

# SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

RILEVAMENTI CONTABILI RELATIVI  
ALLE “MISURE ANTICRISI” VARATE NEL 2020

- ✓ **Cambio d'esercizio, tempo di bilanci!**  
di Alessandro Squitieri
- ✓ **Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020**  
di Fabrizio Artizzu
- ✓ **Guida pratica alle scritture di assestamento 2020**  
Riccardo Busia
- ✓ **Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020**  
di Massimiliano De Bonis
- ✓ **Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire**  
di Laura Palazzolo e Salvatore Cuomo

## Cambio d'esercizio, tempo di bilanci!

di Alessandro Squitieri

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

*L'anno "venti venti" è oramai alle nostre spalle, e come in ogni "cambio di esercizio", per chi esercita la nostra professione, si profila un doppio appuntamento egualmente importante.*

*Come professionisti ci apprestiamo a rifinire le scritture contabili relative all'esercizio appena concluso, in attesa che siano maturi i tempi per procedere alla chiusura dei bilanci d'impresa, avvalendoci di tutti gli strumenti di rettifica e assestamento messi a disposizione dalle specifiche normative sulla materia.*

*Come uomini invece, al pari degli altri, l'unico bilancio che ci apprestiamo ad analizzare è quello della nostra vita o, quantomeno, della quota parte "di competenza" dell'anno appena trascorso. Lo abbiamo fatto alla fine del 2019 e lo faremo anche ora, concluso da poco l'anno 2020.*

*Affacciandoci all'anno appena subentrato, il sentimento che anima questo periodo è sempre lo stesso: la speranza.*

*Ad inizio 2020 ci siamo fissati i tradizionali obiettivi: migliorarci, cambiare, evolverci. E' nella natura umana la ricerca del superamento di limiti e confini, a volte per sfida, altre per semplice curiosità.*

*Ignoravamo che sarebbe apparsa una montagna quasi insormontabile che avrebbe condizionato i nostri destini modificando abitudini con cui siamo cresciuti e che praticavamo da tutta la vita.*

*Il "venti-venti" ci ha riservato la più amara delle sorprese, ricordandoci che siamo solo uomini di passaggio in un mondo che non ci appartiene del tutto, come abbiamo invece sempre, con presunzione, creduto.*

*L'anno di una pandemia identificata coi nomi più disparati, quasi a voler confondere dalla verità le nostre anime fragili: Sars2, coronavirus, Covid-19, termini che insieme a tanti altri (lockdown, indice Rt ecc...) sono poi divenuti, nostro malgrado, elementi del nostro corrente vocabolario.*

*Mentre l'uomo ha avuto paura di ciò che non conosceva, il professionista ha dovuto combattere una battaglia in prima linea che ha visto purtroppo anche alcuni di noi cadere, vittime di una guerra invisibile.*

*Allo stesso tempo in cui medici ed infermieri si prodigavano al massimo dello sforzo (e continuano a farlo) per salvare vite nelle corsie degli ospedali, i consulenti fiscali hanno avuto il compito di supportare gli imprenditori ed i loro collaboratori (e continuano a farlo anche loro), provando a salvarli dai nefasti effetti economici conseguenti la pandemia, con i pochi strumenti spuntati che sono stati loro concessi, tentando di compensare con dedizione e sacrificio, che da sempre li caratterizzano, e con i quali sono abituati ad operare nei propri studi.*

*E allora proviamo anche noi a fare un bilancio, con la differenza che, in questo caso, non abbiamo l'ausilio di dati inequivocabili e linee guida normative.*

**Cambio d'esercizio, tempo di bilanci!**

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

*La speranza è l'unico elemento dell'attivo di questo bilancio che possiamo proporre oggi, la speranza di lasciarci tutto, presto, alle spalle, avendo bene a mente di appostare l'unica riserva essenziale che questa esperienza deve suggerirci: la consapevolezza che siamo piccoli ed indifesi nelle nostre azioni quotidiane anche nell'attimo in cui ci eleviamo, al rango di giganti.*

*La storia tende a ripetersi ancora una volta, Golia nuovamente sconfitto da Davide, chiamato Covid.*

*E allora probabilmente è molto più saggio, come scriveva Gramsci più di cento anni fa, smettere di credere che tra un anno e l'altro ci possa essere una soluzione di continuità e possa avere inizio una nuova storia, solo perché, per straordinaria cabala si è provveduto a sostituire il calendario affisso alla parete.*

*I veri capodanni della storia sono segnati da avvenimenti che non sono mai coincisi con l'inizio di un nuovo anno. Viceversa ogni giorno può essere un "capodanno" se sono gli uomini ad incidere sul corso degli eventi.*

*Recuperiamo allora, nell'ora più buia che le nostre generazioni stanno vivendo, i valori appresi dagli insegnamenti di chi ci ha preceduto e troppo velocemente smarriti.*

*Poiché l'unica cosa che conta davvero è come decidiamo di vivere, e non ciò che abbiamo raggiunto ed accumulato.*

*Questo, il nostro augurio per l'anno appena iniziato, questo l'unico sentimento che dovremo infondere nei cuori per affrontare le sfide che il 2021, inevitabilmente, vorrà proporci.*

*Abbiamo perduto tante battaglie finora, adesso, insieme, dobbiamo vincere la guerra!*

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

di Fabrizio Artizzu

NUMERO 1  
Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

La fine dell'anno, celebrazioni di rito a parte, reca con sé gli ulteriori adempimenti contabili relativi alle operazioni di chiusura dell'esercizio appena trascorso (qualora trattasi di esercizio coincidente con l'anno solare) ed alla rilevazione degli elementi efficaci a determinare la **corretta competenza** dei costi e dei ricavi, nonché ad effettuare le necessarie riconciliazioni ed accantonamenti patrimoniali.

Trattasi, rammentiamo, di operazioni che indipendentemente dal momento di predisposizione del bilancio (e rilevamento delle relative componenti fiscali), soggiacciono agli **ordinari termini di registrazione**.

In virtù delle numerose misure introdotte dal Governo a sostegno delle imprese per far fronte all'emergenza sanitaria da coronavirus, sarà necessario quest'anno, tenere in debita considerazione il rilevamento delle **operazioni di assestamento** ed esatta rappresentazione contabile delle **nuove misure** che hanno influenzato i conti aziendali nel 2020, (contributi, agevolazioni e crediti d'imposta), ai fini della redazione del bilancio d'esercizio.

### Credito di imposta locazioni immobili non abitativi

Con una successione di provvedimenti, il legislatore ha introdotto una misura agevolativa, dapprima limitata alla conduzione di negozi e botteghe, quindi estesa alla generalità degli immobili non abitativi condotti ad uso imprenditoriale o istituzionale.

Con il decreto "Cura Italia" (art. 65 D.L. 18/2020), difatti, è stato disciplinato un credito di imposta a beneficio dei conduttori esercenti attività d'impresa, nella misura del 60% del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, per immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Successivamente, con l'art. 28 del "decreto Rilancio" D.L. 34/2020 (nella formulazione modificata ad opera dell'art.77 del D.L. 104/2020), il contributo è stato esteso a tutte le locazioni di immobili a uso non abitativo e per contratti di affitto d'azienda per i canoni di locazione effettivamente versati nel 2020 riferiti ai mesi di marzo, aprile e maggio e giugno 2020. Per le attività turistico-ricettive con attività solamente stagionale, il credito è riconosciuto per i canoni riferiti ai mesi aprile, maggio, giugno e luglio 2020.

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1  
Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO



A seguito delle ulteriori adottate dal Governo, con il decreto "DL Ristori" e DL "Ristori-bis" (convertiti con modificazioni in LEGGE 18 dicembre 2020, n. 176) per le imprese operanti nei settori più colpiti dalle nuove disposizioni (elencati negli allegati 1 e 2 dei decreti in esame) è stato esteso il beneficio anche ai canoni di locazione relativi ai mesi ottobre, novembre e dicembre 2020.

La **condizione** per fruire dell'agevolazione è che si sia verificato una **diminuzione del fatturato** o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Il credito d'imposta può essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa oppure in compensazione ex art. 17 d.lgs. 241/1997, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.



**Secondo l'Agenzia delle Entrate, nonostante la norma non ne faccia esplicito riferimento, il credito d'imposta previsto dall'art. 65 del DL 18/2020 matura esclusivamente a seguito dell'avvenuto pagamento del canone (circ.3 aprile 2020, n. 8/E, quesito 3.1).**

E' inoltre prevista la possibilità di **cedere il credito** d'imposta maturato a terzi o allo stesso locatore (da far valere sul pagamento dei canoni di locazione dovuti). In questo caso il cessionario utilizza il credito con le stesse modalità di utilizzo da parte del cedente.



**Il credito d'imposta non utilizzato nell'anno non può essere utilizzato negli anni successivi né richiesto a rimborso. Rimane comunque possibile l'utilizzo del credito nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta in cui è avvenuta la cessione. Si consiglia pertanto di prestare particolarmente attenzione ai crediti ricevuti alla fine dell'anno.**

Nella citata misura agevolativa si ravvisano le caratteristiche del **contributo in conto esercizio** in quanto percepiti in base a disposizioni normative e con evidente natura di riduzione di costi ed oneri (OIC n.12), e devono essere pertanto **rilevati per competenza**, individuando, a tal fine, l'**esercizio** in cui è sorto **con certezza il diritto a percepirla**, che può essere anche successivo all'esercizio al quale i contributi sono riferiti.



**Nel caso di specie, il diritto all'agevolazione sorge al momento del pagamento del canone.**

**Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020**

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

**Contributi a fondo perduto**

Una delle misure che ha avuto maggior risalto (e incassato maggiori critiche) è stata senza dubbio il contributo a fondo perduto, inizialmente previsto dal decreto "Rilancio" e successivamente riproposto a seguito delle ulteriori restrizioni imposte dai DPCM emanati dal Governo.

Con l'art. 25 del DL 34/2020 è stato istituito, a favore dei **soggetti esercenti attività di impresa, lavoro autonomo e di reddito agrario**, un contributo a fondo perduto commisurato alla riduzione di fatturato subita nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese dell'anno d'imposta precedente, a condizione che tale riduzione sia almeno inferiore ai due terzi.

L'ammontare del contributo è determinato applicando un coefficiente stabilito sulla base del totale dei ricavi conseguiti nell'anno 2019:

Ricavi conseguiti nell'anno 2019 compresi tra Euro		Misura del contributo
-	399.999,99	20%
400.000,00	999.999,99	15%
1.000.000,00	5.000.000,00	10%



**Indipendentemente dalla misura percentuale, è riconosciuto un contributo minimo pari a mille euro per le persone fisiche e duemila euro per le persone giuridiche.**

Dal contributo sono pertanto escluse le imprese maggiori, che hanno conseguito più di 5 milioni di euro di ricavi o compensi.

