



OGGETTO: Circolare 14.2022

Seregno, 15 aprile 2022

PROMEMORIA PER OPERAZIONI DI RETTIFICA CONTABILITA' ANNO 2021

SOCIETA' _____

Cod. _____

Aggiornare contabilità al 31-12-2021 e verificare quanto segue:

1) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (C.C. 2426 – Art. 103 TUIR). Le aliquote di ammortamento sono:

- Brevetti (103.1)	Max	50 %
- Software (103.1)	Max	50 % ⁽¹⁾
- Marchi d'impresa (103.1)		5,56% ⁽²⁾
- Costi di impianto e ampliamento (108.3)		20 %
- Pubblicità (108.2)		20 %
- Avviamento (103.3)		5,56% ⁽²⁾
- Altri costi (103.2)		20 %
- Migliorie su beni di terzi		(3)

(1) Il "software di base" va capitalizzato insieme al computer

(2) In caso di maggiori valori attribuibili all'avviamento, ai marchi d'impresa o ad altre immobilizzazioni immateriali a seguito di operazioni straordinarie neutrali (conferimento, fusione e scissione) è possibile, applicando l'imposta sostitutiva del 16%, la deduzione dell'ammortamento dell'avviamento e dei marchi d'impresa in quote non superiori a 1/9, anziché a 1/18.

(3) Il Principio contabile 24 prevede che l'ammortamento di tali costi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore. La capitalizzazione è ammessa solo nel caso in cui gli stessi siano in grado di generare un incremento dei benefici economici futuri.

Revoca rivalutazione dei beni immateriali

Il Decreto Legge 104 del 14-08-20 (Decreto Agosto), all'art. 110, commi 8 e 8bis ha consentito alle imprese di rivalutare o riallineare, anche con effetti fiscali, le immobilizzazioni materiali e immateriali nel bilancio al 31-12-2020 con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3% del valore rivalutato e riconoscimento fiscale

Con la Legge 234 del 30-12-2021 (Legge di Bilancio 2022), all'art. 110, è stato introdotto il nuovo comma 8 ter in cui si stabilisce che il maggior valore dei marchi oggetto di rivalutazione e dell'avviamento eventualmente riallineato deve essere ammortizzato in un periodo di 50 anni (anziché 18 anni).

Tale norma penalizza enormemente le società hanno rivaluto o riallineato i suddetti valori facendo affidamento ad un periodo di ammortamento molto più breve.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Infine la Legge 28.03.2022, n. 25 all'art. 3, comma 3-bis (di conversione del DL 4/2022) introduce ora la possibilità,

- Di mantenere l'ammortamento in 18 anni previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 12% al netto di quella del 3% già corrisposta (quindi un maggior onere del 9%) in due rate di pari importo entro il termine del versamento delle imposte del saldo 2021 e 2022.
- E' possibile inoltre rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione, fermi restando gli effetti civilistici e con possibilità di utilizzo del credito imposta del 3% già pagato in compensazione.

2) Spese per ricerche e per pubblicità

Le spese di pubblicità e di ricerca che quindi sono da rilevare nel conto economico nell'esercizio del loro sostenimento, ad eccezione 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".

- Spese pubblicità per costi impianto €
- Spese ricerca quale sviluppo €

3) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (ART 102 TUIR). Le aliquote di ammortamento sono uguali a quelli dello scorso anno. L'ammortamento decorre dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

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%;

Il costo di quei beni di scarso valore (e inferiori ad euro 516,46) e di incerta durata sarà opportuno imputarlo a conto economico (spesarli nell'esercizio).

Fabbricati - Nel calcolo degli ammortamenti dei fabbricati, non si considera il valore del terreno occupato dalla costruzione e del terreno che ne costituisce pertinenza. Nel calcolare gli ammortamenti 2021 e successivi si deve pertanto scorporare il valore del terreno. Il valore del terreno è così determinato:

- Se acquistato separatamente, vale il costo di acquisto;
- Se non acquistato separatamente, si deve considerare il maggior valore fra il valore esposto in bilancio nell'anno di acquisto ed il 20% (o 30% se fabbricato industriale) del costo totale del fabbricato.

Impianti fotovoltaici

Con la circolare n. 36/E del 19.12.2013, l'Agenzia delle Entrate ha rivisto il proprio precedente orientamento sulla natura di beni "mobili" degli impianti fotovoltaici e, salvo casi assai limitati (per gli impianti di potenza estremamente modesta),

Gli impianti se accatastati autonomamente in genere sono "immobili" (tranne quelli con modesta potenza) con aliquota ammortamento 4% (considerati fabbricati destinati all'industria del settore dell'energia termoelettrica).

Se accatastato insieme all'immobile è considerato un incremento del fabbricato e quindi da ammortizzare insieme ad esso (normalmente con aliquota del 3%).

Se realizzato su beni di terzi, si dovranno distinguere:

- impianti non separabili: il costo dell'impianto deve essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali alla voce "costi per migliorie su beni di terzi" e ammortizzato di conseguenza;
- impianti separabili: il costo dell'impianto può essere iscritto tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzato con aliquota del 9%. (vedi circolare n. 36/E del 19.12.2013).



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Automezzi – Per le auto aziendali ai sensi dell'art. 164, comma 1, TUIR. la deducibilità è così determinata:

- (i) Deducibilità integrale (100%) per i veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività dell'impresa (furgoni, camion, ecc.); veicoli adibiti ad uso pubblico.
- (ii) Deducibilità limitata per:
 - Imprese: deduzione al 20% dei costi di acquisto e di impiego senza limiti di numero, nel limite del costo di acquisto € 18.075,99; max deduzione anno per autoveicolo €. 903,80. – Noleggio 20% di € 3.615,19.
 - Agenti e rappresentanti di commercio: deduzione all'80% dei costi di acquisto e di impiego senza limiti di numero, inerenti l'attività svolta, nel limite del costo di acquisto € 25.822,84; max deduzione anno per autoveicolo €. 5.164,56 - Noleggio 80% di €3.615,19 (max noleggio anno per autoveicolo €2.892,16).
 - Lavoratori autonomi: deduzione al 20% dei costi di acquisto e impiego, nel limite massimo di 1 veicolo per ciascun professionista e nel limite massimo del costo di acquisto € 18.075,99; max deduzione anno per autoveicolo €. 903,80 - Noleggio 20% di €3.615,19. (max noleggio anno per autoveicolo € 723,40).
 - Auto concesso in uso promiscuo ai dipendenti: deduzione al 70% dei costi di acquisto e impiego per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta, senza limiti di numero e senza tetto massimo di acquisto.

Motocicli - Il costo di acquisto per motocicli è riconosciuto fino a € 4.131,66 per motocicli fino a Euro 2.065,83 per ciclomotori sempre nei limiti dell'80% per agenti e del 20% per uso aziendale.

4) LA POSSIBILE SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI NEL BILANCIO 2021

Le quote d'ammortamento non stanziati sono deducibili alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir.

A fronte del mancato ammortamento si dovrà destinare una pari quota degli utili a una riserva vincolata che potrà essere distribuita solo quando cesserà il disallineamento fra il valore civilistico e quello fiscale del bene. La sospensione degli ammortamenti deve essere motivata in nota integrativa, spiegando le ragioni di tale scelta e l'impatto che la stessa ha in termini patrimoniali ed economici. La sospensione degli ammortamenti deve essere correlata agli effetti negativi che la pandemia ha avuto sul bilancio, quindi non è una scelta libera ma vincolata. OIC nella bozza di documento interpretativo n. 9

Rilevazioni contabili - In caso di sospensione dell'intera quota di ammortamento, il piano di ammortamento originario si allungherà di un anno, le quote di ammortamento successive resteranno invariate mentre la quota sospesa sarà imputata nell'ultimo anno del nuovo piano di ammortamento. Il doppio binario degli ammortamenti civilistico e fiscali comporterà la rilevazione delle imposte differite che verranno riassorbite solo alla fine del piano di ammortamento (Oic 25).

