



**CONFINDUSTRIA
VENETO EST**

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso

Il Bilancio di esercizio 2023. Novità contabili e punti di attenzione

Franco Vernassa

25 marzo 2024

Agenda

- 1) I ricavi e le criticità del principio OIC 34 e le variazioni dei principi contabili
- 2) La determinazione di IRES ed RAP – le novità
- 3) L'adeguamento delle rimanenze iniziali di magazzino (commi 78-84 della L. 213/2023)
- 4) I principali interpelli 2023 sul reddito d'impresa
- 5) I Consigli di Amministrazione e le Assemblee
- 6) La regolarizzazione degli errori contabili

**I ricavi e le criticità del principio OIC 34 e
le altre variazioni dei principi contabili**

OIC 34 e principi contabili

L'OIC ha pubblicato le variazioni ai principi contabili (fondazioneoic.eu):

- ▶ n. 12 (schemi di bilancio), OIC 25 (Crediti) e OIC 19 (debiti) ad integrazione del nuovo principio contabile OIC 34
- ▶ n. 25 (imposte sui redditi) in relazione alla fiscalità del Pillar 2
- ▶ n. 16 (immobilizzazioni materiali) e n. 31 (fondi rischi ed oneri) per i costi di smantellamento e ripristino.

Con comunicato stampa del 23 novembre 2023, l'OIC ha consentito l'applicazione anticipata del principio 34 per le società che lavorano in conto proprio o conto terzi.

Inoltre, è stato aggiornato anche il documento interpretativo n. 11 (valutazione dei titoli del circolante).

OIC 34 e principi contabili

OIC 34 e punti salienti/criticità (vedasi anche circolare Assonime n. 30 del 16 novembre 2023):

- 1) Distinzione tra ricavi (OIC 34) e commesse OIC 23): specificità del bene o servizio prodotto
- 2) Individuazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- 3) Trasferimento dei rischi e dei benefici
- 4) Vendite con diritto di reso
- 5) Differenza tra sconti commerciali e sconti finanziari
- 6) Vendite per conto proprio e per conto di terzi
- 7) Fiscalità (vedasi slide successive)

OIC 34 - Aspetti fiscali

Si è ancora in attesa del Decreto di coordinamento per la determinazione della base imponibile IRES ed IRAP ai sensi dell'art. 4, comma 7-quinquies del D.Lgs. 38/2005, che afferma:

«Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede, ove necessario, entro centocinquanta giorni dalla data di approvazione o aggiornamento dei principi contabili di cui al comma 1 dell'articolo 9-bis, ad emanare eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.»

Nell'attesa del decreto di coordinamento, si potrebbe fare riferimento al DM 10 gennaio 2018, che ha regolato lo IAS 15 sui ricavi per i soggetti che utilizzano i principi contabili internazionali.

Il DM 10 gennaio 2018 era così suddiviso:

Articolo 1 - Costi per il contratto

1) I costi incrementali per l'ottenimento del contratto e quelli sostenuti per l'adempimento del contratto di cui, rispettivamente, ai paragrafi 91 e 95 dell'IFRS 15, sono deducibili ai sensi del comma 1 dell'art. 108 del TUIR.

OIC 34 - Aspetti fiscali

Articolo 2 - Corrispettivi variabili

- 1) Le variazioni del corrispettivo di cui al paragrafo 51 dell'IFRS 15 derivanti da penali legali e contrattuali concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui diventa certa l'esistenza e determinabile in modo obiettivo l'ammontare delle penali stesse.*
- 2) Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'art. 109 del TUIR.*

Articolo 3 - Vendita con reso

- 1) L'importo corrispondente alla passività per rimborsi futuri rilevata in base alla corretta applicazione del paragrafo B21 dell'Appendice B dell'IFRS 15 si considera accantonamento non ammesso in deduzione ai sensi del comma 4 dell'art. 107 del TUIR; conseguentemente, l'importo corrispondente all'attività per il diritto a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri e' ammesso in deduzione.*
- 2. Ai fini del comma 1, si considerano, in ogni caso, integrati i requisiti di previa imputazione a conto economico richiesti dal comma 4 dell'art. 109 del TUIR.*

Articolo 4 - Disposizioni ai fini Irap

1) Le disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 si applicano anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Da ultimo, l'art. 83 del TUIR sull'applicazione della derivazione rafforzata (art. 83 TUIR):

*«[...] Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e **per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria, i quali redigono il bilancio in conformita' alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. [...]**»*

OIC 34 - Aspetti fiscali

In sintesi ed in attesa di chiarimenti dal parte dell'Agencia delle Entrate, si potrebbe affermare che sono fiscalmente:

- a) riconosciuti i fenomeni di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale (art. 83 del TUIR) e quindi potrebbero essere accettati fiscalmente le unità elementari di contabilizzazione e l'attualizzazione dei flussi finanziari futuri,
- b) non riconosciuti, in quanto connessi a iscrizione di fondi, le vendite con diritto di reso, la riduzione del corrispettivo variabile a titolo di penale e i contratti di vendita onerosi.

