



fisco e tributi

CIRCOLARE QUINDICINALE PER L'ASSOCIATO

numero 6 del 27 aprile 2022

APPROFONDIMENTI

❖ **Brevi note sul bilancio d'esercizio al 31.12.2021**

Aderente a:



APPROFONDIMENTI

2

IL BILANCIO DELL'ESERCIZIO ANNO 2021

Il bilancio per l'esercizio 2021 si caratterizza per il perdurare dell'impatto delle disposizioni derogatorie e speciali conseguenti alla crisi da Covid-19 che, tuttavia, non sono state integralmente riproposte. Numerosi sono i documenti normativi e interpretativi che vanno tenuti in considerazione, costringendo il redattore del bilancio a non facili equilibristi; certamente, un ruolo essenziale viene attribuito alla Nota integrativa, con l'onere di dare conto dell'applicazione delle richiamate deroghe, con le dovute giustificazioni e, talvolta, con l'onere di evidenziare il differente impatto che si sarebbe avuto ove le medesime non fossero state applicate.

Le principali innovazioni riguardano:

- 1) i tempi di predisposizione e di presentazione ai soci del bilancio, che non sono stati prorogati in senso generale;
- 2) la problematica valutazione del requisito della continuità aziendale, che non beneficia più delle norme derogatorie fruite per l'esercizio 2019 e 2020;
- 3) le modalità di approvazione;
- 4) la possibilità di ridurre o non stanziare gli ammortamenti;
- 5) la possibilità di rinviare nel tempo la "reazione" dei soci alle perdite;
- 6) la presenza di contributi in conto esercizio e conto capitale connessi al Covid-19, all'acquisto di beni strumentali e alla "partecipazione" a operazioni di *bonus* immobiliari;
- 7) la possibilità di rivalutare i beni dell'impresa, sia pure con differenziazioni rispetto allo scorso esercizio.

LE TRE TIPOLOGIE DI BILANCIO

Secondo le previsioni del codice civile, le società hanno a disposizione tre differenti tipologie di bilancio, in relazione a determinati parametri dimensionali che si rappresentano nelle tabelle che seguono.

	Attivo di bilancio	Ricavi	Numero medio dipendenti
Ordinario	Oltre	Oltre	Oltre
Abbreviato	4.400.000	8.800.000	50
Micro imprese	175.000	350.000	5

Si può utilizzare la forma "ridotta di bilancio" se per due esercizi consecutivi non si sono superati almeno due dei tre parametri di cui sopra (anche diversi tra loro).



Si deve utilizzare la forma “*maggiore di bilancio*” se per due esercizi consecutivi si sono superati almeno due dei tre parametri di cui sopra (anche diversi tra loro).

A titolo di cautela, è stato suggerito quanto segue:

- la progressione al bilancio “*superiore*” avviene già a decorrere dal secondo esercizio di superamento dei parametri;
- la regressione al bilancio “*inferiore*” avviene a decorrere dall’esercizio successivo a quello in cui per la seconda volta non si sono superati i parametri.

PRECISAZIONE SUI RICAVI

Le rettifiche di ricavi sono sempre portate a riduzione dei ricavi del periodo (anche se riferite ad annualità passate), tranne il caso in cui le medesime si riferiscano a precedenti esercizi ma siano dovute a correzione di errori, cambiamenti di principi contabili o di stime.

Si ricorda, infatti, che la correzione di errori (ad esempio la contabilizzazione nel 2021 di una fattura del 2020 non stanziata tra le fatture da ricevere) impone l’utilizzo di una riserva del patrimonio netto; nel solo caso di errori irrilevanti si potrà utilizzare il Conto economico (pur non potendosi più movimentare il conto delle sopravvenienze, che non esiste più nel bilancio di fine anno).

In relazione alla distinzione degli errori, si precisa che rappresentano:

- **errori rilevanti**, quelli che, nell’ottica del terzo fruitore del bilancio, possono determinare una diversa decisione economica, assunta sulla base dell’analisi del rendiconto;
- **errori non rilevanti**, quelli che, non determinano alcun mutamento di tali decisioni.

RENDICONTO FINANZIARIO

I bilanci in forma ordinaria devono essere completati dal rendiconto finanziario.