Risulta inoltre precluso l'accesso al contributo a:

- × soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza;
- × enti pubblici;
- × intermediari finanziari e società di partecipazione (holding);
- × contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste per i professionisti titolari di

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Partita Iva, Co.co.co. Iscritti alla Gestione Separata e lavoratori dello spettacolo (artt. 27 e 38 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18);

- × lavoratori dipendenti;
- × professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

 **La cessata attività va verificata con riferimento alla data di effettiva cancellazione della partita IVA (Ag. Entrate, circ. 13 giugno 2020, n. 15/E).**

**Le società in liquidazione volontaria possono usufruire del contributo qualora la fase di liquidazione risulti avviata in data successiva al 31 gennaio 2020 (Ag. Entrate, circ. 21 luglio 2020, n.22/E).**

Dalla misura di sostegno risultano parimenti escluse le società che si trovavano già in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019.

 **Per l'individuazione dell'impresa in difficoltà va fatto riferimento alla nozione di cui alle lettere c) e d), punto 18, dell'art. 2, del regolamento (UE) n. 651/2014. Trattasi delle imprese in procedura concorsuale per insolvenza, o che abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (non ancora rimborsati) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).**

 **Relativamente agli studi associati, composti da professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, esclusi dal fondo perduto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli stessi, non acquisendo propria autonomia giuridica rispetto ai singoli soggetti che partecipano allo studio, restano comunque esclusi dalla percezione del contributo (Circ. 22/E del 21 luglio 2020).**

Al contributo inizialmente previsto dal "Decreto Rilancio", si è poi aggiunta l'ulteriore misura prevista dai "Decreti Ristori" (art. 1 del D.L. 137/2020 ed artt. 1 e 2 del D.L. 149/2020) introdotta per "risarcire" le attività soggette alle ulteriori restrizioni all'esercizio individuate con DPCM 24 ottobre 2020.

Per tali attività (individuate, per codice ATECO, negli allegati 1 e 2 del DL 149/2020), è stato previsto un contributo a fondo perduto, calcolato con le **modalità già previste** dal "Decreto Rilancio" ed **applicazione di un coefficiente di moltiplicazione** (dal 100% al 400%) in funzione della specifica attività cui è destinato.

Codice ATECO	Attività	Coefficiente di moltiplicazione
20.51.02	Fabbricazione di articoli esplosivi	100%

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Codice ATECO	Attività	Coefficiente di moltiplicazione
47.78.35	Commercio al dettaglio di bomboniere	100%
49.32.10	Trasporto con taxi	100%
49.32.20	Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimesse con conducente	100%
49.39.01	Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o sub-urbano	200%
49.39.09	Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri nca	100%
50.30.00	Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)	100%
52.21.30	Gestione di stazioni per autobus	100%
52.21.90	Altre attività connesse ai trasporti terrestri NCA	100%
55.10.00	Alberghi	150%
55.20.10	Villaggi turistici	150%
55.20.20	Ostelli della gioventù	150%
55.20.30	Rifugi di montagna	150%
55.20.40	Colonie marine e montane	150%
55.20.51	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence	150%
55.20.52	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole	150%
55.30.00	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	150%
55.90.20	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero	150%
56.10.11	Ristorazione con somministrazione	200%
56.10.12	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole	200%
56.10.20	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto	50%
56.10.30	Gelaterie e pasticcerie	150%
56.10.41	Gelaterie e pasticcerie ambulanti	150%
56.10.42	Ristorazione ambulante	200%
56.10.50	Ristorazione su treni e navi	200%
56.21.00	Catering per eventi, banqueting	200%
56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina	150%
59.13.00	Attività di distribuzione cinematografica, di video e di programmi televisivi	200%
59.14.00	Attività di proiezione cinematografica	200%
61.90.20	Posto telefonico pubblico ed Internet Point	50%

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Codice ATECO	Attività	Coefficiente di moltiplicazione
74.20.11	Attività di fotoreporter	100%
74.20.19	Altre attività di riprese fotografiche	100%
74.30.00	Traduzione e interpretariato	100%
74.90.94	Agenzie ed agenti o procuratori per lo spettacolo e lo sport	200%
77.39.94	Noleggio di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce ed audio senza operatore, palchi, stand	200%
79.90.11	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento	200%
79.90.19	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca	200%
79.90.20	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici	200%
82.30.00	Organizzazione di convegni e fiere	200%
85.51.00	Corsi sportivi e ricreativi	200%
85.52.01	Corsi di danza	100%
85.52.09	Altra formazione culturale	200%
90.01.01	Attività nel campo della recitazione	200%
90.01.09	Altre rappresentazioni artistiche	200%
90.02.01	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli	200%
90.02.09	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	200%
90.03.09	Altre creazioni artistiche e letterarie	200%
90.04.00	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche	200%
91.01.00	Attività di biblioteche e archivi	200%
91.02.00	Attività di musei	200%
91.03.00	Gestione di luoghi e monumenti storici a attrazioni simili	200%
91.04.00	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	200%
92.00.02	Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone	100%
92.00.09	Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse (comprende le sale bingo)	200%
93.11.10	Gestione di stadi	200%
93.11.20	Gestione di piscine	200%
93.11.30	Gestione di impianti sportivi polivalenti	200%
93.11.90	Gestione di altri impianti sportivi nca	200%

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1  
Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Codice ATECO	Attività	Coefficiente di moltiplicazione
93.12.00	Attività di club sportivi	200%
93.13.00	Gestione di palestre	200%
93.19.10	Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi	200%
93.19.92	Attività delle guide alpine	200%
93.19.99	Altre attività sportive nca	200%
93.21.00	Parchi di divertimento e parchi tematici	200%
93.29.10	Discoteche, sale da ballo night-club e simili	400%
93.29.30	Sale giochi e biliardi	200%
93.29.90	Altre attività di intrattenimento e divertimento nca	200%
94.99.20	Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di hobby	200%
94.99.90	Attività di altre organizzazioni associative nca	200%
96.01.10	Attività delle lavanderie industriali	100%
96.04.10	Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)	200%
96.04.20	Stabilimenti termali	200%
96.09.05	Organizzazione di feste e cerimonie	200%



**Gli esercenti attività alberghiera, di gelateria e pasticceria (anche ambulanti), bar e esercizi simili senza cucina, ubicati nelle zone "arancio e rosse" hanno diritto ad una misura ulteriormente incrementata del 50%.**

L'accesso al contributo previsto dai decreti ristori e ristori bis, tuttavia, è disciplinato con alcune differenze rispetto al previgente contributo istituito nel mese di Aprile in quanto:

- × viene estesa la possibilità di accesso al contributo anche per imprese con ricavi o compensi realizzati nell'anno 2019, superiori 5 milioni (in questo caso la percentuale da applicare alla differenza di fatturato aprile 2020 – aprile 2019 è pari al 10% e successivamente moltiplicato per la percentuale prevista in base al codice attività);
- × il contributo può essere richiesto anche dai soggetti precedentemente esclusi dal primo contributo a fondo perduto, purché rientranti nelle attività elencate negli allegati 1 e 2 del decreto;
- × possono richiedere il contributo i soggetti che hanno iniziato l'attività entro il 25 ottobre 2020 (per inizio attività si deve fare riferimento alla dichiarazione di inizio attività ai fini IVA).

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO



Quanto alla modalità di richiesta, la disposizione ha previsto per i soggetti che hanno usufruito del contributo a fondo perduto ex art. 25 DL 34/2020, un'erogazione totalmente automatica.

Per gli altri soggetti è stata prevista una nuova domanda da presentare entro il 15 gennaio 2021 (Ag. Entrate, Provv. 20 novembre 2020).

Proseguendo sulla stessa linea, il decreto "Ristori-quater" (D.L. 157/2020) ha provveduto ad includere **ulteriori soggetti beneficiari** del detto contributo:

Codice ATECO	Attività	Coefficiente di moltiplicazione
46.12.01	Agenti e rappresentanti di carburanti, gpl, gas in bombole e simili-lubrificanti	100%
46.14.03	Agenti e rappresentanti di macchine ed attrezzature per ufficio	100%
46.15.01	Agenti e rappresentanti di mobili in legno, metallo e materie plastiche	100%
46.15.03	Agenti e rappresentanti di articoli casalinghi, porcellane, articoli in vetro ecc.	100%
46.15.05	Agenti e rappresentanti di mobili e oggetti di arredamento per la casa in canna, vimini, giunco, sughero, paglia-scope, spazzole, cesti e simili	100%
46.15.06	Procacciatori d'affari di mobili, articoli per la casa e ferramenta	100%
46.15.07	Mediatori in mobili, articoli per la casa e ferramenta	100%
46.16.01	Agenti e rappresentanti di vestiario ed accessori di abbigliamento	100%
46.16.02	Agenti e rappresentanti di pellicce	100%
46.16.03	Agenti e rappresentanti di tessuti per abbigliamento ed arredamento (incluse merceria e passamaneria)	100%
46.16.04	Agenti e rappresentanti di camicie, biancheria e maglieria intima	100%
46.16.05	Agenti e rappresentanti di calzature ed accessori	100%
46.16.06	Agenti e rappresentanti di pelletteria, valige ed articoli da viaggio	100%
46.16.07	Agenti e rappresentanti di articoli tessili per la casa, tappeti, stuoie e materassi	100%
46.16.08	Procacciatori d'affari di prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle	100%
46.16.09	Mediatori in prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle	100%

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Codice ATECO	Attività	Coefficiente di moltiplicazione
46.17.01	Agenti e rappresentanti di prodotti ortofrutticoli freschi, congelati e surgelati	100%
46.17.02	Agenti e rappresentanti di carni fresche, congelate, surgelate, conservate e secche; salumi	100%
46.17.03	Agenti e rappresentanti di latte, burro e formaggi	100%
46.17.04	Agenti e rappresentanti di oli e grassi alimentari: olio d'oliva e di semi, margarina e altri prodotti simili	100%
46.17.05	Agenti e rappresentanti di bevande e prodotti simili	100%
46.17.06	Agenti e rappresentanti di prodotti ittici freschi, congelati, surgelati e conservati e secchi	100%
46.17.07	Agenti e rappresentanti di altri prodotti alimentari (incluse le uova e gli alimenti per gli animali domestici); tabacco	100%
46.17.08	Procacciatori d'affari di prodotti alimentari, bevande e tabacco	100%
46.17.09	Mediatori in prodotti alimentari, bevande e tabacco	100%
46.18.22	Agenti e rappresentanti di apparecchi elettrodomestici	100%
46.18.92	Agenti e rappresentanti di orologi, oggetti e semilavorati per gioielleria e oreficeria	100%
46.18.93	Agenti e rappresentanti di articoli fotografici, ottici e prodotti simili; strumenti scientifici e per laboratori d'analisi	100%
46.18.96	Agenti e rappresentanti di chincaglieria e bigiotteria	100%
46.18.97	Agenti e rappresentanti di altri prodotti non alimentari nca (inclusi gli imballaggi e gli articoli antinfortunistici, antincendio e pubblicitari)	100%
46.19.01	Agenti e rappresentanti di vari prodotti senza prevalenza di alcuno	100%
46.19.02	Procacciatori d'affari di vari prodotti senza prevalenza di alcuno	100%
46.19.03	Mediatori in vari prodotti senza prevalenza di alcuno	100%