OIC 34 - Procedura di lavoro

Di seguito alcuni suggerimenti operativi:

- 1) Analisi approfondita dei contratti di vendita in qualsiasi forma redatti, soprattutto se complessi ed articolati (vendita più manutenzione, diritto di reso – on line, premi quantità ai clienti, concorsi a premio, ecc..), al fine di verificare quali potrebbero essere coinvolti dal nuovo principio contabile
- 2) Eventuale variazione delle clausole di tali contratti per renderli più aderenti alle nuove modalità di contabilizzazione ed alla relativa competenza civilistica e fiscale ed evitare possibili contestazioni fiscali e civilistiche (es. revisore legale)
- 3) Impostare una policy aziendale di gestione contabile dei ricavi al fine di uniformare il comportamento contabile e ridurre il rischio interpretativo.
- 4) Inserire nella stessa policy anche i criteri di valutazione sulla rilevanza o meno di determinati comportamenti contabili, anche in base alla ragionevole certezza, esperienza storica ed elaborazioni statistiche
- 5) Individuare correttamente i rischi ed i benefici di una vendita a fronte della diversa tipologia di contratto
- 6) Implementare il piano dei conti con sottocategorie/sottovoci dei ricavi
- 7) Valutare la modifica dei sistemi informatici aziendali
- 8) Procedere a sessioni di formazione del personale amministrativo (contabilizzazione dei contratti) e legale (formalizzazione dei contratti)

La determinazione di IRES ed RAP – le novità

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023 – le novità

Executive summary

<u>La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023</u>
Deducibilità dei costi «black list»
ACE e gestione eccedenze
La sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2023
Vecchio e Nuovo <i>Patent Box</i> («super deduzione 110%»)
Contributi a fondo perduto a favore delle imprese esportatrici («Decreto Alluvioni»)
Crediti d'imposta energia e gas
Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi
Credito d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica
Regolarizzazione del magazzino per i soggetti OIC <i>adopter</i>

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Deducibilità dei costi «black list»

Deducibilità dei costi «black list»



Variazione in aumento

Per effetto dell'art. 1, comma 84, della L. n. 197/2022 («Legge di Bilancio 2023»), il quale ha introdotto i commi da 9-*bis* a 9-*quinquies* all'art. 110 del TUIR, i costi derivanti da operazioni con soggetti «non cooperativi» ai fini fiscali:

- che non eccedono il valore normale sono deducibili *tout court* (senza, cioè, la necessità di dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione);
- i costi che eccedono il valore normale sono deducibili, per l'eccedenza, a fronte della dimostrazione dell'effettivo interesse economico.

Le disposizioni di cui sopra sono entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2023.

I limiti in parola riguardano le spese e le altre componenti negative sostenute da imprese residenti in Italia e derivanti da operazioni intercorse con:

- «imprese» residenti o localizzate in Stati o territori "non cooperativi" (comma 9-*bis*);
- «professionisti» domiciliati negli stessi Stati o territori (comma 9-*quinquies*).

Si considerano Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione Europea, da ultimo aggiornata nel febbraio 2024.

Lista UE dei paesi non cooperativi ai fini fiscali

American Samoa	Antigua
Anguilla	Barbuda
The Bahamas	Belize
Fiji	Guam
Palau	Panama
Russian Federation	Samoa
Seychelles	Trinidad and Tobago
Turks and Caicos Island	US Virgin Islands
Vanatu	

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Deducibilità dei costi «black list»

Deducibilità dei costi «black list»

Pertanto, qualora i costi derivanti dalle operazioni con controparti residenti o localizzate in Stati «black list» eccedano il valore normale, individuato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, e il contribuente non provi la sussistenza dell'esimente dell'effettivo interesse economico, la parte eccedente risulta ineducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Aspetti procedurali

Modello Redditi SC 2024

Nel Modello Redditi 2024 – periodo di imposta 2023, occorrerà effettuare una **variazione in aumento**, da indicare nel quadro RF, in misura corrispondente ai costi derivanti dalle operazioni con controparti residenti o localizzate in Stati «black list» contabilizzati a Conto Economico.

