



Professionisti Associati Prato

Prato, 23 Febbraio 2022

Lettera informativa n. 8/2022

Marco Badiani
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

A TUTTI I CLIENTI

Pierluigi Coppini
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

LORO SEDI

Giulia Massari
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**POSTE RETTIFICATIVE
DI FINE ESERCIZIO**

Simona Sguanci
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Vinicio Vannucchi
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

*Le notizie contenute nella presente lettera hanno carattere puramente informativo e non
contengono dettagli necessari per assumere decisioni applicative*



Professionisti Associati Prato

Vi inviamo la nostra circolare sulle “poste rettificative di fine esercizio”, quale promemoria delle principali scritture di assestamento e di rettifica e delle norme sulle valutazioni civili e fiscali.

NB: LE PRESENTI INDICAZIONI SI RIFERISCONO ALLA FORMAZIONE DEL BILANCIO D’ESERCIZIO SECONDO I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI.

Per agevolare la lettura riportiamo di seguito l’indice degli argomenti trattati.

1. PRINCIPALI SCRITTURE DI ASSESTAMENTO.....	4
2. CONTROLLI NECESSARI	5
3. RIMBORSO IRES PER DEDUZIONE IRAP.....	6
4. RICAVI - CASI PARTICOLARI (ART. 85 T.U.).....	6
5. SCONTI ATTIVI E PASSIVI.....	6
6. CREDITO PER ACCONTO IMPOSTA SOSTITUTIVA SU TFR	7
7. PLUSVALENZE (ARTT. 58-86-87 TUIR).....	7
8. SOPRAVVENIENZE ATTIVE (ART. 88 TUIR).....	8
9. DIVIDENDI E INTERESSI ATTIVI (ARTT. 59-89 TUIR).....	9
10. PROVENTI IMMOBILIARI (ART. 90 TUIR)	10
11. OPERE E SERVIZI ULTRANNUALI (ART. 93 TUIR)	10
12. RIMANENZE (ART. 92 TUIR).....	11
13. TITOLI (ART. 94 TUIR)	11
14. FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO ITALIANI E ARMONIZZATI	12
15. SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO (ARTT. 60-95 TUIR)	13
16. SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO OCCASIONALE E PER COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE ..	14
17. ACCANTONAMENTO FINE RAPPORTO E CONTRIBUZIONE A FONDI DI PENSIONE INTEGRATIVI (ART. 105 TUIR)	14
18. INTERESSI PASSIVI (ART. 96 TUIR)	15
19. ONERI FISCALI E DI UTILITÀ SOCIALE (ARTT. 99-100 TUIR).....	16
20. DEFINIZIONE DI CONTENZIOSI FISCALI E SANATORIE PREVIDENZIALI.....	17
21. PERDITE SU CREDITI (ART. 101 TUIR).....	18
22. MINUSVALENZE (ARTT. 64-101 TUIR)	19
23. SOPRAVVENIENZE E INSUSSISTENZE PASSIVE (ART. 101 TUIR).....	19
24. ACCANTONAMENTI RISCHI SU CREDITI (ART. 106 TUIR)	19
25. LE POSTE IN VALUTA ESTERA (ART. 110 TUIR)	20
26. AMMORTAMENTO E VALUTAZIONE BENI MATERIALI (ART. 102, 110 E 164 TUIR).....	21
27. AMMORTAMENTO BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI (ART. 104) E SPESE DI RIPRISTINO (ART. 107 TUIR)...	26
28. AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI (ART. 103 TUIR)	26
29. REGISTRO BENI AMMORTIZZABILI.....	27
30. DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI LEASING (ART. 102 COMMA 7 TUIR)	28
31. SPESE DI MANUTENZIONE (ART. 102 COMMA 6 TUIR)	29
32. SPESE PER RICERCHE E PER PUBBLICITÀ	30
33. SPESE DI RAPPRESENTANZA (ART. 108 COMMA 2 TUIR)	30
34. ALTRE SPESE RELATIVE A PIÙ ESERCIZI (ART. 108 CO. 1 E 4 TUIR).....	32
35. PRONTI CONTRO TERMINE	32
36. FINANZIAMENTI SOCI.....	33
37. CONTRATTI DERIVATI.....	33
38. SPESE PER TELEFONIA	34
39. RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI (ART. 84 TUIR).....	34
40. PERDITE DI ESERCIZIO EMERSE NEL 2020 (EMERGENZA COVID)	34



Professionisti Associati Prato

41. SUPER ACE (AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA)	34
42. DEDUCIBILITÀ IMU	34
43. CREDITI DI IMPOSTA DA COVID-19	34
44. MORATORIA FINANZIAMENTI E LEASING DA COVID-19	34



Professionisti Associati Prato

1. PRINCIPALI SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Iniziamo con il richiamare brevemente alcune delle più comuni scritture di assestamento (ovvero scritture di completamento, di integrazione, di rettifica e di ammortamento), ricordando che l'elencazione sotto riportata è meramente esemplificativa e non esaurisce l'ampia gamma delle scritture che possono rendersi necessarie in sede di chiusura del bilancio.

Scritture relative al personale dipendente:

- Accantonamento fondo TFR;
- Liquidazioni dipendenti;
- Premio ferie dipendenti e relativi contributi;
- Ferie non godute e relativi contributi;
- Retribuzioni e contributi di dicembre;
- Gratifica natalizia;
- Quote INAIL a saldo;
- Imposta sostitutiva sul TFR a saldo.

Rilevazione di interessi maturati:

- Interessi di mora e di dilazione;
- Interessi bancari e postali;
- Interessi attivi su crediti per imposte a rimborso;
- Interessi passivi:
 - int. pass. di mutuo;
 - int. pass. di finanziamenti soci;
 - int. pass. su prestiti obbligazionari;
 - int. pass. vari.

Rilevazione di costi e ricavi:

- Fatture di lavorazione e varie da pervenire;
- Onorari Organo di controllo e professionali quantificabili;
- Compensi Amministratori maturati (da indicare separatamente se non pagati per effettuare il recupero fiscale);
- Provvigioni passive maturate (eventuali: indennità suppletiva di clientela, indennità meritocratica¹, FIRR, debito verso ENASARCO);
- Quote associative maturate da indicare separatamente se non pagate per effettuare il recupero fiscale;
- Utenze, assicurazioni, locazioni passive;
- Fatture da emettere per ricavi maturati: lavorazioni, locazioni, provvigioni e varie.

Ammortamenti e Accantonamenti:

- Ammortamenti;
- Svalutazione crediti;
- Svalutazione partecipazioni;
- Svalutazione magazzino.

Rilevazione Imposte:

- Imposta IRES dell'esercizio;²
- Imposta IRAP dell'esercizio;²

¹ Da valutare l'opportunità di effettuare accantonamenti a tale titolo soprattutto per gli agenti con volumi di provvigioni importanti.

² Tenendo presente che le rettifiche da operare in virtù della dichiarazione dei redditi e i conteggi delle imposte anticipate e differite vi saranno forniti direttamente dallo studio.



Professionisti Associati Prato

- Imposte anticipate e differite.²

Ratei e Risconti (costi e ricavi “a cavallo” dell'esercizio o di più esercizi, il cui importo matura **proporzionalmente al tempo**):

- Valori comuni a due o più esercizi, inclusi quindi i risconti pluriennali;
- Ratei attivi: quote di ricavi con futura manifestazione finanziaria ma imputabili parzialmente all'esercizio in chiusura;
- Ratei passivi: quote di costi con futura manifestazione finanziaria ma imputabili parzialmente all'esercizio in chiusura;
- Risconti attivi: quote di costi già imputati nell'esercizio ma di parziale competenza dell'esercizio successivo o di esercizi successivi;
- Risconti passivi: quote di ricavi già imputati nell'esercizio ma di parziale competenza dell'esercizio successivo o di esercizi successivi.

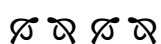
⇒ **ATTENZIONE**

- Effettuare le apposite annotazioni sul registro dei beni ammortizzabili;
- Eventuali costi di natura professionale (ad esempio notaio, consulenti ecc.) sostenuti nel corso dell'esercizio per operazioni di carattere straordinario (aumenti di capitale sociale, trasformazioni, prestiti obbligazionari ecc.) sono normalmente da iscrivere come “costi d'impianto e di ampliamento”.
- Per le spese di manutenzione si rinvia al paragrafo 31.
- Controllare l'avvenuta imputazione a costi e ricavi dei ratei e risconti dell'esercizio precedente.
- Controllare l'avvenuto giroconto dell'utile o della perdita conseguita nell'esercizio precedente così come deliberato con l'assemblea di approvazione del bilancio di detto esercizio.

2. CONTROLLI NECESSARI

- Controllo corrispondenza dati della dichiarazione Iva con dati Iva di Bilancio;
- Controllo corrispondenza dati della dichiarazione sostituti di imposta con dati di Bilancio relativi a dipendenti;
- Controllo corrispondenza crediti e acconti IRES ed IRAP con i dati della dichiarazione;
- Riscontro del corretto utilizzo dei crediti d'imposta nelle compensazioni eseguite sui modelli F24;
- Verificare l'inerenza in particolare di costi aventi come giustificativi i “documenti commerciali” (scontrini, ...).

N.B. E' alquanto importante che ogni azienda provveda alla predisposizione di un prospetto che riporti la situazione dei crediti di imposta ed il loro utilizzo tramite compensazione orizzontale (tra imposte diverse) o verticale (nell'ambito della stessa imposta), e consegni copia del medesimo allo Studio insieme alle copie di tutti i modelli F24 presentati sia nel 2021, sia nei primi mesi del 2022 (e comunque entro il termine di versamento dell'unica o della prima rata delle imposte per il periodo di imposta 2021) se effettuati utilizzando crediti 2020 o crediti IVA trimestrali 2021. I clienti che hanno le credenziali per il “Cassetto fiscale” sono gentilmente pregati di fornire la stampa ivi reperibile relativa all'utilizzo dei crediti di imposta.



Di seguito Vi riportiamo alcune note esplicative che riteniamo possano guidarVi nella compilazione del Bilancio.



Professionisti Associati Prato

3. RIMBORSO IRES PER DEDUZIONE IRAP

Le società che in passato hanno inviato l'istanza di rimborso della maggiore Ires versata sull'Irap non dedotta (ex D.L. 201/2011 e 16/2012) devono monitorare il credito residuo verso l'Erario.

Le società che avessero ricevuto rimborsi nel corso del 2021 devono imputarli, per la quota capitale, a scomputo del credito già iscritto in bilancio (rilevando l'eventuale differenza a conto economico nel 2021).

4. RICAVI - CASI PARTICOLARI (ART. 85 T.U.)

Oltre a quelli generalmente considerati costituiscono ricavi nel reddito di impresa anche:

- le cessioni di azioni, quote di partecipazione, obbligazioni e titoli in serie o di massa, quando non siano iscritte fra le immobilizzazioni finanziarie;
- il risarcimento di danni relativi a beni-merce;
- l'autoconsumo, l'assegnazione ai soci e la destinazione a finalità estranee all'impresa di beni-merce (anche al fine di verificarne l'eventuale avvenuto assoggettamento ad IVA);
- contributi spettanti in base a contratti;
- "contributi spettanti esclusivamente in c/esercizio a norma di legge" sia da parte dello Stato e altri Enti Pubblici, sia da parte di Enti o soggetti privati.

Si precisa che i contributi a fondo perduto erogati a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid -19 hanno natura di "contributo in conto esercizio".

La rilevazione contabile avviene in base al principio della competenza e devono essere iscritti nel Valore della produzione, Voce A.5 ("Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio") del conto economico.

Fiscalmente non risultano imponibili né ai fini Ires né Irap.

Si invitano pertanto i Clienti a comunicare i contributi di cui si è beneficiato a seguito dell'emergenza da Covid-19, anche al fine di darne corretta indicazione sia in bilancio che nei modelli dichiarativi.

Suggerimenti contabili

È opportuno aprire conti di ricavo specifici.

5. SCONTI ATTIVI E PASSIVI

Relativamente agli sconti è necessario distinguere fra sconti commerciali e sconti finanziari.

Gli **sconti commerciali passivi**, che costituiscono rettifiche dei ricavi, sono gli sconti incondizionati indicati in fattura e gli sconti di quantità.

Gli **sconti finanziari passivi** sono gli sconti di cassa, che intervengono in una fase successiva a quella di vendita dei beni e dei servizi per l'anticipato incasso di fatture.

È necessario contabilizzare distintamente i due tipi di sconti sopra indicati in quanto, mentre gli sconti commerciali vengono portati in bilancio a diretta deduzione dei ricavi (voce di bilancio A1) - e sono pertanto rilevanti ai fini Irap - gli sconti finanziari devono essere allocati nell'area finanziaria alla voce di bilancio C17 - quindi indeducibili ai fini Irap.

Similmente devono essere trattati gli **sconti attivi su acquisti**: anche per essi è necessario evidenziare separatamente quelli commerciali (voce di bilancio B6 in diminuzione dei costi per acquisti) da quelli finanziari (voce di bilancio C16).