Dichiarazione dei redditi – Le quote d'ammortamento non stanziati sono comunque deducibili dal reddito. Nei modelli redditi 2022 non c'è più il rigo dedicato. Nel modello redditi SC tra le "altre variazioni" in diminuzione andranno indicate le quote di ammortamento e andrà compilato il quadro RV.

5) MORATORIA FINANZIAMENTI E LEASING PER EFFETTO DEL COVID-19

La moratoria dei contratti di leasing finanziario e dei finanziamenti bancari è stata prevista in conseguenza degli effetti economici negativi dovuti alla pandemia.

Per i mutui e/o finanziamenti bancari il problema della contabilizzazione della moratoria non crea problematiche a livello di bilancio: con il rinvio del pagamento delle rate di debito in scadenza, si procede a



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

imputare a conto economico solamente la quota parte di interessi maturata nel periodo, rinviando il debito ed aggiornando il termine ultimo di scadenza del debito stesso.

Per i contratti leasing è necessario effettuare la rimodulazione dei canoni di leasing contabilizzati a conto economico, in funzione della maggior durata del contratto.

Così operando l'impresa deve riconsiderare

- i costi di competenza dell'esercizio.
- i costi dei canoni a scadere.
- gli interessi maturati nel periodo.
- l'eventuale quota del maxi-canone iniziale ancora da riscontare.

Si crea un disallineamento fra il piano originario di pagamento e/o ammortamento del leasing, e il nuovo piano di pagamenti: vuol dire riconsiderare la sommatoria di tutti i costi a scadere dall'inizio della moratoria, da riparametrare per la nuova durata del contratto (periodo residuo all'apertura della moratoria più la durata della moratoria stessa).

Per quanto sopra è necessario richiedere agli istituti di credito e alle società di leasing i piani di ammortamento e i prospetti contabili aggiornati con l'invito a trasmetterli allo Studio con sollecitudine.

6) LA DISCIPLINA DEL CREDITO DI IMPOSTA PER L'ACQUISTO DI BENI STRUMENTALI

(vedi in appendice un'ampia trattazione dell'argomento)

7) NUOVA SABATINI FINANZIAMENTI PER L'ACQUISTO DI NUOVI MACCHINARI

Risvolti contabili: Il contributo Nuova Sabatini L'art. 2 del DL. 69/2013 è inquadrabile come un contributo in conto esercizio e, in particolare, come un contributo in conto interessi, ha natura finanziaria che riduce il costo degli interessi passivi di finanziamento.

Questo contributo va riportato nella voce C.17 "Oneri finanziari" del Conto economico (vedi documento interpretativo 1 del documento OIC 12, paragrafo A.5).

Contabilmente il contributo:

si rileva per competenza; si iscrive nella voce C.17 del Conto economico civilistico (non in A.5).

Se rilevato in esercizi successivi a quello di contabilizzazione degli interessi passivi, deve essere indicato nella voce C.16 "Altri proventi finanziari" del Conto economico.

Dal punto di vista fiscale ex art. 85 c. 1 lett. h) del TUIR, i contributi "spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge" generano ricavi; essi concorrono alla formazione del reddito secondo il generale principio di competenza di cui all'art. 109 del TUIR, indipendentemente dalla data del loro effettivo incasso.

AUTOVEICOLI CHECK LIST

	SI/NO	IMPORTO
Per i transiti stradali, l'Iva è stata ammessa in detrazione nella stessa misura dell'imposta relativa all'acquisto del bene (40%)?		
I costi di acquisto, gestione e manutenzione delle autovetture, ciclomotori e motocicli inerenti all'attività d'impresa, arte o professione sono stati considerati deducibili al 20% , nei limiti di importo previsti dal Tuir?		
Per gli agenti di commercio i costi di acquisto, gestione e manutenzione sono stati considerati deducibili per l'80% del loro ammontare, con i limiti d'importo previsti dal Tuir?		
L'autovettura concessa al dipendente in uso promiscuo è stata considerata deducibile nel limite del 70% dei costi, senza alcun limite di spesa?		



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Se i mezzi di trasporto sono utilizzati in locazione o noleggio, sono rispettati i limiti di deducibilità dei relativi canoni?		
L'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore (diversi dai motocicli superiori a 350 c.c.) e dei relativi componenti e ricambi non utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione è stata detratta nella misura del 40% ?		
In caso di cessione di veicoli, la plusvalenza o minusvalenza è stata calcolata nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento dedotto e quello complessivamente effettuato?		

8) PERDITE DUREVOLI DI VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI

Alla fine di ogni esercizio occorre valutare se esiste un indicatore che un'immobilizzazione materiale o immateriale possa aver subito una riduzione di valore.

Se esiste un indicatore di potenziale perdita di valore (a causa ad esempio del mancato utilizzo di un bene), 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 deve attestare in Nota Integrativa che non sono stati riscontrati indicatori di potenziali perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni, e di conseguenza non si procede alla determinazione del valore recuperabile.

9) TITOLI (ART. 94 TUIR)

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 costituenti beni durevoli - (valutazione al costo o alla frazione di patrimonio netto se partecipazioni di controllo o collegamento)

- fra le attività finanziarie dell'attivo circolante - codice C.III Bilancio civilistico (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).

FISCALE. La valutazione dei titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie va fatta con la formazione di categorie omogenee per natura e per valore in base al metodo del LIFO oppure i metodi di costo 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 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.

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).

Gli utili derivanti dai fondi comuni di investimento (valutati civilisticamente come riportato per i titoli) 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%.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

mercato, (b ter) le variazioni di valore iscritte nel conto economico e nelle riserve di patrimonio netto, (b quater) una tabella che indichi i movimenti delle riserve di fair value avvenuti nell'esercizio.

11) RIMANENZE (Art. 92 Tuir)

E' opportuno che le rimanenze vengano indicate in contabilità almeno nella seguente analisi: (i) materie prime, sussidiarie e di consumo; (ii) merci; (iii) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; (iv) prodotti finiti.

Appostazioni in bilancio: Nel conto economico. Nel valore della produzione (voce A.2) vanno indicate le variazioni di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. Fra i costi di produzione (voce B.11) vanno indicate le variazioni di materie prime, sussidiarie di consumo e merci.

Nello stato patrimoniale le rimanenze vengono riportate nell'attivo circolante (codici C.I).

La valutazione deve avvenire al minore fra il valore di realizzo di mercato ed il costo;

I prodotti in corso di lavorazione sono valutati a costi specifici (spese effettivamente sostenute

- Effettuare un inventario fisico raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e per valore
- La società è obbligata dall'anno 2022 alla tenuta delle scritture di magazzino in quanto per 2 anni consecutivi (2019 -2020) (Art. 14 DPR 600) ha avuto:
 - ☒ un volume di ricavi superiore a € 5.164.568,99
 - ☒ rimanenze finali superiori a € 1.100.000,00
- La società NON è obbligata alla tenuta delle scritture di magazzino.
- Le rimanenze sono valutate secondo il seguente criterio di costo
 - ☒ COSTO ☒ COSTO MEDIO PONDERATO ☒ LIFO ☒ FIFO ☒
- Per la valutazione di commesse in corso al 31-12-2021 in base alla percentuale di completamento compilare il prospetto di cui all'allegato 2).