Infine si rammenta che il "Decreto Natale" (D.L. 18 dicembre 2020, n.172) nello stabilire nuove e più stringenti misure in ambito nazionale per le festività natalizie, ha provveduto ad istituire ulteriore contributo a fondo perduto destinato alle attività maggiormente penalizzate dalle ulteriori limitazioni:

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Codice ATECO	Attività
56.10.11	Ristorazione con somministrazione
56.10.12	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
56.10.20	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto
56.10.30	Gelaterie e pasticcerie
56.10.41	Gelaterie e pasticcerie ambulanti
56.10.42	Ristorazione ambulante
56.10.50	Ristorazione su treni e navi
56.21.00	Catering per eventi, banqueting
56.29.10	Mense
56.29.20	Catering continuativo su base contrattuale
56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina

Fiscalmente, i contributi a fondo perduto **non concorrono** alla formazione della **base imponibile** delle **imposte sui redditi** né alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Sono **esclusi** inoltre **dal calcolo del ROL** per la deducibilità degli interessi passivi ex art. 61 del TUIR e dal rapporto (previsto dall'art. 109, co.5 del TUIR) relativo alla deducibilità delle spese alberghiere e per quelle di somministrazione alimenti e bevande diverse dalle spese di vitto e alloggio per il personale dipendente.

Al pari del credito d'imposta in precedenza illustrato, anche gli accrediti bancari a fondo perduto costituiscono **contributi in conto esercizio** in quanto rientranti nell'anzidetta definizione fornita dall'OIC 12. Nello specifico, in questo caso, trattasi di **proventi che hanno natura di integrazione dei ricavi** della attività caratteristica.

Vanno pertanto **rilevati per competenza** nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli. A tal proposito, va fatta distinzione per contributi accreditati a seguito di istanza avanzata dal beneficiario, ovvero di accredito automatico:

- × Accredito a fronte **presentazione istanza**: il diritto sorge nel momento dell'**accettazione** della domanda;
- × Accredito **automatico**: l'insorgenza del diritto coincide con il **momento dell'accredito sul conto**.

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

### Sospensione degli ammortamenti civilistici

Un'altra misura, introdotta in sede di conversione del c.d. decreto "agosto" (commi 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies art. 60 DL 104/2020), riveste particolare interesse per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio d'esercizio, e consiste nella facoltà di sospendere totalmente per l'anno 2020, l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Una misura volta a ridurre l'impatto che tali ammortamenti potrebbero avere sul risultato d'esercizio per le aziende appartenenti ai settori maggiormente colpiti dalle conseguenze economiche delle restrizioni adottate dal Governo per il contenimento del contagio da COVID-19.

I soggetti che intendono usufruire di tale deroga, provvederanno ad imputare la quota degli ammortamenti sospesi nel conto economico dell'esercizio successivo, differendo sostanzialmente di un anno il piano d'ammortamento delle immobilizzazioni oggetto di sospensione.

 **Fiscalmente, ai sensi del comma 7-quinquies dell'art. 60 del DL 104/2020, è ammessa la possibilità di deduzione delle quote di ammortamento ancorché sospese e non imputate in conto economico, sia ai fini delle imposte sui redditi che sull'IRAP. Tale disallineamento determinerà quindi la rilevazione della fiscalità differita.**

Le imprese che si avvalgono di questa facoltà, dovranno porre particolare attenzione in sede di redazione del bilancio, in quanto in tal caso la norma prescrive alcuni adempimenti che le imprese devono porre in essere.

Sarà infatti **necessario destinare una quota degli utili, pari all'ammontare delle quote di ammortamento non imputate a bilancio, a riserva indisponibile**. Nel caso l'utile conseguito risulti inferiore all'effettiva quota sospesa, la riserva andrà integrata utilizzando eventuali riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili. Qualora non siano presenti tali riserve o risultino inferiori alla quota degli ammortamenti, è ammessa la possibilità di integrare tale riserva indisponibile con gli utili degli esercizi successivi.

Dovrà inoltre essere data in nota integrativa, opportuna informativa riguardo:

- × le ragioni della deroga;
- × l'iscrizione e l'importo della riserva indisponibile;

## Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

- × l'impatto sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

### Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni

Un'ulteriore misura "salva bilancio" è contenuta nell'art. 110 del DL 104/2020 e prevede la possibilità, per i soggetti che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali, in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La rivalutazione prevista dalla norma in esame può essere effettuata distintamente per singolo cespite, non essendo previsto alcun obbligo di rivalutazione per classi omogenee di beni.

Sostanzialmente si possono verificare tre possibili scenari:

- × Rivalutazione esclusivamente civilistica (non produce quindi alcun effetto fiscale)
- × Rivalutazione con riconoscimento fiscale della rivalutazione effettuata;
- × Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione.

Qualora l'impresa intenda vedersi riconoscere il maggior valore risultante dalla rivalutazione, la norma ammette la possibilità di procedere al versamento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché di eventuali addizionali, **pari al 3%** del maggior valore del bene rivalutato.

Il maggior valore dei beni rivalutati assume rilevanza fiscale a partire dall'esercizio contabile successivo a quello di rivalutazione (quindi a partire dall'esercizio 2021).



**Nel caso il contribuente iscriva in bilancio il maggior valore del bene senza optare per il riconoscimento fiscale dello stesso, il saldo attivo risultante dalla rivalutazione non costituisce riserva in sospensione d'imposta. Rimane ferma la necessità di imputarlo al capitale o accantonarlo in una speciale riserva con esclusione di ogni diversa utilizzazione (Circ. Ag. Entrate 19 marzo 2009, n.11/E).**

Qualora si opti per il riconoscimento del maggior valore del bene ai fini fiscali, il saldo attivo di

**Misure anticrisi: l'impatto sulle scritture di assestamento 2020**

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

rivalutazione costituisce una riserva in sospensione di imposta. In questo caso, trattandosi di una sospensione "moderata", la tassazione in capo alla società opera solamente in caso di distribuzione della riserva ai soci e non per altri utilizzi (quali ad esempio la coperture di perdite) (Min. Finanze circ. 4 dicembre 1995, n. 310).

È ammessa inoltre la possibilità di affrancare, in tutto o in parte, il saldo attivo della rivalutazione mediante versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura pari al 10% del saldo attivo di rivalutazione al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale del maggior valore del bene (Ag. Entrate, circ. 19 marzo 2009, n. 11/E).



**In caso di cessione del bene rivalutato la rilevanza fiscale, ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, decorre dal quarto esercizio successivo a quello nel quale viene effettuata la rivalutazione.**

Entrambe le imposte sostitutive possono essere versate in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita mentre le restanti entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

## Guida alle scritture di assestamento 2020

di Riccardo Busia

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Le **misure di rilancio**, o più specificatamente di contenimento degli effetti sulle attività economiche generatesi a seguito dell'emergenza epidemiologica "Covid-19", avranno **riflessi contabili** nei bilanci di esercizio delle imprese da tenere in considerazione in occasione della rilevazione delle scritture di assestamento.

Ci si riferisce, in particolare, alle seguenti misure approvate nel periodo emergenziale:

- × Credito di imposta su locazioni e affitti;
- × Fondo perduto decreti Rilancio e Ristori;
- × Sospensione degli ammortamenti prevista dall'art. 60 del DL 104/2020;
- × Rivalutazione beni ex art. 110 del DL 104/2020.

La trattazione che segue interessa i soggetti c.d. "**OIC adopters**", ovvero la generalità delle imprese che redigono il bilancio di esercizio adottando i principi contabili nazionali, non risultando obbligate all'adozione dei principi contabili internazionali IFRS (banche, società assicurative, società quotate e soggetti finanziari) né tra quelle che possono applicarli per opzione.

### Locazioni attive e passive - crediti di imposta canoni di locazione e affitto

Un primo aspetto che potrebbe generare elementi suscettibili di valutazione contabile di fine esercizio, potrebbe riguardare la ricaduta che le misure di restrizione rese necessarie per fronteggiare l'emergenza pandemica e contrastare la diffusione del contagio, hanno avuto sul mercato immobiliare.

In numerosissimi casi, in attesa delle misure di ristoro governative, le parti contraenti di locazione commerciali hanno provveduto ad adottare autonome iniziative di "cooperazione", rideterminando al ribasso, vuoi anche solo in via transitoria, il canone di locazione.



A testimonianza della grande quantità di istanze avanzate in tal senso all'Amministrazione Finanziaria, si rammenta che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di implementare la modulistica "RLI" per la registrazione telematica dei contratti di locazione e successive modifiche, estendendo la possibilità di utilizzo della piattaforma anche per la registrazione degli atti di rideterminazione del canone (comunicato del 3 luglio 2020).