Si tratta di un prospetto contabile che presenta le variazioni, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio.

I flussi finanziari rappresentano un aumento o una diminuzione dell’ammontare delle disponibilità liquide.

I flussi finanziari presentati nel rendiconto finanziario derivano:

- 1) **dall’attività operativa**, che comprende, generalmente, le operazioni connesse all’acquisizione, produzione e distribuzione di beni e alla fornitura di servizi, anche se riferibili a gestioni accessorie, nonché le altre operazioni non ricomprese nell’attività di investimento e di finanziamento;



- 2) **dall'attività di investimento**, che comprende le operazioni di acquisto e di vendita delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate;
- 3) **dall'attività di finanziamento**, che comprende le operazioni di ottenimento e di restituzione delle disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito.

Il rendiconto finanziario fornisce informazioni per valutare la situazione finanziaria della società (compresa la liquidità e solvibilità) nell'esercizio di riferimento e la sua evoluzione negli esercizi successivi.

Il rendiconto fornisce inoltre informazioni su:

- le disponibilità liquide prodotte/assorbite dall'attività operativa e le modalità di impiego/copertura;
- la capacità della società di affrontare gli impegni finanziari a breve termine; e
- la capacità della società di autofinanziarsi.

È già invece pienamente in vigore la disposizione (articolo 2086, cod. civ.) che impone agli amministratori di dotare la società di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale.

Da ciò discende, pertanto, un necessario affinamento dell'ufficio amministrativo anche (ma non solo) in relazione alla dimestichezza con lo strumento del rendiconto finanziario.

CONTRATTI DERIVATI

I contratti derivati, solitamente legati a finanziamenti a tasso variabile e/o a operazioni in valuta, devono essere obbligatoriamente iscritti in bilancio al loro *fair value*, quotazione dello strumento alla fine del periodo di imposta.

Le modalità di contabilizzazione dipendono dalla finalità per la quale è stato sottoscritto il contratto:

- **se di pura copertura**, vale a dire per controbilanciare l'andamento di un parametro, ad esempio l'andamento del tasso variabile di interesse di un finanziamento;
- **se di speculazione**, vale a dire non avente le caratteristiche per essere denominato di pura copertura.

Ai fini di un corretto inquadramento, i redattori del bilancio sono pregati di reperire la documentazione relativa al contratto, specialmente quella inviata periodicamente dalla banca per segnalare il c.d. *mark to market*, che ai fini semplicistici coincide con il *fair value* da iscrivere in bilancio.

Si precisa che nel caso in cui il derivato non avesse più prospettive di favorevole copertura per l'azienda, si dovrà stralciare la riserva da copertura dei flussi con interessamento del Conto economico, in particolare voce B13 "*altri accantonamenti*".

Ciò determinerà:



- un ulteriore sforzo valutativo in merito alla tipologia ed al funzionamento del contratto derivato in essere;
- un peggioramento del risultato di bilancio;
- una indifferenza dal punto di vista fiscale, posto che l'accantonamento che si sarà chiamati a stanziare non dovrebbe essere fiscalmente deducibile, in quanto non menzionato tra quelli esplicitamente previsti dall'articolo 107 del Tuir.

COSTO AMMORTIZZATO

I soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria hanno l'onere di dare rappresentazione dei crediti e dei debiti con il criterio del costo ammortizzato.

In sostanza, si tratta di:

- esprimere poste di credito o di debito ad un corretto tasso di interesse di mercato (si pensi alla voce finanziamento infruttifero soci);
- attualizzare somme a scadenza futura;
- rinominare le spese accessorie a contratti di finanziamento (spese istruttoria, imposte su finanziamenti a medio lungo periodo, oneri bancari, etc.) in interessi (passivi o attivi) accessori all'operazione, in modo che risulti in maniera evidente il reale costo del denaro per la società.

Fortunatamente, l'onere riguarda solo:

- 1) i debiti e/o i crediti iscritti per la prima volta nel bilancio 2016 e in annualità successive;
- 2) i debiti e/o crediti con scadenza superiore a 12 mesi;
- 3) i debiti e/o crediti per i quali i costi accessori sono rilevanti rispetto all'importo del capitale.