12) 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.

Suggerimenti contabili

E' 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.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

13) CONTROLLO CLIENTI - Perdite su crediti (art. 101 TUIR) (OIC 12-15)

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

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).

- Verificare i saldi delle schede e contabilizzare eventuali abbuoni attivi e passivi
- Stornare i crediti inesigibili di modesto importo, se ritenuti inesigibili, utilizzando preliminarmente l'eventuale fondo rischi su crediti; In particolare è possibile stornare i crediti dove nell'anno 2021:
 - Il debitore è stato 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.
 - Si è verificata l'oggettiva insolvenza del debitore a seguito di esito negativo di azioni esecutive (pignoramenti, ecc.), si è documentata l'irreperibilità del debitore, si è certificata da un legale l'antieconomicità della procedura di riscossione del credito.
 - Sono state effettuate cessioni di credito, transazioni e rinunce del credito; si è verificata la prescrizione del credito (normalmente 10 anni, salvo eccezioni).
 - Le perdite su crediti sono **di importo non superiore a 2.500 scaduti da oltre sei mesi.**
 - **E' intervenuta la prescrizione del diritto di riscossione del credito;**
 - E' stata fatta una transazione con il debitore (con stralcio dell'eccedenza transata) o rinuncia al credito;
 - E' stato ceduto *pro soluto* il credito (senza azione di regresso);

14) EFFETTI E/O RICEVUTE IN PORTAFOGLIO

Verificare la corrispondenza fra il saldo contabile e l'esistenza materiale degli effetti e/o ricevute bancarie in portafoglio

16) EFFETTI E/O RICEVUTE ALLO SCONTO, AL DOPO INCASSO E S.B.F.

Verificare il saldo contabile con le distinte presentate in banca per le quali alla chiusura dell'esercizio non è ancora pervenuto l'accredito.

17) CASSA

Il conto deve avere sempre un saldo "DARE". Non è possibile che risulti un saldo nella sezione "AVERE". L'importo massimo consentito per l'uso del contante è di €. 1.999,00. La cronologia delle variazioni per l'uso del contante è stata la seguente:

<u>decorrenza</u>	<u>limite max</u>	<u>Normativa di legge</u>
06-12-2011	€ 999	D.L. 201/2011
01-01-2016	€ 2.999	Legge 208/2015
01-07-2020	€ 1.999	D.L. 124/2019 - art. 18
01-01-2023	€ 999	D.L. 228/2021 - art. 3 c. 6 septies



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

18) BANCHE

Effettuare la riconciliazione tra il saldo contabile e gli estratti conto bancari (C/c, sbf, effetti all'incasso).
Rilevare gli interessi attivi e passivi maturati al 31-12-2021

19) MUTUI E FINANZIAMENTI

- Rilevazione delle differenze di cambio su mutui e finanziamenti espressi in valute non aderenti all'Euro
- Verifica della corrispondenza del debito tra il piano d'ammortamento del mutuo e il saldo contabile alla data di chiusura dell'esercizio. Eventuali differenze devono essere rettificate.
- Provvedere alla rilevazione dell'eventuale rateo di interessi passivi maturato
- Per moratoria COVID-19 si rinvia al punto 7)
- La parte di debito residuo deve essere distinta tra
 - quota scadente entro il 31-12-2022 €
 - quota scadente dal 1-1-2022 al 31-12-2026 €
 - quota scadente oltre €

20) CONTROLLO FORNITORI

- Rilevare gli abbuoni e arrotondamenti attivi e passivi
- Controllare i saldi "dare" se giustificati da note di accredito
- Rilevare le differenze di cambio su partite espresse in valute non aderenti all'Euro
- Importo dei fornitori esigibili entro il 31-12-2022 €
- Importo dei fornitori esigibili oltre il 31-12-2022 €

21) DEBITI E CREDITI DIVERSI

- Erario c.to Iva - Il debito/credito del conto deve coincidere con le risultanze dalla dichiarazione annuale IVA.
Chiudere i conti "I.V.A. acquisti" e "I.V.A. vendite" girocontando il relativo saldo al conto "Erario c/to I.V.A." riepilogativo. Verificare che il saldo di quest'ultimo conto, corrisponda a quanto indicato in dichiarazione I.V.A. Rilevare l'arrotondamento attivo o passivo con l'importo arrotondato della dichiarazione annuale I.V.A.
- Debiti Vs. INPS - Il saldo AVERE del conto deve corrispondere all'ammontare netto da liquidare a gennaio 2022 risultante dal Mod. Uniemens.
- Debiti vs. INAIL - Il saldo AVERE del conto deve corrispondere all'importo presunto da versare sulle retribuzioni relative all'anno 2021 come da dichiarazione dei salari predisposta dal Consulente del lavoro.
- Erario C/Ritenute - Il conto riporterà il saldo delle ritenute relative alle retribuzioni corrisposte nel mese di dicembre 2021, dei professionisti e degli agenti di commercio per i compensi e provvigioni pagate nel mese di dicembre 2021.
- Dipendenti conto retribuzioni - Il conto dovrà riportare in AVERE il saldo delle retribuzioni nette relative al dicembre 2021.

22) RATEI E RISCONTI (Art. 109 TUIR 2424 bis 2427 CC – OIC n. 18)

Misurano quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi

Quando gli oneri e i proventi maturano per intero in un esercizio, non si rilevano ratei e risconti ma crediti o debiti. Ad esempio non comportano la rilevazione di ratei e risconti: le fatture da ricevere e da emettere, gli interessi attivi non ancora accreditati su c/c, i debiti vs. gli agenti per provvigioni, i premi da ricevere da fornitori, le utenze di periodi già scaduti le cui bollette sono emesse l'anno successivo, gli anticipi ricevuti o



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

pagati per canoni di locazione che maturano nell'anno successivo, i debiti vs dipendenti per XIV mensilità o i debiti vs Inail.

Sono classificati come ratei ad esempio gli interessi su depositi cauzionali per canoni di locazione, per operazioni pronti contro termine per interessi su titoli. Gli interessi passivi che scadono al 31-12 ma che verranno pagati l'anno successivo sono debiti, mentre quelli la cui scadenza è successiva al 31-12 sono ratei passivi

Risconti attivi o passivi (fatture registrate nel 2021 ma di competenza del 2022 e successivi).

Effettuare le registrazioni relative a:

- a) Assicurazioni
- b) Affitti
- c) Canoni leasing
- d) Spese telefoniche (per canone 1 bim. 2022)
- e) Interessi passivi per legge Sabatini
- f)

Ratei passivi e attivi (fatture registrate nel 2022 ma di competenza del 2021)

Effettuare le registrazioni relative a:

- a) Interessi attivi su rimborsi fiscali non ancora riscossi
- b) Interessi passivi su mutui per rata con scadenza successiva al 31-12
- c)

23) **FATTURE DA RICEVERE** (Verificare le fatture con documento di trasporto 2021 e registrate nel 2022)

- Rilevazione dei costi di competenza dell'esercizio in corso, per acquisti di beni o prestazioni di servizio completate, per i quali la fattura non è ancora pervenuta e note di credito da ricevere a rettifica delle operazioni di competenza dell'esercizio (es.: premi su fatturato)

24) **FATTURE DA EMETTERE** (Verificare le fatture con documento di trasporto 2021 emesse nel 2022)

- Rilevazione di operazioni di competenza dell'esercizio in corso, per cessioni di beni e prestazioni di servizi completate entro la fine dell'esercizio, ma fatturate nell'anno successivo e eventuali note di credito da emettere a rettifica di operazioni di competenza dell'esercizio

25) **F.DO T.F.R.** dipendenti (ART 105 TUIR)

I dipendenti dall'1-1-2007 devono scegliere come destinare il TFR maturato se conferire ad un fondo pensionistico o mantenere in azienda a partire dall'1.1.2007

Nelle aziende con meno di 50 addetti per il TFR maturato nel 2021 e versato ad un fondo pensione non è necessario iscrivere alcuna passività ma solo il costo del TFR maturato e il movimento finanziario relativo ai versamenti effettuati. Di conseguenza al 31-12-2021 occorre rivalutare unicamente il TFR maturato al 31-12-2006 e non la quota maturata successivamente.