Suggerimenti contabili:

È opportuno utilizzare i seguenti conti:

- Sconti e abbuoni passivi commerciali;
- Sconti e abbuoni passivi finanziari;



Professionisti Associati Prato

- Sconti e abbuoni attivi commerciali;
- Sconti e abbuoni attivi finanziari.

6. CREDITO PER ACCONTO IMPOSTA SOSTITUTIVA SU TFR

I datori di lavoro che nel dicembre hanno provveduto al versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta sulle rivalutazioni annuali del fondo accantonato a TFR, avranno registrato:

Acconto imposta sost. TFR	A	Banca c/c	XXXXXX
---------------------------	---	-----------	--------

Tale acconto verrà stornato dal debito per imposta sostitutiva da rilevare al 31/12 insieme all'accantonamento al fondo TFR per cui si avrà:

Costi per TFR	A	Diversi	
		Fondo TFR	
		Debito per imposta sost. TFR	XXXXXX
Debito per imposta sost. TFR	A	Acconto imposta sost. TFR	XXXXXX

7. PLUSVALENZE (ARTT. 58-86-87 TUIR)

Aspetto fiscale

- a) Le plusvalenze realizzate nell'esercizio possono:
- essere interamente imputate al reddito dell'esercizio e quindi soggette all'imposizione ordinaria;
 - essere rateizzate in massimo 5 esercizi se originate da beni posseduti da almeno 3 anni (da computarsi dal giorno di acquisto) o da cessione di partecipazioni, diverse da quelle PEX, iscritte fra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi 3 bilanci. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi;
- b) Le plusvalenze realizzate mediante autoconsumo o destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa non sono rateizzabili;
- c) Le plusvalenze iscritte e non realizzate non rilevano ai fini della determinazione del reddito, fatto salvo quanto di seguito rappresentato in merito all'opportunità di procedere alla rivalutazione dei beni di impresa e/o al riallineamento tra i valori civili e i valori fiscali. Ciò comporta la non imponibilità dei maggiori valori iscritti in bilancio, ma anche la mancata inclusione di tali valori nel costo fiscalmente riconosciuto del bene, con la conseguenza che risulteranno indeducibili i maggiori ammortamenti effettuati in considerazione della rivalutazione iscritta;
- d) Le plusvalenze realizzate su partecipazioni in società commerciali (sia di capitali che di persone) sono imponibili solo in parte quando è applicabile la regola della PEX (*Participation Exemption*):
- per il **58,14 %** del loro ammontare, se il cedente è un'impresa individuale o una società di persone;
 - per il **5%** del loro ammontare, se il cedente è una società di capitali.

Per applicare la PEX è necessario:

- ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente la cessione;
- classificazione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie dal primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- residenza fiscale della partecipata in Stato non *black list* (dall'inizio del terzo periodo di imposta anteriore alla vendita);
- esercizio da parte della partecipata di un'impresa commerciale (dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore alla vendita).

In caso di realizzo di minusvalenze su partecipazioni PEX la regola è (cfr. punto 22 della presente Lettera informativa):

- Indeducibilità del 41,86% se il cedente è un'impresa individuale o società di persone;
- Indeducibilità totale se il cedente è una società di capitali.



Professionisti Associati Prato

Aspetto civilistico-contabile

- Al di fuori dei casi di effettivo realizzo, la rilevazione di plusvalenze potrà avvenire solo nell'osservanza di corretti principi contabili e pertanto solo nei casi in cui leggi speciali lo consentano o in situazioni di carattere eccezionale ai sensi dell'art. 2423 C.C.. Resta esclusa l'iscrizione di plusvalenze semplicemente sulla base del maggior valore di mercato attribuibile alle immobilizzazioni;
- le plusvalenze vanno registrate come tali ed imputate nel conto economico per intero, (eccezion fatta per quelle derivanti da operazioni di *sale and lease back*);
- il rinvio della tassazione delle plusvalenze imponibili realizzate su beni che sono stati posseduti per un periodo superiore a tre anni determina delle differenze temporanee imponibili per le quali è necessario creare un fondo imposte differite (fondo imposte nel passivo, voce B.2) di importo pari alle imposte relative alle plusvalenze fiscalmente rinviate a tassazione. Nel conto economico le imposte differite sono iscritte nell'apposita voce del punto 20).

Le scritture contabili vengono di seguito riportate:

<u>Imposte differite (CE)</u>	A	<u>Fondo imposte differite (SP)</u>	XXXXX
-------------------------------	---	-------------------------------------	-------

Le plusvalenze devono essere distinte in **finanziarie** e **non finanziarie**.

Le plusvalenze non finanziarie risultano iscritte nella voce A5 del Conto economico, mentre le plusvalenze finanziarie devono essere contabilizzate separatamente nella voce C15 o C16 del Conto Economico.

Con riferimento alle plusvalenze non finanziarie, a seguito dell'avvenuta eliminazione della sezione straordinaria del Conto Economico, sarà necessario dare contabilmente separata evidenza delle plusvalenze da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, che non risulteranno formare imponibile ai fini Irap.

8. SOPRAVVENIENZE ATTIVE (ART. 88 TUIR)

Tra le sopravvenienze attive, rientrano i contributi in c/capitale (da non confondere assolutamente con i contributi in conto impianti) ed i proventi in denaro o natura conseguiti a titolo di liberalità.

I contributi in conto capitale vanno interamente a formare reddito nell'esercizio in cui sono stati percepiti (fiscalmente rilevano "per cassa") oppure in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

I contributi in conto impianti, cioè quelli ricevuti a fronte dell'acquisto di beni strumentali, sono esclusi dalla disciplina delle sopravvenienze attive, devono essere invece imputati in base al principio della competenza economica e costituiscono ricavi anticipati da riscontare in relazione al periodo di ammortamento degli investimenti cui si riferiscono, oppure possono essere portati a diretta diminuzione del costo fiscale dei beni acquistati.

Sono contributi in conto impianti i crediti di imposta per gli investimenti in beni strumentali (vedi oltre per maggiori dettagli).

Resta impregiudicata la sospensione d'imposta limitatamente al 50% dei contributi accantonati ad apposito fondo negli esercizi precedenti al 1998.

Per quanto riguarda la rinuncia dei soci a crediti vantati nei confronti della società, ai sensi del comma 4 bis dell'art. 88 TUIR, la rinuncia dei soci ai crediti deve essere considerata sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio comunica alla società partecipata detto valore, mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Tale disposizione si applica alle rinunce dei soci ai crediti vantati nei confronti della società effettuate a partire dall'1/01/2016.



Professionisti Associati Prato

La rinuncia da parte di un socio al credito nei confronti della società va assimilata ai versamenti a fondo perduto ed ha quindi natura patrimoniale; non deve transitare dal conto economico, ma deve essere contabilizzata nello Stato Patrimoniale tramite imputazione a riserva.

Contabilmente le sopravvenienze attive devono essere allocate nel Conto economico per natura.

9. DIVIDENDI E INTERESSI ATTIVI (ARTT. 59-89 TUIR)

- Per quanto riguarda la contabilizzazione, i **dividendi** devono essere rilevati quali crediti verso la società partecipata nel momento nel quale, in conseguenza della delibera assunta dall'assemblea dei soci della partecipata stessa di distribuire l'utile o eventualmente le riserve, sorge il diritto alla riscossione da parte della società partecipante.

Non è più consentita la rilevazione anticipata nell'esercizio di maturazione neppure se il bilancio della controllata è approvato dal suo organo amministrativo anteriormente alla data di approvazione del bilancio da parte dell'organo amministrativo della controllante e neppure se la società controllante ha pieno dominio sull'assemblea della controllata

La tassazione dei dividendi avviene per cassa, cioè nell'esercizio in cui sono percepiti anche se contabilmente sono da registrare per intero nell'esercizio in cui ne risulta deliberata la distribuzione. Per i soggetti Ires è comunque prevista un'imponibilità limitata al 5% dei dividendi mentre per i soggetti Irpef che agiscono nell'esercizio di impresa è prevista un'imponibilità del 58,14%.

Viceversa i dividendi provenienti da paradisi fiscali sono tassati per intero, salvo vi sia stata imputazione diretta alla società partecipante (quindi a prescindere dal pagamento di dividendi) del reddito prodotto dalla controllata residente in paradisi fiscali (artt. 167 TUIR).

N.B. L'imponibilità al 100% di detti dividendi si applica anche se la riscossione degli stessi è avvenuta per il tramite di triangolazioni o interposizioni di soggetti non in *black list* (es. *sub-holding*).

- Gli **interessi attivi bancari** devono essere contabilizzati al lordo delle ritenute fiscali (anche nelle ditte individuali).

Si raccomanda di calcolare gli interessi attivi maturati nel corso dell'esercizio sui crediti di imposta dei quali si è richiesto il rimborso (Iva, Ires, Irpef, Irap ecc) in ragione del **1,00% semestrale** a decorrere dal 1° gennaio 2010, con modalità differenti secondo i vari tipi d'imposta.

Si ricorda altresì che sui depositi cauzionali per locazioni immobiliari maturano interessi al tasso legale (per il 2021 il tasso è lo 0,01%).

- **Per la rilevazione contabile degli INTERESSI ATTIVI MORATORI** che maturano automaticamente in caso di ritardo nel pagamento di crediti commerciali, se non se ne prevede l'incasso, non devono essere rilevati (questo comportamento è anche fiscalmente coerente, poiché il TUIR stabilisce che gli interessi moratori, sia attivi che passivi, rilevano solo al momento del pagamento).

Per quanto riguarda il tasso di interesse da applicare, si rinvia al successivo punto 18 "interessi passivi".

Suggerimenti contabili

Tenuto conto del grado di dettaglio richiesto dallo schema di Conto economico previsto dal Codice Civile, è opportuno aprire conti specifici per i dividendi infragruppo (distinguendo tra quelli ricevuti da controllate, collegate...) nonché per:

- i dividendi da partecipate estere;
- gli interessi attivi di mora.



Professionisti Associati Prato

10. PROVENTI IMMOBILIARI (ART. 90 TUIR)

- Il reddito degli immobili strumentali per natura si determina ordinariamente a costi e ricavi.
- Il reddito degli immobili ad uso abitativo, ad eccezione di quelli strumentali per destinazione e di quelli considerati "merci", si determina con le regole dei redditi fondiari. Lo stesso discorso vale per i terreni non strumentali. In merito alla determinazione del reddito secondo le regole dei redditi fondiari si segnala che non è però consentito, nella determinazione del reddito di impresa, operare deduzioni forfettarie dal canone di locazione, ma solo dedurre le spese di manutenzione ordinaria effettivamente sostenute entro il limite massimo del 15% del canone di locazione.
- Si ricorda che per la determinazione del reddito fondiario degli immobili non locati, devono essere utilizzate le rendite catastali rivalutate come segue (art. 3 co 48-50 L. 662/1996):
 - Rendita fabbricati: 5%
 - Reddito dominicale: 80%
 - Reddito agrario: 70%
- Il reddito dei terreni agricoli, utilizzati per l'esercizio di attività agricole dalle società (escluse le società semplici), si determina a costi e ricavi e quindi non con le regole dei redditi fondiari (la tassazione secondo criteri "catastali" per le imprese agricole condotte sotto forma di società è possibile su base opzionale).

La legge n. 44/2012 ha modificato la tassazione degli **immobili d'interesse storico o artistico**:

- Se tali immobili non risultano locati, il reddito medio ordinario determinato in base al comma 1 dell'art. 37 del TUIR ("rendita catastale") è ridotto del 50%;
- Se tali immobili risultano locati, concorrerà alla formazione del risultato d'esercizio il maggiore tra il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35% e il reddito medio ordinario dell'unità immobiliare ridotto del 50%.

Suggerimenti contabili

È opportuno aprire in contabilità appositi conti al fine di facilitare i recuperi fiscali e cioè:

- proventi e costi di immobili strumentali, sia per natura che per destinazione;
- proventi e costi di immobili abitativi (suddividendo tra abitativi "merce" e altri abitativi);
- costi promiscui.

11. OPERE E SERVIZI ULTRANNUALI (ART. 93 TUIR)

Le opere con tempo di esecuzione ultrannuale coperte da stato di avanzamento lavori (si considerano tali quelle regolamentate da un contratto di appalto in cui è previsto che siano ultimate in più di 12 mesi), vengono incluse tra le rimanenze finali per la quota non ancora coperta da s.a.l. liquidati a titolo definitivo dal committente.

Le opere di durata ultrannuale effettivamente realizzate ma non ancora liquidate devono essere valutate come rimanenze finali sulla base dei corrispondenti corrispettivi pattuiti nel contratto di appalto.

→ Il principio contabile OIC 23 ha introdotto precise modalità operative per individuare i ricavi pattuiti. Sono state introdotte restrizioni per l'inclusione nei ricavi dei componenti del contratto la cui manifestazione è solo eventuale e delle richieste di corrispettivi aggiuntivi o "claims". Si raccomanda prudenza.