Aderente a:



ASSEMBLEA DI BILANCIO

Termini per la convocazione dell'assemblea di bilancio

Nonostante il protrarsi dello stato di emergenza sino al 31 marzo 2022, quest'anno non è stata riproposta la disposizione che consentiva a tutte le società di profittare del **maggior termine di 180 giorni per l'approvazione del bilancio**.

Pertanto, le società che intendessero differire il termine rispetto a quello ordinario di 120 giorni, dovranno giustificare tale slittamento evocando giustificazioni ascrivibili a circostanze interne; ad esempio, si potrà motivare la scelta per conoscere i risultati dei bilanci delle partecipate, per possibili problemi nell'avvio e nella implementazione delle procedure *software*, per il diffondersi di contagi nell'ufficio amministrativo, etc. Il differimento va formalizzato con apposita decisione del CdA, ovvero con una determina dell'amministratore unico; la circostanza va poi precisata nella Nota integrativa.

Adempimento	Soggetto tenuto all'adempimento	Scadenza	Data ultima per esercizio chiuso al 31 dicembre 2021	
			Termine ordinario	Termine differito
<ul style="list-style-type: none"> • Predisposizione progetto di bilancio • Predisposizione relazione sulla gestione • Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Collegio sindacale • Consegna progetto di bilancio e relazione sulla gestione al Revisore contabile 	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (articolo 2429, comma 1, cod. civ.)	31 marzo 2022	30 maggio 2022
<ul style="list-style-type: none"> • Deposito progetto di bilancio e allegati, relazioni degli organi di controllo presso la sede sociale 	Organo amministrativo + organi di controllo	Entro 15 giorni dalla data fissata per l'assemblea di approvazione (articolo 2429, comma 1, cod. civ.)	15 aprile 2022	14 giugno 2022
<ul style="list-style-type: none"> • Celebrazione assemblea per approvazione bilancio 	Convocazione a cura organo amministrativo	Entro 120 – 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (articolo 2364, comma 2, cod. civ.)	30 aprile 2022	29 giugno 2022

Aderente a:



• Deposito del bilancio approvato presso il Registro Imprese	Organo amministrativo	Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio (articolo 2435, comma 1, cod. civ.)	30 maggio 2022	29 luglio 2022
--	-----------------------	--	----------------	----------------

7

Formalità per lo svolgimento del CdA che approva la bozza di bilancio

Rimane invariato l'*iter* formale da seguire per formalizzare il bilancio che dovrà essere sottoposto all'approvazione dei soci.

Nelle società ove esiste il consiglio di amministrazione, si pone il problema di superare eventuali ostacoli che si ritenessero sussistenti per l'incontro fisico dei membri; al riguardo, viene estesa anche ad essi la possibilità di collegamento da remoto, a prescindere dalle previsioni statutarie.

Formalità per la convocazione dell'assemblea di bilancio

Il Legislatore ha previsto che, anche in deroga alle previsioni statutarie, si debbano agevolare le forme di partecipazione a distanza, in modo da evitare qualsiasi assembramento di persone; ciò vale per le assemblee che si terranno sino al prossimo 31 luglio 2022.

In particolare, dunque, a prescindere dal contenuto dello statuto:

- 1) è possibile prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio dei diritti di voto;
- 2) non è richiesto, come normalmente avviene, che si trovino nello stesso luogo il Presidente, il segretario (ove ritenuto necessario) ed il notaio (ove richiesto per la formalizzazione dell'atto pubblico);
- 3) la manifestazione del voto possa avvenire per via elettronica o per corrispondenza.

Nel caso di assemblee in cui tutti i soggetti partecipano a distanza, il Consiglio Notarile di Milano (massima n. 187 del giorno 11 marzo 2020) ha osservato che si possa *redigere successivamente il verbale assembleare, con la sottoscrizione del presidente e del segretario, oppure con la sottoscrizione del solo notaio in caso di verbale in forma pubblica.*

ATTENZIONE: In ogni caso, si raccomanda di predisporre un avviso di convocazione che sia il più possibile dettagliato, indicando (ove prescelto) il modo di collegamento da remoto, specificando la modalità di accesso alla piattaforma di supporto (preferibilmente gratuita), eventuali codici di accesso, e l'ordine del giorno, rammentando l'eventuale necessità di rinnovo delle cariche sociali e/o di nomina dell'organo di controllo.