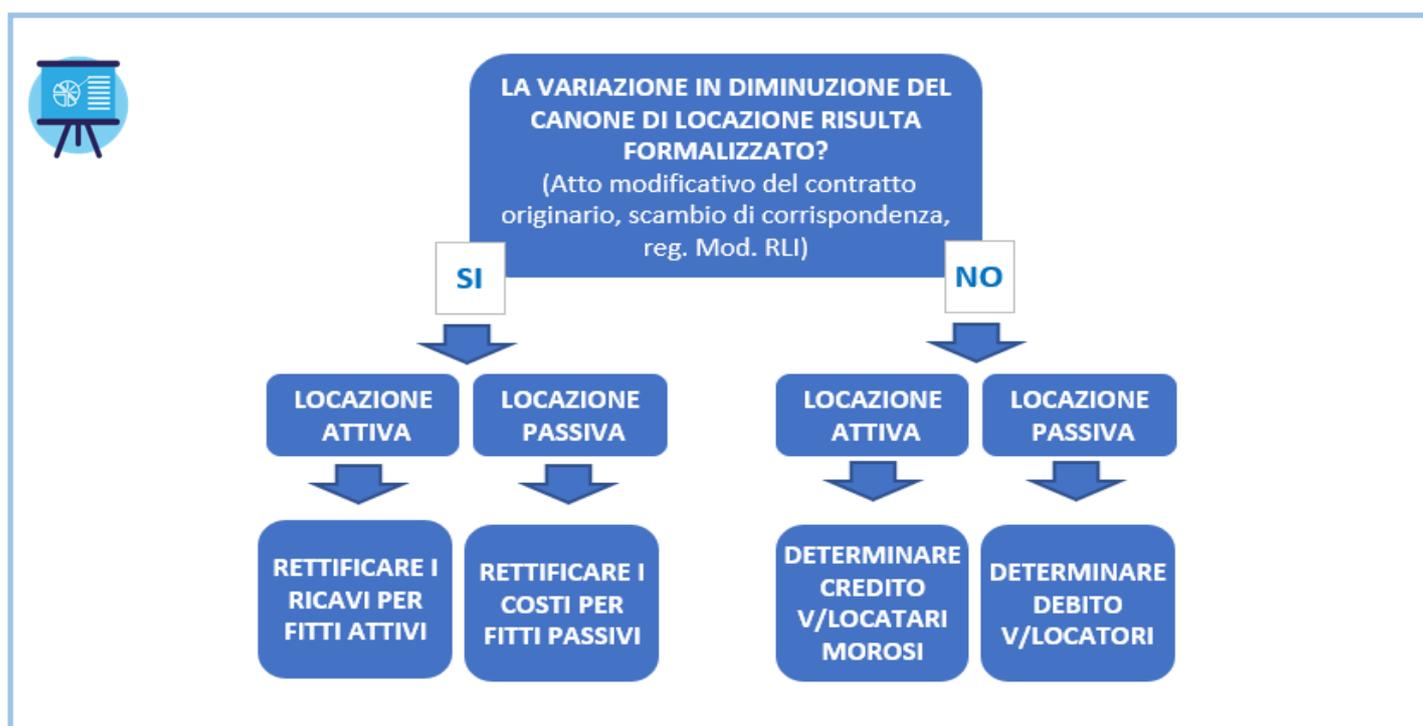
## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Va evidenziato che il comportamento tenuto dalle parti inciderà profondamente nelle dinamiche di bilancio. A fronte, ad esempio, di un pagamento parziale del canone periodico, la rilevazione contabile andrà ad impattare sul Conto Economico solo se risultante in un atto formale di rideterminazione del canone.



La necessità di apportare rettifiche e integrazioni alle scritture contabili, può ben verificarsi, in particolar modo nelle locazioni aventi ad oggetto immobili strumentali, in quelle ipotesi nelle quali sia contrattualmente stabilito il pagamento anticipato del canone di locazione relativo a più mensilità (ad. esempio canone semestrale anticipato).



### Esempio:

La società Squittosi & figli Snc, per la locazione dei propri uffici amministrativi, ha corrisposto al proprio locatore, nel mese di Luglio 2020, l'importo di Euro 9.000,00 relativo al periodo Luglio-Dicembre 2020.

Essendosi protrate le restrizioni all'apertura della propria attività, ha chiesto ed ottenuto una riduzione del canone semestrale, a partire dal mese di Ottobre 2020, fissando il nuovo importo in Euro 6.000,00. L'eccedenza già versata per i mesi di Ottobre-Dicembre 2020 sarà considerata in acconto dei canoni dovuti per il periodo Gennaio-Giugno 2021.

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO



In questo caso, la registrazione ordinaria effettuata al momento del pagamento:

CE B8	<i>Fitti passivi</i>	02/07/2020	<i>a Debiti v/locatore</i>	SP P D 7	<b>9.000,00</b>
----------	----------------------	------------	----------------------------	-------------	-----------------

Dovrà essere rettificata secondo il seguente calcolo:



Mese di competenza	TOTALE VERSATO	TOTALE DOVUTO	ECCEDENZA DA IMPUTARE A RISCONTI ATTIVI
Canone Luglio 2020	1.500,00	1.500,00	-
Canone Agosto 2020	1.500,00	1.500,00	-
Canone Settembre 2020	1.500,00	1.500,00	-
Canone Ottobre 2020	1.500,00	1.000,00	<b>500,00</b>
Canone Novembre 2020	1.500,00	1.000,00	<b>500,00</b>
Canone Dicembre 2020	1.500,00	1.000,00	<b>500,00</b>
<b>TOTALE</b>	<b>9.000,00</b>	<b>7.500,00</b>	<b>1.500,00</b>

SP A D	<i>Risconti attivi per canoni locaz.</i>	31/12/2020	<i>a Fitti passivi</i>	CE B8	<b>1.500,00</b>
-----------	--	------------	------------------------	----------	-----------------



E l'eccedenza già versata andrà imputata in conto dei canoni dovuti nell'esercizio successivo:

CE B8	<i>Fitti passivi</i>	01/01/2021	<i>a Risconti attivi per canoni locaz.</i>	SP A D	<b>1.500,00</b>
----------	----------------------	------------	--	-----------	-----------------

L'ulteriore ipotesi che può richiamare la necessità di provvedere a scritture di rettifica/integrazione di fine anno, è più direttamente connessa alla concessione del beneficio agevolativo (**credito di imposta locazioni**) introdotto nel corso dell'anno 2020.

Nel credito d'imposta sui canoni di locazione e affitto si ravvisano le caratteristiche del contributo in conto

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

esercizio in quanto, secondo il principio contabile OIC n. 12, richiedono una rilevazione “per competenza” nell’esercizio in cui è sorto il diritto alla percezione, che nel caso specifico resta in diretta relazione con il pagamento del canone di locazione.



**Secondo lo schema civilistico di bilancio ex art. 2425 c.c., i contributi in conto esercizio vanno iscritti nel “Valore della produzione” alla voce A.5 “Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio” del conto economico.**

Nell’ipotesi in cui il credito venga successivamente **ceduto a terzi** ad un **valore inferiore** di quello nominale (ovvero venga applicata una percentuale di riduzione del credito imposta riconosciuto) sarà necessario rilevare la minusvalenza ed attribuirne la corretta competenza temporale.

### Esempio:



La Cuomo viaggi Spa nel mese di Dicembre 2020 ha beneficiato del credito di imposta per la locazione dell’immobile adibito ad Agenzia.

Il canone regolarmente versato al locatore, pari a 1.300,00 euro, ha generato un credito di imposta pari a 780,00 euro che tuttavia il contribuente ha deciso di cedere al valore corrispettivo di Euro 500,00 formalizzato in data 31/12/2020 con una scrittura privata.

Le registrazioni contabili risulteranno pertanto le seguenti:

× pagamento dal canone locativo e contestuale maturazione del credito:

02/12/2020	CE B8	Fitti passivi	a	Banche c/c	SP A C IV.1	1.300,00
------------	----------	---------------	---	------------	----------------	----------

02/12/2020	SP A C II 4bis	Erario c/crediti imposta	a	Altri ricavi	CE A5	780,00
------------	-------------------	--------------------------	---	--------------	----------	--------

× rilevamento della minusvalenza in previsione della cessione pattuita a valore inferiore quello nominale:

02/07/2020	CE B14	Minusvalenze cessione crediti	a	Erario c/crediti di imposta	SP A C II 4bis	280,00
------------	-----------	-------------------------------	---	-----------------------------	-------------------	--------

× cessione del credito nell’esercizio successivo:

13/01/2021	SP A C IV 1	Banca c/c	a	Erario c/crediti imposta	SP A C.II.4b	500,00
------------	----------------	-----------	---	--------------------------	-----------------	--------

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

### Contributi a fondo perduto

Al pari del credito d'imposta in precedenza illustrato, anche i **contributi a fondo perduto** (disciplinati dai provvedimenti emanati nel corso dell'anno 2020), costituiscono dei **contributi in conto esercizio** in quanto rientrante nella definizione fornita dal citato OIC12 e seguono pertanto un principio di competenza sganciato dal momento dell'effettivo percepimento.

Andranno pertanto registrati, alla data del 31 dicembre 2020, i ricavi relativi ai contributi a fondo perduto maturati, ancorché liquidati dall'Amministrazione finanziaria nell'anno successivo.



#### Esempio:

La società Da Bracco SRL presenta in data 15.12.2020 istanza ex art. 1 DL 137/2020. Il 23.12.2020 riceve comunicazione di accettazione della domanda e il 04.01.2021 si manifesta l'accredito sul conto corrente dell'importo richiesto di 2.000 euro.



Dalle scritture si evince che, sebbene l'accredito sul conto corrente avvenga nell'esercizio 2021, in corretta applicazione del principio di competenza (art. 2423-bis e OIC 12) il contributo a fondo perduto rileva in sede di redazione del bilancio per il 2020 e non per il 2021 (non rilevando a tal fine l'effettivo incasso).

### Sospensione degli ammortamenti

Al fine di sostenere gli attivi patrimoniali delle imprese gravate dalla recessione in atto a causa della pandemia da Covid-19 e rendere gli indici di bilancio più "appetibili" agli occhi di istituti di credito e degli altri vari *stakeholders*, l'art. 60, comma 7-bis del DL 104/2020 consente ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 di non effettuare fino al 100%

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1  
Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata (cioè sospesa) dovrà essere imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando, quindi, per tale quota, il piano di ammortamento originario di un anno.



**La possibilità va estesa anche ai soggetti con esercizi non coincidenti con l'anno solare (ad esempio esercizio 01.09.2019–31.08.2020).**



### Esempio:

La società Grande Artizzu Spa, esercente attività di ristorazione, ha acquistato nel 2019 un carrello elevatore per euro 10.000 oltre l'IVA di legge. Viene stimata la vita utile del bene in 5 anni con ciò comportando l'applicazione dell'aliquota di ammortamento del 20% (posto un piano a quote costanti) che coincide con i coefficienti indicati nel DM 31.12.1998, gruppo XIX (Alberghi, ristoranti, bar e affini). Per semplicità espositiva non si assume il dimezzamento dell'aliquota relativa al primo anno (di tra in funzione del bene). La società si avvale della facoltà di sospensione del 100% dell'ammortamento 2020. A seguito della sospensione i piani di ammortamento civilistico e fiscale risulteranno essere i seguenti:

Piano di ammortamento

Anno	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Civilistico	€ 2.000,00	-	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 2.000,00
Fiscale	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 2.000,00	

I soggetti che si sono avvalsi della facoltà di sospensione degli ammortamenti hanno l'obbligo di destinare a riserva indisponibile una parte degli utili pari alla corrispondente quota di ammortamento non effettuata.



Al 31/12 sarà pertanto necessario appostare una riserva per l'importo degli utili conseguiti e far ricorso ad eventuali altre riserve disponibili in bilancio:



Utile d'esercizio

31/12/2020

a Riserva sospensione amm.ti DL 104/20

SP P  
A VI

2.000,00

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Da un punto di vista fiscale, si dovrà procedere a variazioni in diminuzione del reddito nel quadro RG/RF del modello Redditi. Anche ai fini IRAP l'ammortamento sospeso non indicato in bilancio può comunque essere dedotto.