Suggerimenti contabili

È opportuno ricondurre la contabilità per S.A.L. alla data del 31/12/2021, (attraverso la redazione di S.A.L. di periodo anche solo con efficacia interna che non andranno alla Committenza, che vanno a quantificare i lavori già eseguiti ma non ancora liquidati a titolo definitivo) includendo ogni costo di competenza incluse quindi le fatture da pervenire.

I S.A.L. devono poi essere allegati al libro inventari come dettaglio delle rimanenze finali di esercizio.



Professionisti Associati Prato

12. RIMANENZE (ART. 92 TUIR)

Con riguardo alle rimanenze, Vi ricordiamo la necessità di stabilire gruppi omogenei per natura nonché per valore delle stesse.

Sono adottabili i criteri di valutazione usati negli anni precedenti validi sia ai fini civilistici che fiscali e, nonostante la normativa sia complessa, la regola generale si può così sintetizzare:

- la valutazione deve avvenire al minore fra il valore di realizzo di mercato ed il costo (costo specifico, LIFO, FIFO, media ponderata);
- i prodotti in corso di lavorazione sono valutati a costi specifici (spese effettivamente sostenute per raggiungere quello stadio di lavorazione).

È opportuno che le rimanenze vengano indicate in contabilità almeno nella seguente analisi:

- materie prime, sussidiarie e di consumo;
- merci;
- prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- prodotti finiti.

Negli schemi civilistici di conto economico le rimanenze verranno indicate come variazioni; le variazioni di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti verranno indicate fra "valore della produzione" (codice A.2 Bilancio civilistico), mentre le variazioni di materie prime, sussidiarie di consumo e merci fra i "costi della produzione" (codice B.11 Bilancio civilistico).

Ciò nonostante, anche considerata la necessità di indicare all'interno dei modelli dichiarativi ministeriali la variazione distinguendo tra rimanenze iniziali e rimanenze finali, si consiglia contabilmente di utilizzare la doppia annotazione, annotando in dare il giroconto delle esistenze iniziali al 1/01/2021 e in avere le rimanenze finali al 31/12/2021.

Nello stato patrimoniale le rimanenze compaiono nell'attivo circolante (codici C.I Bilancio civilistico). Si ricorda che l'inventario (articolo, quantità e valore) è obbligatorio che sia conservato agli atti e riportato sul libro degli inventari, totalmente o per estratto o rinvio.

13. TITOLI (ART. 94 TUIR)

Aspetto civilistico-contabile

La normativa sul bilancio d'esercizio impone di iscrivere le partecipazioni ed i titoli in base alla loro destinazione e quindi fra le immobilizzazioni finanziarie - codice B.III Bilancio civilistico - (se destinati a permanere durevolmente nel portafoglio della società) o altrimenti fra le attività finanziarie dell'attivo circolante - codice C.III Bilancio civilistico.

Per partecipazioni e titoli iscritti nell'attivo circolante la valutazione deve essere fatta al minore fra il costo di acquisto (costo specifico, ovvero per quelli fungibili anche LIFO, FIFO e media ponderata) ed il valore di realizzo desumibile dall'andamento di mercato.

A tale fine è opportuno raggruppare partecipazioni e titoli in categorie omogenee per natura e per valore (si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi le medesime caratteristiche).

Ad oggi, purtroppo, non risulta essere stata prorogata la possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante, avvalendosi della disposizione derogatoria contenuta l'art. 20-quater del DL 119/2018 (conv. L. 136/2018). Il valore dei titoli iscritti nell'attivo circolante, pertanto, dovrà essere adeguato al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato..

Per le partecipazioni ed i titoli iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie la valutazione può avvenire al costo (comprensivo degli oneri accessori) oppure, ma solo per le partecipazioni di controllo o collegamento, ad un valore pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto della società partecipata opportunamente rettificato. Sotto il profilo civilistico, il valore delle partecipazioni e dei titoli immobilizzati deve essere svalutato in caso di durevole minor valore (ex art. 2426 n. 3).

Aspetto fiscale

La valutazione dei titoli non partecipativi che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie va fatta,



Professionisti Associati Prato

analogamente a quanto avviene per le rimanenze di merci, con la formazione di categorie omogenee per natura e per valore e con il rispetto del valore minimo di ciascuna categoria omogenea derivante dal metodo del LIFO a scatti anche se in alternativa sono applicabili i metodi di costo denominati FIFO, LIFO e costo medio ponderato.

Non sono deducibili le svalutazioni delle partecipazioni né rispetto al valore di mercato né rispetto a riduzioni patrimoniali intervenute nella società partecipata. Non sono deducibili neppure i versamenti a “ripianamento” di *deficit* patrimoniali. I versamenti dei soci, in conto capitale o per copertura di perdite, possono solo essere portati in aumento del costo fiscale delle partecipazioni o degli strumenti finanziari assimilati.

In caso di aumento del capitale della società emittente mediante passaggio di riserve a capitale, il numero delle azioni ricevute gratuitamente si aggiunge al numero delle azioni già possedute in proporzione alle quantità delle singole voci delle corrispondenti categorie e il valore unitario si determina, per ciascuna voce, dividendo il costo complessivo delle azioni già possedute per il numero complessivo delle azioni.

Solo per le obbligazioni e titoli assimilati è ancora consentito svalutare fiscalmente il valore attribuito con il metodo di costo prescelto, qualora si accerti l'esistenza di un valore normale medio inferiore a quello di costo.

Ai fini della determinazione del valore minimo fiscale per le obbligazioni e gli altri titoli, si ha riguardo al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

Per le obbligazioni e titoli assimilati che costituiscono attività finanziarie si ha riguardo alla quotazione dell'ultimo giorno dell'esercizio ovvero alla media dei valori dell'ultimo mese dell'esercizio, per quelle che costituiscono immobilizzazioni finanziarie si ha riguardo alla media dei valori dell'ultimo semestre dell'esercizio.

Non è consentita la svalutazione fiscale di immobilizzazioni finanziarie diverse dalle obbligazioni o titoli simili.

N.B. Per i titoli a reddito fisso (BTP, obbligazioni...) iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie, la differenza positiva o negativa fra il costo di acquisto ed il valore di rimborso concorre a formare il reddito d'impresa per la quota maturata nell'esercizio (art. 110 co. 1 lett. e TUIR).

Civilisticamente il trattamento non è il solito e quindi saranno opportune le solite variazioni in sede di dichiarazione dei redditi.

14. FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO ITALIANI E ARMONIZZATI

Aspetto civilistico - contabile

Le partecipazioni ai fondi comuni di investimento costituiscono investimenti di natura finanziaria classificabili tra le immobilizzazioni ovvero nell'attivo circolante secondo la destinazione che ad esse viene attribuita dai redattori del bilancio. Si applica quanto indicato al punto 13.

Aspetto fiscale

I proventi derivanti dai fondi comuni di investimento concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti (indipendentemente dalla rilevazione in bilancio secondo criteri di competenza economica) e su di essi è applicata ritenuta d'acconto del 26%. Il credito di imposta del 15% è riconosciuto ormai solo sui redditi derivanti dai fondi già posseduti alla data del 30/6/2011 e limitatamente alla differenza tra valore al 30/6/2011 e valore alla data di sottoscrizione.

N.B. Per le quote in fondi **immobiliari** il trattamento fiscale è diverso a seconda che la quota detenuta dall'impresa superi o meno il 5%, tenuto anche conto di quanto detenuto da società controllate o fiduciarie:

- se l'impresa detiene quota inferiore al 5% la tassazione dei proventi del fondo avviene all'atto della percezione con applicazione di ritenuta d'acconto del 26%;



Professionisti Associati Prato

- se l'impresa detiene quota superiore al 5% la tassazione dei proventi del fondo avviene per trasparenza, indipendentemente dalla percezione dei proventi.

15. SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO (ARTT. 60-95 TUIR)

- Tutti gli elementi costituenti i costi di lavoro dipendente, compresi i compensi in natura, i rimborsi spese ed altri *benefit*, devono essere inseriti nelle relative buste paga e sono deducibili dal reddito d'impresa.

- Le spese per foresteria sono deducibili nei limiti di quanto costituisce reddito per i lavoratori dipendenti. Sono però deducibili integralmente, nell'esercizio di trasferimento e nei due successivi, le spese ed i canoni di locazione relativi a fabbricati dati in uso a dipendenti che trasferiscono la residenza nel Comune in cui prestano l'attività.

- Quando i dipendenti usufruiscono di unità immobiliari messe a disposizione dal datore di lavoro, i relativi costi, nonché la rendita catastale, devono essere inclusi nella busta paga; ciò non vale per i dipendenti in trasferta temporanea.

- I compensi degli amministratori determinati sia in misura fissa sia in misura variabile, sono deducibili solo nell'esercizio in cui risultano pagati (per gli amministratori che sono dipendenti o collaboratori continuativi vale il criterio di cassa cd. "allargato" ai primi 12 giorni di gennaio).

Pertanto, il bilancio redatto ai fini civilistici dovrà includere il costo per gli emolumenti già maturati non ancora corrisposti, costo che però non sarà deducibile ai fini fiscali fino alla sua erogazione. Viceversa, l'imputazione per competenza della quota di contributo alla gestione separata Inps è deducibile indipendentemente dalla erogazione del compenso.

- *Limiti di deducibilità per i rimborsi di spese di vitto e alloggio a dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi in occasione di trasferte al di fuori del Comune:* Euro 180,76 giornaliero per trasferte in Italia al di fuori del Comune e Euro 258,23 giornaliero per trasferte all'estero. I rimborsi per spese di viaggio con automezzo proprio a dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi possono essere dedotti solo nei limiti di quelli previsti per autoveicoli di potenza non superiore a 17 CV fiscali o 20 CV fiscali se diesel.

- I compensi corrisposti per lavoro interinale sono deducibili ai fini IRAP limitatamente alla quota di compenso assoggettata ad IVA, mentre la quota esclusa da IVA (corrispondente alla prestazione lavorativa) non rileva ai fini IRAP, ad eccezione della quota riferibile ai contributi Inail.

- Le imprese di autotrasporto merci conto terzi possono dedurre, in alternativa al rimborso analitico delle spese di trasferta sostenute da ciascun dipendente, un importo forfetario giornaliero pari ad € 59,65 per trasferte in Italia ed € 95,80 per le trasferte all'estero, in aggiunta al rimborso delle spese di viaggio e di trasporto documentate dal dipendente stesso.

Suggerimenti contabili

È opportuno aprire specifici conti ai costi non deducibili (compensi non pagati agli amministratori, rimborsi ai dipendenti per trasferte oltre i predetti limiti, ecc.).

In particolare ai fini Irap è opportuno distinguere in conti separati (o fornire un dettaglio):

- Inail (deducibile al 100%);
- Indennità chilometriche ai dipendenti e amministratori (non deducibili);
- Rimborsi spese forfetari ai dipendenti (non deducibili);
- Ricavi e/o costi per personale distaccato (non imponibili/indeducibili);
- Acquisti di beni per il personale quali ad es. acquisti di tute da lavoro (deducibili);
- Servizi per il personale quali ad esempio servizi di mensa, buoni pasto, costi per corsi di aggiornamento, costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta (deducibili);
- Suddividere i costi per lavoro interinale tra parte "servizi" (quella imponibile IVA) e parte costo "lavoro" (cioè quella esclusa da IVA).

N.B. Si invita a richiedere quanto prima ai propri consulenti del lavoro:



Professionisti Associati Prato

- copia delle deduzioni IRAP da “cuneo fiscale”;
- copia del prospetto per la compilazione dei modelli ISA,

relativi all’esercizio 2021. Le imprese che hanno dipendenti stabilmente ubicati in cantieri, uffici, basi fisse in regioni diverse o all’estero devono fornire allo studio i dati del costo del lavoro dipendente divisi per regioni di localizzazione.

16. SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO OCCASIONALE E PER COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE

Suggerimenti contabili

È opportuno aprire specifici conti ai costi per:

- lavoro occasionale;
- collaborazioni senza partita IVA;
- associazione in partecipazione.

Qualora le medesime prestazioni siano effettuate in stabilimenti, cantieri, uffici, basi fisse ubicate in regioni diverse o all’estero, sarà necessario fornire un dettaglio delle relative spese per area geografica.

17. ACCANTONAMENTO FINE RAPPORTO E CONTRIBUZIONE A FONDI DI PENSIONE INTEGRATIVI (ART. 105 TUIR)

I dipendenti del settore privato sono stati chiamati a scegliere se conferire ad un fondo pensionistico o mantenere in azienda il TFR maturato a partire dall’1.1.2007 (nelle aziende con almeno 50 dipendenti il TFR maturato dall’1.1.2007 affluisce comunque o a un fondo pensionistico o al fondo tesoreria Inps e non può essere lasciato in azienda).

Il fondo TFR formato fino al 31.12.2006 resta invece in azienda fino al momento della erogazione.