Si ricorda alle società che dovessero provvedere alla nomina dell'organo di controllo sulla base dei limiti ridotti previsti dall'articolo 2477, cod. civ., che il termine ultimo per provvedere è stato fissato in coincidenza con l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2022; si può rinviare, dunque, l'adempimento al prossimo anno.

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IF-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01



PRINCIPALI NOVITÀ NORMATIVE CONNESSE ALL'EMERGENZA COVID

Al fine di cogliere le evidenti difficoltà delle società in sede di chiusura del bilancio dell'esercizio 2021, il Legislatore è intervenuto con numerosi provvedimenti; a seguire si riepilogano le principali novità che è bene conoscere nelle more della predisposizione del bilancio.

8

La sterilizzazione dell'obbligo di riduzione del capitale sociale per perdite

Le perdite emerse nei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, qualora di importo superiore al terzo del capitale sociale, normalmente impongono:

- di monitorare la situazione nell'anno successivo, nell'attesa della riduzione della perdita. In caso negativo, i soci dovranno intervenire per la ricapitalizzazione. Ciò quando la perdita non riduce il capitale al di sotto del minimo legale;
- di scegliere tra 3 ipotesi vincolanti: 1) ricapitalizzare la società; 2) trasformare la società in un tipo che non richiede una misura di capitale minimo (società di persone); 3) porre la società in liquidazione. Ciò accade quando la perdita riduce il capitale al di sotto del minimo legale.

Ebbene, tali forme di reazione dei soci sono differite al momento di approvazione del bilancio dell'esercizio 2026. Sino a tale momento, la società può continuare a funzionare normalmente.

Rimane invece inalterato l'obbligo, a carico dell'organo amministrativo, di convocare i soci per renderli edotti della situazione, distribuendo nella riunione una situazione contabile della società, accompagnata dalle relazioni di rito.

Al riguardo, si veda massima 196 del Consiglio Notarile di Milano e Comitato dei Notai del Triveneto, massime da T.A.1 a T.A.11.

L'assenza di regole provvisorie per la valutazione della continuità aziendale

Nella redazione del bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuità aziendale deve essere effettuata secondo le regole canoniche del codice civile e del documento Oic 11. In definitiva, bisogna domandarsi se la società è in grado, almeno nei 12 mesi successivi alla chiusura dell'esercizio, di funzionare come un normale ente che produce reddito. La situazione di grave crisi che si è generata per effetto del conflitto in corso, l'impennata del prezzo delle fonti energetiche, la scarsa reperibilità di materie prime ed il loro prezzo estremamente volatile sono tutte circostanze che dovranno essere attentamente valutate, al fine di segnalare la presenza di significative incertezze nelle valutazioni e delle eventuali contro mosse che l'organo amministrativo ha intenzione di intraprendere.

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IF-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01



Il trattamento di favore per i finanziamenti dei soci

Segnaliamo che, per i finanziamenti dei soci effettuati nel periodo che va dal 9 aprile sino al 31 dicembre 2020, non si applicano le norme in tema di postergazione, che prevedono il divieto di restituzione del finanziamento al socio erogante se non dopo avere soddisfatto tutti i debiti della società (questo nelle ipotesi in cui il finanziamento sia stato posto in essere in un momento di squilibrio finanziario, ovvero quando era più credibile un apporto e non un prestito, situazioni che si configurano come assolutamente ricorrenti nei periodi di crisi). La norma non è stata prorogata per il 2021.

Blocco della svalutazione dei titoli dell'attivo circolante

Nella redazione del bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021 è possibile evitare la svalutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante, qualora il fenomeno non sia imputabile ad una perdita durevole.

Al riguardo, si veda Oic, documento interpretativo 4.

Riduzione o azzeramento dell'ammortamento

Al fine di rendere migliori i bilanci, pesantemente intaccati dalla crisi, si consente di ridurre o azzerare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

La quota non imputata nel 2021 verrà traslata agli anni successivi, ove sia possibile allungare la vita utile del bene.

La quota di ammortamenti ridotti o azzerati deve essere "coperta" con la creazione di una riserva indisponibile, attingendo rispettivamente:

- dall'utile dell'esercizio 2021, se capiente;
- dalle riserve disponibili già presenti nel patrimonio netto;
- dagli utili che saranno prodotti nei futuri esercizi.