Modello Redditi SC 2024

Nel Modello Redditi 2024 – periodo di imposta 2023, occorrerà effettuare una **variazione in diminuzione**, da indicare nel quadro RF, in misura corrispondente alla quota deducibile dei costi derivanti dalle operazioni con controparti residenti o localizzate in Stati «black list» contabilizzati a Conto Economico.

Viene altresì reintrodotta l'obbligo di indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi (Modello Redditi), indipendentemente dal fatto che essi risultino inferiori o superiori al valore normale.

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

ACE e gestione delle eccedenze

ACE e gestione delle eccedenze

L'agevolazione ACE, disciplinata dall'art. 1 del DL 201/2011 e dal DM 3.8.2017, è stata abrogata dall'art. 5 del D. Lgs. n. 216/2023 («Decreto attuativo del primo modulo di riforma dell'IRPEF e altre misure in tema di imposte sui redditi») a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (i.e. dal 2024 per i soggetti «solari»).

Pertanto, **il periodo di imposta 2023 rappresenta l'ultimo esercizio in cui è possibile usufruire della suddetta agevolazione.**

**Punti di
attenzione
ai fini del
bilancio 2023**



Gestione delle eccedenze ACE

- Tenuto conto dell'abrogazione dell'ACE a partire dal 2024, la norma fa salva la possibilità di utilizzare le eccedenze rilevate al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, senza limitazioni di carattere temporale.
- Valutazione su eventuale trasformazione dell'eccedenza ACE generata nel periodo di imposta 2023 in credito di imposta IRAP.



Recapture «super ACE» 2021

- Verifica dei meccanismi di *recapture* previsti in relazione alla «super ACE» fruita nel periodo di imposta 2021. Si ricorda, infatti, che l'art. 19, commi 4 e 5, del D.L. n. 73/2021 prevedono il recupero dell'agevolazione nel momento in cui vi siano riduzioni del patrimonio netto nei due periodi successivi al 2021 (anno di fruizione della «super ACE») e, quindi nel 2022 e/o nel 2023 (soggetti «solari»).

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

ACE e gestione delle eccedenze

ACE e gestione delle eccedenze

Conversione dell'eccedenza ACE
in credito d'imposta IRAP



L'opzione di **conversione dell'eccedenza ACE in credito d'imposta IRAP**, introdotta a partire dal periodo d'imposta 2014 con l'art. 19, comma 1, lett. b), del D. L. n. 91/2014, è irrevocabile e riguarda **esclusivamente l'eccedenza di periodo** e non anche eventuali eccedenze riportate da periodi precedenti e non ancora utilizzate.

L'art. 3 del D.M. 3 agosto 2017 (Decreto ACE) prevede che l'eccedenza ACE, non utilizzata per incapienza del reddito complessivo netto di periodo, può essere alternativamente:

- riportata a nuovo nei periodi di imposta successivi, senza limiti temporali; ovvero
- trasformata, totalmente o parzialmente, in credito d'imposta IRAP, in cinque quote annuali di pari importo, nel limite dell'IRAP dovuta in ogni esercizio.

Il credito d'imposta è determinato applicando l'aliquota ordinaria IRES (24%) alla quota di eccedenza di rendimento nozionale che si è scelto di trasformare in credito d'imposta.

Il credito d'imposta deve essere utilizzato in diminuzione dell'IRAP e va ripartito **in cinque quote annuali di pari importo**: ciò significa che nei cinque periodi d'imposta di utilizzo 1/5 del credito d'imposta costituisce il limite massimo di fruibilità del credito.

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

La sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2023

La sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2023



Variazione in
diminuzione

L'art. 3, comma 8, del D.L. n. 198/2022 (c.d. «Decreto Milleproroghe») ha esteso il regime derogatorio di cui all'art. 60, comma 7-*bis* e ss., del D.L. n. 104/2020 convertito, che ha consentito di **sospendere gli ammortamenti** nei bilanci relativi all'esercizio 2020, 2021 e 2022, anche al bilancio relativo all'esercizio 2023.

Si ricorda che tale disposizione ha previsto la facoltà, per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, di sospendere, in tutto o in parte, la rilevazione delle quote di ammortamento annuali relative ai beni materiali e immateriali risultanti nel bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020.

La scelta di sospendere, in tutto o in parte, la rilevazione delle quote di ammortamento nel bilancio 2023 comporta, in misura corrispondente, il rinvio delle stesse all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive.