Per i dipendenti che hanno deciso di mantenere il Tfr in azienda, nulla è cambiato rispetto all'anno precedente.

Aziende con almeno 50 dipendenti: il TFR maturato nel 2021 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.

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



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

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.

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.

- a) Verificare l'accantonamento dell'imposta sostitutiva su T.F.R.
- b) Verificare gli utilizzi del Tfr per i dipendenti licenziati nel corso dell'anno
- c) Verificare gli acconti concessi ai dipendenti nel corso dell'esercizio
- d) Adeguare il fondo TFR al 31-12-2021 (Produrre prospetto analitico per dipendente)

26) COMPOSIZIONE CONTI DI CAPITALE

- Verificare la composizione dei conti di patrimonio netto.
- Verificare che il risultato dell'esercizio precedente sia stato correttamente destinato, sulla base di quanto deliberato dall'assemblea che ha approvato il bilancio di esercizio del precedente periodo.

27) PERDITE DI ESERCIZIO RELATIVE ALL'ESERCIZIO 2021 – EMERGENZA COVID-19

Con la conversione in legge del decreto Milleproroghe ([D.L. n. 228/2021, convertito in legge n. 15/2022](#)) è stato confermato che alle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2021, "non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-*bis*, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del Codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile".

Qualora le perdite di esercizio conseguite nel 2021 superino un terzo del capitale sociale, il termine entro il quale dovranno risultare diminuite a meno di un terzo non è l'esercizio immediatamente successivo (come da normativa ordinariamente prevista dal Codice civile), ma il quinto esercizio successivo, quindi il termine di approvazione del bilancio 2026. Quando tali perdite realizzate nell'esercizio 2021, riducano il capitale al di sotto del minimo legale, la decisione obbligatoria in tema di ricapitalizzazione o trasformazione o scioglimento, può essere rinviata fino al quinto esercizio successivo, quindi, anche in questo caso, entro il termine di approvazione del bilancio 2026.

In ogni caso dovrà essere l'assemblea dei soci, tempestivamente informata dall'Organo amministrativo, a deliberare il rinvio al maggior termine previsto dalla normativa d'emergenza.

Tali perdite, la cui gestione può essere sospesa fino al 2026, dovranno essere, però, distintamente indicate in Nota integrativa, finché permangono in bilancio, specificando la loro origine e le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

28) MANUTENZIONI E RIPARAZIONI. (ART. 102 COMMA 6 TUIR)

L'importo non deve eccedere il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio (Si ricorda che non si tiene più conto delle variazioni dell'esercizio – art 3 c. 16 quater DL16-2012). L'eccedenza oltre il 5% è deducibile nei 5 esercizi successivi per il 20% anno;



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Non rientrano in questo conteggio le manutenzioni dei beni in Leasing ed i canoni di abbonamento per assistenze periodiche contrattuali.

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" se la manutenzione incrementa il valore del bene di riferimento. L'ammortamento dei costi di manutenzione straordinaria in oggetto capitalizzati, deve essere fatta 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 ordinarie sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute;

Ripartire il costo delle manutenzioni e riparazioni tra:

a) Manutenzioni riparazioni su beni in Leasing e su beni di terzi	€
b) Canoni di abbonamento per manutenzioni	€
c) Altre spese di manutenzioni e riparazione	€

29) PLUSVALENZE E MINUSVALENZE PATRIMONIALI (ARTT. 58-86-87 TUIR).

Controllare se nel corso dell'esercizio sono stati venduti beni ammortizzabili e rilevare le eventuali minusvalenze o plusvalenze patrimoniali. Possono 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 iscritte fra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi 3 bilanci. La scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.

Le plusvalenze da autoconsumo o destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa non sono rateizzabili; Le plusvalenze iscritte e non realizzate non rilevano ai fini della determinazione del reddito.

(ART. 2423 C.C.) Il rinvio della tassazione delle plusvalenze 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).

Specificare

a) Plusvalenze interamente imputate al reddito dell'esercizio	€
b) Plusvalenze da rateizzare	€

30) MINUSVALENZE PATRIMONIALI (ARTT. 58-86-87 TUIR)

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

Sarà necessario evidenziare le minusvalenze non finanziarie 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 ed iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie: 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).

Le minusvalenze da assegnazione ai soci, nel caso di beni diversi da quelli merce, non assumono mai rilevanza ai fini del reddito d'impresa, poiché ordinariamente le stesse non sono deducibili (circolare AE n. 37/E



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

del 2016). Nel caso di beni merce, invece, le minusvalenze sono deducibili dal reddito d'impresa, se il ricavo che le genera è stato determinato sulla base del valore normale.

Sono sempre indeducibili le minusvalenze da autoconsumo.

31) Accantonamenti rischi su crediti (ART. 106 TUIR)

Contabilizzare la svalutazione dei crediti e l'accantonamento per rischi su crediti, nella misura fiscalmente consentita dello 0,5% dell'ammontare complessivo di tutti i crediti derivanti da: cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto dell'attività. Il fondo accantonamento per rischi su crediti, fiscalmente non può superare il 5% del totale dei crediti come sopra calcolati. (Vedere punto 9) – Controllo Clienti)

Compilare il seguente prospetto:

- Perdite su crediti deducibili;	€.
- Perdite su crediti indeducibili;	€.
- Svalutazione crediti 0,5%;	€.

32) FERIE NON GODUTE AL 31-12-2021.

Inserire l'accantonamento per competenza per ferie, XIV, permessi e relativi contributi (Da richiedere a Consulente del lavoro). Sono da inserire tra i debiti vs. altri (No ratei passivi).

33) PROVVIGIONI AD AGENTI - CONTRIBUTO FONDO FIRR - INDENNITÀ SUPPLETIVA DI CLIENTELA

Le provvigioni passive, corrisposte dall'impresa preponente in dipendenza di un contratto di agenzia, sono di **competenza del medesimo esercizio in cui rilevano i ricavi** per cui le medesime provvigioni sono dovute. Le ditte preponenti sono tenute ad accantonare annualmente una somma rapportata alle provvigioni liquidate agli agenti, secondo aliquote stabilite dagli accordi economici collettivi (Fondo Indennità Risoluzione Rapporto gestito dalla Fondazione Enasarco).

A seguito di mutamento di indirizzo dell'Amministrazione Finanziaria, **l'indennità suppletiva di clientela** è deducibile fiscalmente per competenza, per la quota maturata nel periodo d'imposta.

31) SPESE TELEFONICHE - La modifica delle disposizioni di cui all'art. 102 del Tuir, che ha eliminato la distinzione tra telefonia fissa e mobile, ha previsto che:

- le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego (anche schede telefoniche purché inerenti) e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica (linee fisse e mobili) sono deducibili nella misura dell'80%;
- la percentuale è elevata al 100% per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente a un solo impianto per ciascun veicolo.

32) CONTRATTI LEASING

Normativa in vigore dall'1-1-2015.