In relazione a quanto sopra, niente cambia per le quote di TFR che per opzione sono mantenute in azienda, mentre per le quote di TFR che devono essere conferite (su opzione o per obbligo di legge) al fondo pensionistico ovvero al fondo tesoreria Inps deve procedersi come segue:

1) Quote conferite ad un fondo pensionistico

- nel corso dell’esercizio le quote versate al f.do pensionistico sono state rilevate con contropartita il costo per TFR, le quote maturate e non ancora versate al fondo pensionistico al 31.12 devono essere iscritte tra i debiti verso istituti di previdenza;
- la rivalutazione del fondo TFR riguarda solo quanto accantonato in azienda e non le quote conferite al fondo pensionistico, ugualmente il versamento dell’imposta sostitutiva (17%) sulla rivalutazione del TFR riguarda solo il fondo TFR rimasto in azienda ed esistente al 31.12 dell’anno precedente.

2) Quote conferite al fondo tesoreria Inps

- se nel corso dell’esercizio le quote versate al f.do tesoreria sono state rilevate con contropartita un credito nei confronti dell’Inps, al 31.12 il credito deve essere girato a costo per TFR; le quote maturate e non ancora versate al fondo di tesoreria al 31.12 devono essere iscritte con contropartita il “debito verso fondo tesoreria Inps”;
- la rivalutazione del fondo TFR riguarda solo quanto accantonato in azienda e non le quote conferite al fondo tesoreria, tuttavia il versamento dell’imposta sostitutiva (17%) riguarda invece sia quella relativa al fondo TFR “aziendale” (formato ante 2007) sia quella relativa al fondo “tesoreria Inps” (formato dal 2007). Tuttavia mentre l’imposta riferibile al maturato ante 2007 viene portata a diminuzione del f.do TFR aziendale, quella riferibile al maturato dal 2007 sarà conguagliata con i debiti contributivi verso l’Inps e quindi l’azienda, a fine anno, deve rivalutare il TFR maturato fino al 31.12 dell’anno precedente, contabilizzando il debito per l’imposta sostitutiva relativa, ma con contropartita un credito verso l’Inps per quanto riguarda il TFR maturato dal 2007.

L’indennità di fine rapporto è deducibile nei limiti della quota maturata nell’esercizio.



Professionisti Associati Prato

I contributi versati dal datore di lavoro ai fondi di pensione integrativi diversi dalle quote di TFR sono interamente deducibili dal reddito di impresa purché siano costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti. In caso contrario, i relativi accantonamenti non sono deducibili, verranno portate in deduzione le erogazioni al momento della prestazione.

Ad oggi non è ancora chiaro se spetti la deducibilità dal reddito d'impresa del 4% dell'ammontare del TFR annualmente destinato ai fondi pensionistici e al fondo tesoreria Inps (deducibilità elevata al 6% per le imprese con meno di 50 addetti) prevista dall'art. 10 d.lgs. 252/2005 sin dal 2007, in quanto non è stato ufficializzato se è pervenuto il benessere UE necessario per la effettiva fruibilità della deduzione a norma di quanto previsto dall'ultimo comma dell'art. 10 citato.

Suggerimenti contabili

Si ritiene opportuno che vengano aperti fondi specifici per ciascun tipo di accantonamento.

Si ricorda di elencare nominativamente nel libro inventari le indennità sopra citate.

18. INTERESSI PASSIVI (ART. 96 TUIR)

Per i soggetti Ires la deducibilità dal reddito degli interessi passivi soggiace a delle verifiche di tipo quantitativo secondo il disposto dell'art. 96 TUIR. Per gli interessi passivi derivanti da contratti di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria (con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale) le società di capitali devono verificare annualmente la "congruità" del costo dell'indebitamento (al netto degli interessi attivi e proventi assimilati) rispetto al risultato operativo lordo della gestione caratteristica (cd. R.O.L.).

A partire dal 2019, il D.lgs. 142/2018 ha modificato le modalità di calcolo del R.O.L. stabilendo che lo stesso debba esser calcolato come differenza tra valore e costi della produzione di cui all'art. 2425 C.C., lettere A) e B), aumentata degli ammortamenti e dei canoni di *leasing* dei beni strumentali assunti nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa.

È stato poi consentito il riporto, senza limiti di tempo, degli interessi attivi ai periodi di imposta successivi qualora l'ammontare degli interessi attivi e dei proventi assimilati di competenza sia superiore alla somma tra gli interessi passivi e gli oneri assimilati di competenza e gli interessi passivi riportati da periodi precedenti.

Il limite di deducibilità nell'esercizio è pari al 30% del R.O.L.; la parte indeducibile degli interessi passivi può essere dedotta nei successivi periodi d'imposta e senza limiti di tempo sempreché in ciascuno di questi periodi l'eccedenza degli interessi passivi rispetto a quelli attivi non risulti comunque superiore al 30% del R.O.L. di competenza.

La quota di R.O.L. non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi di competenza può essere portata ad incremento del R.O.L. dei successivi periodi d'imposta ma non oltre il quinto.

Alle società immobiliari con attivo patrimoniale costituito per la maggior parte da immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono per almeno i due terzi canoni di locazione, **non si applicano** limiti alla deducibilità degli interessi passivi per i finanziamenti garantiti da ipoteca sugli immobili destinati alla locazione (combinato disposto degli artt. 1 co. 36 L.244/2007 e 1 co. 7 L. 145/2018).

Sono comunque indeducibili gli interessi passivi dell'1% sui versamenti trimestrali IVA (per i quali si suggerisce di evidenziarli in un conto a sé). Viceversa gli interessi passivi dovuti sulla rateizzazione delle imposte sono deducibili.

Per la rilevazione contabile degli interessi passivi moratori che maturano automaticamente in caso di ritardo nel pagamento dei debiti commerciali, i debitori devono contabilizzare la componente negativa per interessi solo se prevedono di dover sostenere l'esborso (il tasso applicabile per gli interessi di



Professionisti Associati Prato

mora maturati è dello 8,00% per l'intero 2021).

Dal punto di vista fiscale gli interessi di mora concorrono al reddito d'impresa, sia come componenti positivi che come costi, in base al criterio di cassa (rilevano quindi solo gli interessi percepiti e quelli pagati).

Si segnala che, in caso di debiti con termini lunghi di pagamento ove non sia prevista la corresponsione di interessi, è necessario procedere a scorporare dal correlativo costo imputato a Conto economico gli interessi impliciti, da collocare alla voce c.17 del Conto economico.

La rideterminazione degli interessi impliciti è oggi dovuta anche per i crediti e i debiti di natura non commerciale, in applicazione del nuovo criterio di valutazione del "costo ammortizzato": il DLgs. 139/2015 ha modificato l'art. 2426, n. 8) c.c., primo comma, riguardo al criterio di valutazione dei crediti e dei debiti, affermando che gli stessi "sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo".

Il metodo del costo ammortizzato richiede che sia utilizzato il metodo del tasso effettivo di interesse. Con tale criterio, quindi, i debiti di finanziamento sono inizialmente contabilizzati all'importo effettivamente incassato. Successivamente, ad ogni fine esercizio, il loro valore tenderà a crescere fino a giungere al loro valore nominale alla data di rimborso in una misura definita dal tasso effettivo di interesse, calcolato come TIR, ossia il tasso che uguaglia il valore attuale dei flussi di cassa positivi e negativi derivanti dal finanziamento ottenuto.

Vi è altresì l'obbligo di iscrivere i crediti e i debiti tenendo conto del fattore temporale e, quindi, attualizzandoli quando non siano produttivi di interessi o ne producano in misura significativamente diversa da quanto praticato in condizioni analoghe nel mercato.

Il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato:

- dalle società che redigono il bilancio in forma abbreviata;
- se gli effetti sono irrilevanti rispetto al valore determinato;
- ai crediti e ai debiti già esistenti in bilancio alla data del 1° gennaio 2016.

19. ONERI FISCALI E DI UTILITÀ SOCIALE (ARTT. 99-100 TUIR)

Riteniamo opportuno non dilungarci sull'elenco di tutti gli oneri deducibili ed ineducibili previsti dal T.U. limitandoci a ricordarVi che con riguardo alle imposte e tasse è necessario distinguere fra imposte sul reddito di esercizio (voce di bilancio 20) e imposte indirette, tasse e contributi (voce di bilancio 14).

Le imposte sul reddito di esercizio per le società di capitali sono costituite da Ires, Irap e imposte sostitutive di tali tributi, con separata indicazione delle Imposte correnti, differite, anticipate, relative ad esercizi precedenti e proventi e oneri da adesione ai regimi di consolidato fiscale o della trasparenza fiscale.

È prevista la parziale deducibilità dell'Irap pagata in un esercizio dal reddito imponibile ai fini Ires del medesimo esercizio. La deducibilità è legata alla presenza di interessi passivi di importo superiore agli interessi attivi e alla presenza di costi per il personale (o simili) eccedenti le deduzioni riconosciute sui medesimi costi ai fini IRAP.

Le imposte indirette, tasse e contributi sono principalmente costituite da (elencazione non esaustiva): imposta di registro, ipotecarie e catastali, tasse concessioni governative, bollo, altri tributi locali.

Le imposte relative ad esercizi precedenti comprendono tutte le imposte dirette ed indirette con i relativi accessori (sanzioni ed interessi) relative ad esercizi precedenti e derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di accertamento, decisioni di Commissioni tributarie, concordati,



Professionisti Associati Prato

conciliazioni, sanatorie e condoni e sono inoltre riferite alla differenza positiva (o negativa) tra l'ammontare effettivamente dovuto rispetto a quanto rilevato contabilmente in esercizi precedenti.

L'Iva indetraibile va contabilizzata ad aumento del costo del bene o del servizio quando è oggettivamente indetraibile mentre quando l'indetraibilità deriva dall'applicazione del *pro-rata*, l'Iva indetraibile va contabilizzata tra le spese generali in apposita voce di costo.

Contabilmente è opportuno aprire i seguenti conti:

- IRES dell'esercizio;
- IRAP dell'esercizio;
- Imposte differite;
- Imposte anticipate;
- Imposte e tasse indirette deducibili (ad esempio pubblicità, nettezza, tassa annuale sulle vidimazioni, tasse di CC.GG.);
- Imposte e tasse indirette indeducibili;
- Imposte relative ad esercizi precedenti;
- Proventi e oneri da adesione ai regimi di consolidato fiscale o della trasparenza fiscale.

Gli acconti vanno contabilizzati nei seguenti specifici conti:

- Erario c/acconto Ires;
- Erario c/acconto Irap;
- Erario c/ritenute su interessi bancari;
- Erario c/ritenute su provvigioni.

Si ricorda l'opportunità di accendere conti per la rilevazione dei crediti di imposta risultanti dalle dichiarazioni, al fine di procedere correttamente all'utilizzo in sede di compensazione:

- Credito Ires a compensazione;
- Credito Irap a compensazione;
- Credito IVA a compensazione;
- Credito investimento in beni strumentali.

N.B. Le imposte e le tasse sono deducibili per cassa, a meno che non siano per legge indeducibili o siano da imputarsi ad incremento di cespiti o abbiano natura di costi pluriennali.

Le opere ed i servizi a favore della generalità dei dipendenti sono deducibili nei limiti del 5 per mille della spesa per lavoro dipendente se destinate a finalità di educazione, assistenza sociale, sanitaria, culto, ricreazione, istruzione.

Altri tipi di erogazioni liberali (opportuno da segnalare allo Studio con la documentazione per il bilancio) sono soggetti a limiti di deducibilità da verificare caso per caso in base al soggetto beneficiario, alle finalità dell'erogazione e alla sua entità.

20. DEFINIZIONE DI CONTENZIOSI FISCALI E SANATORIE PREVIDENZIALI

Coloro che hanno definito contenziosi in via breve (es. con accertamento con adesione) o hanno aderito a sanatorie eventualmente intervenute nell'esercizio imputeranno all'esercizio il totale delle imposte e delle sanzioni scaturenti dalla definizione.

Per i pagamenti rateizzati sarà rilevato il corrispondente "Debito per imposte da contenzioso o sanatoria". Contabilmente avremo:

- per l'importo pagato entro il 31/12
Imposte da contenzioso o sanatoria A Banca c/c

- per l'importo rateizzato:



Professionisti Associati Prato

Imposte da contenzioso o sanatoria A Debito per imposte da contenzioso o sanatoria

21. PERDITE SU CREDITI (ART. 101 TUIR)

Si premette che le perdite su crediti sono deducibili solo se risultano da elementi certi e precisi, per la parte che eccede il relativo fondo svalutazione fiscale.

Sono integralmente deducibili le perdite su crediti se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis della Legge fallimentare o un piano attestato ai sensi dell'art. 67 terzo comma lettera d) della Legge fallimentare o è assoggettato a procedure estere equivalenti (il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale alla data della sentenza dichiarativa di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione ex art. 182-bis o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o dell'iscrizione nel registro delle imprese del piano attestato o di ammissione per le procedure estere equivalenti).