Questa possibilità ha effetto ai soli fini civilistici, in quanto gli ammortamenti omessi sono comunque deducibili ai fini IRES ed IRAP. Con la risposta ad interpello n. 66/2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **i soggetti che si sono avvalsi della normativa *de qua* hanno la facoltà (e non l'obbligo) di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non effettuate, anche in assenza dell'imputazione a Conto Economico.**

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Crediti d'imposta energia e gas



Variazione in
diminuzione

Nel corso del 2023 sono stati prorogati i crediti di imposta energia e gas (introdotti nel corso del 2022) a favore di determinate imprese al fine di contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas (D.L. n. 34/2023), il cui termine per la compensazione era fissato in data 16 novembre 2023 (D.L. n. 132/2023)

Periodo di riferimento: anno 2023

		I Trim.	II Trim.	III Trim.	IV Trim.
Imprese Energivore		45%	20%	-	-
Imprese Gasivore		45%	20%	-	-
Imprese_No energivore		35%	10%	-	-
Imprese_No gasivore		45%	20%	-	-

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Crediti d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi

Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi



Variazione in
diminuzione

L'art. 1, comma 44, della L. n. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) ha prorogato il credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi dal 2023 al 2025 soltanto con riferimento ai beni materiali e immateriali «Industria 4.0».

Per gli investimenti in beni «ordinari», l'agevolazione spettava invece fino al 31 dicembre 2022 (o nel termine «lungo» del 30 novembre 2023 per i beni c.d. «prenotati»).

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

Credito d'imposta spettante per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2022 (ovvero nel termine lungo del 30 novembre 2023 per i beni c.d. «prenotati»)

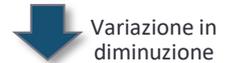


	Periodo	Credito	Massimale di costi ammissibili
Beni materiali ordinari	-	-	-
Beni immateriali ordinari	-	-	-
Beni materiali 4.0 (Allegato A)	Dal 1.1.2023 al 31.12.2023 (o nel termine «lungo» del 30.06.2026 per gli investimenti prenotati nel 2023)	20% 10% 5%	€2,5 mln Tra €2,5 mln e €10 mln Tra €10 mln e €20 mln
Beni immateriali 4.0 (Allegato B)	Dal 1.1.2023 al 31.12.2023 (o nel termine «lungo» del 30.06.2024 per gli investimenti prenotati nel 2023)	20%	€1 mln

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Crediti d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione

Crediti d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica



La Legge n. 234/2021 («Legge di Bilancio 2022») ha previsto la proroga del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, attività di innovazione tecnologica, innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica, attività di *design* e ideazione estetica fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023, introdotto a partire dal periodo di imposta 2020 dalla Legge n. 160/2019.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito né del valore della produzione ai fini IRAP.

Il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24**, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997, in 3 quote annuali di pari importo.

Ambito	1/01/2023 – 31/12/2023 (L. N. 234/2021)
Ricerca e Sviluppo	<ul style="list-style-type: none">➤ 10% delle spese sostenute➤ Limite massimo del credito pari a € 5 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.
Innovazione tecnologica	<ul style="list-style-type: none">➤ 10% delle spese sostenute➤ Limite massimo del credito pari a € 2 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.
Innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica	<ul style="list-style-type: none">➤ 10% delle spese sostenute➤ Limite massimo del credito pari a € 4 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.
Design e ideazione estetica	<ul style="list-style-type: none">➤ 10% delle spese sostenute➤ Limite massimo del credito pari a € 2 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Adeguamento rimanenze iniziali di magazzino (commi 78-84 della L. 213/2023)

**L'adeguamento delle rimanenze iniziali di magazzino
(commi 78-84 della L. 213/2023)**

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (co. 78-84 L. 213/2023)

Executive Summary

<u>Adeguamento delle rimanenze iniziali</u>
Presupposti soggettivi e oggetti (co. 78)
Imposta sostitutiva e modalità di calcolo
Aspetti operativi
Profili sanzionatori
Riflessi contabili
Pro e Contro

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – aspetti principali

Soggetti interessati

- Soggetti esercenti attività di impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio
- Esclusi i soggetti in contabilità semplificata le cui variazioni delle rimanenze di magazzino non concorrono alla formazione del reddito di impresa

Periodo di imposta

- L'adeguamento delle esistenze iniziali di beni può essere effettuato relativamente al periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023.