Beni mobili. Per i contratti di leasing stipulati, a prescindere della durata contrattuale, la deduzione fiscale è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento.

Beni immobili. Per i contratti stipulati dal 1.1.2015 relativi beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a 12 anni. Questa regola vale anche per i professionisti che quindi dal 2015 possono dedurre i canoni leasing immobiliari.

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.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

La quota di interessi implicita nei canoni di *leasing* è *soggetta ai limiti* di cui all' art. 96 TUIR (parziale deducibilità degli interessi passivi).

Si ricorda che **ai fini Irap** è necessario scorporare la quota parte del canone *leasing* relativa agli interessi passivi (che sono indeducibili).

E' opportuno che vi sia un sottoconto contabile per ogni contratto di *leasing*. In caso contrario evidenziare extra contabilmente e separatamente per ogni contratto le fatture ed i pagamenti effettuati nel 2021.

In nota integrativa occorre fornire le seguenti informazioni:

Ammontare dei beni in locazione finanziaria al termine dell'esercizio valutati come immobilizzazioni
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

33) 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. 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).

E' 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 e quindi indeducibili ai fini Irap .

E' opportuno evidenziare gli importi nei seguenti conti:

Sconti e abbuoni passivi commerciali	€
Sconti e abbuoni passivi finanziari	€
Sconti e abbuoni attivi commerciali	€
Sconti e abbuoni attivi finanziari	€

34) SOPRAVVENIENZE ATTIVE (ART. 88 TUIR)

Tra le sopravvenienze attive rientrano la rinuncia dei soci a crediti vantati verso la società (c. 4 bis dell'art. 88 TUIR) e 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 normativa in vigore all'1/01/2016.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

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.

Tra le sopravvenienze attive, rientrano i contributi in c/capitale ed i proventi in denaro o natura conseguiti a titolo di liberalità. Il contributo 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.

35) 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. Quando il reddito è determinato secondo le regole dei redditi fondiari non è però consentito 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.

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): (i) Rendita fabbricati: 5%, (ii) Reddito domenicale: 80%, (iii) Reddito agrario: 70%.

Suggerimenti contabili – Aprire in contabilità i seguenti conti:

- proventi di immobili strumentali, per natura e per destinazione;	€
- costi di immobili strumentali, per natura e per destinazione;	€
- proventi di immobili abitativi "merce"	€
- costi di immobili abitativi "merce"	€
- proventi di immobili altri abitativi);	€
- costi di immobili altri abitativi);	€

36) IMPOSTE E TASSE INDEDUCIBILI

(Controllare i pagamenti per IRAP – IRPEF – IMU - Sanzioni). Gli acconti pagati per l'anno 2021 devono essere collocati in una posta di credito nell'attivo patrimoniale e non nel conto economico (Esempio Erario conto IRES, Erario c.to IRAP, ecc.)

Dal 2021 la percentuale di deducibilità dell'IMU assolta sugli immobili strumentali viene aumentata al 60%. Dal 2022 la percentuale di deducibilità dell'IMU assolta sugli immobili strumentali viene portata al 100%.

Verificare se sono presenti voci che hanno riflesso sulla "fiscalità differita":

- compensi amministratori erogati in esercizi diversi a quello di competenza
- plusvalenze rateizzate
- manutenzioni eccedenti il 5%
- dividendi erogati e percepiti nell'esercizio successivo
- altro



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

37) OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (C.C. Art. 2426 8-bis – TUIR 110.2)

Le attività e passività in valuta (ad eccezione delle immobilizzazioni) devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data del 31-12-2021 e l'eventuale utile deve essere accantonato in una riserva non distribuibile fino al realizzo.

Specificare per la posta di bilancio utile e perdita su cambi (C17):

- Utili su cambi realizzati (per realizzi in corso d'anno) €
- Perdite su cambi realizzati (per realizzi in corso d'anno) €
- Utili su cambi non realizzati (per realizzi in anni successivi) €
- Perdite su cambi non realizzati (per realizzi in anni successivi) €

38) SPESE LAVORO DIPENDENTE E COMPENSO AMMINISTRATORE (Artt. 60-95 TUIR)

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.

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.

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 criterio di cassa "allargato" ai primi 12 giorni di Gennaio).

Il compenso amministratore:

- E' stato determinato con verbale assemblea del _____ per € _____
- E' stato verificato la rispondenza del contributo Inps con i valori corrisposti Si O
- E' stato corrisposto per intero nell'esercizio Si O No O
- Accantonamento TFM amministratori - Verificare se previsto statutariamente o se determinato con verbale dell'assemblea dei soci, rilevare il costo maturato.

39) 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: (i) se rispondono a requisiti di inerenza e congruità stabiliti con il D.M. 19/11/2008; (ii) 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 scaglioni di ricavi, sono i seguenti:

- 1,5% fino a 10 milioni di euro di ricavi;

Sono totalmente deducibili le spese di rappresentanza per beni gratuitamente distribuiti di costo unitario minore o uguale 50 euro.

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).



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

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).

Non sono considerate spese di rappresentanza, e pertanto risultano deducibili con limiti propri le spese di vitto, viaggio e alloggio conseguenti a trasferte di lavoro.

40) LE SPESE DI TRASFERTA. Quelle di rappresentanza devono essere segnalate come segue:

Spese viaggi e trasferte

1	Vitto e alloggio dipendenti collaboratori ambito comunale	€
2	Rimborsi chilometrici dipendenti collaboratori in ambito comunale	€
3	Spese di trasporto documentate dal vettore per missioni in ambito comunale	€
4	Altre spese per viaggi e trasferte in ambito comunale	€
5	Vitto e alloggio dipendenti collaboratori fuori dal Comune	€
6	Rimborsi Km. dipendenti collaboratori fuori dal Comune auto fino a 17-20 Cv	€
7	Rimborsi Km. dipendenti collaboratori fuori dal Comune auto oltre a 17-20 Cv	€
8	Altre spese per viaggi e trasferte fuori dal Comune	€
9	Altre spese per vitto e alloggio (soci non amministratori)	€

Spese di rappresentanza

10	Spese di rappresentanza di importo unitario inf. €. 50,00 (*)	€
11	Spese di rappresentanza di importo unitario sup. €. 50,00	€
12	Spese di rappresentanza non deducibili	€
13	Spese di rappresentanza deducibili al 100%	€

Spese prestazioni mensa dipendenti collaboratori

		€
14	Spese per mensa aziendale	€
15	Spese per indennità sostitutiva di mensa aziendale	€

(*) Nel caso di una confezione regalo formata da più beni, si dovrà far riferimento al valore complessivo del regalo e non a quello dei singoli prodotti che lo compongono, al fine di verificare il superamento o meno della soglia dei 50 euro.

(*) L'IVA sulla cessione gratuita di beni è detraibile se il loro valore unitario non supera euro 50,00. Nel caso di supero di detto valore l'IVA diventa indetraibile, di conseguenza per rientrare nel limite dei 50 euro, il valore imponibile del bene dovrà essere pari al 41,33 euro nel caso di aliquota IVA del 22%.

