione ritardata, dal periodo successivo a quello di effettuazione dell'operazione, per cui gli eventuali ammortamenti di bilancio calcolati sui maggiori valori risulteranno indeducibili nell'anno stesso in cui l'operazione è effettuata (nell'esempio precedente si tratta degli ammortamenti dell'esercizio 2019), mentre saranno deducibili sul valore rivalutato a partire dall'esercizio successivo.

È tuttavia prevista una rilevanza differita ai fini della determinazione delle plusvalenze/minusvalenze da cessione dei beni oggetto di affrancamento, perché, in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dalle imposte sui redditi dovute. Ciò significa che, di fatto, ai fini della determinazione della plusvalenza/minusvalenza, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori assume rilevanza solo a partire dal quarto periodo di imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione.

Nel caso di ricorso all'affrancamento speciale, gli ammortamenti dei maggiori valori affrancati sono fiscalmente deducibili soltanto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. Pertanto, nell'ipotesi di operazione straordinaria in neutralità fiscale realizzata nel 2019 gli ammortamenti sono deducibili solo a partire dal 2021.

Anche per quanto riguarda l'affrancamento speciale i maggiori valori oggetto di affrancamento assumono rilevanza fiscale ai fini del realizzo soltanto una volta che sono decorsi 4 anni in quanto si ritiene applicabile il c.d. periodo di sorveglianza previsto dall'articolo 176, comma 2-ter, ultimo periodo, Tuir, entro il quale gli eventuali atti realizzativi aventi a oggetto le attività medesime pro-

ducono il venir meno degli effetti dell'affrancamento⁴.

Valutazioni di convenienza

Escludendo il caso della cessione dei beni affrancati, il vantaggio dell'affrancamento/riallineamento fiscale dei maggiori valori di bilancio mediante imposta sostitutiva è quello di ottenere un incremento degli ammortamenti deducibili dal reddito di impresa⁵.

In tale ottica, la convenienza ad applicare i suddetti regimi dipende dai seguenti fattori:

1. aliquota di ammortamento del bene (tanto più è elevata, tanto prima si ottengono i benefici fiscali della deduzione della rivalutazione);
2. aliquota dell'imposta sostitutiva;
3. termini di dilazione dell'imposta sostitutiva e relativi interessi;
4. momento da cui decorrono gli effetti fiscali ai fini della determinazione degli ammortamenti deducibili.

Il vantaggio può essere quantificato attualizzando, sulla base di un appropriato tasso di interesse, le minori imposte che saranno versate in conseguenza dei maggiori ammortamenti deducibili, determinate sulla base delle aliquote ufficiali delle imposte sui redditi e Irap, al netto dell'imposta sostitutiva versata.

Al fine di verificare la convenienza a fare ricorso a uno dei regimi di affrancamento illustrati in precedenza, si consideri l'esempio di una società con esercizio coincidente con l'anno solare che ha realizzato nel 2019 un'operazione straordinaria la quale ha comportato la "rivalutazione" in bilancio di 2 milioni di euro con riferimento a un impianto la cui aliquota di ammortamento è pari al 12,5%. L'applicazione dei diversi regimi di affrancamento/riallineamento comporta benefici finanziari imputabili alle minori imposte Ires e Irap versate per via dei maggiori ammortamenti che vengono dedotti sul maggior valore riconosciuto fiscalmente. Considerando un'aliquota complessiva del 27,9% (Ires 24% + Irap 3,9%) e una quota annua di ammortamento di 250.000 euro, tali benefici sono pari a 69.750 euro all'anno. Il costo dell'affrancamento/riallineamento è invece riconducibile al pagamento dell'imposta sostitutiva e agli interessi per la dilazione di questa (nei casi in cui sono previsti). La tabella seguente riassume i flussi di cassa positivi e negativi derivanti dall'applicazione delle diverse opzioni di affrancamento/riallineamento e il valore attuale dei flussi netti sulla base di un tasso di attualizzazione del 9% ritenuto rappresentativo della remunerazione di un investimento di rischio quale quello relativo a una attività di impresa⁶. Il confronto è effettuato unicamente tra l'affrancamento ordinario ex articolo 176, Tuir e il regime di riallineamento previsto dalla Legge di Bilancio 2020, mentre non viene preso in considerazione, in questa fase, l'affrancamento derogatorio ex articolo 15, D.L. 185/2008 poiché, trattandosi di una attività "materiale" si applicherebbe, come detto in precedenza, l'aliquota fiscale ordinaria e ciò renderebbe assolutamente non conveniente esercitare tale opzione.