Possibili modalità di adeguamento

- L'adeguamento può essere effettuato mediante l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi o mediante l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – aspetti principali

Ambito oggettivo

- L'adeguamento delle rimanenze iniziali di magazzino può riguardare i beni di cui all'articolo 92 del TUIR ovvero:
 - Rimanenze di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (art. 85 comma 1 let. A TUIR);
 - Rimanenze di materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85 comma 1 let. B TUIR).

- L'adeguamento delle rimanenze iniziali di magazzino è escluso per le rimanenze relative a:
 - Commesse infrannuali, ancora in corso al termine dell'esercizio, valutate con il metodo del costo (art. 92. comma 6 TUIR)
 - Alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale valutate in base all'art. 93 TUIR.

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – aspetti principali

Modalità di comunicazione avvenuto adeguamento

- L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione relativa al periodo di imposta 2023

Versamento delle imposte dovute

- Le imposte dovute sono versate in due rate di pari importo, la prima entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e la seconda entro il termine di versamento della seconda rata dell'acconto. In caso di mancato pagamento le somme sono iscritte a ruolo
- L'imposta sostitutiva è indeducibile dalle imposte sui redditi, addizionali e IRAP. In passato era stata considerata indeducibile anche la maggiore IVA versata a seguito di adeguamento per eliminazione delle rimanenze iniziali di beni (CM 115/E del 1° giugno 2000).

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – aspetti principali

Riconoscimento fiscale dell'adeguamento

- L'adeguamento delle rimanenze iniziali è riconosciuto ai fini civilistici e fiscali a decorre dal periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023.
- I valori nel limite di quanto iscritto e/o eliminato non può essere utilizzato ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti al 2023.
- L'adeguamento delle rimanenze iniziali di beni non ha effetto sui PVC o avvisi di accertamento notificati fino al 1° gennaio 2024 (gli accertamenti possono riguardare anche periodi di imposta diversi da quello in corso al 30 settembre 2023 purché siano relativi ai beni di cui all'art. 92 TUIR).

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – calcolo imposte

In caso di eliminazione di esistenze iniziali il co. 79 della L. 312/23, prevede che la regolarizzazione può ad avere ad oggetto «quantità o valori».

In caso di **eliminazione** del valore della rimanenza iniziale è dovuto:

- Pagamento dell'imposta sul valore aggiunto

Aliquota media 2023  Valore eliminato  Coefficiente di maggiorazione

[l'aliquota media IVA è calcolata mediante il rapporto tra (IVA sulle operazioni imponibili meno l'IVA su cessioni di beni ammortizzabili) e (Volume d'affari maggiorato delle operazioni non soggette a IVA e delle operazioni non soggette a dichiarazione)]

- Pagamento dell'imposta sostitutiva

Valore

(il valore è determinato pari alla differenza tra il valore calcolato per l'IVA e il valore eliminato)



18%

(Non deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive)

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – calcolo imposte

Nel caso di iscrizione di esistenze iniziali il co. 79 della L. 312/23 prevede che la rivalutazione abbia ad oggetto solamente «*l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse*», non è quindi previsto l'adeguamento di valori sottostimati.

In caso di **iscrizione** del valore della rimanenza iniziale è dovuto:

- Pagamento dell'imposta sostitutiva

Valore

(il valore è determinato pari al valore iscritto della rimanenza iniziale precedentemente omessa)



18%

(Non deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive)

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – Esempio

Esempio A - iscrizione di esistenze iniziali

DATI

Valore contabile delle rimanenze: 4.000.000 €

Valore effettivo delle rimanenze: 5.000.000 €

Importo dell'adeguamento: 1.000.000 €

Imposta sostitutiva: (1.000.000x18%) **180.000 €**

Esempio B – eliminazione di esistenze iniziali

DATI

Coefficiente di maggiorazione (HP): 1,4

Aliquota media IVA (HP): 15%

Valore contabile delle rimanenze: 4.000.000 €

Valore effettivo delle rimanenze: 3.000.000 €

Importo dell'adeguamento: 1.000.000 €

IVA da versare: (1.000.000x1,4x15%) 210.000 €

Imposta sostitutiva: (1.400.000-1.000.000)x18% 72.000 €

Totale da versare: 282.000 €

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – Effetti

Secondo il co. 83 della L. 213/23 la regolarizzazione delle rimanenze produce i seguenti effetti:

- ✓ La regolarizzazione non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere;
- ✓ I valori oggetto dell'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30.09.23;
- ✓ I valori risultanti non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento ai periodi d'imposta precedenti;
- ✓ La regolarizzazione non ha effetto sui PVC e su accertamenti notificati fino all'1.1.2024

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – Profili sanzionatori

La regolarizzazione non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere: non si applicano sanzioni amministrative di alcun tipo per violazioni di norme tributarie (ex. Irregolare tenuta scritture contabili, presentazione dichiarazione infedele, omessa fatturazione).