L'Oic 25 stabilisce che le imposte sul reddito devono essere contabilizzate nel rispetto del principio di competenza, nel medesimo esercizio in cui sono rilevati i costi e i ricavi cui tali imposte si riferiscono, non rilevando la data di pagamento. Di conseguenza, la variazione in diminuzione di euro 2.000 relativa al 2020, comporta lo stanziamento in bilancio di imposte differite pari a euro 558 (2.000 x 27,90% dove 27,90% è dato dalla somma di IRES al 24% + IRAP al 3,90%).



A conclusione del processo di ammortamento, o in caso di dismissione del cespite, si verificherà il riassorbimento delle differenze temporanee di fiscalità differita. Pertanto, nel 2024 si scriverà quanto segue:



**Il disallineamento appena illustrato fa scattare l'obbligo di compilazione del quadro RV, deputato ad accogliere le differenze tra valori civilistici e fiscali dei beni delle attività e delle passività. In caso di cessione prima del riallineamento si determina l'emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscali differenti da quelle civilistiche.**

In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della quota di ammortamento sospesa, la riserva deve essere integrata utilizzando **riserve di utili** o **altre riserve patrimoniali disponibili**; in mancanza, dovranno essere accantonati gli utili degli esercizi successivi.



### Esempio:

La società Ca' Vallo Srl opta per la sospensione degli ammortamenti, ma non realizza un utile in grado di soddisfare il previsto accantonamento a riserva indisponibile (utile conseguito netto € 16.500,00 – ammortamenti sospesi pari a € 20.300,00).

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO



## Rivalutazione dei beni di impresa

Nel periodo emergenziale sono state altresì introdotte diverse disposizioni riguardanti la rivalutazione dei beni. Nel presente contributo ci soffermeremo su quella che interessa la generalità di imprese (di cui all'art. 110 del DL 104/2020), rammentando che risulta altresì prorogata la rivalutazione già prevista per le società di capitali, cooperative, trust e altri enti che esercitano attività commerciali (art. 1, co.696, Legge 160/2019).



**I settori alberghiero e termale ed il settore agricolo, risultano interessati da specifiche disposizioni in materia (art. 6-bis, D.L. 23/2020 e art. 136-bis, D.L. 34/2020), qui non specificatamente trattate.**

Una differenza significativa con le precedenti discipline rivalutative, consiste nell'assenza del vincolo di rivalutazione per **categorie omogenee**, essendo possibile procedere a rivalutare anche un solo singolo cespite.

La rivalutazione ex DL 104/2020 risulta applicabile ai beni di impresa, con esclusione degli immobili merce, e sulle partecipazioni in società controllate e collegate (purché costituenti immobilizzazioni finanziarie) risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Per quanto concerne i beni in leasing, per prassi ministeriale e ragionieristica, saranno rivalutati dall'utilizzatore solo qualora risulti esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31.12.2019.



**In merito alle partecipazioni, i cui criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione sono contenuti nell'OIC 21, si rammenta che le quote e le azioni di società quotate possono essere rivalutate nel limite della percentuale di valore effettivo del patrimonio netto della società controllata o collegata. È consigliabile procedere alla rivalutazione secondo una stima ancorata a dei valori peritali.**

In conseguenza all'assenza del vincolo delle categorie omogenee, le metodologie di contabilizzazione del maggior valore possono variare per ogni singolo bene.

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

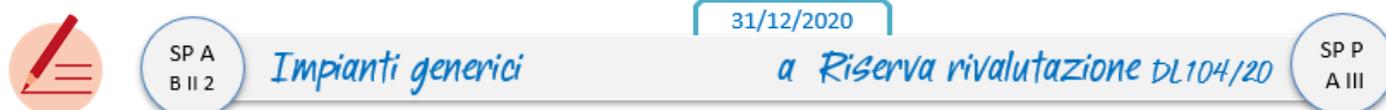
Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Esse vanno individuate tra i seguenti metodi:

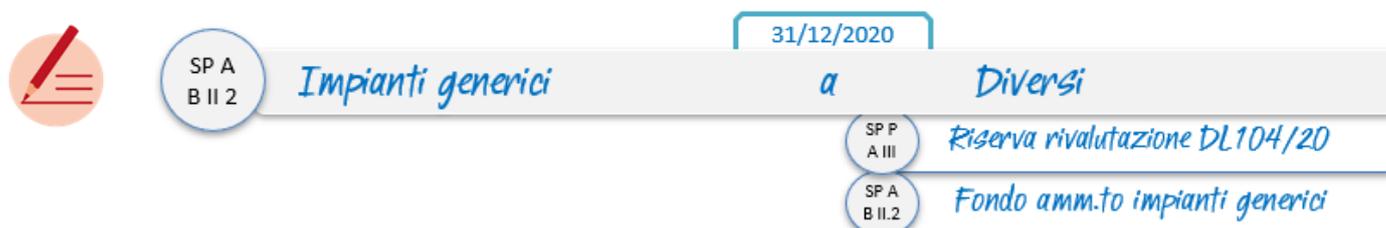
### Rivalutazione del solo costo storico

L'intera rivalutazione è attribuita al costo storico. Si determina l'allungamento del piano di ammortamento nel caso si mantenga inalterato il coefficiente.



### Rivalutazione sia del costo storico che del fondo ammortamento

Costo storico e fondo ammortamento sono incrementati nella stessa proporzione lasciando inalterata la durata dell'ammortamento ante valutazione.



### Riduzione del fondo oppure riduzione del fondo con aumento del costo storico

Si determina un allungamento del periodo di ammortamento mantenendo inalterato il coefficiente.



In ogni caso, l'applicazione dei metodi sopraelencati deve portare all'iscrizione in bilancio dello stesso valore netto contabile che va poi ripartito lungo la vita utile dell'immobilizzazione. Detto valore netto contabile rivalutato (costo storico – fondo di ammortamento + rivalutazione), in ossequio al DM 162/2001 e agli OIC 7 e 16, incontra i seguenti limiti massimi:

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

- × Valore esterno, a valori correnti cioè prezzi realizzabili sul mercato;
- × Valore interno, desunto in base alla consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità di utilizzazione economica del bene nell'impresa;
- × Costo di sostituzione, rappresentato alternativamente: a) dal costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia; b) dal valore attuale (nello stato di "usato") del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità necessari a riportarlo alle condizioni del "nuovo".



### Esempio: rivalutazione esclusivamente civilistica

Riprendendo la situazione descritta nell'esempio svolto in precedenza sulla sospensione degli ammortamenti, la società Grande Artizzu intende procedere alla rivalutazione del carrello elevatore. La relativa stima fornisce un valore aggiornato di euro 11.000. Il maggior valore da iscrivere sarà quindi di euro 1.000. Il nuovo piano di ammortamento, posta invariata la vita utile residua del bene e considerata la sospensione degli ammortamenti vista in precedenza, sarà il seguente:

Piano di ammortamento

Anno	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Civilistico	€ 2.000,00	-	€ 2.250,00	€ 2.250,00	€ 2.250,00	€ 2.250,00
Fiscale	€ 2.000,00	€ 2.000,00	€ 2.333,00	€ 2.333,00	€ 2.334,00	

Il saldo attivo da rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in speciale riserva denominata con riferimento alla legge istitutiva della disciplina agevolativa. In assenza di delibera assembleare straordinaria per aumento di capitale, si procede all'accantonamento a riserva.



Secondo l'OIC 7, considerato che la competenza contabile delle imposte è individuata nell'esercizio in cui si genera la differenza da rivalutazione (2020), occorre stanziare le imposte differite passive per IRES e IRAP da portate a riduzione del saldo attivo da rivalutazione.



## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO



### Esempio: rivalutazione civile e fiscale

La società "Grande Artizzu" intende avvalersi della rivalutazione anche ai fini fiscali e provvede. A tal fine, viene liquidata l'imposta sostitutiva del 3%.



SP P  
A III

31/12/2020  
Riserva rivalutazione DL104/20 a Erario c/imposte sostitutive

SP P  
D 12

30,00

In merito alla fiscalità differita non si ravvisa la necessità di rilevazioni contabili in occasione della rivalutazione con effetti anche fiscali dei beni, posto che gli effetti civilistici e fiscali sugli ammortamenti si producono a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui si è proceduto alla rivalutazione. Secondo l'OIC 25 paragrafo 64, nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo siano riconosciuti ai fini fiscali, non sorge alcuna differenza temporanea in quanto il valore contabile è pari al valore fiscale.

In base al successivo paragrafo 65 dell'OIC 25, l'iscrizione di imposte differite sul saldo attivo di rivalutazione **risulterebbe obbligatoria** solo nel caso in cui la società abbia **ragionevole certezza di attribuire** ai soci **la riserva emersa in sede di rivalutazione**. In questa ipotesi rileveremo quanto segue:



SP P  
A III

31/12/2020  
Riserva rivalutazione DL104/20 a Fondo imposte differite

SP P  
B

210,00

Nelle scritture che precedono si è provveduto:

- × a stanziare le imposte differite ai soli fini dell'IRES in quanto, come indicato anche dalla circ. Agenzia delle entrate 57/2001, la distribuzione del saldo non è tassata ai fini IRAP;
- × Le imposte differite corrispondono all'aliquota IRES del 24% calcolata sul saldo lordo (1.000) detratta l'imposta sostitutiva (30).



### Esempio: rivalutazione con affrancamento della riserva

L'art. 110, comma 3 del DL 104/2020 consente di affrancare, in tutto o in parte, il saldo attivo risultante dalla rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%.

La società "Grande Artizzu" intende affrancare la riserva, facendone così cessare lo stato di sospensione, e liquida l'imposta "prudenzialmente" adottando la lettura normativa dell'Agenzia delle Entrate.

## Guida alle scritture di assestamento 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

In merito al calcolo della base imponibile dell'imposta va segnalato che esistono due orientamenti.



× **Giurisprudenziale:** secondo la Cassazione (Sent. 19772/2020) la base di calcolo dell'imposta è data dall'importo della riserva così come risultante dal bilancio (saldo attivo – imposta sostitutiva del 3%).

× **Di prassi:** secondo l'Amministrazione finanziaria (circ. Agenzia delle entrate 14/2017) l'affrancamento deve essere calcolato sul saldo attivo al lordo dell'imposta sostitutiva (del 3%).



SP P  
A III

31/12/2020

Imposta sostitutiva rivalutaz. a Erario c/imposte sostitutive

CE  
B 14

100.00

Resta inteso che nel caso in cui la società proceda all'affrancamento del saldo attivo mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 10% non si manifestano problematiche di differimenti di imposta in quanto la riserva affrancata è liberamente distribuibile e non concorre a formare il reddito imponibile del soggetto che effettua la distribuzione, avendo rilevanza solo per il socio percettore.