Tabella 1: Impianto

Anno	Riallineamento Legge di Bilancio 2020 - aliquota 12%			Affrancamento ordinario comma 2-ter, articolo 176, Tuir - aliquota 12%		
	Entrate	Uscite	Flussi netti	Entrate	Uscite	Flussi netti
2020		(80.000)	(80.000)	69.750	(72.000)	(2.250)
2021		(80.000)	(80.000)	69.750	(98.400)	(28.650)
2022	69.750	(80.000)	(10.250)	69.750	(75.600)	(5.850)
2023	69.750		69.750	69.750		69.750

⁴ Cfr. circolare n. 28/E/2009.

⁵ Tale ragionamento presuppone, in ogni caso, l'esistenza negli esercizi futuri di redditi imponibili suscettibili di essere ridotti dai maggiori ammortamenti, in quanto la presenza di risultati fiscali negativi rende certamente meno conveniente esercitare l'opzione.

⁶ Si ritiene, infatti, che il tasso di attualizzazione debba tenere conto non solo del rendimento di attività finanziarie prive di rischio ma anche del rischio di impresa, in quanto, come evidenziato nella nota che precede, il beneficio fiscale della rivalutazione è ottenibile soltanto se negli esercizi futuri l'impresa produrrà redditi positivi, mentre in caso di perdite tali benefici vengono meno perché i maggiori ammortamenti deducibili non comportano una riduzione degli esborsi per pagamento delle imposte sui redditi e Irap. Qualora si applicassero tassi più bassi la valutazione di convenienza della scelta di uno strumento di affrancamento/riallineamento piuttosto che un altro non muta, ma ovviamente aumentano i valori attuali dei benefici finanziari netti e quindi la convenienza ad affrancare/riallineare in termini assoluti.

2024	69.750		69.750	69.750		69.750
2025	69.750		69.750	69.750		69.750
2026	69.750		69.750	69.750		69.750
2027	69.750		69.750	69.750		69.750
2028	69.750		69.750			
2029	69.750		69.750			
Totale			318.000			312.000
Valore attuale al tasso del 9%			122.430			178.800

Come emerge dalla tabella che precede, l'affrancamento ordinario ex articolo 176, Tuir si presenta più conveniente del riallineamento ex Legge di Bilancio 2020 in quanto l'aliquota dell'imposta sostitutiva è la medesima (12%) ma gli effetti del riallineamento, in termini di ammortamenti deducibili, decorrono 2 anni più tardi e ciò lo rende meno conveniente. La valutazione di convenienza rimane sostanzialmente immutata anche per importi complessivi superiori a 5 milioni di euro, ma inferiori a 10 milioni, anche se per lo scaglione oltre 5 milioni l'aliquota dell'imposta sostitutiva prevista per l'affrancamento ordinario aumenta al 14%. Perde invece di convenienza l'affrancamento ordinario per importi superiori a 10 milioni di euro, perché in tal caso l'aliquota sale al 16%. Da tenere inoltre presente che, come detto in precedenza, il riallineamento della Legge di Bilancio 2020 comporta la necessità di "vincolare" nel patrimonio netto una riserva in regime di sospensione d'imposta mentre nel caso di affrancamento ex articolo 176, Tuir o ex articolo 15, D.L. 185/2008 non si generano riserve in regime di sospensione di imposta, per cui sotto questo profilo il riallineamento risulta sempre meno conveniente.