41) OPERAZIONI RIGUARDANTI L'IVA

- Chiudere i conti "IVA acquisti" e "IVA vendite" al conto "Erario c.to IVA" riepilogativo.
- Verificare che il saldo di quest'ultimo conto corrisponda a quanto indicato in dichiarazione IVA.
- Provvedere all'eventuale arrotondamento attivo e passivo.
- Se per l'anno 2019 il volume d'affari è stato adeguato agli studi di settore/parametri (entro la dichiarazione dei redditi dello scorso anno), verificare che i maggiori ricavi siano stati annotati nel registro delle fatture o in quello dei corrispettivi.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

42) Fiscalità speciale

L'impresa ha fruito delle seguenti agevolazioni (indicare il reddito agevolato)

- | | | |
|--------------------------|--|---------|
| <input type="checkbox"/> | Credito d'imposta per ricerca e sviluppo | € |
| <input type="checkbox"/> | Detrazione risparmio energetico | € |
| <input type="checkbox"/> | Detassazione per società cooperative | € |
| <input type="checkbox"/> | Credito d'imposta per | € |
| <input type="checkbox"/> | _____ | € |

43) CREDITI DI IMPOSTA DA COVID-19

Si invitano i Clienti a comunicare allo Studio eventuali 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) CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO DAL 2021.

(vedi in appendice un'ampia trattazione dell'argomento)

45) ACE (AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA) E SUPER ACE

Il legislatore ha potenziato, in via transitoria, la disciplina dell'ACE, prevedendo che gli incrementi rilevati nel solo 2021 possano beneficiare di un coefficiente di remunerazione potenziato al 15% in luogo dell'1,3% ordinario (c.d. "super ACE" o ACE innovativa) (Art. 19 co. 2 - 7 del DL 25.5.2021 n. 73 (c.d. "Sostegni-bis"), conv. L. 23.7.2021 n. 106).

Il provv. Agenzia delle Entrate 17.9.2021 n. 238235, emanato in attuazione della suddetta disciplina, determina le modalità e i termini per la comunicazione preventiva all'Agenzia stessa ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione del rendimento nozionale.

46) COMPENSAZIONI D'IMPOSTA CON MOD. F24. Nell'anno 2021 sono state effettuate le seguenti compensazioni:

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 | € |

47) SOVVENZIONI, CONTRIBUTI E VANTAGGI ECONOMICI IN NOTA INTEGRATIVA

La Legge 124/2017 – art. 1 commi 125-129 impone alle imprese di evidenziare nella Nota integrativa del bilancio le informazioni relative a **sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti** e comunque a **vantaggi economici** di qualunque genere **ricevuti da: (i) pubbliche amministrazioni, società da loro controllate, e da società a partecipazione pubblica, società da loro partecipate.** Si ricorda che all'inosservanza di tale obbligo consegue la **restituzione delle somme ai soggetti eroganti nel termine di tre mesi.**

I clienti che hanno ottenuto contributi o sovvenzioni di cui sopra devono comunicarne allo Studio il relativo dettaglio.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

48) VERSAMENTI SOSPESI A SEGUITO DELL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19

I clienti che hanno usufruito di provvedimenti di sospensione dei versamenti dovuti rispetto alle scadenze ordinarie previste, devono comunicarne allo Studio il relativo dettaglio, anche al fine di permettere una corretta compilazione dei modelli dichiarativi.

.=.=.=.=.=.=..

CONSEGNARE I SEGUENTI DOCUMENTI:

- Fotocopia beni ammortizzabili acquistati nel 2021
- Fotocopia contratti leasing stipulati nel 2021
- Fotocopia fatture, ricevute versamento IRPEF e generalità complete di professionisti e rappresentanti relativi al 2021
- Ricevute versamento imposte (acconti imposta – IMU – TASI – IVA)
- Modelli INTRA presentati nel 2021.
- Comunicazioni liquidazioni trimestrali IVA 2021

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

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

Stampare inoltre tutte le schede contabili 2021 e consegnare quelle relative a:

- Imposte e tasse - Manutenzioni e riparazioni - Omaggi e regalie
- Spese generali e varie – Gestione automezzi (carburanti, assicurazioni, ecc.)

Predisporre quanto segue

- Raccordo Ricavi – Volume affari IVA
- Raccordo INTRA – Registri IVA
- Raccordo Mod. 770 – Salari stipendi
- Raccordo Banche contabilità – estratti conto

Note



APPENDICE

CREDITO D'IMPOSTA 2021 PER INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI

Per l'anno 2021 ci possono essere due distinte agevolazioni per l'acquisto di beni strumentali.

La legge di Bilancio 2021 ha prorogato fino al 31 dicembre 2022, ovvero al 30 giugno 2023 in presenza di specifiche condizioni, il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate in Italia. Con i commi da 1051 a 1063, riscrive la disciplina dell'incentivo già in vigore (articolo 1, [comma 185](#) e seguenti, legge n. 160/2019 – Bilancio 2020), confermandone fundamentalmente la struttura, ma con alcune novità.

Le nuove disposizioni, inoltre, si applicano, in modo anticipato, agli investimenti realizzati a partire dal 16 novembre 2020, mentre per gli investimenti precedenti, effettuati dal 1° gennaio al 15 novembre, valgono le regole previgenti.

CREDITO D'IMPOSTA 2020 PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI L. 160/2019

Alle imprese che a decorrere dal **1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020**, ovvero entro il **30 giugno 2021** a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

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, ecc.

Tabella misura credito d'imposta sugli investimenti L. 160/2019 per investimenti fino al 30-06-2021 a condizione di ordine accettato almeno del 20% del costo acquisizione

Descrizione	Aliquota	Limite valore investimento	Agevolazione massima
C. 188 Normale investimento ex super ammortamento	6%	Fino a 2.000.000	120.000
C. 189. beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0 Allegato A legge n. 232/2016 (ex iper ammortamento beni materiali)	40%	Fino a 2.500.000	1.000.000
	20%	Da 2.500.001 fino a 10.000.000	1.500.000



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

C. 190. Investimenti in beni immateriali di cui al Allegato B legge n. 232/2016 (ex iper ammortamento beni immateriali)	15%	700.000	105.000
---	-----	---------	---------

Il credito spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in cinque quote annuali di pari importo (1/5 all'anno), ridotte a tre (1/3 all'anno) per i soli investimenti in beni immateriali "4.0". Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni;
- per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno successivo a quello 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 2020 "**acquisto bene agevolabile ai sensi della L. 160/2019, commi da 184 a 194**".

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, c. 5, del TUIR.

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI 2021 L. 178/2020

La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) è intervenuta per prorogare il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, potenziando l'agevolazione rispetto alla disciplina precedente per gli investimenti realizzati nel periodo 16/11/2020 – 31/12/2022 ovvero fino al 30 giugno 2023, a condizione che entro il 31 dicembre 2022 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione.

Il credito spetta a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato. Gli esercenti arti e professioni, invece, sono ammessi soltanto al credito per investimenti in beni strumentali "ordinari e B (*beni immateriali*)" annessi alla legge n. 232/2016.

Decorrenza agevolazione - Mancando una norma di coordinamento fra investimenti 2020 e investimenti 2021 il Mise ha affermato che il credito d'imposta 2020 si applica anche per gli investimenti con ordine accettato e acconto almeno del 20% pagato entro il 15 novembre 2020.

Beni Ordinari

Data investimento	Misura agevolazione
Investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (ovvero fino al 30 giugno 2022, se entro il 31 dicembre 2021 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo)	10% del costo, su un importo massimo di 2 milioni di euro per i beni materiali e di 1 milione per i beni immateriali, elevato al 15% per gli strumenti e dispositivi tecnologici per la realizzazione di forme di lavoro agile (articolo 18, legge 81/2017)
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022 (ovvero fino al 30 giugno 2023, se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo):	6% del costo, sempre su un importo massimo di 2 milioni di euro per i beni materiali e di 1 milione per i beni immateriali.

Beni materiali Industria 4.0



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Per i beni materiali ricompresi nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, cioè quelli funzionali al modello Industria 4.0.