Sono inoltre deducibili le perdite su crediti quando:

- **il credito è di importo non superiore a 2.500 euro³ ed è scaduto da almeno sei mesi;**
- **è intervenuta la prescrizione del diritto di riscossione del credito;**
- **il credito è eliminato dal bilancio in ossequio ai principi contabili.**

È pertanto opportuno richiamare la casistica prevista dai principi contabili nazionali (Oic 12 e Oic 15) in tema di eliminazione dei crediti:

- riconoscimento giudiziale di un minor importo rispetto al nominale (con stralcio dell'eccedenza);
- transazione con il debitore (con stralcio dell'eccedenza transata) o rinuncia al credito;
- cessione *pro soluto* del credito (senza azione di regresso);
- prescrizione civilistica.

In caso di rinuncia o cessione del credito e di transazioni con il debitore, tuttavia, la deducibilità dovrà essere valutata caso per caso, provvedendo a fornire adeguati elementi probatori per la dimostrazione della definitiva inesigibilità del credito. A tal proposito l'Agenzia ha precisato che gli elementi certi e precisi sussistono quando:

- il credito viene ceduto a banche o finanziarie;
- in caso di cessione a soggetto diverso da banche o finanziarie, il corrispettivo è superiore ai costi da sostenere per il recupero del credito (costi da comprovare oggettivamente) e se è stato esperito almeno un tentativo di recupero (sollecito formale);
- in caso di transazione con il debitore, solo se debitore e creditore non fanno parte dello stesso gruppo e viene dimostrata l'oggettiva situazione di difficoltà finanziaria del debitore;
- in caso di rinuncia o remissione del debito, solo se la perdita risulta inerente all'attività d'impresa, dovranno essere dimostrate le ragioni di inconsistenza patrimoniale del debitore o di inopportunità delle azioni esecutive.

Contabilmente dovrà essere interamente assorbito l'eventuale fondo svalutazione crediti ove lo stesso risulti avere anche valenza fiscale, mentre l'eccedenza sarà collocata nella voce B) 14) del conto economico.

Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti dei debitori assoggettati alle procedure concorsuali, la deduzione della perdita è ammessa nel periodo di imputazione al bilancio anche quando la stessa avviene in un periodo di imposta successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi o il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale. Il tutto a patto che l'imputazione non avvenga in un periodo successivo a quello in cui si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio, secondo la corretta applicazione dei principi contabili (ad esempio l'anno di chiusura del fallimento).

³ Per le imprese con volume di affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro il limite è di 5.000 euro.



Professionisti Associati Prato

Le perdite su crediti sono indeducibili ai fini Irap, e con esse le svalutazioni crediti.

Suggerimenti Contabili

È opportuno evidenziare separatamente un apposito prospetto:

- Perdite su crediti;
- Svalutazione fiscalmente riconosciuta per perdite presunte su crediti;
- Svalutazione solo civilistica per perdite presunte su crediti.

22. MINUSVALENZE (ARTT. 64-101 TUIR)

Quanto già illustrato a proposito delle plusvalenze (paragrafo 7) si ripropone a proposito delle minusvalenze.

Le minusvalenze devono essere distinte in **finanziarie** e **non finanziarie**.

Le minusvalenze non finanziarie risultano iscritte nella voce B14 del Conto economico, mentre le minusvalenze finanziarie devono essere contabilizzate separatamente nella voce C17 del Conto Economico.

Con riferimento alle minusvalenze non finanziarie, sarà necessario dare contabilmente separata evidenza delle minusvalenze da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, che non risulteranno deducibili ai fini Irap.

Il trattamento fiscale delle **minusvalenze su partecipazioni** è il seguente:

- partecipazioni in imprese commerciali non *black list*, acquisite da oltre 12 mesi, iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e che hanno effettivamente esercitato un'attività commerciale almeno dall'inizio del terzo periodo anteriore a quello del realizzo (cd. partecipazioni Pex): le minusvalenze realizzate dalla loro vendita sono deducibili nei limiti del 58,14% per gli imprenditori individuali e le società di persone, mentre sono totalmente indeducibili per le società di capitali;
- altre partecipazioni: le minusvalenze realizzate dalla loro vendita sono deducibili totalmente.

Tuttavia se nei 36 mesi precedenti sono stati incassati dividendi dalla partecipata, la minusvalenza è deducibile solo per la parte eccedente i dividendi che non hanno concorso alla formazione del reddito, secondo la quota di esenzione all'epoca applicata ("*dividend washing*").

Le minusvalenze da assegnazione ai soci e da autoconsumo non sono deducibili.

23. SOPRAVVENIENZE E INSUSSISTENZE PASSIVE (ART. 101 TUIR)

Come spiegato con riferimento alle sopravvenienze attive (paragrafo 8), le sopravvenienze e le insussistenze passive devono essere allocate nel Conto economico per natura.

24. ACCANTONAMENTI RISCHI SU CREDITI (ART. 106 TUIR)

Aspetto fiscale:

L'accantonamento annuale, ai soli fini fiscali, può essere fatto in misura massima pari allo 0,50% del totale dei crediti risultanti in bilancio e relativi a cessioni di beni e/o prestazioni di servizi.

Dal plafond su cui calcolare l'accantonamento dello 0,50% devono essere eliminati i seguenti crediti:

- crediti per cessioni di beni strumentali;
- crediti per anticipazioni al personale dipendente;
- crediti relativi a beni non destinati allo scambio;
- crediti ceduti allo sconto;
- crediti ceduti a società di *factoring*;



Professionisti Associati Prato

- crediti coperti da assicurazione per la percentuale assicurata (ma sono deducibili i costi di assicurazione).

Il totale del fondo complessivamente accantonato non può superare il 5% dei crediti a fine esercizio; nel caso in cui il fondo superi il 5% l'eccedenza costituisce reddito tassabile nell'esercizio (quest'ultima è una variazione da tenere presente solo in sede di dichiarazione dei redditi).

Aspetto civilistico-contabile:

L'accantonamento deve essere quantificato secondo le esigenze di prudente copertura dei crediti di dubbia esigibilità; è opportuno che la parte di fondo o di accantonamento eventualmente eccedenti quelle fiscalmente deducibili siano contabilizzate a sé, sia a livello di conto economico che di stato patrimoniale, al fine di effettuare i corretti recuperi a tassazione in sede di dichiarazione.

25. LE POSTE IN VALUTA ESTERA (ART. 110 TUIR)

Aspetto civilistico-contabile:

Le attività e passività in valuta che non costituiscono immobilizzazioni devono essere iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio ed i relativi utili e perdite su cambi, imputabili a tale valutazione, devono essere iscritti alla voce 17bis del conto economico.

L'eventuale utile netto da valutazione, ossia l'utile su cambi non realizzato eccedente le perdite su cambi non realizzate, deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo.

Le immobilizzazioni in valuta estera devono invece essere mantenute iscritte al cambio storico, tranne se lo stesso risulti durevolmente inferiore rispetto a quello rilevato alla chiusura dell'esercizio.

Di seguito vengono riportate le scritture relative alla rilevazione di utili o perdite su cambi:

- Rilevazione del credito o del debito al cambio della data nella quale l'operazione è compiuta

<u>Crediti esteri</u>	a	<u>Ricavi</u>
-----------------------	---	---------------

- Alla data di bilancio, adeguamento al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio

<u>Crediti esteri</u>	a	<u>Utili su cambi non realizzati</u>
-----------------------	---	--------------------------------------

<u>Perdite su cambi non realizzate</u>	a	<u>Crediti esteri</u>
--	---	-----------------------

- In sede di destinazione del risultato d'esercizio si avrà la seguente scrittura:

<u>Utile d'esercizio</u>	a	<u>Diversi</u>	
		Riserva legale	XXXXX
		Riserva per utili su cambi non real.	XXXXX

Particolare attenzione dovrà esser posta alla gestione delle differenze non realizzate imputate nel bilancio precedente. I crediti e debiti per differenze cambi non realizzate iscritti nel bilancio al 31/12/2020 dovranno essere stornati dai conti perdite su cambi e utili su cambi effettivamente realizzati.

Aspetto fiscale:

Gli utili e le perdite su cambi iscritti a seguito della valorizzazione con il cambio di fine esercizio non rilevano fiscalmente e pertanto in sede di dichiarazione dei redditi devono essere recuperati a tassazione (le perdite) e portati in diminuzione (gli utili), restandone sospesi gli effetti fiscali fino all'effettivo realizzo.

Le differenze da conversione delle disponibilità liquide in valuta, compresi i conti correnti, sono invece rilevanti anche ai fini fiscali.



Professionisti Associati Prato

26. AMMORTAMENTO E VALUTAZIONE BENI MATERIALI (ART. 102, 110 E 164 TUIR)

Aspetto fiscale

- L'ammortamento decorre dall'esercizio di entrata in funzione del bene;
- L'ammortamento è consentito con coefficienti non superiori a quelli previsti dall'apposito Decreto Ministeriale 31.12.1988; se nella tabella relativa al proprio settore di attività non è previsto un coefficiente per una determinata categoria di beni, questo può essere trovato in altre tabelle di attività con analogo processo di usura;
- Gli ammortamenti sono ragguagliati alla durata dell'esercizio se questo è superiore o inferiore a 12 mesi (art. 110 T.U.);
- Nel primo esercizio l'ammortamento è ridotto al 50%;
- Per i beni strumentali di costo unitario non superiore a € 516,46 è consentita la deduzione integrale nell'esercizio di acquisizione;
- Le spese di impiego e manutenzione, le quote di ammortamento ed i canoni di *leasing*, noleggio e simili relativi ai beni utilizzati promiscuamente dall'imprenditore individuale all'esercizio dell'impresa e all'uso personale e familiare sono deducibili al 50%, eccezion fatta di quanto precisato di seguito per gli apparecchi telefonici e per i veicoli.

Si ricorda che per gli apparecchi telefonici (fissi e mobili) la deduzione delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria e delle spese di impiego e manutenzione è riconosciuta solo per l'80%, mentre diversi limiti sono riconosciuti con riferimento ai veicoli aziendali.

Impianti di produzione di energia da fonti fotovoltaiche

Nel corso degli anni la considerazione degli impianti fotovoltaici ai fini dell'ammortamento è cambiata varie volte. Da ultimo, a seguito della legge di stabilità 208/2015 che ha stabilito che dal 1° gennaio 2016 gli "imbullonati" non devono essere considerati nella stima diretta degli immobili, l'Agenzia delle Entrate con la circolare 4/E/2017 ha precisato che le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche/eoliche, non possono essere considerate "beni immobili", e di conseguenza ai costi relativi:

- alla **componente immobiliare** delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulterà applicabile l'**aliquota di ammortamento fiscale del 4%**, prevista dalla **circolare AdE 36/E/2013** per i beni immobili;
- alla **componente impiantistica** delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulterà applicabile l'**aliquota di ammortamento fiscale del 9%** prevista dalla **circolare AdE 36/E/2013** per i beni mobili.

Disposizioni su ammortamento ed altre spese relative ad auto aziendali:

1. Veicoli interamente deducibili.

A questa categoria appartengono:

- i veicoli commerciali (furgoni, camion, tir);
- i veicoli ad uso pubblico (autobus, taxi), destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria di impresa.

L'ammortamento ed i costi relativi a tali veicoli sono deducibili al 100%.

Si ricorda che, in merito agli automezzi destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria di impresa, l'amministrazione finanziaria adotta un'interpretazione restrittiva, definendoli come quei veicoli senza i quali l'attività non può essere esercitata (es. l'auto per la scuola guida).

2. Veicoli dati in uso promiscuo a dipendenti e amministratori.



Professionisti Associati Prato

Con la legge di Bilancio 2020 (art. 1 co. 632 L. 160/2019) è stata modificata la disciplina dei veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti disponendo tuttavia che “resta ferma l’applicazione della disciplina previgente al 31.12.2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30.6.2020”.

In base alla previgente disciplina, costituisce *fringe benefit* per il dipendente o per l’amministratore il 30% della tariffa Aci relativa a una percorrenza di 15.000 Km annui, rapportata ai giorni di effettivo utilizzo.

Per i contratti stipulati dal 1° luglio 2020, il reddito in natura sarà proporzionale alle emissioni di anidride carbonica e pari:

- al 25% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica non sono superiori a 60 g/km;
- al 30% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
- al 50% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km;
- al 60% dell’importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km se i valori di emissione di anidride carbonica sono superiori a 190 g/km.

Per l’azienda:

- i costi relativi ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nel limite del 70% e non si applicano i limiti massimi di costo sotto illustrati;
- i costi relativi ai veicoli concessi in uso promiscuo agli amministratori sono deducibili integralmente per l’importo pari al *benefit* e nella misura del 20% per l’eccedenza.

3. Veicoli di agenti e rappresentanti deducibili all’80%

Il costo di acquisto è riconosciuto nei limiti dell’80% del costo fino a € 25.822,84 per autovetture e autocaravan, fino a € 4.131,66 per motocicli e fino a Euro 2.065,83 per ciclomotori.

Gli altri costi relativi a questa categoria di automezzi sono tutti deducibili all’80%.

Nel caso di *leasing* la percentuale di deduzione dell’80% si applica all’ammontare dei canoni in proporzione al costo sostenuto dal concedente rispetto al limite di costo di € 25.822,84.