Il caso dei marchi di impresa (e dell'avviamento)

Le valutazioni di convenienza mutano radicalmente nello specifico caso dei marchi di impresa in quanto per detti beni (come per l'avviamento) entra in gioco l'affrancamento derogatorio di cui all'articolo 15, D.L. 185/2008 il quale, pur prevedendo un'aliquota di imposta sostitutiva più elevata, consente una sensibile riduzione del periodo di ammortamento dei maggiori valori imputabili a marchio o avviamento. Infatti, le quote annue di ammortamento relative a detti beni rivalutati possono essere dedotte in ragione di un importo non superiore a 1/5 del costo, rispetto a 1/18 previsto ordinariamente dall'articolo 103, comma 1, Tuir (anche a prescindere dall'imputazione di detto ammortamento a Conto economico).⁷ Questo elemento rende assolutamente più conveniente il ricorso all'affrancamento speciale nel caso in cui i maggiori valori siano imputati a rivalutazione dei marchi (e anche dell'avviamento), come ben evidenziato dall'esempio che segue, ove è stato ipotizzato che l'affrancamento di 2 milioni di euro sia imputabile a un marchio. Non è invece possibile fare il confronto completo con il caso dell'avviamento in quanto, come detto in precedenza, questo non può essere oggetto di riallineamento ai sensi della Legge di Bilancio 2020, mentre a esso si può applicare l'affrancamento ordinario e quello speciale.

Tabella 2: Marchio									
Anno	Riallineamento Legge di Bilancio 2020 - aliquota 12%			Affrancamento ordinario comma 2-ter, articolo 176, Tuir - aliquota 12%			Affrancamento speciale articolo 15, D.L. 185/2008 - aliquota 16%		
	Entrate	Uscite	Flussi netti	Entrate	Uscite	Flussi netti	Entrate	Uscite	Flussi netti
2020		(80.000)	(80.000)	31.000	(72.000)	(41.000)		(320.000)	(320.000)
2021		(80.000)	(80.000)	31.000	(98.400)	(67.400)	111.600		111.600

⁷ L'arco temporale di ammortamento fiscale dei maggiori valori affrancati con riferimento a marchi e avviamento è stato ridotto da 10 anni a 5 anni dall'articolo 1, commi 95 e 96, L. 208/2015, relativamente alle operazioni di aggregazione aziendale perfezionate nei periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015 (e quindi a decorrere dal periodo di imposta 2016, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

2022	31.000	(80.000)	(49.000)	31.000	(75.600)	(44.600)	111.600		111.600
2023	31.000		31.000	31.000		31.000	111.600		111.600
2024	31.000		31.000	31.000		31.000	111.600		111.600
2025	31.000		31.000	31.000		31.000	111.600		111.600
2026	31.000		31.000	31.000		31.000			
2027	31.000		31.000	31.000		31.000			
2028	31.000		31.000	31.000		31.000			
2029	31.000		31.000	31.000		31.000			
2030	31.000		31.000	31.000		31.000			
2031	31.000		31.000	31.000		31.000			
2032	31.000		31.000	31.000		31.000			
2033	31.000		31.000	31.000		31.000			
2034	31.000		31.000	31.000		31.000			
2035	31.000		31.000	31.000		31.000			
2036	31.000		31.000	31.000		31.000			
2037	31.000		31.000	31.000		31.000			
2038	31.000		31.000						
2039	31.000		31.000						
Totale			318.000			312.000			238.000
Valore attuale al tasso del 9%			25.949			64.171			104.665

Come emerge dalla tabella che precede, l'affrancamento speciale, ex articolo 15, D.L. 185/2008, per i marchi si presenta più conveniente, sia rispetto a quello ordinario ex articolo 176, Tuir, sia al riallineamento ex Legge di Bilancio 2020 perché, sebbene l'aliquota dell'imposta sostitutiva sia superiore, il periodo di godimento dei benefici fiscali dell'operazione è molto più ridotto, cosicché il valore attuale del beneficio è più elevato.

Riferimenti normativi

articolo 176, Tuir

articoli 172 e 173, Tuir

articolo 108, Tuir

articolo 2359, cod. civ.

articolo 15, commi da 10 a 12, D.L. 185/2008

articolo 15, D.L. 185/2008

articolo 14, L. 342/2000

circolare n. 57/E/2008

circolare n. 28/E/2009

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

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

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

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

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/check-up-impresa