Data investimento	Misura agevolazione
Investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (ovvero fino al 30 giugno 2022, se entro il 31 dicembre 2021 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo)	50% del costo di acquisizione, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
	30% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni;
	10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni e fino a 20 milioni.
Investimenti effettuati dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (ovvero fino al 30 giugno 2023, se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo):	40% del costo di acquisizione, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro
	20% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni
	10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni e fino a 20 milioni

Beni immateriali 4.0

Per i beni ricompresi nell'allegato B annesso alla legge di bilancio 2017 (come integrato dalla legge di bilancio 2018), cioè quelli immateriali - come software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni - connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0", non c'è distinzione temporale: Per gli investimenti effettuati nel periodo agevolato (dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero fino al 30 giugno 2023, se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo), il credito d'imposta è pari al **20%** del costo, calcolato su un importo massimo di 1 milione di euro.

Utilizzo del credito e sue caratteristiche - Il nuovo credito d'imposta 2021 è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite modello F24 ([articolo 17](#), D.Lgs. n. 241/1997) in **tre quote annuali** di pari importo. Tuttavia i soggetti con volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro, relativamente agli investimenti in beni "ordinari" (10% o 6%) effettuati nel periodo compreso tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021, possono sfruttare il *bonus* in **un'unica soluzione**.

La possibilità di utilizzo in compensazione decorre:

- dall'anno di entrata in funzione dei beni, per gli investimenti in beni "ordinari"
- dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni, per gli investimenti in beni materiali e immateriali Industria 4.0. Se l'interconnessione dei beni avviene in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, si può iniziare a fruire del credito per la parte spettante in relazione ai beni "ordinari".

Caratteristiche del credito

Il credito d'imposta per investimenti non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile Irap;

Adempimenti - Chi fruisce del credito d'imposta e non vuole subirne la revoca deve conservare la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento della spesa e la corretta determinazione dei costi. A tal fine:

- le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni devono contenere l'esplicito riferimento alle norme agevolative **"Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 1054-1058, Legge 178 del 30.12.2020"**;



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

- per i beni Industria 4.0, va prodotta una **perizia asseverata** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale o un attestato di conformità rilasciato da un ente accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla legge n. 232/2016 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- per i beni di costo unitario non superiore a **300mila euro**, basta una dichiarazione resa dal legale rappresentante con data certa.

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 netto dei contributi.

Bonus formazione 4.0 – 2021-2022

Le lettere i) ed l) del c. 1064 della legge di Bilancio 2021 sono, intervenute sul credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano nazionale Impresa 4.0 (articolo 1, [comma 210](#) e seguenti, legge 160/2019).

Le disposizioni ne prevedono la proroga fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ampliano il perimetro di applicazione, ricomprendendo tra i costi ammissibili tutti quelli previsti dall'[articolo 31](#), comma 3, del Regolamento Ue n. 651/2014:

- spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione
- costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, come spese di viaggio e di alloggio, materiali e forniture direttamente attinenti al progetto, ammortamento di strumenti e attrezzature nella misura in cui sono utilizzati esclusivamente per il progetto di formazione
- costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione
- spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette (locazione, amministrative, generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

COSTI DI RICERCA E SVILUPPO

La disciplina delle spese ricerca e sviluppo prevista dall'art. 3 del DL. n. 145/2013 per il 2020 è di fatto sostituita dalle disposizioni dell'art. 1 commi da 198 a 209 della L. 160/2019 recentemente modificata dai commi 1064 e 1065 della L. 178/2020. Sono agevolabili le spese fino al 31 dicembre 2031. Le disposizioni applicative sono contenute nel DM. 26.5.2020.

Beneficiari - Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, anche i soggetti in regime forfettario e le imprese agricole.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Tabella investimenti e percentuali dell'agevolazione (c. 203 L. 160/2019)

Tipologia di intervento	Misura del contributo	Limiti dell'investimento
Ricerca & sviluppo c. 200	20%	4 milioni
Innovazione tecnologica c. 201	10%	2 milioni
Innovazione green e 4.0 c. 201	15%	2 milioni
Design e ideazione estetica c. 202	10%	2 milioni

Imputazione dei costi - vanno imputati secondo competenza (art. 6 c. 1 del DM. 26.5.2020) Le spese per la certificazione vanno imputate allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

Asseverazione - Il comma 1064 della legge di bilancio 2021 introduce l'obbligo di "asseverare" la Relazione tecnica, con decorrenza 2021 per i crediti d'imposta maturati in sulle attività svolte nel 2020.

Sempre il c. 1064 con la lettera h) introduce una procedura di collaborazione tra il Mise e l'agenzia delle

Momento di utilizzo del credito d'imposta - Il credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, **in tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal comma.

Al solo fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie è prevista una **comunicazione al Ministero dello sviluppo economico**. Non è possibile cedere il credito.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'IRAP.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

L'utilizzo avviene esclusivamente in compensazione nel modello F24 mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline).

Codici tributo da utilizzare:

"6938" denominato "Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative - art. 1, c. 198 e ss., legge n. 160 del 2019" deve essere indicato nel modello F24 per usufruire dell'agevolazione introdotta dalla legge di bilancio 2020 (articolo 1, commi da 199 a 206), modificata dal Bilancio 2021, per aumentare la competitività delle aziende italiane.

6939" denominato "Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo – Misura incrementale per gli investimenti nelle regioni del Mezzogiorno - art. 244, c. 1, DL n. 34 del 2020"

"6940" denominato "Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo – Misura incrementale per gli investimenti nelle regioni del sisma centro Italia - art. 244, c. 1, DL n. 34 del 2020" trovano origine nel decreto "Rilancio".

Certificazione del revisore - L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per la certificazione del revisore sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro.

Relazione tecnica - Le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica asseverata che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000.

Inquadramento contabile delle spese di R&S - I costi di R&S possono essere imputati a conto economico o come descritto di seguito, capitalizzati. I costi attribuiti alla **ricerca di base**, non essendo collegati a uno specifico risultato, devono essere esposti come costi di competenza del periodo in cui vengono sostenuti, mentre i **costi di sviluppo** possono essere capitalizzati ovvero possono essere imputati a conto economico nell'esercizio in cui vengono sostenuti. Per poter capitalizzare tali spese è richiesta utilità pluriennale e benefici che si manifestino in più esercizi. Rispettati i requisiti, i **costi di sviluppo** possono essere imputati tra le immobilizzazioni immateriali e assoggettati ad ammortamento per un periodo non superiore a cinque anni (con l'approvazione del collegio sindacale dove esistente). Le spese di **ricerca applicata**, devono essere trattate come spese di ricerca di base escludendo così la loro capitalizzazione.

Inquadramento contabile - La rilevazione contabile come detto potrà avvenire in due modi:

- (i) in caso di spese per ricerca e sviluppo imputate a **conto economico** i contributi dovranno essere rilevati in A5 come contributi in conto esercizio,
- (ii) in caso di spese per ricerca e sviluppo **capitalizzate** (solo per i costi di sviluppo e a determinate condizioni) il contributo dovrà essere rilevato come contributo in c/capitale ed iscritto in bilancio alternativamente con il metodo della rappresentazione netta o riscontato.

La scrittura per rilevare il contributo in c/to esercizio sarà la seguente:

CII5-bis Credito d'imposta R&S a A5 Contributi in c/esercizio

La società deve commentare il credito d'imposta nella nota integrativa e relazione sulla gestione.