Tale riserva dovrà essere mantenuta sino al completamento dell'ammortamento dei beni, ovvero sino al momento della loro vendita.

Ai fini fiscali, l'Agenzia delle entrate ha confermato che la deduzione (mediante variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi) risulta facoltativa e non obbligatoria; ciò aiuta ad evitare la creazione di doppi binari.

Al riguardo, si veda Oic, documento interpretativo 9.

Rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni di controllo

Nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2021 è possibile:



- rivalutare i beni d'impresa con solo effetto civile e senza possibilità di riconoscimento fiscale (D.L. 104/2020);
- rivalutare i beni d'impresa (per categorie omogenee) con efficacia fiscale, pagando una imposta sostitutiva del 10% (beni non ammortizzabili) o del 12% (beni ammortizzabili); la riserva da rivalutazione, in sospensione di imposta, può essere affrancata con il pagamento di una imposta sostitutiva del 10%;
- rivalutare gratuitamente i beni del comparto alberghiero e termale. La riserva da rivalutazione, in sospensione di imposta, può essere affrancata con il versamento di una imposta sostitutiva del 10%.

Si ricorda che la Legge di Bilancio per il 2022 ha previsto che il recupero fiscale delle rivalutazioni e riallineamenti di beni immateriali quali marchi e avviamento (per quest'ultimo solo per riallineamento) avvenga non sul canonico periodo di 18 anni, bensì in 50 anni.

Gli associati che, nel 2020, avessero rivalutato marchi o riallineato marchi avviamento devono valutare la possibilità di:

- 1) mantenere inalterata la scelta a suo tempo operata;
- 2) versare un conguaglio di imposta sostitutiva al fine di conservare la deducibilità in 18 anni;
- 3) revocare la scelta operata, non solo sul versante fiscale ma anche su quello civilistico.

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IF-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01



AMMORTAMENTI E RIVALUTAZIONI 2021

Il D.L. 104/2020 consente, come deroga ai consueti principi di redazione del bilancio, di ridurre o azzerare gli ammortamenti anche dell'esercizio 2021.

Bisogna innanzitutto scegliere, allora, se utilizzare tale deroga o procedere secondo le regole del codice civile.

SOGGETTI CHE SCELGONO DI UTILIZZARE LA DEROGA PREVISTA DAL D.L. 104/2020

Nel caso in cui si scelga di profittare della deroga, va innanzitutto precisato che la medesima riguarda tutti i beni materiali e immateriali come definiti dal codice civile e dai principi contabili. Detto ciò, va ricordato quanto previsto in tabella:

1	La scelta può essere fatta a livello di: <ul style="list-style-type: none"> • singolo cespite; • categoria di cespiti (impianti, attrezzature, etc.); • totalità dei beni
2	La scelta di cui al punto 1), però, deve essere coerente con le motivazioni per le quali si è scelto di utilizzare la deroga. Va precisato, pertanto, che non siamo dinnanzi ad una norma di natura automatica, bensì ad una scelta che richiede una giustificazione coerente.
3	L'Oic ha ritenuto che sia possibile sospendere tutti gli ammortamenti per evitare di evidenziare una perdita: in tal senso, pare coerente sospendere tutti gli ammortamenti.
4	Sempre l'Oic, ritiene che un'altra scelta coerente sia quella di ridurre l'ammortamento ordinario in relazione ai mesi di sospensione dell'attività. Ad esempio, nel caso di impianti di produzione chiusi per 5 mesi, gli ammortamenti si potranno stanziare nella misura di 7/12 della quota ordinaria. Inoltre, nel caso in cui taluni stabilimenti abbiano continuato la produzione ed altri siano stati chiusi, si potranno stanziare ammortamenti per i primi e ridurre proporzionalmente quelli dei secondi.
5	Risulta necessario verificare se sia possibile allungare di un anno la vita utile dei beni, in conseguenza del mancato stanziamento delle quote sul 2021. In tal senso, segnalare eventuali beni per i quali si dubita che ciò possa avvenire; potrebbe essere il caso delle spese per manutenzioni su beni di terzi ad utilità pluriennale , per le quali si rinviene l'ostacolo della durata del contratto di affitto. Valutare la necessità di rivedere le successive quote di ammortamento
6	L'Agenzia delle entrate, a oggi, ritiene che gli ammortamenti che non transitano a Conto economico possano essere dedotti in dichiarazione dei redditi, in una misura che sia pari a quella che sarebbe stata stanziata sulla base dell'ordinario piano di ammortamento,