C.M. 115/2000 «L'ampia formulazione della norma fa ritenere che l'adeguamento non rileva neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale. Pertanto, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, ne' ammissione di eventuale responsabilità penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale;»

Il co. 83 non copre tuttavia da tutti gli effetti civili e penali che possono scaturire dalla regolarizzazione del magazzino.

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – Profili sanzionatori

Responsabilità di amministratori e sindaci.

- Responsabilità verso gli *stakeholders*.
- Sotto il profilo civilistico: contestazioni per nullità del bilancio mosse da parte di eventuali soci ignari della reale situazione del magazzino (in violazione dell'art. 2423 c.c.).
- In ambito penale: l'artificiosa valutazione del magazzino può configurarsi quale reato di false comunicazioni sociali (ex art. 2621 c.c.).
- Reati fallimentari: nei casi in cui la sopravvalutazione del magazzino ha consentito all'impresa di prolungare lo stato di dissesto.

Adeguamento rimanenze iniziali di beni (art. 92 TUIR) – Profili contabili

Aspetti contabili

Si fa riferimento all'OIC29 «Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio».

Sotto il profilo contabile le scritture variano a seconda che l'errore sia ritenuto rilevante o meno.

«Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.»

(p. 46 OIC29)

Gli interpelli 2023 su:

gli ammortamenti,

la competenza e

l'inerenza

Gli interpelli sulla competenza

Risposta n. 64 del 18/1/2023 (Competenza)

I costi futuri previsti per le operazioni di chiusura mineraria e per il ripristino ambientale dei pozzi in produzione, accantonati al "Fondo chiusure minerarie", sono deducibili fiscalmente in ciascun esercizio di attività, sulla base della correlazioni costi e ricavi e di una quantificazione dei costi supportata da valutazioni tecniche (perizia giurata ed asseverata) con criteri oggettivi adeguatamente documentati.

Inoltre, vi è la necessità di redazione di un apposito prospetto di raccordo per il confronto tra gli importi dei costi stimati e dedotti nei precedenti esercizi con eventuale contabilizzazione di sopravvenienze attive o passive

Risposta n. 330 del 22/05/2023 (Competenza)

L'interpello riguarda la deducibilità, per competenza del costo del compenso all'amministratore persona fisica incassato direttamente dalla società di cui l'amministratore è dipendente.

Gli interpelli sulla competenza

Risposta n. 487 del 29/12/2023 (Competenza)

A seguito di un **accordo transattivo**, Alfa ha corrisposto al **fallimento** le somme dovute a titolo di ristoro del danno e a titolo di compenso per le rinunce, contabilizzandole nel proprio Conto economico tra gli "oneri diversi di gestione" (voce B14).

La società istante Alfa chiede di confermare che le somme corrisposte dalla stessa Alfa al fallimento siano deducibili **Ires** e **Irap**.

L'agenzia delle Entrate condivide la proposta di deducibilità ricordando che, non essendo più applicabili i commi 1 e 2 dell'articolo 109 del Tuir, bisogna riferirsi per la competenza alla corretta imputazione contabile che per la fattispecie è contenuta nel paragrafo 39 dell'Oic 19 (i debiti sono iscritti in bilancio *“quando sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, da individuarsi sulla base delle norme legali e contrattuali”*).

Su questo presupposto contabile e se l'imputazione temporale è corretta, si può applicare il principio di derivazione rafforzata, di cui all'articolo 83 del Tuir e del Dm 3 agosto 2017 di attuazione

Gli interPELLI sull'inerenza

Risposta n. 149 del 24/1/2023 (Inerenza - 1/2)

La società istante Alfa, quotata sul Mercato telematico azionario (Mta), ha subito un attacco informatico di tipo "ransomware" che ha interessato i personal computer e i server.

Poiché non sono state individuate modalità tecniche per decrittare i dati oggetto dell'attacco e impedirne la pubblicazione, Alfa ha deciso di effettuare il pagamento della somma in Bitcoin, previo acquisto della provvista necessaria presso uno dei principali exchange a livello mondiale ottenendo dagli hacker:

- la consegna della chiave di decrittazione
- la cancellazione e non pubblicazione dei file sottratti.