Nel caso di noleggio i canoni sono deducibili nei limiti dell’80% di € 5.164,57 per autovetture ed autocaravan, di € 774,69 per motocicli e di € 413,17 per ciclomotori, il tutto su base annua.

4. Autovetture aziendali

I costi di acquisto (anche in *leasing*) - nel limite di € 18.075,99 - di manutenzione e gestione degli altri automezzi aziendali sono deducibili nella misura del 20%.

I canoni di noleggio delle autovetture aziendali sono deducibili, nel limite di € 3.615,20, nella misura del 20%. Nel caso del cosiddetto noleggio “full service” il limite riguarda la quota riferita al canone di noleggio puro del veicolo e non anche alla quota relativa ai servizi accessori.

Per i motocicli e per i ciclomotori i limiti sono gli stessi previsti per gli agenti e i rappresentanti (cambia ovviamente la percentuale di deducibilità).

5. Immatricolazioni di comodo indeducibili

I veicoli che vengono immatricolati ad uso autocarro al solo fine di conseguire dei vantaggi di natura fiscale sono a tutti gli effetti assimilati agli autoveicoli di cui all’art. 164, co. 1. lett. b) del TUIR, con conseguente deducibilità nei limiti sopra visti (sub 4).

In base al Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 6 Dicembre 2006 l’assimilazione dell’autocarro all’autovettura si ha se dall’esame del libretto di circolazione del veicolo risultano i seguenti tre elementi:

- immatricolazione o reimmatricolazione come N1;
- codice carrozzeria F0 (effe zero);



Professionisti Associati Prato

- quattro o più posti.

In presenza di tutti e tre i suddetti elementi di cui al punto precedente, vi è assimilazione alle autovetture se il risultato della formula sotto riportata è pari o superiore a 180.

$$I = \frac{Pt \text{ (kW)}}{Mc - T \text{ (t)}} \geq 180$$

Pt (kW) = potenza del motore espressa in kilowatt

P = portata del veicolo

Mc = massa complessiva

T (t) = tara espressa in tonnellate

P = Mc - T (t)

6. Auto date in uso a familiari dell'imprenditore, al socio o a familiari del socio

I costi relativi ai beni che vengono dati in uso ai familiari e ai soci per un corrispettivo inferiore al valore di mercato sono indeducibili.

I predetti limiti di deducibilità, e non quelli generalmente stabiliti dall'art. 96, T.U.I.R., si applicano anche agli interessi passivi riferiti ai mezzi di trasporto, pertanto si consiglia di isolare contabilmente detti interessi rispetto a quelli sostenuti in relazione a altre tipologie di finanziamento.

NB: le plusvalenze e le minusvalenze relative alle autovetture rilevano in proporzione all'ammortamento fiscalmente dedotto su quello complessivamente effettuato, pertanto, anche in questo caso, si consiglia di isolarle contabilmente.

→ Scorporo del valore del terreno dai fabbricati

Il principio contabile OIC 16 ha eliminato la previsione che permetteva di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati sui cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito.

Da un **punto di vista civilistico** appare necessario, qualora non si abbia già provveduto:

1. individuare il valore del terreno, tenendo presente che i criteri civilistici divergono da quelli forfettari di natura fiscale (ad esempio si dovrebbe ricorrere ad una perizia o comunque ad una quantificazione di tipo oggettivo riferita alla data di acquisto del fabbricato);
2. verificare se nel fondo di ammortamento del fabbricato sia presente una quota astrattamente riferita al terreno che, come tale, dovrebbe essere scorporata. Peraltro tale quota di ammortamento riferibile all'area dovrà essere riqualficata contabilmente giustificandola con una differente motivazione oppure riconoscendovi la commissione di un errore contabile.

Sono indeducibili gli ammortamenti riferibili sia all'area su cui insiste il fabbricato, sia a quella che ne costituisce pertinenza: il problema si pone nei casi in cui la quantificazione civilistica dell'area riferibile al fabbricato sia inferiore a quella prevista dalla disciplina fiscale. Le regole cui attenersi da un **punto di vista fiscale** sono quindi le seguenti:

- se l'area è stata autonomamente acquistata, la parte di costo non ammortizzabile è pari al costo dell'area come da rogito di acquisto;
- se l'area, acquistata con il fabbricato, è stata valorizzata autonomamente per un importo inferiore rispetto a quello fiscalmente stabilito (pari al 30% del costo dei fabbricati industriali ovvero al 20% del costo degli altri fabbricati) una parte degli ammortamenti risulteranno indeducibili;
- se l'area non è autonomamente valorizzata, l'ammortamento non deducibile si rileva applicando le percentuali forfetarie di cui sopra (30% o 20%);
- lo scorporo si applica anche al caso di fabbricato acquisito in *leasing*, facendo riferimento alla sola quota parte capitale del canone (gli interessi passivi, pertanto, restano deducibili anche per la parte relativa all'acquisto dell'area secondo le regole richiamate a proposito degli interessi passivi).

Nel caso di fabbricati acquistati prima del 2006, la quota di fondo ammortamento stanziata in bilancio fino a quella data anche in relazione al costo dell'area deve essere proporzionalmente imputata al fabbricato ed



Professionisti Associati Prato

al terreno.

Il vigente principio contabile OIC 16 ha altresì eliminato la facoltà di non ammortizzare alcuni fabbricati civili; tali fabbricati potranno non essere ammortizzati se il valore residuo (stimato al termine della vita utile) risulti superiore al valore netto contabile.

Suggerimenti Contabili

- Tenere ben distinti nel libro cespiti ammortizzabili (se del caso anche in contabilità) gli acquisti dei beni strumentali usati;
- per le imprese individuali aprire uno o più conti specifici per le spese di impiego dei beni strumentali utilizzati promiscuamente deducibili al 50%.

Qualora l'ammortamento calcolato secondo i principi civilistici ecceda quanto determinato dall'applicazione dei coefficienti ministeriali, devono essere contabilizzati costi di ammortamento e i relativi fondi in modo autonomo, al fine di permettere il recupero in dichiarazione dei redditi.

Il principio OIC 16 stabilisce che l'ammortamento deve essere praticato anche in caso di interruzione temporanea dell'utilizzo del bene, salva la possibilità di non stanziare, in tutto o in parte, gli ammortamenti anche nel bilancio 2021 in base all'art. 60 D.L. 104/2020, norma eccezionale legata alla emergenza sanitaria da SARS-CoV-2.

Nuova rivalutazione dei beni di impresa nel bilancio 2021

L'art. 110 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. Decreto Agosto), così come novellato per effetto del cd. Decreto Sostegni, consente nuovamente alle imprese di procedere alla rivalutazione dei beni diversi da quelli alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività e delle partecipazioni in società controllate e collegate iscritti nel bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2020 e tuttora presenti nel bilancio successivo.

Ma la nuova legge di rivalutazione non concede la possibilità di esercitare l'opzione per il riconoscimento dei plusvalori tramite l'applicazione dell'imposta sostitutiva con l'aliquota ridotta del 3%: l'applicazione del regime di rivalutazione comporterà dunque, per chi deciderà di applicarlo nei prossimi bilanci 2021, solo effetti civilistici e non produrrà alcun effetto fiscale. Inoltre, il perimetro di rivalutazione civilistica è limitato ai beni che non sono stati oggetto di rivalutazione nel bilancio dell'esercizio 2020.

Nell'effettuare l'eventuale rivalutazione nei bilanci 2021, si dovrà tenere conto della gestione della fiscalità differita. Infatti, poiché i maggiori valori iscritti in bilancio non troveranno riconoscimento ai fini fiscali, la rivalutazione determinerà l'insorgenza di una differenza temporanea tra il valore contabile delle attività rivalutate e il loro valore ai fini fiscali e perciò occorrerà l'iscrizione di imposte differite, Ires e Irap, direttamente a riduzione della riserva di patrimonio netto, così da limitare l'incremento di patrimonio netto rispetto al valore di rivalutazione.

La disciplina del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali

Sui nuovi investimenti effettuati nel 2021 spetta un credito di imposta.

Uniche condizioni sono che:

- l'investimento sia destinato a strutture produttive ubicate in Italia;
- siano osservate le norme in materia di sicurezza del lavoro ed alla regolarità negli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali dei lavoratori (un DURC irregolare preclude la fruizione del credito).

La misura base del credito di imposta è pari al 10% (nel limite di euro 2 milioni) calcolato sul costo sostenuto nel corso del 2021.

Per gli investimenti aventi ad oggetto i beni ricompresi nell'Allegato A della L. 232/2016 (Industria



Professionisti Associati Prato

4.0) il predetto credito è riconosciuto nelle seguenti misure:

- 50% del costo, per la quota di investimenti fino a euro 2,5 milioni;
- 30% del costo per la quota di investimenti oltre euro 2,5 milioni e fino a euro 10 milioni;
- 10% del costo per la quota di investimenti oltre euro 10 milioni e fino a euro 20 milioni.

Per gli investimenti aventi ad oggetto i beni ricompresi nell'Allegato B della L. 232/2016 (beni immateriali Industria 4.0) il predetto credito è riconosciuto pari al 20% del costo, per la quota di investimenti fino a euro 1 milione.

Sono esclusi dal riconoscimento del credito d'imposta i seguenti investimenti:

- beni indicati all'articolo 164, comma 1, Tuir (ossia le autovetture);
- beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all'allegato 3 annesso alla L. 208/2015 (beni impiegati in determinati settori, quali condutture, ferrovie, etc.);
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Il credito spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in tre quote annuali di pari importo (1/3 all'anno), ridotte a un'unica soluzione per i soli investimenti in beni materiali comuni non "4.0" e per gli investimenti in immateriali comuni da parte di soggetti con ricavi/compensi 2020 inferiori a euro 5 milioni.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni;
- per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno dell'avvenuta interconnessione.

).

Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni agevolative; in particolare, per gli investimenti 2021 "acquisto bene agevolabile ai sensi dell'art. 1 c. 1051-1063 L. 178/2020".

Si segnala infine che la Legge di Bilancio 2022 (L. 234/2021) è intervenuta per prorogare al 2025 il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali "4.0", individuando nuove misure dell'agevolazione.

La proroga non riguarda gli investimenti in beni strumentali "ordinari", per i quali resta quindi in vigore l'attuale disciplina prevista fino al 2022 (con termine "lungo" del 30 giugno 2023).

Sotto il profilo contabile, il credito d'imposta riconosciuto per gli investimenti è da considerarsi un "contributo in conto impianti"; sono rilevati per competenza con l'entrata in funzione (per i beni ordinari) ovvero con l'interconnessione (per i beni 4.0).

Sono imputati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò può essere applicato con 2 metodi:

- a) con il primo metodo (metodo indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al Conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "risconti passivi"; di conseguenza, sono imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio;
- b) con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono. Di conseguenza, sono imputati al Conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al



Professionisti Associati Prato

netto dei contributi.

27. AMMORTAMENTO BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI (ART. 104) E SPESE DI RIPRISTINO (ART. 107 TUIR)

Quando la vita utile stimata dei cespiti è inferiore alla durata della concessione la Società effettua l'ammortamento tecnico, che è previsto a fronte del consumo e del deperimento dei beni, mentre quando la vita utile stimata dei cespiti è superiore alla durata della concessione si rende necessario effettuare l'ammortamento finanziario che consiste nell'imputazione al conto economico di quote di ammortamento calcolate dividendo il costo dei beni per il numero degli anni di durata della concessione. Le società concessionarie dovranno alternativamente effettuare gli ammortamenti tecnici (art. 102 TUIR) o gli ammortamenti finanziari (art. 104 TUIR); la deduzione di entrambe le quote non è consentita.

Le spese di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili, eccedenti rispetto al *plafond* massimo ammissibile di cui all'art. 107 TUIR (5% del costo dei beni fino all'ammontare complessivo delle spese sostenute per i medesimi beni negli ultimi due esercizi), sono deducibili in quote costanti nell'esercizio stesso e nei 5 successivi.

28. AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI (ART. 103 TUIR)

- Opere dell'ingegno, brevetti, marchi, ecc.

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi e formule sono deducibili annualmente in misura non superiore al 50% del costo, mentre le quote di ammortamento del costo dei marchi sono deducibili annualmente in misura non superiore a un diciottesimo.

Modifica retroattiva della deducibilità dei marchi rivalutati con effetti contabili

La Legge di bilancio 2022 n. 234/2021 ha modificato retroattivamente il regime fiscale dell'ammortamento dei maggiori valori attribuiti ai marchi attraverso la rivalutazione effettuata nel bilancio 2020, prevedendone l'ammortamento fiscale in 50 anni (!) anziché in 18 anni.

Alle imprese che nel 2020 hanno operato la rivalutazione fiscale dei marchi e che non intendono accettare l'allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento è consentito mantenere l'ammortamento in 18 anni pagando una maggiore imposta sostitutiva in misura tale da allinearsi con quanto previsto dall'art. 176 co. 2 ter TUIR OPPURE rinunciare alla rivalutazione fiscale e ottenere il ristoro dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione già corrisposta (in tal caso ci si troverà a dover procedere allo stanziamento di un fondo imposte differite, con conseguente riduzione della riserva di rivalutazione).