Aderente a:



	quindi non per forza coincidente con la misura massima fiscale ammessa ex D.L. 31 dicembre 1988
7	Chi sospende gli ammortamenti, dovrà costituire (in sede di destinazione del risultato di esercizio) una riserva di pari importo (al netto della fiscalità differita) da considerarsi come indisponibile

SOGGETTI CHE SCELGONO DI STANZIARE GLI AMMORTAMENTI SENZA UTILIZZARE LA DEROGA

La determinazione delle quote di ammortamento per l'anno 2021 deve essere effettuata in conformità alle indicazioni del documento contabile Oic 16 che, al riguardo, precisa che l'ammortamento è il procedimento con cui si ripartisce il costo di una immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile.

Inoltre:

- l'ammortamento è un costo ricorrente che va registrato nella sua interezza anche se l'impresa ha subito una perdita o se il cespite non è stato sfruttato nei volumi previsti;
- il piano di ammortamento inizialmente predisposto deve prevedere un suo riesame periodico per verificare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione;
- se la residua possibilità di utilizzazione va modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (costo storico al netto degli ammortamenti già stanziati) va ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite e tale modifica va motivata in Nota integrativa.

Tali concetti debbono essere tenuti ben presenti ogni volta che si adottino delle variazioni delle quote di ammortamento rispetto a quelle adottate nei precedenti anni.

Va anche precisato che il documento Oic 16 meglio precisa le **ipotesi di beni che non vanno ammortizzati**, sottintendendo che la procedura vada applicata in tutte le altre ipotesi.

Beni destinati alla vendita	I beni iscritti nelle immobilizzazioni, nel momento in cui sono destinati all'alienazione, sono riclassificati nell'attivo circolante e quindi valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. I medesimi beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento
Beni obsoleti	<ul style="list-style-type: none"> • I cespiti obsoleti e che non saranno più utilizzati nel ciclo produttivo vanno riclassificati nell'attivo circolante e valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. • Per valore desumibile dall'andamento di mercato si intende il valore netto di realizzazione, ossia, il prezzo di vendita nel corso della normale gestione al netto dei costi diretti di vendita e dismissione.

Aderente a:



<p>Beni con valore contabile < al valore residuo stimato</p>	<ul style="list-style-type: none"> Tali beni non sono più oggetto di ammortamento <p>Il valore residuo stimato è definito come “il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile residua”.</p> <p>Si tratta dunque del valore che l’impresa stima di ottenere al termine della vita utile dall’alienazione del bene e non, invece, del valore corrente stimato dall’impresa nel corso dei diversi esercizi di utilizzo del bene.</p> <p>Tale valore deve essere determinato nel momento in cui l’impresa acquista il bene ed inizia il processo di ammortamento e deve essere successivamente sistematicamente aggiornato.</p> <p>Rientrano in questa categoria anche i fabbricati c.d. patrimonio che vanno sempre ammortizzati, tranne nel caso in cui il valore residuo contabile sia già inferiore al valore di mercato.</p>
--	---

Rimangono poi applicabili i seguenti principi di natura fiscale:

1. il criterio di derivazione, per cui gli ammortamenti sono deducibili se e nella misura in cui risultano imputati a Conto economico (tranne nel caso particolare degli ammortamenti ridotti o azzerati, per i quali la deduzione può essere volontariamente effettuata in dichiarazione dei redditi);
2. la tabella del D.M. 31 dicembre 1988, contenente le percentuali massime di ammortamento deducibili fiscalmente (per chi avesse utilizzato le predette misure anche a livello civilistico, pertanto, si continua il precedente piano di ammortamento);
3. la regola per cui nel primo anno di ammortamento del bene, l’aliquota tabellare deve essere ridotta al 50%;
4. la regola per cui la deduzione delle quote di ammortamento avviene solo a decorrere dal momento di entrata in funzione del bene (e non da quando il bene è pronto all’uso, come richiede il codice civile);
5. la deduzione integrale del costo dei beni di valore unitario non superiore a 516,46 euro (sia pure con alcune accortezze che verranno poi descritte);
6. per i beni nuovi acquistati nel 2021 (ed entrati in funzione nel medesimo anno) è possibile godere del credito d’imposta beni strumentali (ad esclusione di particolari tipologie di beni che ne restano escluse). Per i beni appartenenti alla categoria Industria 4.0 (se interconnessi), è possibile beneficiare della misura maggiorata del credito d’imposta;
7. eventuali svalutazioni civilistiche dei beni sono irrilevanti ai fini fiscali.