Alfa chiede di conoscere il trattamento fiscale Ires, Irap e Iva dei costi sostenuti

Gli interpelli sull'inerenza

Risposta n. 149 del 24/1/2023 (Inerenza - 2/2)

Sull'inerenza del costo sostenuto per il pagamento del riscatto, l'agenzia delle Entrate in termini generali:

- ▶ conferma che tale principio è legato all'attività esercitata dall'impresa, vale a dire che si deducono i costi che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito, compresi gli oneri sostenuti in proiezione futura, se connessi ad attività dalle quali possono derivare ricavi in tempi successivi;
- ▶ aggiunge che la prova dell'inerenza deve investire i fatti costitutivi e giustificativi del costo (esistenza, natura, concreta destinazione alla produzione) che devono essere dimostrati e documentati dal contribuente (vedasi Cassazione ordinanza n. 18391/2019, sentenza n. 1290/2020).

L'agenzia delle Entrate conclude che i costi sostenuti sono indeducibili ai fini **Ires** e **Irap** perché Alfa non ha prodotto un supporto documentale idoneo a dimostrare che l'uscita di denaro relativa all'acquisto dei bitcoin e il successivo trasferimento degli stessi fosse strettamente correlato alla remunerazione di un fattore della produzione, cioè le prestazioni che gli hacker si sarebbero impegnati ad eseguire.

Gli interpelli sugli ammortamenti

Risposte n. 92 del 19/1/2023, n. 105 del 19/1/2023 e n. 956-391 (non pubblicata)

1. Una società concessionaria che utilizza il metodo a quote differenziate (non costanti) parametrize al numero di utenti attesi. Il metodo è fiscalmente consentito purché il sistema di calcolo sia ancorato a criteri oggettivi, sia utilizzato con riferimento a tutte le concessioni (cioè per l'intera categoria) e non sia modificato, salvo situazioni eccezionali
2. Una società licenziataria nella produzione e commercializzazione di prodotti di abbigliamento che gestisce tramite punti vendita in locazione di cui cura la manutenzione straordinaria (costi contabilizzati tra le immobilizzazioni materiali - migliorie di beni di terzi). L'ammortamento viene effettuato sulla base del periodo minore tra la durata del contratto di affitto (in genere 12 anni) e la vita utile della miglioria (stimata in 5 anni)
3. Una branch italiana di società olandese che in base alla policy contabile del gruppo capitalizza e ammortizza i cespiti solo se il costo del singolo bene è uguale o superiore a 2.000 US\$ e con vita utile uguale o maggiore a due anni. È necessario tenere il libro cespiti, ma in modalità semplificata (articolo 12, Dpr 435/2001) e dedurre le quote di ammortamento secondo il Dm 31/12/1988.

Consigli di Amministrazione e Assemblee (1)

(1) Il 2024 è un anno bisestile

Assemblee di società ed enti da remoto

L'articolo 3, comma 12-duodecies del Dl 215/2023 (Milleproroghe) e l'articolo 11, comma 2, della L. 5 marzo 2024 n. 21 conferiscono reviviscenza all'articolo 106 del Dl 18/2020: fino al 31 dicembre 2024 per la L. 21/2024.

(Si tratta del decreto legge che, all'inizio del periodo epidemico, disciplinò lo svolgimento emergenziale delle assemblee delle società e degli enti nell'epoca del Covid-19)

Di conseguenza, continua ad essere consentito alle società e agli enti:

- i. prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione;
- ii. prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione, senza che ci sia la necessità che si trovino nello stesso luogo il presidente, il segretario o il notaio;
- iii. anche in deroga a quanto previsto dall'articolo 2479, quarto comma del c.c. e alle diverse previsioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (per le S.r.l.)

I Consigli di Amministrazione e le Assemblee di bilancio

La destinazione di eventuali perdite del bilancio 2023

La sospensione della disciplina della riduzione del capitale sociale per perdite, prevista dall'art. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 (conv. L. 5.6.2020 n. 40) con riferimento alle perdite emerse negli esercizi 2020, 2021 e 2022, **non** trova applicazione con riferimento alle perdite emerse nell'esercizio 2023.