### Informative in Nota Integrativa

Gli imprenditori soggetti a registrazione presso il registro imprese (art. 2195 c.c.), obbligati al deposito del bilancio di esercizio, devono dare evidenza, nella nota integrativa, degli importi e delle informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, erogati dalle Pubbliche Amministrazioni (art. 1, comma 125, L. 124/2017). L'obbligo non sussiste nel caso in cui gli aiuti effettivamente erogati siano inferiori a euro 10.000.

Si ritiene che **non debbano essere oggetto dell'obbligo di informativa** in questione i **fondi perduti** dei Decreti Rilancio e Ristori, in quanto rappresentativi di aiuti aventi carattere generale e come tali non rientranti nella previsione della L. 124/2017. Per analoghe ragioni, si può affermare che è escluso dall'obbligo informativo anche il **credito d'imposta sui canoni di locazione** in quanto dotato di carattere generale e privo di natura corrispettiva.

Per quanto concerne la sospensione degli ammortamenti, va rilevato che l'art. 60, comma 7-quater del DL

**Guida alle scritture di assestamento 2020**

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

104/2020 richiede che la nota integrativa illustri le ragioni della deroga ed esponga gli effetti sul piano patrimoniale, finanziario ed economico che si sarebbero prodotti nel caso in cui non si abbia fatto ricorso alla facoltà di sospensione degli ammortamenti. Particolarmente problematico si ritiene possa risultare l'aspetto legato alla motivazione della deroga all'art. 2426 c.c. in quanto la stessa deve comunque tenere conto dei principi espressi dall'OIC 16 secondo il quale il processo di ammortamento può essere interrotto solo nei casi di cessione, obsolescenza o inutilità.



**Un'informativa imprecisa o assente sul punto, potrebbe produrre il risultato di "drogare" i bilanci rendendoli meno trasparenti e affidabili agli occhi dei soggetti interessati (banche, fornitori ecc...).**

In merito all'informativa in bilancio sulla rivalutazione generale dei beni e delle partecipazioni, va osservato che gli **amministratori** e l'**organo di controllo** devono indicare e motivare i **criteri seguiti nella rivalutazione** e attestare che la rivalutazione operata non ecceda il valore massimo attribuibile al bene oggetto di rivalutazione, avuto a riguardo ai parametri visti in precedenza (consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, valori correnti e quotazioni sui mercati, costo di sostituzione).

Nel caso in cui il valore del bene rivalutato ecceda il valore d'uso o quello di mercato devono essere applicate le previsioni dell'OIC 9 in tema di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni. L'eventuale mancata svalutazione in presenza di una perdita durevole può comportare una sopravvalutazione del patrimonio della società che può portare, in caso di dissesto, a responsabilità patrimoniali e penali per amministratori e organi di controllo.

Infine, per quanto concerne la scelta delle metodologie di contabilizzazione, si tenga presente che **la rivalutazione non dovrebbe modificare la vita utile del bene** ma ove ciò si verifici è opportuno, oltre che necessario (comma 2, 2426 c.c.), giustificare tale situazione indicando in nota integrativa le ragioni alla base delle necessità di variare la stima della vita utile del cespite rivalutato.

## Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020

di Massimiliano De Bonis

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Anche per i consulenti del lavoro, o più in generale per i professionisti dell'amministrazione del personale, l'inizio del nuovo anno conduce ad ulteriori adempimenti comunicativi, da rendere ai propri clienti, necessari per l'indicazione degli elementi utili alla corretta rilevazione contabile dei costi del lavoro.

Di consuetudine, i dati da comunicare al cliente (o direttamente al professionista che si occupa, per conto del cliente, di gestirne la contabilità civile e fiscale) attengono la quantificazione di:

- × ratei delle mensilità aggiuntive maturate e del relativo carico contributivo;
- × rivalutazioni del T.F.R. e rilevamento dell'imposta sostitutiva;
- × ratei residui delle ferie e/o permessi retribuiti non fruiti (R.O.L. o ex festività);
- × variazioni retributive retroattive o rettifica di voci retributive/contributive già esposte nei periodi precedenti;
- × conguagli contributivi (ad esempio contributi INAIL per variazione incidenza del tasso applicabile);
- × quota parte del trattamento di fine mandato per amministratori e altri collaboratori parasubordinati;
- × quantificazione di eventuali contestazioni avanzate dai lavoratori oggetto di contenzioso (in relazione alle quali potrebbe rivelarsi necessario provvedere all'accantonamento di fondo rischi e/o fornire opportuna menzione nella nota integrativa).



**Si rammenta che il criterio di competenza contributiva adottato dall'INPS e dagli altri istituti previdenziali, differisce da quello contabile (disciplinato dalla normativa vigente e dal principio contabile nazionale "OIC 12"). Pertanto, sebbene l'obbligo contributivo per mensilità aggiuntive e ferie pregresse non godute sorga al momento dell'effettiva corresponsione (e non mensilmente), il criterio di competenza temporale contabile richiede il rilevamento di tali oneri nel periodo in cui matura il diritto alla percezione.**



**Una corretta attività di rilevamento dei costi del personale prevede la contabilizzazione degli oneri assicurativi (INAIL-ENPAIA) e gli accantonamenti TFR, nel mese di competenza in cui maturano, e non cumulativamente alla fine dell'esercizio.**

L'anno appena concluso è stato caratterizzato, con riguardo alle misure emergenziali adottate per il mondo del lavoro, da due provvedimenti di grande impatto generalizzato:

- × L'ampliamento dell'accesso agli ammortizzatori sociali;
- × Il divieto di licenziamento per motivi economici.

Verifichiamo come tali misure possano interessare direttamente le rilevazioni contabili di fine anno (c.d. scritture di assestamento).

## Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020

NUMERO 1  
Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

### Ratei delle mensilità aggiuntive

Le integrazioni salariali causate dall'emergenza "COVID-19" (CIGO, CIG in deroga e FIS) hanno interessato una platea quantomai vasta di soggetti, i cui datori di lavoro sono stati chiamati a misurarsi con adempimenti suppletivi e dinamiche contabili non sempre automatiche.

Tra queste, merita attenzione la corretta quantificazione degli importi relativi alle mensilità aggiuntive da corrispondere ai lavoratori, qualora nel corso dell'anno si sia fatto ricorso ai detti ammortizzatori sociali.



**L'integrazione salariale erogata, seppur compresa entro massimali estremamente contenuti, risulta già comprensiva dei ratei delle mensilità aggiuntive maturate nel periodo oggetto di intervento tutelato.**

La difficoltà operativa consiste nel determinare correttamente la quota delle mensilità aggiuntive spettanti ai lavoratori che sono stati interessati, nel corso dell'anno, da periodi di sospensione lavorativa retribuita mediante ricorso agli ammortizzatori sociali istituiti a causa delle restrizioni imposte per fronteggiare l'emergenza pandemica.



#### Esempio:

Per un lavoratore il cui rapporto è disciplinato da un CCNL che contempla l'erogazione di 14 mensilità (tredicesima da corrispondere nel mese di dicembre e ulteriore mensilità aggiuntiva da corrispondere nel mese di Giugno), si verifica ordinariamente la seguente situazione:



Istituto retributivo	Periodo di maturazione e importo	Rilevazione rateo di fine anno
Mensilità ordinaria	Mensile Euro 1.440,00	
Tredicesima mensilità	Gennaio–Dicembre Euro 1.440,00	Rileva contabilmente nella retribuzione relativa al mese di Dicembre
Quattordicesima mensilità	Luglio - Giugno Euro 1.440,00	Nel mese di dicembre vanno rilevate retribuzioni differite per <b>6/12</b> (quanto maturato nel periodo Luglio–Dicembre): $1.440/12 * 6 =$ <b>Euro 720,00</b>

Tuttavia, qualora il lavoratore ha fruito di periodi di astensione dal lavoro (per collocazione in CIG), andrà verificato se il rateo di mensilità aggiuntiva maturato nel periodo di integrazione salariale risulti "già assorbito" (ovvero retribuito) con l'erogazione riconosciuta dall'Istituto previdenziale.

## Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Il ricorso a periodi di CIG a zero ore, difatti, determina l'omnicomprensività dell'erogazione già effettuata dall'INPS (o effettuata dal datore di lavoro per conto dell'istituto). Viceversa, il ricorso alla CIG ad orario ridotto, renderà necessaria la determinazione delle quote delle mensilità aggiuntive maturate rimaste a carico del datore di lavoro.



### Esempio:

Per il medesimo lavoratore, nel corso dell'anno 2020 il datore di lavoro ha fatto ricorso alla CIG con causale COVID per complessive 15 settimane di cui n. 4 settimane richieste per il periodo 6 aprile–3 maggio ed ulteriori tre settimane richieste per il periodo 7–27 settembre 2020.

Le mensilità aggiuntive maturano nella misura di 1/12 per ciascun mese lavorato, dovendo far riferimento all'ulteriore suddivisione giornaliera per la maturazione parziale ( $1.440,00 / 12 = 120$  mensili /  $26 = € 4,6153$  giornalieri)



mese	Giorni CIGO	Giorni retribuiti	Tredicesima - rateo maturato a carico azienda	Quattordicesima - rateo maturato a carico azienda		
Gennaio		26	120,00	120,00	609,23	erogata nel mese di Giugno 2020 - Non dà luogo a rilevamento di ratei di fine anno
Febbraio		26	120,00	120,00		
Marzo		26	120,00	120,00		
Aprile	22	4	18,46	18,46		
Maggio	2	24	110,77	110,77		
Giugno		26	9,23	9,23		
Luglio		26	120,00	120,00	683,08	Da erogare nel mese di Giugno 2021 - rilevare rateo retribuzione e relativa contribuzione a carico del datore di lavoro
Agosto		26	120,00	120,00		
Settembre	8	18	83,08	83,08		
Ottobre		26	120,00	120,00		
Novembre		26	120,00	120,00		
Dicembre		26	120,00	120,00		
<b>totali</b>	<b>32</b>	<b>280</b>	<b>1.292,31</b>	<b>1.292,31</b>		

Erogata a Dicembre—non dà luogo a rilevamento di ratei di fine anno

## Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

In tale ipotesi, dovrà essere comunicato il dato relativo al ridotto rateo maturato pari ad euro 683,08 (invece di euro 720,00) e della quota di oneri sociali ed assicurativi a carico azienda.

### Conguagli CIG

In tutte le ipotesi in cui, per convenzione o per scelta imprenditoriale, si sia provveduto ad erogare anticipatamente ai propri dipendenti gli importi di integrazione salariale a carico dell'istituto previdenziale, sarà necessario verificare l'effettivo importo autorizzato per provvedere all'eventuale rettifica degli importi anticipati. Qualora vi sia difformità (importo autorizzato inferiore a quello anticipato) si dovrà procedere a registrare, alternativamente, l'insorgenza:

- × di un credito nei confronti del dipendente (per il recupero di quanto retribuito in eccedenza);
- × di un maggior costo (nell'ipotesi che il datore di lavoro voglia o debba farsi carico dell'eventuale differenza non erogata dall'istituto).