Deve essere poi rammentato che l’Amministrazione finanziaria può disconoscere i benefici fiscali derivanti da **comportamenti contabili non coerenti** (quindi non opportunamente giustificati in Nota integrativa) con quelli del passato.



SUPER E IPER AMMORTAMENTO E CREDITO D'IMPOSTA

L'incentivo all'ammodernamento della struttura produttiva delle aziende italiane è stato veicolato, dal Legislatore, prima con gli istituti del *super* e *iper* ammortamento e, dal 2020, con quello del credito di imposta (proseguito anche per il 2021).

14

Risultano premiate 3 grandi categorie di beni:

- 1) beni materiali ordinari;
- 2) beni materiali tecnologici da industria 4.0;
- 3) beni immateriali legati all'industria 4.0.

Peraltro, nell'anno 2021 possono convivere tre differenti agevolazioni:

- 1) completamento di investimenti con *super* o *iper* ammortamento, a condizione che entro il mese di dicembre 2019 fosse stato corrisposto un acconto (di almeno il 20%) a fronte di un contratto accettato dal fornitore (ad esempio, la interconnessione "tardiva" di un bene oggetto di *iper* ammortamento);
- 2) investimenti in beni materiali e immateriali che danno diritto al credito di imposta da L. 160/2019, a condizione che si siano concretizzati in versamenti di acconti entro la data del 15 novembre 2020;
- 3) investimenti in beni materiali e immateriali che danno diritto al credito di imposta da L. 178/2020, a condizione che siano effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020.

Per i beni da industria 4.0, ricordiamo che risulta indispensabile non solo l'entrata in funzione del bene, ma anche l'interconnessione del medesimo, attestata da una perizia di un tecnico abilitato.

Si ricorda in ogni caso che il nuovo credito di imposta per acquisto di beni strumentali incide sulla contabilizzazione, diversamente da quanto accadeva per il *super* ammortamento e *iper* ammortamento.

In particolare, poiché si tratta di un contributo in conto capitale (o conto impianti), sono ammesse due modalità di contabilizzazione. Ipotizzando l'acquisto di un cespite del costo di 100 e un contributo del valore di 10, le 2 differenti modalità conducono:

- 1) metodo diretto: si contabilizza il bene al netto del contributo, per 90. Gli ammortamenti, pertanto, verranno stanziati su tale minor valore;
- 2) metodo indiretto: si contabilizza il bene al lordo del contributo (per 100) e si ammortizza tale valore. Il contributo viene contabilizzato nella voce A5 (altri ricavi e proventi), suddividendolo sulla durata del periodo di ammortamento (o della durata del *leasing*) mediante i risconti passivi.

Aderente a:



Si consiglia l'utilizzo del metodo indiretto, in quanto risulta più facile applicare il criterio di non imponibilità del contributo stesso, mediante variazione in diminuzione nel modello dichiarativo.

I CREDITI E LE SVALUTAZIONI

Le perdite su crediti

Fiscalmente le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali. Le perdite, dunque, devono essere analiticamente provate sulla base di un'effettiva documentazione del mancato realizzo e del carattere definitivo della perdita stessa. L'impresa dovrà, inoltre, dimostrare di avere fatto tutto il possibile per il recupero del credito in sofferenza. La dimostrazione potrà avvenire, ad esempio, attraverso l'infruttuosa attivazione di azioni legali per il recupero del credito, l'esito negativo del pignoramento, l'irreperibilità del debitore, denuncia penale per truffa, la dimostrata convenienza all'abbandono del credito etc. Naturalmente la possibilità di considerare deducibili le perdite è limitata alla parte che ecceda l'eventuale accantonamento al fondo rischi su crediti presente in bilancio.