Un tema delicato è poi quello di valutare la possibilità di eliminare del tutto la rivalutazione, anche dal punto di vista civilistico. Si tratta di una situazione che potrebbe presentarsi nel caso di imprese solide e con un'elevata redditività, che avevano rivalutato il marchio unicamente nella prospettiva dei significativi risparmi fiscali prospettici.

- Avviamento

Può essere iscritto in bilancio solo se acquisito a titolo oneroso e deve essere ammortizzato secondo la sua "vita utile" (alla cui misurazione sono chiamati gli amministratori della società) e, solo nei casi eccezionali in cui non sia possibile effettuare una stima attendibile della sua vita utile, l'avviamento dovrà essere ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni.

Le quote di ammortamento sono fiscalmente deducibili annualmente in misura non superiore ad un diciottesimo del costo.



Professionisti Associati Prato

→ **NOTA AMMORTAMENTI** I coefficienti di ammortamento non sono stati modificati e sono quindi tuttora quelli previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Salvo quanto eccezionalmente previsto anche per l'esercizio 2021 in materia di ammortamenti, tenuto conto dell'emergenza pandemica da Covid-19, per quanto riguarda la scelta delle imprese di effettuare ammortamenti ridotti (in particolare nei casi in cui sia stato fatto ricorso alla cassa integrazione o alla sospensione della produzione a seguito del calo della domanda) si tenga presente che, secondo i vigenti principi contabili, l'ammortamento deve essere calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati ed eventualmente può essere sospeso per i cespiti che non verranno utilizzati per lungo tempo. In questo caso gli stessi dovrebbero però essere svalutati se si ritiene che il valore netto contabile iscritto in bilancio non sia più recuperabile o tramite l'uso o dalla vendita: a tal proposito si rinvia a quanto di seguito esposto a proposito delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni.

Nel caso si decida di modificare le aliquote applicate in passato, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe opporsi alla rilevanza fiscale di tali ammortamenti (art. 1 co. 34 L.244/2007) se ritenuti non coerenti con i comportamenti adottati sistematicamente negli esercizi precedenti dall'impresa.

PERDITE DUREVOLI DI VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Come sopra rappresentato, l'organo amministrativo deve valutare, ad ogni data di riferimento del bilancio, se esiste un indicatore che un'immobilizzazione materiale o immateriale possa aver subito una riduzione di valore.

Tra gli indicatori di una potenziale perdita di valore si ha l'inutilizzo dell'attività, ad esempio in virtù di piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo relativo, talché, sebbene la stessa attività possa non essere sottoposta ad ammortamento, risulta necessario stimarne il valore recuperabile.

Se un indicatore di potenziale perdita di valore dovesse sussistere, si deve procedere alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione: questo è il maggiore tra il *fair value*, (prezzo di vendita al netto dei costi della vendita) e il valore d'uso (valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa). Nel caso in cui il valore recuperabile sia inferiore al valore netto contabile, è necessario procedere ad una svalutazione (art. 2426 punto 3 del Codice Civile).

In assenza di indicatori di potenziali di perdite di valore, l'organo amministrativo dovrà attestare in Nota Integrativa che non sono stati riscontrati indicatori di potenziali perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni, e non si procederà alla determinazione del valore recuperabile.

Rivalutazione dei beni di impresa nel bilancio 2021 valida anche per gli immateriali

Tra gli *assets* che possono formare oggetto della rivalutazione, già precedentemente analizzata, ex art. 110 del Decreto Agosto, così come novellato per effetto del cd. Decreto Sostegni, sono contemplati anche i beni immateriali, consistenti in diritti giuridicamente tutelati, vale a dire - a titolo esemplificativo - i diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, licenze, marchi, *know how*.

Dalla rivalutazione restano escluse le immobilizzazioni immateriali costituite da meri costi pluriennali, quali, per esempio, l'avviamento, le spese di pubblicità, le spese di ricerca e di sviluppo e i costi di impianto e di ampliamento.

29. REGISTRO BENI AMMORTIZZABILI

La tenuta del Registro beni ammortizzabili non è obbligatoria, a condizione che le annotazioni vengano effettuate sul libro giornale e che il contribuente sia in grado di fornire, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i dati che sarebbe stato necessario riportare sul registro stesso.

Dovendo il contribuente essere in grado di esibire all'Amministrazione finanziaria i suddetti dati, il consiglio dello Studio è sempre quello di continuare a tenere il registro beni ammortizzabili.

Riportiamo pertanto alcune regole da seguire nella relativa compilazione.

E' fatto obbligo di iscrivere singolarmente, nel registro, ciascun bene immobile e ciascuno dei beni iscritti nei pubblici registri.



Professionisti Associati Prato

E' invece possibile raggruppare gli altri beni, compresi quelli immateriali, in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficienti di ammortamento.

Qualora si renda necessario riservare qualche pagina in bianco per il presunto sviluppo dell'ammortamento, dette pagine dovranno essere espressamente intitolate al bene o alla categoria di beni cui sono riservate con esplicita indicazione che trattasi di continuazione dello sviluppo dell'ammortamento del bene o categoria di beni con richiamo alla pagina in cui è iscritto il bene o la categoria dei beni medesimi.

I costi di manutenzione, riparazione, ammortamento e trasformazione eccedenti la quota fiscalmente deducibile **devono essere iscritti** nel registro in voci separate per anno di formazione.

Le spese incrementative di beni ammortizzabili devono essere sommate al costo originario e le quote di ammortamento vanno calcolate sul costo totale.

Sarebbe inoltre opportuno tenere memoria, anche extracontabilmente, del valore dei beni totalmente ammortizzati, ma ancora utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

30. DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI LEASING (ART. 102 COMMA 7 TUIR)

Aspetto fiscale:

Nel corso degli anni si sono succedute numerosissime modifiche, per memoria si riportano in forma tabellare:

	LEASING IMMOBILIARE	LEASING MOBILIARE
	Deducibilità o indeducibilità dei canoni in base alla durata dei contratti di leasing stipulati	
Contratti stipulati nel periodo	Ante 12/2005	Durata minima 8 anni
	12/2005-2007	Durata minima 1/2 del periodo di ammortamento o 15 anni
	2008-4/2012	Durata minima 2/3 del periodo di ammortamento o 18 anni
	Deducibilità dei canoni scollegata dalla durata dei contratti (con recuperi in dich.)	
	5/2012-2013	Canone max deducibile parametrato su 18 anni
	Dal 2014	Canone max deducibile parametrato su 12 anni

Quindi, per i contratti stipulati nel 2021 valgono le seguenti regole:

- **Beni immobili:** la deducibilità dei canoni è in ogni caso da spalmare su un periodo non inferiore a 12 anni;
- **Beni mobili** (impianti, macchinari, attrezzature...): la deducibilità dei canoni è in ogni caso da spalmare su un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento risultante dall'applicazione dei coefficienti ordinari di ammortamento;
- **Autoveicoli a deducibilità limitata:** la deducibilità dei canoni è in ogni caso da spalmare su un periodo non inferiore a quello di ammortamento risultante dall'applicazione dei coefficienti ordinari di ammortamento.

La quota di interessi implicita nei canoni di *leasing* deve essere sottoposta alle limitazioni previste dall'art. 96 TUIR (ovvero la parziale deducibilità degli interessi passivi).



Professionisti Associati Prato

Si ricorda che **ai fini Irap** è necessario distinguere la parte del canone *leasing* relativa agli interessi passivi (indeducibile).

Aspetto civilistico-contabile

La legge prevede che nella Nota Integrativa siano date alcune informazioni con riguardo ai contratti di *leasing* in essere.

Dovrà essere compilato, con riferimento all'ammontare complessivo dei beni in locazione finanziaria al termine dell'esercizio, il prospetto che segue:

Ammontare complessivo dei beni in locazione finanziaria al termine dell'esercizio	
Ammortamenti che sarebbero stati di competenza dell'esercizio	
Rettifiche e riprese di valore che sarebbero state di competenza dell'esercizio	
Valore attuale delle rate di canone non scadute al termine dell'esercizio	
Oneri finanziari di competenza dell'esercizio sulla base del tasso di interesse effettivo	

Si ricorda, a maggior ragione in caso di sospensione dei pagamenti dei canoni di leasing legata all'emergenza da Covid-19, di richiedere alle società di leasing i prospetti contabili aggiornati riportanti:

- **la quota interessi necessaria ad una corretta determinazione dell'Irap;**
- **i dati necessari per una corretta compilazione della Nota Integrativa.**

31. SPESE DI MANUTENZIONE (ART. 102 COMMA 6 TUIR)

- Le spese di manutenzione non aventi natura di costi incrementativi del bene al quale si riferiscono, e che pertanto non risultano capitalizzate, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo **dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio** (nel *plafond* per il calcolo del 5% le auto aziendali e la telefonia mobile rilevano per un importo pari a quello fiscalmente riconosciuto e **gli immobili rilevano al netto della quota imputabile al terreno**);
- L'eccedenza oltre il 5% è deducibile nei 5 esercizi successivi per il 20% annuo;
- Sono integralmente deducibili i compensi periodici per manutenzioni pattuiti contrattualmente (il costo dei beni con assistenza periodica contrattuale non costituisce però *plafond* per il calcolo del 5% di deducibilità);
- Le spese di manutenzione straordinaria sostenute su beni di terzi (es. manutenzione dei locali condotti in affitto) devono essere capitalizzate fra le "altre immobilizzazioni immateriali" qualora tale manutenzione vada ad incrementare il valore del bene di riferimento. Per quanto riguarda l'ammortamento dei costi di manutenzione straordinaria in oggetto, i principi contabili prevedono che le migliorie apportate ai beni immobili condotti in locazione dall'impresa devono essere ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie stesse possono essere utilizzate e quello di durata residua della locazione. Sempre in merito ai beni in locazione, le spese di manutenzione da considerarsi ordinarie sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute;
- Le spese di manutenzione straordinarie su beni d'impresa sono imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono e pertanto non sono soggette ad alcun limite di importo fiscalmente rilevante. In tal caso dal punto di vista civilistico si deve valutare se modificare l'originario piano di ammortamento del cespite se ciò si è tradotto in un aumento della vita utile degli stessi cespiti, mentre dal punto di vista fiscale l'ammortamento verrà calcolato sul



Professionisti Associati Prato

- costo complessivo del bene (costo di acquisto più spese di manutenzione straordinaria);
- Per le società iscritte nell'albo dei trasportatori sono previste apposite regole.

Suggerimenti Contabili

È opportuno aprire i seguenti conti:

- manutenzioni su beni di proprietà;
- manutenzioni ordinarie su beni di terzi;
- manutenzioni straordinarie su beni di terzi da ammortizzare (con possibilità di patrimonializzazione);
- manutenzioni periodiche contrattuali;
- manutenzioni indeducibili.

Le spese di manutenzione ordinarie e di riparazione costituiscono elementi negativi di reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute. Quelle che eccedono il limite immediatamente deducibile stabilito dall'art. 102 co.6 non devono mai essere ricomprese tra le immobilizzazioni in quanto civilisticamente sono interamente di competenza dell'esercizio in cui sono sostenute.

Le spese di manutenzione contabilizzate nel conto economico eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili, deducibili in quote costanti nei cinque esercizi successivi al sostenimento, determinano una deducibilità parzialmente differita, ossia in altri termini in sede di determinazione del reddito imponibile la variazione in aumento per la parte eccedente il 5% comporta maggiori imposte correnti nell'anno mentre negli anni successivi si avranno variazioni fiscali in diminuzione, con conseguente rilevazione delle imposte anticipate ove ricorrano i requisiti richiesti dai vigenti principi contabili.

- Le scritture contabili relative alla fiscalità per imposte anticipate sono di seguito riportate:

Credito per imposte anticipate a Imposte anticipate (CE)

Nel merito, nello schema dello Stato patrimoniale è presente la voce C.II.5ter denominata "Imposte anticipate", che consente l'iscrizione della fiscalità differita attiva in una voce separata rispetto ai crediti tributari in quanto le prime non rappresentano dei veri e propri crediti.

32. SPESE PER RICERCHE E PER PUBBLICITÀ

A decorrere dall'anno 2016 è stata eliminata la possibilità di capitalizzare le spese di pubblicità e di ricerca, che quindi costituiranno costi da rilevare a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento, eccezion fatta per la pubblicità configurabile come "costo di impianto e ampliamento" (costi sostenuti per nuove attività, nuovi rami d'azienda, nuovi centri commerciali...) e per la ricerca qualificabile come "sviluppo".

33. SPESE DI RAPPRESENTANZA (ART. 108 COMMA 2 TUIR)

Per spese di rappresentanza si intendono le spese dirette a creare, mantenere o accrescere l'immagine di decoro e il prestigio dell'impresa.

Le spese di rappresentanza sono deducibili nell'esercizio di sostenimento:

- se rispondono a requisiti di inerenza e congruità stabiliti con il D.M. 19/11/2008;
- se rispettano limiti quantitativi stabiliti dal D.M. in ragione della natura, destinazione delle spese e del volume dei ricavi dell'impresa.