#### Esempio:

Nel mese di settembre il datore di lavoro ha anticipato in busta paga l'intero importo di CIGO richiesta pari ad euro 897,16. A seguito dell'autorizzazione, ricevuta dall'INPS solamente in data 7 gennaio 2021, il datore di lavoro provvede a conguagliare l'importo anticipato erroneamente in esubero rispetto a quanto effettivamente spettante (€ 512,67).

All'interno del cedolino elaborato nel mese di settembre, troverà evidenza l'importo anticipato nella misura calcolata dal datore di lavoro:



DATORE DI LAVORO		COSTRUZIONI MALFATTE SRL			
CODICE FISCALE	60045687865	POSIZIONE INPS	51395455410/00	P.A.T. INAIL	0957526545/45
SEDE	CORLINTOLI (GF) - Via Col Vento 114			RECAPITO TEL/MAIL	
LAVORATORE		BARLOCCHI FILIPPONE			
CODICE FISCALE	BRLFLP85G24F245D	LUOGO DI NASCITA	RESTORLAZZO (TG)	DATA DI NASCITA	24/05/1985
RESIDENZA	CORLINTOLI (GF) - Via da qui 18			RECAPITO TEL/MAIL	
Dati del rapporto di lavoro	DATA ASSUNZIONE	04/10/2019	QUALIFICA	IMPIEGATO AMM. VO V LIVELLO	
	DATA LICENZIAMENTO		TIPOLOGIA RAPPORTO	TEMPO INDETERMINATO - PART TIME 50%	
	DATA TRASFORMAZ.		CCNL APPLICATO	IND. EDILIZIA ANCE	
	LUOGO DI LAVORO	CORLINTOLI (GF) - Via Col Vento 114			
Elementi retributivi	PAGA BASE	1.305,52	CONTINGENZA	533,68	SCATTI ANZIANITA'   -
	PR. PRODUZIONE	283,16	SUPERMINIMO	420,00	SUPERMINIMO
ELABORAZIONE		NETTO TOTALE		€ 1.284,00	
Voci di retribuzione	unità misura	valore unitario	competenze		
CIGO EDILI ANTICIPATA	25	€ 35,89	€ 897,16		
INTEGRAZIONE CIGO C/DITTA			€ 384,00		
FESTIVITA' NON GODUTA	1	€ 54,07	€ 54,07		
CREDITO FISCALE D.L. 66/14			€ 78,90		
PREMIO LAV. DIPENDENTE D.L. 18/2020			€ 36,36		
ARROTONDAMENTO CORRENTE			€ 0,08		

## Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO



### Esempio:

Con l'elaborazione del cedolino paga relativo al mese di Gennaio 2021, il datore di lavoro provvede al recupero, accollandosi tuttavia il costo dell'indennità non erogata dall'INPS:

Importo anticipato: Euro 897,16 – importo autorizzato Euro 512,67 = recupero Euro 384,49



<b>STUDIO</b>		Periodo Retributivo		gennaio 2021	
<b>DATORE DI LAVORO</b>			<b>COSTRUZIONI MALFATTE SRL</b>		
CODICE FISCALE	60045687865	POSIZIONE INPS	51395455410/00	P.A.T. INAIL	0957526545/45
SEDE	CORLINTOLI (GF) - Via Col Vento 114		RECAPITO TEL/MAIL		
<b>LAVORATORE</b>			<b>BARLOCCHI FILIPPONE</b>		
CODICE FISCALE	BRLFLP85G24F245D	LUOGO DI NASCITA	RESTORLAZZO (TG)	DATA DI NASCITA	24/05/1985
RESIDENZA	CORLINTOLI (GF) - Via da qui 18		RECAPITO TEL/MAIL		
Dati del rapporto di lavoro	DATA ASSUNZIONE	04/10/2019	QUALIFICA	IMPIEGATO AMM.VO V LIVELLO	
	DATA LICENZIAMENTO		TIPOLOGIA RAPPORTO	TEMPO INDETERMINATO - PART TIME 50%	
	DATA TRASFORMAZ.		CCNL APPLICATO	IND. EDILIZIA ANCE	LIVELLO 5
	LUOGO DI LAVORO	CORLINTOLI (GF) - Via Col Vento 114			
Elementi retributivi	PAGA BASE	1.305,52	CONTINGENZA	533,68	SCATTI ANZIANITA'   -
	PR. PRODUZIONE	283,16	SUPERMINIMO	420,00	SUPERMINIMO
<b>ELABORAZIONE</b>		<b>NETTO TOTALE</b>		<b>€ 1.379,00</b>	
Voci di retribuzione	unità misura	valore unitario			competenze
RETRIBUZIONE	26	€ 48,89			€ 1.271,18
RECUPERO CIGO NON AUTORIZZATA			384,49		←
INTEGRAZIONE C/DITTA CIGO NON AUTORIZZATA					€ 384,49
TRATTAM. INTEGRATIVO L.21/20					€ 101,08
Voci di trattenuta	IMPONIBILE	Sviluppo	trattenute		
CONTRIBUTO IVS	2.171,00	9,19%	€	199,51	

Per quanto esposto, si renderà necessario rilevare tale variazione nella contabilità del datore di lavoro per operare la diminuzione del credito nei confronti dell'INPS e contestualmente rilevare un costo, di competenza dell'anno 2020, generato dall'ulteriore onere sostenuto dal datore di lavoro.



CE  
B 9a

Salari e Stipendi

31/12/2020

a Crediti v/Inps - Cigo Anticipata

SP A  
C 115

384,49

## Dal cedolino alla contabilità: criticità di fine esercizio 2020

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

### Ticket licenziamento

Come anzidetto, il legislatore ha introdotto, quale misura di tutela del lavoro dipendente, il “divieto di licenziamento”, per motivazioni riconducibili a quelle economiche (licenziamento per giustificato motivo oggettivo), fino alla data del 31 marzo 2021 salvo ulteriori proroghe dettate dal protrarsi della situazione emergenziale).

Va tuttavia considerata l'ipotesi, affatto fantasiosa, che le aziende che maggiormente hanno subito le conseguenze economiche delle restrizioni all'esercizio della propria attività, abbiano già previsto una riduzione di personale da attuare nel prossimo periodo, e pertanto, presumibilmente, taluni soggetti potrebbero aver già pianificato un piano di esuberi, o comunque essersi trovati nella condizione di dover procedere a licenziamenti per giustificati motivi soggettivi o per giusta causa.

Al ricorrere di tali evenienze, risulterà quanto mai opportuno procedere con la rilevazione del costo del c.d. “ticket licenziamento” (contributo di licenziamento NASpl) normativamente previsto a carico del datore di lavoro.

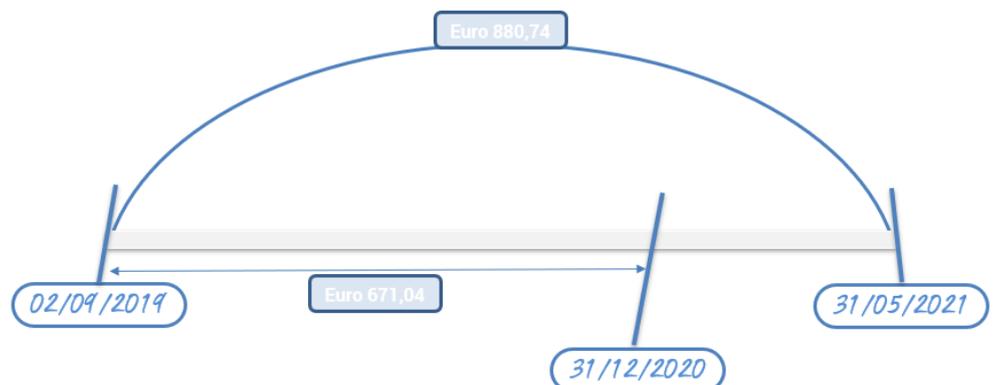


**Il contributo va calcolato sull'ammontare del massimale NASPI annualmente rivalutato.**

**L'importo relativo all'anno 2020 era pari ad Euro 41,94 per ciascun mese di anzianità lavorativa fino ad un massimo di n.36 mesi. Massimale NASpl 1.227,55 euro x 41% = 503,30 / 12 = Euro 41,94 contributo mensile per ogni anno di lavoro effettuato, fino ad un massimo di 36 mesi e quindi con un importo massimo totale pari ad Euro 1.509,88 (41,94 x 36).**

Nelle ipotesi di licenziamenti già intimati o programmati, pertanto, risulterà necessario rilevare la quota di contributi di competenza dell'esercizio 2020.

Licenziamento intimato a lavoratore assunto nel Settembre 2019 con preavviso ed efficacia fissata al 31 maggio 2021. Risulterà un contributo dovuto (calcolato con i parametri noti alla data) di EURO 41,94 x 21 mensilità = Euro 880,74 di cui Euro 671,04 già maturato alla data del 31/12/2020



## Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire

di Laura Palazzolo e Salvatore Cuomo

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

L'incarico professionale avente ad oggetto la "tenuta della contabilità" del cliente (gestita internamente allo studio) comporta implicitamente una cospicua attività di acquisizione documentale e reperimento delle necessarie informazioni, da attuare costantemente con il cliente stesso (o comunque con il soggetto a tal fine individuato dall'organizzazione aziendale).

L'attività di studio che ne consegue, per nulla banale, può costituire un elemento essenziale per garantire la fedeltà della contabilità e la tutela del cliente dalle più frequenti casistiche di contenzioso fiscale, svincolando al contempo il professionista da qualsivoglia addebito per responsabilità civile o deontologica.

Si può ritenere, pertanto, che uno dei primi doveri del professionista consista proprio nell'indirizzare il cliente all'organizzazione di tale incombenza. Semplici regole da fissare, possibilmente anche formalmente mediante l'incarico professionale, mirate ad ottimizzare il processo comunicativo per consentire risparmio di tempo (per entrambe le parti) e onde evitare la perdita di informazioni preziose per il corretto svolgimento dell'incarico professionale acquisito.

### La periodicità di consegna della documentazione

La prima regola fondamentale per consentire una corretta gestione dell'incarico, è quella di stabilire la periodicità con la quale il cliente si dovrà impegnare a far pervenire la documentazione presso lo studio.