Per i crediti di modesto importo lo stralcio può avvenire, invece, con criteri meno rigorosi dal momento che, proprio la loro modesta entità, può non essere conveniente per l'impresa intraprendere azioni di recupero che comportino il sostenimento di ulteriori oneri. In tali fattispecie viene riconosciuta, infatti, l'inerenza del costo, conseguentemente la perdita sul credito, dal momento che lo stralcio, si pervenire comunque ad un maggior risultato economico in termini di risparmio (ovvero le spese per intraprendere l'azione legale di recupero). La nozione di "modesto importo" deve essere valutata in relazione alle dimensioni dell'azienda nonché sulla base del tipo di attività esercitata e del volume d'affari.

A seguito delle modifiche apportate all'articolo 101, comma 5, Tuir, vengono previste ipotesi "automatiche" di deducibilità per le quali non vi è la necessità di inviare ai propri clienti dichiarazioni di remissione. In particolare, gli elementi certi e precisi sussistono:

quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto, a prescindere dall'importo;

i crediti di modesta entità viene previsto che gli stessi si ritengono tali quando il loro ammontare non è superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione (fatturato sopra i 100 milioni di euro) e non superiore a 2.500 euro per tutte le altre imprese; per tali crediti di modesto importo si afferma che gli elementi certi e precisi che legittimano la deduzione della perdita ai fini fiscali sussistono in ogni caso quando sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito;

quando, a prescindere dall'importo, il credito sia stato stralciato (perdita su crediti) in applicazione dei corretti principi contabili.

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IF-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01



Al di fuori di questi casi, per i crediti di modesto importo, resta comunque opportuno l'invio al proprio cliente di una specifica dichiarazione di remissione del debito.

Brevi note sulle note di credito da procedure concorsuali.

Dal 26 maggio 2021 sono variate le norme con riferimento ai termini di emissione delle note di variazione in diminuzione IVA in presenza di debitore assoggettato a procedure concorsuali. Le modifiche all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 sono state apportate dall'articolo 18 del decreto-legge n. 73 del 2021;

Le novità sulle note di accredito hanno effetto dalle procedure concorsuali avviate dopo la data di entrata in vigore del decreto n. 73 del 2021, e cioè avviate dal 26 maggio 2021, come espressamente disposto dal secondo comma dell'articolo 18 del citato decreto-legge n. 73, articolo modificato sia dalla legge di conversione del decreto sia dal decreto-legge n. 228 del 2021;

Prima dell'intervento normativo, le note di variazione in diminuzione e di cui all'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, qualora riferite a crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali, costringevano il creditore ad attendere l'infruttuosità della procedura al fine poter emettere la nota di accredito per il recupero dell'imposta sul valore aggiunto;

Dopo l'intervento del decreto-legge n. 73 del 2021, che ha modificato in più punti l'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, viene disposto, con riferimento ai debitori assoggettati a procedure concorsuali, che la nota di variazione può essere emessa, in caso di mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo e con riferimento alle procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26 maggio 2021, a partire dalla data in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale;

Con interpello n. 181 del 7 aprile 2022, l'Agenzia delle entrate affronta il tema di due crediti vantati nei confronti di altrettanti debitori il cui fallimento risulta avviato prima del 26 maggio 2021, senza che, in un caso, il creditore si sia insinuato nel passivo del fallimento stesso e nell'altro caso senza si sia dato luogo all'accertamento del passivo, da parte del curatore, in considerazione della mancanza di attività da liquidare in favore dei creditori. Pertanto l'emissione della nota di variazione e la conseguente detrazione dell'imposta non incassata, non risultano essere precluse anche se il creditore non ha insinuato al passivo il credito vantato, superando così le precedenti posizioni assunte dalla stessa Amministrazione finanziaria. Per l'infruttuosità della procedura concorsuale è necessario attendere la chiusura della procedura stessa.

Aderente a:



Via F. Lippi, 30 - 25134 Brescia
Tel. 030 23076 - Fax 030 2304108
info@apindustria.bs.it - www.apindustria.bs.it
C.F. 80017870173 - P.IVA 01548020179



IF-25134 BRESCIA
Nr. 22156-01