Pertanto, oltre a qualificare le spese che rientrano nel novero delle spese di rappresentanza, è stato introdotto un tetto, calcolato in percentuale dei ricavi (voci A.1 e A.5 del Conto economico), entro cui dette spese sono ritenute congrue e dunque interamente deducibili nell'anno. L'eventuale eccedenza rispetto alla soglia è invece da recuperare a tassazione. I coefficienti, validi per il 2021, applicabili a



Professionisti Associati Prato

scaglioni di ricavi, sono i seguenti:

- 1,5% fino a 10 milioni di euro di ricavi;
- 0,6% per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro di ricavi;
- 0,4% oltre i 50 milioni di euro di ricavi.

Il decreto individua alcune situazioni in cui l'inerenza della spesa di rappresentanza è implicita. A titolo esemplificativo costituiscono spese di rappresentanza e, pertanto sono deducibili nei limiti di congruità prima descritto: le spese relative all'organizzazione, diretta o indiretta, di viaggi turistici in occasione dei quali sono svolte significative iniziative a carattere promozionale dei beni o servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa, le spese sostenute per eventi di carattere conviviale, in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose, le spese sostenute per intrattenimenti in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi dell'impresa o nuovi uffici o stabilimenti, infine costi per eventi di intrattenimento in occasione di mostre, fiere ed eventi simili, in cui è svolta attività promozionale dei beni e servizi prodotti dall'impresa. Queste spese, qualificate di rappresentanza, soffrono peraltro dell'indetraibilità dell'Iva addebitata in fattura, poiché questa è la regola che si rinviene nel DPR n. 633/72.

Sono totalmente deducibili (e con IVA detraibile) le spese di rappresentanza per beni gratuitamente distribuiti di costo unitario minore o uguale 50 euro.

Non sono considerate spese di rappresentanza, e pertanto risultano deducibili senza necessità di verificare la soglia di importo rispetto ai ricavi sopra riferita, le spese di vitto, viaggio e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni, di visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Si ricorda però che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande scontano la deducibilità limitata al 75% del costo sostenuto (tale limite non si applica alle spese di trasferta di dipendenti e amministratori).

Si precisa che, quando le spese per alberghi e ristoranti sono di rappresentanza, occorre prima ridurle al 75% e procedere poi alla verifica di tale valore con la soglia di importo rispetto ai ricavi sopraindicata (circolare n. 34/2009 dell'Agenzia delle Entrate).

Le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese in *start-up*, possono essere dedotte nell'esercizio in cui sono realizzati i primi ricavi e in quello successivo se, e nella misura in cui, le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'ammontare deducibile determinato applicando i sopra citati coefficienti (art. 1 DM 19/11/2008).

Suggerimenti Contabili

Un'ultima osservazione riguarda le articolazioni contabili che possono rendersi necessarie per gestire efficacemente le diverse ipotesi.

La stessa Agenzia delle Entrate ha consigliato di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione, in modo tale da rendere possibile una corretta ed immediata verifica della quota deducibile:

Tipologia spesa	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette	Iva detraibile
Spese di rappresentanza – NON vitto e alloggio	NO	Plafond	NO
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	SI	Plafond	NO
Spese di rappresentanza non inerenti	--	Indeducibili	NO
Omaggi	NO	Limite unitario € 50,00	Limite unitario € 50,00



Professionisti Associati Prato

Ospitalità clienti – NON vitto e alloggio	NO	Interamente deducibili	SI
Ospitalità clienti – vitto e alloggio	SI	Interamente deducibili	SI

N.B. L'Amministrazione finanziaria può invitare i contribuenti a fornire indicazione dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità. La stessa indagine può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario inferiore a € 50,00. Per le spese di ospitalità a clienti restano comunque possibili tutti i controlli previsti per le spese di rappresentanza appena citati; in questo caso però la deducibilità è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione. Da quest'ultima devono risultare anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata, il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

34. ALTRE SPESE RELATIVE A PIÙ ESERCIZI (ART. 108 CO. 1 E 4 TUIR)

Le altre spese relative a più esercizi sono deducibili nei limiti delle quote imputabili a ciascun esercizio.

Per le imprese di nuova costituzione l'ammortamento delle spese di costituzione e delle altre spese relative a più esercizi è consentito a partire dall'esercizio in cui si verificano i primi ricavi.

35. PRONTI CONTRO TERMINE

Per quanto concerne le operazioni di pronti contro termine con obbligo di retrocessione a termine il co. 5 dell'art. 2424 bis prevede l'obbligo di iscrizione nello stato patrimoniale del venditore che riacquisterà alla scadenza i titoli stessi. Ed ancora il co. 3 dell'art. 2425 bis prevede l'obbligo della contabilizzazione degli interessi sui titoli spettanti all'investitore (acquirente) a pronti nonché della differenza tra prezzo a termine e prezzo a pronti per quote di competenza dell'esercizio.

- Dal punto di vista della società che investe a pronti (acquirente) i titoli acquistati a pronti non devono essere iscritti nell'attivo del bilancio mentre i relativi mezzi finanziari investiti devono essere rappresentati come crediti.

Le scritture sono di seguito riportate:

Crediti per operazioni pronti c/termine a Banca c/c

All'atto della retrocessione a termine:

Banca c/c a Diversi
Crediti per operazioni pronti contro termine XXX
Proventi finanziari XXX

In merito ai proventi finanziari messi in evidenza nella scrittura di cui sopra, la contabilizzazione dei proventi o oneri finanziari dipende dalla differenza tra il tasso d'interesse concordato a pronti e quello rilevato a termine. Se il tasso d'interesse risulta inferiore a quello concordato si rileva una plusvalenza in sede di riacquisto e viceversa.

- Dal punto di vista della società che vende a pronti per riacquistare a termine vi è obbligo di contabilizzare tra le attività dello Stato patrimoniale il valore dei titoli di pronti contro termine e nel passivo il debito di finanziamento verso il cessionario.



Professionisti Associati Prato

Sia il cedente che il cessionario illustrano nella Nota Integrativa, ai sensi del punto 6-ter dell'art. 2427, C.C., distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti relativi ad operazioni che prevedono l'obbligo per l'acquirente di retrocessione a termine.

Va altresì ricordato che connesse alle operazioni di pronti contro termine sono le rilevazioni al 31 Dicembre:

- Del rateo attivo o passivo della differenza fra il corrispettivo a pronti e quello a termine.
- Del rateo attivo dell'interesse su pronti contro termine.

N.B. L'esclusione da tassazione dei dividendi staccati nei periodi di durata del contratto potrà essere riconosciuta all'acquirente solo quando il cedente rientra tra i soggetti che possono godere dello stesso regime di detassazione.

36. FINANZIAMENTI SOCI

Alla voce D.3) dello Stato patrimoniale devono essere annoverati i finanziamenti soci che rappresentano per la società debiti con obbligo di restituzione. Si tratta di finanziamenti diversi dai versamenti senza obbligo di rimborso che fanno parte del patrimonio netto.

Tali debiti devono altresì essere indicati al punto 19bis della Nota integrativa dei soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria, ripartendoli per scadenze e con separata indicazione di quelli il cui rimborso risulta postergato rispetto agli altri creditori in quanto effettuati in un momento in cui risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

La presente disposizione si applica anche ai finanziamenti effettuati da chi esercita attività di direzione e coordinamento; anche per questi ultimi è prevista la separata indicazione nella nota integrativa con l'indicazione, qualora ricorrano le condizioni, della clausola di postergazione.

Il vigente principio contabile OIC 28 richiede che siano iscritti tra i debiti (e, quindi, non nel patrimonio netto) i versamenti fatti dai soci in c/futuro aumento capitale, laddove sia previsto che la società debba restituire i versamenti in caso di mancato perfezionamento dell'aumento di capitale.

37. CONTRATTI DERIVATI

L'articolo 2426 del Codice civile, al numero 11-bis), prevede la rilevazione contabile degli strumenti finanziari derivati, sia di copertura che speculativi, con la sola esclusione delle c.d. micro-imprese, cioè di quelle imprese che soddisfano i requisiti dell'art. 2435-ter, C.C.

La norma prevede l'iscrizione in bilancio al *fair value*, da intendersi come "il prezzo che si percepirebbe per la vendita di una attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione".

Gli strumenti derivati di copertura di flussi finanziari trovano contropartita all'iscrizione del *fair value* nell'apposita riserva di Stato patrimoniale: a tal fine è necessario acquisire la documentazione a supporto del derivato per verificare la sussistenza del requisito dell'effettiva copertura, tenuto conto che la valutazione della copertura non si basa sull'intenzione dell'Organo amministrativo ma sull'effettiva capacità del derivato di coprire l'impresa da un rischio.

La variazione degli strumenti derivati non considerabili di copertura e dei derivati che non coprono flussi finanziari attesi è rilevata quale componente positivo o negativo di reddito ed influenza pertanto il risultato economico del corrispondente esercizio.

Ulteriori informazioni relativamente agli strumenti finanziari derivati devono essere fornite in Nota integrativa: oltre al loro *fair value* è fatto obbligo di indicare le informazioni in merito all'entità e alla natura degli strumenti compresi i termini e le condizioni significative che possono influenzare l'importo, le scadenze e la certezza dei flussi finanziari futuri nonché gli assunti fondamentali su cui si basano i modelli e le tecniche di valutazione qualora il *fair value* non sia determinato sulla base di evidenze di mercato, con gli evidenti problemi su come rispettare le esigenze di legge.



Professionisti Associati Prato

38. SPESE PER TELEFONIA

Le spese per telefonia fissa o mobile sono deducibili dal reddito nella misura dell'80%.

Sono invece deducibili al 100% le spese di telefonia relative ai veicoli utilizzati per il trasporto merci da parte di autotrasportatori limitatamente ad un impianto per ciascun veicolo.

39. RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI (ART. 84 TUIR)

Le perdite fiscali conseguite nei primi tre esercizi di vita non hanno limiti né quantitativi né temporali di riportabilità, le altre perdite sono invece utilizzabili in diminuzione del reddito degli esercizi successivi, nel limite dell'80% del reddito imponibile.

40. PERDITE DI ESERCIZIO EMERSE NEL 2020 (EMERGENZA COVID)

Si ricorda che l'art. 6 DL 23/2020 ha consentito la "sospensione" delle perdite di esercizio 2020 che, se pure superiori al terzo del capitale sociale o che lo hanno ridotto al di sotto del minimo legale possono essere coperte entro il quinto esercizio successivo.

Tali perdite dovranno comunque essere distintamente indicate in Nota integrativa finché permangono in bilancio, specificando la loro origine e le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

È in corso di discussione una modifica dell'art. 6 DL 23/2020 tesa ad estendere il regime di sospensione delle perdite al 2021.

41. SUPER ACE (AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA)

Per il solo periodo di imposta 2021 viene potenziata l'agevolazione ACE: all'incremento patrimoniale rilevato **nel solo anno 2021** si potrà applicare un'aliquota del 15,00% in luogo dell'ordinario 1,30%.

A fronte di questo potenziamento è stato introdotto un meccanismo di recupero, che opera nel caso in cui vi siano riduzioni del patrimonio netto (per cause diverse dalle perdite di bilancio) nei due periodi successivi al 2021 (e quindi nel 2022 e 2023).

Agli incrementi registrati fino al periodo di imposta 2020, invece, continua ad applicarsi la disciplina ordinaria.

42. DEDUCIBILITÀ IMU

Anche per l'esercizio 2021 la percentuale di deducibilità dell'IMU assolta sugli immobili strumentali è pari al **60%**.

43. CREDITI DI IMPOSTA DA COVID-19

Si invitano i Clienti a comunicare allo Studio i crediti di imposta sorti in conseguenza dell'emergenza da Covid-19 (credito sanificazione e adeguamento luoghi di lavoro, credito locazioni a uso non abitativo) ed il relativo utilizzo in compensazione nel 2021 e nei primi mesi del 2022.

44. MORATORIA FINANZIAMENTI E LEASING DA COVID-19

Si ricorda che in caso di sospensione dei pagamenti delle rate dei mutui e dei finanziamenti in conseguenza dell'emergenza da Covid-19, è necessario rilevare comunque per competenza gli interessi passivi, ancorché non pagati, e rideterminare il valore del sconto pluriennale connesso agli oneri iniziali dell'operazione (costi di transazione), che vengono solitamente spalmati durante tutta la durata del periodo di ammortamento della passività alla quale si riferiscono.

In caso di sospensione dei canoni di leasing, è necessario rimodulare l'imputazione a conto economico



Professionisti Associati Prato

dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e dell'eventuale risconto attivo iscritto a fronte del maxicanone pattuito.

A tal proposito, si rinnova l'invito ai Clienti a richiedere agli istituti di credito e alle società di leasing i piani di ammortamento e i prospetti contabili aggiornati e a trasmetterli allo Studio.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni chiarimento in merito.

Cordiali saluti
Professionisti Associati