**E' di tutta evidenza che non risulterà possibile stabilire una tempistica unica per qualsivoglia tipologia di incarico professionale, dovendo aver cura di determinare la periodicità in relazione alla tipologia di clientela, dell'attività esercitata, del regime contabile applicabile nonché dell'oggetto dell'incarico.**



**Indipendentemente dalle scadenze concordate, risulta necessario istruire correttamente il cliente riguardo la necessità di acquisire tempestivamente la documentazione relativa ad avvisi di accertamento, notifiche, inviti dell'Amministrazione Finanziaria ecc...**

### La tipologia di documenti

Risulta più opportuno recepire i documenti in originale o può essere sufficiente acquisirne copia fotostatica/digitalizzata? Anche in questo caso non esiste una risposta univoca!

## Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

La sempre più diffusa digitalizzazione dei documenti fiscali e della corrispondenza avente valenza tributaria, ha fatto venir meno, in relazione a diverse fattispecie, il concetto di “unicità” del documento qualora lo stesso abbia origine (e modalità di distribuzione) elettronica.

In relazione alla documentazione analogica (cartacea), tuttavia, resta tuttora poco uniforme la prassi seguita negli studi professionali. Sarebbe sempre consigliabile, per il professionista, riservarsi di esaminare il documento originale, onde scongiurare la possibilità di trasmissione, da parte del cliente, di copie incomplete.



**Un buon compromesso potrebbe essere rappresentato dalla conservazione di copia dell'originale purché acquisita direttamente dal professionista o suo incaricato.**

### Modalità di consegna della documentazione

La consegna della documentazione dovrebbe essere sempre effettuata in un'unica soluzione, secondo le modalità stabilite, in quanto il recapito dilazionato potrebbe aumentare significativamente il rischio di errore e di perdita di informazioni.

Quanto alle modalità, si consiglia di concordarle fin da subito con il cliente, individuandole tra le seguenti:

- × consegna a mano presso lo studio;
- × tramite e-mail/pec;
- × mediante piattaforme di condivisione su *cloud* (ad es. Google Drive, Dropbox, ecc...);
- × recapito postale (non consigliabile);
- × mediante sistema di gestione documentale “DMS” (acronimo di Document Management System), strumento ideato per gestire la redazione, la condivisione e l'archiviazione dei documenti.



**Il DMS al momento non è tra le scelte più facili da proporre al cliente ma si ritiene che rappresenti il sistema più semplice e sicuro che si imporrà nei prossimi anni come opzione preferenziale per la gestione documentale.**

## Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

### Le informazioni da acquisire alla fine dell'esercizio

L'ordinaria attività di acquisizione della documentazione utile alla tenuta della contabilità civile e fiscale, necessita, al termine di un esercizio contabile, di un'ulteriore fase di "raccordo" con il proprio cliente, per recuperare un *surplus* di informazioni. Si tratta delle indispensabili notizie che il professionista deve assicurarsi per operare le opportune variazioni contabili.

Si parla infatti di **scritture di assestamento**, che contemplan le rilevazioni di:

- × completamento (costi del personale, oneri finanziari, rimanenze);
- × rettifica (ad esempio rilevamento dei risconti);
- × integrazione (ad esempio rilevamento dei ratei);
- × accantonamento (imputazione di costi accantonati in appositi fondi rischi o spese);
- × ammortamento (rilevamento quota di competenza di costi pluriennali).

A titolo puramente indicativo si rammenta che, oltre alla documentazione ordinariamente acquisita (fatture, documentazione contabile, contratti ecc...) che consente il rilevamento di alcune scritture di assestamento, il professionista dovrà senz'altro procurarsi le seguenti informazioni:



Documentazione	Rilevazione contabile
Estratti conto bancari relativi al mese di Dicembre ovvero al IV Trimestre	componenti passive di competenza dell'esercizio concluso (Imposta di bollo, spese di tenuta conto, spese di invio, competenze passive, interessi attivi, ritenuta di acconto sugli interessi attivi) e riconciliazione dei saldi contabili
Estratti conto dei clienti e dei fornitori	riconciliazione dei saldi contabili
Documentazione inerente eventuali procedure giudiziali/accordi di ristrutturazione/procedure concorsuali	determinazione esigibilità dei crediti, appostamento di eventuali fondi rischi / stralcio crediti inesigibili / attualizzazione
Prospetti analitici rilasciati dal Consulente del Lavoro	ratei delle mensilità aggiuntive ed altri costi differiti relativi al personale
Inventario dei cespiti	verifica eventuali dismissioni o incrementi per realizzazione interna
S.A.L. dei lavori in corso su ordinazione	rimanenze, crediti
Contratti di Leasing/Lease back/altre operazioni finanziarie	oneri finanziari di competenza e verifica dei residui saldi a debito

## Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

La proliferazione legislativa che ha caratterizzato l'anno 2020, impone di estendere la verifica documentale del professionista (sempre al fine di rilevare correttamente le componenti di competenza dell'esercizio appena concluso) alle seguenti casistiche:

 Documentazione	Rilevazione contabile
Accordi di riduzione dei canoni di locazione (attivi e passivi)	Rideterminazione dei relativi costi
Crediti di imposta e contributi a fondo perduto richiesti/acquisiti	Imputazione contributi in conto esercizio/ rideterminazione costi in relazione alle misure agevolative eventualmente beneficiate (bonus sanificazione, adeguamento ambienti di lavoro, locazioni ecc...)
Cessione o acquisizione di crediti di imposta	Determinazione di eventuali minusvalenze o plusvalenze
Dichiarazione imprenditore / verbali organo amministrativo e/o collegio sindacale relativi alla sospensione degli ammortamenti e/o alla rivalutazione delle immobilizzazioni	In caso di rivalutazione ex D.L. 104/2020 andrà acquisita l'elencazione dei beni da rivalutare e l'esercizio dell'opzione fiscale (rivalutazione solo civile o anche fiscale)

### Cambio d'esercizio, le informazioni da fornire al cliente

Il principio dell'anno costituisce altresì il momento in cui il professionista è chiamato a rendere al proprio cliente una adeguata informazione riguardo le novità legislative contenute nella legge di bilancio recentemente varata.



**Per quanto possibile, l'informazione al cliente, in questa fase, dovrebbe perseguire il carattere dell'essenzialità. La distribuzione di una circolare eccessivamente tecnica e ricca di contenuti, potrebbe generare un effetto dissuasivo alla lettura e quindi rendere inefficace la comunicazione.**

La comunicazione delle principali novità fiscali, dovrebbe essere pertanto mirata e limitata alle informazioni che possono avere effetti riguardo gli orientamenti imprenditoriali.

Non gioverà, a tal fine, farcire l'informativa con riguardo alle disposizioni di valenza generalizzata (quale ad

**Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire**

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

esempio l'elevazione del limite detraibile per le spese veterinarie) o che riguardino aspetti direttamente gestiti dal professionista (semplificazioni fiscali), dovendo viceversa prediligere le informazioni che possono determinare un differente impatto sulle attività dell'imprenditore (ad esempio la proroga del credito di imposta previsto per gli investimenti pubblicitari o la formazione 4.0 o le misure di incentivazione di nuovi investimenti).

Una più specifica informativa potrebbe essere resa proprio per inquadrare gli aspetti, introdotti con la citata manovra finanziaria, che investono i profili più squisitamente societari.

**OGGETTO:** Le implicazioni della Legge di Bilancio 2021 nella redazione dei bilanci aziendali

Gent.le cliente,

desidero portarla a conoscenza di alcune disposizioni recentemente introdotte con la Legge di Bilancio per l'anno 2021, che ritengo di grande interesse per la sua attività.

**RIALLINEAMENTO VALORI ATTIVITA' IMMATERIALI**

Segnalo innanzitutto l'introduzione della possibilità di riallineamento dei valori fiscali ai valori civilistici preesistenti, anche per avviamento ed altre attività immateriali, già come risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2019.

Pertanto, agli elementi classificati in dette voci, potrà essere riconosciuto il maggior valore fiscale a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui viene eseguito il riallineamento, con il versamento di una imposta sostitutiva di quelle sui redditi e dell'Irap pari al 3% (in tre anni).

**PERDITE ESERCIZIO 2020**

Viene confermata la disposizione disapplicativa introdotta con il D.L. 23/2020 (decreto liquidità) riguardo gli obblighi codicistici relativi alle società di capitali in relazione alle perdite conseguite nell'esercizio in corso nel periodo 9 aprile – 31 dicembre 2020.

Non operano pertanto cause di scioglimento per riduzione del capitale sociale relativamente alle perdite conseguite nell'esercizio 2020.

Parimenti risulta esteso al quinto esercizio successivo il termine entro il quale, qualora le perdite ammontino ad oltre un terzo del capitale sociale, si debba provvedere alla riduzione del capitale in proporzione alla predette perdite accertate.

Resta tuttavia invariato l'obbligo in capo agli amministratori di convocare senza indugio l'assemblea per il ripianamento della perdita qualora il capitale sociale scenda al di sotto del minimo legale.

## Operazioni contabili di fine anno: le informazioni da reperire

NUMERO 1

Gennaio 2021

SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Si rammenta altresì che le perdite emerse durante l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 dovranno essere distintamente indicate nella nota integrativa in appositi prospetti riportanti l'origine e le eventuali movimentazioni intervenute nell'esercizio.

### FINANZIAMENTI SOCI

Si segnala infine che non sono state oggetto di proroga le "disposizioni temporanee in materia di finanziamenti alle società" introdotte con il "decreto liquidità" (D.L. 23/2020) che hanno pertanto terminato di produrre i loro effetti alla data del 31 dicembre 2020.

Conseguentemente, i finanziamenti, sotto qualsiasi forma effettuati da parte di soci ed amministratori, tornano ad essere soggetti alla postergazione di cui agli articoli 2467 e 2497-quinquies del codice civile.

Vi invitiamo a contattare lo studio per qualsivoglia ulteriore approfondimento in materia.

Cordiali saluti.

rogiosi  
editore

PREVENDITA

FISCALFOCUS

## CAOS-19

TESTIMONIANZA DI UNA **PANDEMIA ECONOMICA E FISCALE**  
DI **ANTONIO MARIA GIGLIOTTI**  
PREFAZIONE DI **CATELLO MARESCA**



**IN TUTTE LE LIBRERIE DAL 15 GENNAIO**

PRENOTA LA TUA COPIA PER RICEVERE IL LIBRO IN PREVENDITA A DICEMBRE!

**-25% SUL PREZZO DI COPERTINA**  
INSERISCI IL CODICE SCONTO: **GIGLIOTTI**

## Easy! È un prodotto FISCALFOCUS®

Direzione: Antonio Gigliotti

Coordinamento scientifico ed editoriale: Massimiliano De Bonis

Numero 1 - Anno I

**Vieni a scoprire tutti i prodotti e i servizi informativi e formativi di Fiscal Focus:**



# PLAY SOLUTION



PLAY SOLUTION

Di Lunedì

PLAY SOLUTION

Info Professionisti

PLAY SOLUTION

Info Clienti