Dichiarazione dei redditi e R&S - L'importo del **credito di imposta complessivo** (derivante dai costi e dalla certificazione) dovrà essere indicato nel **quadro RU** del modello Redditi in particolare rigo RU100 e seguenti alle cui istruzioni si rimanda.

La ricerca di base è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società.

la ricerca applicata è invece rivolta alla realizzazione di uno specifico prodotto o processo produttivo.

I costi di sviluppo sono quelli sostenuti per applicare, le conoscenze acquisite attraverso le attività di ricerca, in modo da avviare la produzione di un nuovo prodotto o un processo produttivo migliorato rispetto al passato.

LA CONTABILIZZAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA IN CAPO AL COMMITTENTE

L'impresa committente, per effetto della realizzazione degli interventi, riceve un diritto a compensare il credito fiscale con i propri debiti tributari. L'Oic parifica tale diritto a un contributo in conto impianti, trattandosi di somme erogate da un soggetto pubblico, per la realizzazione di uno specifico investimento e commisurate al costo dello stesso.

Quando esiste una ragionevole certezza che le condizioni per il riconoscimento e l'erogazione del contributo siano soddisfatte, il beneficiario del contributo lo rileva contabilmente nell'attivo del bilancio, come credito tributario.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Peraltro, occorre precisare che, **a favore del contribuente**, esiste una **presunzione** dettata dal **D.M. 2.4.2008** e integrata dal **D.M. 26.5.2017** in forza della quale i **dividendi distribuiti** si presumono **prioritariamente formati**: (i) **dapprima**, con utili prodotti dalla società partecipata **fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007**, rilevando nella misura del 40%, (ii) **poi**, con utili prodotti dalla società partecipata **fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016**, rilevando nella misura del 49,72%, e (iii) **solo infine**, con utili prodotti dalla società partecipata **dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2017**, rilevando nella misura del 58,14%.

Quando, invece, **le riserve di utili sono destinate alla copertura di perdite**, si considerano **prioritariamente utilizzate**:

(i) **dapprima**, quelle formate **a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016** che, in caso di distribuzione, sconterebbero in capo al socio la percentuale maggiorata del 58,14%; (ii) **poi**, quelle formate **a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007** che, in caso di distribuzione, sconterebbero in capo al socio il computo intermedio del 49,72%.

Dal 2018 - La Legge n. 205/2017 (cd. Legge di Bilancio 2018) ha modificato la disciplina della tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche non in regime di impresa, rendendo omogeneo il trattamento delle partecipazioni 'qualificate' e 'non qualificate', ovvero assoggettando entrambe ad una **ritenuta a titolo di imposta del 26%**.

Attenzione è previsto un regime transitorio. utili prodotti fino al 2017 incluso, se distribuiti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continueranno ad essere tassati secondo il regime previgente, con obbligo di indicazione in dichiarazione dei redditi ed inclusione parziale del dividendo nel reddito imponibile ed assoggettamento alle aliquote progressive ordinarie Irpef ed alle addizionali regionali e comunali.

INTERESSI PASSIVI (ART. 96 TUIR)

Per gli interessi passivi 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.), costituito dalla differenza tra valore e costi della produzione aumentata degli ammortamenti e dei canoni di *leasing* dei beni strumentali. Il limite di deducibilità nell'esercizio è pari al 30% del R.O.L.; la parte non dedotta degli interessi passivi può essere dedotta nei successivi periodi d'imposta.

Sono deducibili 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 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" se applicabile.

Il criterio del costo ammortizzato può non essere applicato: (i) dalle società che redigono il bilancio in forma abbreviata; (ii) se gli effetti sono irrilevanti rispetto al valore determinato; (iii) ai crediti e ai debiti già esistenti in bilancio alla data del 1° gennaio 2016.



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

ONERI FISCALI E DI UTILITA' SOCIALE (ARTT. 99-100 TUIR)

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

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.

IMPOSTE DIFFERITE

Le imposte differite sono imposte che sono di competenza dell'esercizio ma che saranno pagate in esercizi successivi (plusvalenza e tassazione ripartita).

Le imposte anticipate sono imposte pagate "prima" che saranno recuperate per competenza in esercizi successivi (esempio le spese di manutenzione eccedenti i 5%, fiscalmente saranno dedotte ripartendole negli esercizi successivi).

A) Nell'esercizio è stata rateizzata una plusvalenza. Le imposte saranno pagate in futuro e rateizzate che verrà pagato nell'esercizio successivo. Occorre rilevare le imposte differite come segue:

Imposte differite (CE)	a	F.do imposte differite (SP)	XXX	XXX
------------------------	---	-----------------------------	-----	-----

L'anno successivo si verificherà l'aumento dell'imponibile fiscale derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata; si procederà quindi allo **storno delle imposte differite**:

F.do Imposte differite (sp)	a	Imposte differite (ce)	XXX	XXX
-----------------------------	---	------------------------	-----	-----

IMPOSTE ANTICIPATE

B) Nell'esercizio è stato deliberato un compenso amministratori che verrà pagato nell'esercizio successivo. Occorre rilevare le imposte anticipate:

Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	A	Imposte anticipate Ires dell'esercizio (ce)	XXX	XXX
---------------------------------------	---	---	-----	-----

L'anno successivo con il pagamento del compenso

Imposte anticipate Ires dell'esercizio (ce)	A	Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	XXX	XXX
---	---	---------------------------------------	-----	-----

STAMPA O CONSERVAZIONE DIGITALE 2REGISTRI

Con la risposta n.236 del 9 aprile 2021 l'Agenzia ha fornito importanti chiarimenti sulla gestione dei libri contabili, che chiariscono le novità introdotte dal D.L. 34/2019.

Modificando l'orientamento che sembrava prevalente, l'Agenzia delle Entrate ha precisato in particolare che



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

tenuta e conservazione dei documenti rappresentano adempimenti tra loro distinti.

La tenuta dei registri contabili in forma elettronica è circoscritto alla sola tenuta dei libri contabili, e non anche alla loro conservazione.

Quindi i libri e registri contabili sono considerati regolarmente tenuti fino al termine previsto per la loro conservazione, coincidente con il terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, termine oltre il quale gli stessi dovranno essere alternativamente e obbligatoriamente **stampati o conservati** digitalmente.

Alla luce di quanto sopra, sintetizzando il quadro normativo in essere qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

1. ai fini della loro **tenuta** e regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
2. entro tale momento vanno posti in **conservazione** laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, **ovvero materializzati** (cioè stampati) in caso contrario.

Registri e documenti rilevanti

La disposizione si riferisce ai registri contabili rilevanti fiscalmente e tra questi il libro giornale e libro degli inventari; le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali; le scritture ausiliarie di magazzino; il registro dei beni ammortizzabili; i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ecc.

Registro beni ammortizzabili - Diversamente da quanto sopra per il registro dei beni ammortizzabili "tenuto manualmente" il termine di stampa è quello di presentazione della dichiarazione.

Lo Studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti

Studio Commercialista Associato Contrino



STUDIO COMMERCIALISTA ASSOCIATO CONTRINO

Allegato 2)

CALCOLO STATO AVANZAMENTO PER LAVORI SU ORDINAZIONE

Commessa

Riferimento contratto _____

Data inizio contratto _____

Data consegna da contratto _____

A	Ricavi stimati	
B	Costi stimati	
	Utile commessa	
C	Durata della commessa anni	

D	Anno	2021	2022	2023
E	Costi sostenuti (Rimanenze fiscali)			
F	Percentuale avanzamento (costi sostenuti su costi totali previsti) E/B			
G	Valore delle rimanenze lavori in corso (percentuale di avanzamento dei ricavi stimati) (A x F)			