1

IMPRESE CHE NON HANNO BENEFICIATO DELLA NORMA DEROGATORIA

Art. 2482-ter c.c. : nel caso in cui le perdite comportino una riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo previsto dalla legge, l'assemblea dei soci della società deve

- i. ridurre il capitale sociale e contestualmente aumentarlo (con un conferimento di capitale) al fine di riportarlo al di sopra del minimo previsto dalla legge; oppure
- ii. deliberare la trasformazione della società in una forma societaria che richieda un capitale sociale inferiore (non applicabile in questo caso); oppure
- iii. liquidare la società (si consideri, tuttavia, che si possono applicare alcune eccezioni).

☑Alla luce di quanto sopra, esistono due opzioni:

- 1) Coprire le perdite prima dell'approvazione del FS
- 2) Ridurre il capitale sociale e contestualmente aumentarlo, come previsto dall'articolo 2482-ter del Codice Civile.

2

IMPRESE CHE HANNO BENEFICIATO DELLA NORMA DEROGATORIA

Sono state fornite due differenti interpretazioni:

- secondo la massima **Comitato Notarile Triveneto** aprile 2021 n. T.A.1, la «sospensione» prescinderebbe dal fatto che le perdite siano tali da incidere sul capitale sociale;
- secondo lo studio **Consiglio Nazionale del Notariato** 30.4.2021 n. 88-2021/I, le perdite oggetto di «sospensione» sarebbero solo quelle che incidono sul capitale, poiché, in caso di perdite d'esercizio coperte dalle riserve, non vi sarebbe alcun valore da «sospendere».

Segue un **esempio** pratico sul punto.

I Consigli di Amministrazione e le Assemblee di bilancio

La destinazione di eventuali perdite del bilancio 2023

ALFA SPA

Al 31/12/2022:

- ▶ Capitale sociale Euro 50.000
- ▶ Riserve di utili Euro 20.000
- ▶ Perdita d'esercizio Euro 40.000 -> Art. 2447 c.c.

Al 31/12/2023: Perdita d'esercizio Euro 16.000

Consiglio Nazionale del Notariato

Più prudente

$$50.000 + 20.000 = 70.000$$

70.000 – 20.000 (parte della eredità non sospesa in quanto coperta dalla riserva utili) = 50.000

$$50.000 – 16.000 = 34.0000$$

Notai del Triveneto

Meno prudente – da adottare quando si ritiene possibile il futuro risanamento della società (serve un piano che lo dimostri)

$$50.000 + 20.000 = 70.000$$

$$70.000 – 16.000 = 54.000$$

Regolarizzazione errori contabili

Regolarizzazione errori contabili

La correzione di errori contabili

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali, la correzione di errori commessi in esercizi precedenti è contabilizzata:

- in caso di **errori non rilevanti**, nel Conto Economico dell'esercizio in cui si individua l'errore;
- in caso di **errori rilevanti** (cioè tali da influenzare, individualmente o insieme ad altri errori, le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio), sul saldo di apertura del Patrimonio Netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.

L'art. 8, comma 1, lett. b), del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'art. 83, comma 1, del TUIR, prevedendo l'inserimento del seguente periodo: *«I criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. La disposizione di cui al quarto periodo non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998».*

Pertanto, **a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022**, viene previsto il **riconoscimento fiscale dei componenti di reddito imputati in bilancio nell'esercizio in cui viene operata la correzione degli errori contabili** per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata; di conseguenza, non risulta più necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore.

Regolarizzazione errori contabili

In forza dell'art. 8, comma 1-*bis*, del D.L. n. 73/2022, **la semplificazione opera anche ai fini della determinazione del valore della produzione IRAP.**

Errori non rilevanti	Errori rilevanti
Assenza di pregiudizio alla conformità del bilancio e influenza nella decisione degli utilizzatori	Pregiudizio alla conformità del bilancio e influenza nella decisione degli utilizzatori
Rettifica operata in Conto Economico	Rettifica in aumento o in diminuzione del Patrimonio netto
Dichiarazione dei redditi Assenza di variazione in aumento o in diminuzione, il componente già partecipa al risultato d'esercizio	Dichiarazione dei redditi Variazione in aumento o in diminuzione per far partecipare il componente economico alla determinazione del risultato d'esercizio

Diversamente, per i soggetti che non adottano il principio di derivazione rafforzata o che non sottopongono il bilancio a revisione legale, la semplificazione introdotta dal citato art. 8 del D.L. n. 73/2022 non risulta applicabile.

Pertanto, per tali soggetti, i componenti rilevati a seguito della correzione di errori contabili derivanti dalla mancata imputazione di costi o ricavi nel corretto esercizio di competenza non possono assumere immediato rilievo fiscale; a tal fine, infatti, si rende necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa.