



ALCUNE NOVITÀ PER I BILANCI 2024

DOTT. GIANLUCA CRISTOFORI, STC – STUDIO TRIBUTARIO CRISTOFORI



CONFINDUSTRIA
VENETO EST

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso

TaxLab
CENTRO STUDI
GIURIDICO TRIBUTARI



**L'INCREMENTO DEI LIMITI DIMENSIONALI PER
L'INDIVIDUAZIONE DELLE CD.
«MICROIMPRESE», DI QUELLE AMMESSE A
REDIGERE IL BILANCIO IN FORMA
«ABBREVIATA» E PER GLI OBBLIGHI DI
BILANCIO CONSOLIDATO DI GRUPPO**

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

Il D.Lgs. 6 settembre 2024 n.125 (entrato in vigore il 25 settembre 2024) non prevede una specifica norma di decorrenza.

L'art. 2 della Direttiva 17 ottobre 2023 n.2775/UE prevede, però, l'applicazione dei nuovi limiti (ovvero l'obbligo di conformare la propria normativa interna, da parte degli Stati membri, entro il 24 dicembre 2024) **dagli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2024** o da data successiva, salve deroghe tuttavia non esercitate dal nostro legislatore.

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

CNDCEC – Documento 15/4/2009

Nel commentare il D.Lgs. n.173/2008 il CNDCEC ha sostenuto che, ai fini dell'applicazione dell'informativa «semplificata», i nuovi limiti «ridotti» opererebbero a partire dal primo esercizio a cui si applica la novella normativa [2024] e ciò, non solo per l'esercizio di riferimento [p.e. 2024], ma anche per quelli precedenti [p.e. 2022-2023], potendo quindi applicare i nuovi maggiori limiti anche alle annualità precedenti.

Secondo la tesi del CNDCEC, quindi, i nuovi limiti sarebbero applicabili «retroattivamente», (ri)considerando, ai fini della verifica di superamento dei nuovi parametri dimensionali, anche gli esercizi precedenti il 2024 (p.e. 2022 e 2023).

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

CNDCEC – Documento 15/4/2009

Tuttavia, ove effettivamente non si superassero i «nuovi» limiti (p.e. nel 2023 e 2024), la «semplificazione» si applicherebbe prudenzialmente solo a partire dall'esercizio successivo (p.e. 2025) rispetto al secondo esercizio di mancato superamento delle «nuove» soglie (p.e. 2023-2024). Depongono in tal senso, il documento CNDCEC del novembre 2012 e quelli della FNC del 15 gennaio 2016 e del 30 settembre 2016.

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

CNDCEC – Documento «novembre 2012»

«Pur esistendo diverse interpretazioni sul significato delle parole “per due esercizi consecutivi” e “per il secondo esercizio consecutivo”, in un’ottica prudenziale si ritiene opportuno usufruire della facoltà prevista dal primo comma a partire dal bilancio relativo all’esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti. Invece, ai fini dell’obbligo di redigere in forma ordinaria il bilancio, si suggerisce di provvedere sin dal bilancio relativo all’esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, vengono superati i detti limiti».

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

FNC – Documento 30 settembre 2016.

«Il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili “La redazione del bilancio delle società di minori dimensioni: disposizioni normative e criticità” di novembre 2012 già affrontava il tema con riferimento alle previsioni dell’art. 2435-bis e proponeva un’interpretazione prudentiale, ritenendo opportuno che la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata fosse esercitata a partire dal bilancio relativo all’esercizio successivo a quello nel quale non venivano superati per la seconda volta i limiti dimensionali individuati dalla norma. Sempre in ottica prudentiale, tale documento suggeriva di provvedere a redigere il bilancio in forma ordinaria già nell’esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, la società avesse superato i citati limiti. In assenza di ulteriori interventi normativi sulla questione, le considerazioni espresse nel citato documento del Consiglio Nazionale del 2012 sono da ritenere ancora attuali».

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

Al contrario Assonime, nella propria circolare n.9 del 18/2/2009, in cui sostiene che, ai fini dell'applicazione dell'informativa «semplificata», **i nuovi limiti «ridotti» opererebbero, a partire dal primo esercizio a cui si applica la novella normativa, senza quindi poterli applicare ai precedenti esercizi. Secondo tale tesi, i nuovi limiti sarebbero applicabili solo agli esercizi 2024 e seguenti.**

Ne consegue che, per i bilanci 2024, l'esercizio 2023 andrebbe verificato con i limiti previgenti e solo il 2024 con quelli «aggiornati», potendo tuttavia già applicare le semplificazioni, in caso di mancato superamento, al 2024, non già, quindi, dal 2025 (come sostenuto da CNDCEC e FNC).

Decorrenza incerta: tesi contrapposte

Si registra, tuttavia, una **successiva implicita «apertura» sul punto anche del CNCEC**, nel documento congiunto CNDCEC-Confindustria del 29 marzo 2017, a commento delle nuove norme (anche in materia di bilanci abbreviati e delle micro-imprese) di cui al D.Lgs. n.139/2015: *«In sede di prima adozione [per l'esercizio 2016], **si segnala l'opportunità di verificare il rispetto delle predette condizioni con riguardo agli esercizi 2015 [esercizio precedente] e 2016. Tale impostazione consentirebbe, in questa fase, un'adozione delle nuove previsioni immediata e in linea con le previsioni dell'Unione, volte a ridurre gli oneri amministrativi per le realtà di minori dimensioni. L'alternativa di dover verificare il rispetto dei limiti anche per il 2014 in questa specifica fase sembrerebbe eccessiva».***

Microimprese

Art.2435-ter del Codice civile

“Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: ~~175.000~~ **220.000** euro;
- 2) **ricavi** delle vendite e delle prestazioni: ~~350.000~~ **440.000** euro;
- 3) **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: **5 unità**”.

Modifica introdotta dall'art.16, comma 1, lett. b), D.Lgs. 6/9/2024, n.125

Soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata

Art.2435-*bis* del Codice civile

“*Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:*

- 1) *totale dell'attivo dello stato patrimoniale: ~~4.400.000~~ 5.500.000 euro;*
- 2) *ricavi delle vendite e delle prestazioni: ~~8.800.000~~ 11.000.000 euro;*
- 3) *dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità”.*

Modifica introdotta dall'art.16, comma 1, lett. a), D.Lgs. 6/9/2024, n.125

Enti di investimento e società di partecipazione

Tuttavia, dev'essere ricordato che ...

Art. 2435-ter, comma 5, del Codice civile

*“Agli **enti di investimento** e alle **imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le disposizioni previste dal presente articolo**, dal **sesto comma dell'articolo 2435-bis** e dal **secondo comma dell'articolo 2435-bis** con riferimento alla facoltà di comprendere la voce **D** dell'attivo nella voce **CII** e la voce **E** del passivo nella voce **D**”.*

Periodo introdotto dall'art.24, comma 2, lett. c), della L. 23/12/2021, n.238, in G.U. del 17/1/2022

Enti di investimento e società di partecipazione

Art.2, par. 1, n.14), della Direttiva (UE) 26/6/2013, n.2013/34

“Ai fini della presente direttiva si intende per: [...]

14) “**enti di investimento**”:

a) ***le imprese il cui unico oggetto è l'investimento dei propri fondi in valori mobiliari diversi, valori immobiliari e altre attività con l'unico scopo di ripartire i rischi d'investimento e di far beneficiare i loro investitori dei risultati della gestione delle loro attività***;

b) ***le imprese collegate a enti di investimento a capitale fisso, se l'unico oggetto di tali imprese collegate è l'acquisto delle azioni completamente liberate emesse da tali enti di investimento, fatto salvo l'articolo 22, paragrafo 1, lettera h), della direttiva 2012/30/UE;***”.

Direttiva (UE) 26/6/2012, n.2013/34

Enti di investimento e società di partecipazione

Art.2, par. 1, n.14), della Direttiva (UE) 26/6/2013, n.2013/34

“Ai fini della presente direttiva si intende per: [...]

15) “imprese di partecipazione finanziaria”: le imprese il cui unico oggetto è l’acquisizione di partecipazioni in altre imprese, nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione di tali imprese, senza pregiudizio per i diritti che l’impresa di partecipazione finanziaria possiede in qualità di azionista;”.

Direttiva (UE) 26/6/2012, n.2013/34

Enti di investimento e società di partecipazione

Quindi, di fatto **dai bilanci relativi all'esercizio 2021**, agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria **non si applicano più**, per obbligo di legge:

- le **semplificazioni** previste per le **micro imprese**;

- l'art. 2435-*bis*, comma 6, c.c., ai sensi del quale le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata sono **esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione** se indicano nella Nota integrativa il numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute, acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente (art. 2428, comma 3, n. 3 e 4 c.c.);

- l'art. 2435-*bis*, comma 2, c.c., nella parte in cui consente alle società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata di comprendere la voce "D - Ratei e risconti" dell'attivo nella voce C.II dedicata ai crediti dell'attivo circolante e la voce "E - Ratei e risconti" del passivo nella voce "D - Debiti".

Valutazione dei derivati al *fair value* da parte delle microimprese

News letter OIC – Gennaio 2023 (pubblicata 8 febbraio 2023)

“L’OIC ha ricevuto una **richiesta di chiarimento in merito alla possibilità per una microimpresa, non classificabile tra gli enti di investimento o tra le imprese di partecipazione finanziaria, di rinunciare alle esenzioni previste nell’articolo 2435-ter c.c., anche parzialmente, e con particolare riferimento alla facoltà di rilevare contabilmente gli strumenti finanziari derivati al fair value come previsto dal numero 11-bis del primo comma dell’articolo 2426 e di conseguenza dall’OIC 32 Strumenti Finanziari Derivati**”.

Valutazione dei derivati al *fair value* da parte delle microimprese

News letter OIC – Gennaio 2023 (pubblicata 8 febbraio 2023)

“L’OIC ha osservato quanto segue. L’articolo 2435-ter c.c., introdotto con D.lgs. 139/2015, contiene al comma 2 degli esoneri facoltativi per le microimprese in materia di informativa di bilancio, mentre al comma 3 prevede che: “Non sono applicabili le disposizioni di cui al quinto comma dell’articolo 2423 e al numero 11-bis del primo comma dell’articolo 2426”. La relazione d’accompagnamento al D.lgs. 139/2015 precisa che **le disposizioni** contenute nel suddetto articolo del codice civile **sono volte a consentire alle microimprese di redigere il bilancio secondo le semplificazioni previste dalla Direttiva europea 34/2013** (di seguito “Direttiva”) **ottenendo un considerevole abbattimento dell’onere amministrativo”.**

Valutazione dei derivati al *fair value* da parte delle microimprese

News letter OIC – Gennaio 2023 (pubblicata 8 febbraio 2023)

“Trattandosi, pertanto, di una norma agevolativa per le micro-imprese, è del tutto plausibile che le stesse decidano volontariamente di non avvalersene e quindi deliberatamente sostengono i maggiori oneri per la redazione del bilancio fornendo così una informazione finanziaria più completa. In questa prospettiva una microimpresa che decida di redigere il bilancio in forma ordinaria o in forma abbreviata adotterà le specifiche previsioni di legge stabilite per queste tipologie di bilancio, ivi inclusa la disciplina degli strumenti finanziari derivati prevista dal numero 11-bis del primo comma dell’articolo 2426 e dall’OIC 32. Questa lettura delle disposizioni normative è peraltro coerente con il tenore della Direttiva da cui derivano le disposizioni contenute nell’articolo 2435-ter c.c.. Infatti ai sensi dell’articolo 36, paragrafo 3, della Direttiva il divieto di valutare gli strumenti finanziari derivati al fair value è legato alla circostanza che la micro-impresa si avvalga di uno degli esoneri previsti in materia di informativa di bilancio”.

Bilancio consolidato

Art.27 del D.Lgs. 9/4/1991, n.127

“*Non sono soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, su base consolidata, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:*

- a) ~~20.000.000~~ **25.000.000** euro nel totale degli **attivi** degli stati patrimoniali;
- b) ~~40.000.000~~ **50.000.000** euro nel totale dei **ricavi** delle vendite e delle prestazioni;
- c) **250 dipendenti** occupati in media durante l'esercizio.”.

La verifica del superamento dei limiti numerici indicati al comma 1 **può essere effettuata su base aggregata senza effettuare le operazioni di consolidamento.**

In tale caso, i limiti numerici indicati al comma 1, lettere a) e b), sono maggiorati del 20 per cento”.

Modifica introdotta dall'art.16, comma 2, lett.a), D.Lgs. 6/9/2024, n.125

Bilancio di sostenibilità

Si tratta, peraltro, dei **medesimi limiti dimensionali oltre i quali il D.Lgs. n.125/2024**, con il quale è stata recepita la direttiva CSRD 2022/2464/UE (*Corporate Sustainability Reporting Directive*), **impone nuovi obblighi d'informativa sulla cd. «sostenibilità», da riportare nella Relazione sulla Gestione. La norma prevede, infatti, che, a partire dal 1° gennaio 2025, saranno tenute alla redazione dell'informativa di sostenibilità (fatte salve talune esenzioni) anche le cd. «grandi imprese» non quotate e le società «matri» di «grandi gruppi» (ove non già precedentemente obbligate) che, alla data di chiusura del bilancio, superino i limiti di cui sopra (anche solo su base consolidata o aggregata «con maggiorazione»), rendendosi necessario procedere, con adeguato anticipo, a verificare la presenza di assetti amministrativi idonei ad assolvere anche tale nuovo obbligo d'informativa.**

Casi di esonero dall'obbligo

Art.27, commi 3 e 3-bis, del D.Lgs. 9/4/1991, n.127

“*Non sono inoltre soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese a loro volta controllate quando la controllante sia titolare di oltre il 95 per cento delle azioni o quote dell'impresa controllata ovvero, in difetto di tale condizione, quando la redazione del bilancio consolidato non sia richiesta almeno sei mesi prima della fine dell'esercizio da tanti soci che rappresentino almeno il 5% del capitale.*

Non sono altresì soggette all'obbligo indicato nell'articolo 25 le imprese che controllano solo imprese che, individualmente e nel loro insieme, sono irrilevanti ai fini indicati nel secondo comma dell'articolo 29, nonché le imprese che controllano solo imprese che possono essere escluse dal consolidamento ai sensi dell'articolo 28”.

Casi di esonero dall'obbligo

Art.27, comma 4, del D.Lgs. 9/4/1991, n.127

“L'esonero previsto dal comma 3 è subordinato alle seguenti condizioni:

a) che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro dell'Unione europea, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo il presente decreto ovvero secondo il diritto di altro Stato membro dell'Unione europea o in conformità ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea;

b) che l'impresa controllata non abbia emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea”.

Casi di esonero dall'obbligo

Art.27, comma 5, del D.Lgs. 9/4/1991, n.127

“Le ragioni dell'esonero devono essere indicate nella nota integrativa al bilancio d'esercizio. Nel caso previsto dal terzo comma, la nota integrativa deve altresì indicare la denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato; copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana o nella lingua comunemente utilizzata negli ambienti della finanza internazionale, devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata”.



**PROCEDE [A RILENTO]
ANCHE PER IL 2024 IL PROCESSO DI
AVVICINAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA
AI RISULTATI DI BILANCIO**



MODIFICHE INTRODOTTE NEL TUIR DAL CD. DECRETO DELEGATO IRPEF-IRES

Entrata in vigore

Art. 13, comma 1, del D.Lgs. 13/12/2024, n.192

“Le disposizioni di cui agli articoli 9, 10 e 11, commi 1 e 2, si applicano al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 [...]”,
ovverosia, generalmente, già dal 2024.

Novità introdotta dall’art.13, comma 1, D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Sopravvenienze attive

Art.88, comma 3, lett. b) del TUIR

“Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

a) [...];

b) **I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati ~~o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.~~ [...].”**

[si tratti di un «riallineamento» solo «parziale»]

Modifica introdotta dall'art.9, comma 1, lett. a), D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Disposizioni transitorie

Art. 13, comma 2, del D.Lgs. 13/12/2024, n.192

“Per i proventi di cui all’articolo 88, comma 3, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, incassati entro il termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto”.

Rimane, quindi, da gestire l’effetto «reversal» e il rilascio della «fiscalità differita».

Novità introdotta dall’art.13, comma 2, D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Variazione delle rimanenze

Art.92, comma 6, del TUIR

~~“I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione al termine dell’esercizio sono valutati in base alle spese sostenute nell’esercizio stesso, salvo quanto stabilito nell’articolo 93 per le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale”.~~

Modifica introdotta dall’art.9, comma 1, lett. b), D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Variazione delle rimanenze

Art.92, comma 6, del TUIR

“I prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi, per i quali non trova applicazione l’articolo 93, in corso di esecuzione al termine dell’esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell’esercizio stesso. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano il predetto metodo ai fini della determinazione del reddito””.

Eliminazione di un possibile doppio binario, con conseguente fenomeno di fiscalità differita, condizionata alla corretta applicazione dell’OIC 23

Modifica introdotta dall’art.9, comma 1, lett. b), D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Art.93, comma 6, del TUIR

~~“Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un progetto recante l’indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell’impresa”.~~

Modifica introdotta dall’art.9, comma 1, lett. c), D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Art.93, comma 6, del TUIR

“In deroga alle disposizioni dei commi 1, 2 e 4, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all’esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito”.

Eliminazione di un possibile doppio binario, con conseguente fenomeno di fiscalità differita, condizionata alla corretta applicazione dell’OIC 23

Modifica introdotta dall’art.9, comma 3, D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Disposizioni transitorie

Art.13, comma 3, del D.Lgs. 13/12/2024, n.192

“Per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui al comma 6 degli articoli 92 e 93 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto”.

Rimane, quindi, da gestire l'effetto reversal e il rilascio della «fiscalità differita».

Modifica introdotta dall'art.13, comma 3, D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Norme generali sulle valutazioni

Art.110, comma 3, del TUIR

~~“La valutazione dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, iscritti nel bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2023, operata ai sensi dell’articolo 110, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto, concorre alla formazione dell’imponibile del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024”.~~

Modifica introdotta dall’art.13, comma 4, D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Disposizioni transitorie

Art.13, comma 4, del D.Lgs. 13/12/2024 n.192

“La valutazione dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, iscritti nel bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2023, operata ai sensi dell’articolo 110, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto, concorre alla formazione dell’imponibile del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023”.

Modifica introdotta dall’art.13, comma 4, D.Lgs. 13/12/2024 n.192



MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO



IL QUADRO GENERALE

Finalità cui è orientata la disciplina

Circolare dell' Agenzia delle Entrate n.5/E del 2/2/2007

“La disciplina delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento allo scopo di contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare, per disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società”.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate n.25/E del 4/5/2007

“L'obiettivo delle norme in esame è quello di contrastare le società non operative che non abbiano cioè un interesse effettivo allo svolgimento di attività commerciali”.

Ambito soggettivo di applicazione – Non operative

Art.30, comma 1, della Legge n.724/1994

“Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l’ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore ...” alla somma degli importi che risultano applicando a talune “attività” le percentuali di “ricavabilità” previste dall’art. 30 della Legge n.724/1994.

Modifiche introdotte dall'art.20 del D.Lgs. 192/2024

Art.30, comma 1, della Legge n.724/1994

“a) ~~il 2 per cento~~ l'1 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c) [azioni o quote di partecipazioni al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR], d) [strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'art. 44 del TUIR emessi da società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR] ed e) [obbligazioni e altri titoli in serie o di massa], del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti [di finanziamento]”;

Modifica introdotta dall'art.20, comma 1, lett. a), D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Modifiche introdotte dall'art.20 del D.Lgs. 192/2024

Art.30, comma 1, della Legge n.724/1994

“b) ~~il 6 per cento~~ 3 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da ~~beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 933, e successive modificazioni~~, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento 2,5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento 2 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento dello 0,50 per cento”;

Modifica introdotta dall'art.20, comma 1, lett. a), D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Modifiche introdotte dall'art.20 del D.Lgs. 192/2024

Art.30, comma 1, della Legge n.724/1994

““b-bis) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria”;

[navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, nonché le navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge. 11 febbraio 1971, n. 50]

Modifica introdotta dall'art.20, comma 1, lett. a), D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Test di operatività

Art.30, comma 2, della Legge n.724/1994

“Ai fini dell’applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti”.

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5 del 2 febbraio 2007

*“... Ai fini del raffronto imposto dal **“test di operatività”**, sia i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi contabilizzati, sia le immobilizzazioni e i beni cui si applicano i predetti coefficienti vanno assunti in base alle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti”.*

Test di operatività – Non operative

Art.30, comma 3, della Legge n.724/1994

“Fermo restando l’ordinario potere di accertamento, ai fini dell’imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore all’ammontare della somma degli importi derivanti dall’applicazione, ai valori dei beni posseduti nell’esercizio” delle percentuali indicate alle lettere a), b) e c).

Modifiche introdotte dall'art. 20 del D.Lgs. 192/2024

Art.30, comma 3, della Legge n.724/1994

“a) ~~l'1,50 per cento~~ lo **0,75 per cento** sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1, comma 1;”.

Modifica introdotta dall'art.20, comma 1, lett. b), D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Modifiche introdotte dall'art. 20 del D.Lgs. 192/2024

Art.30, comma 3, della Legge n.724/1994

“b) ~~il 4,75 per cento~~ **2,38 per cento** sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8 bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; **per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 2 per cento**; per le immobilizzazioni costituite da beni **immobili a destinazione abitativa** acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è **ulteriormente ridotta del 3 per cento all'1,5 per cento**; ~~per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento~~; **per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento** **0,45 per cento**”.

Modifica introdotta dall'art.20, comma 1, lett. b), D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Modifiche introdotte dall'art. 20 del D.Lgs. 13/12/2024 n.192

Art.30, comma 3, della Legge n.724/1994

“b-bis) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1272, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria”.

Modifica introdotta dall'art.20, comma 1, lett. b), D.Lgs. 13/12/2024, n.192

Modello Redditi

	Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale
RS117 Titoli e crediti	1 <input type="text" value=""/>	2% ---> 1%		4 <input type="text" value=""/>	1,50% ---> 0,75%
RS118 Immobili ed altri beni	<input type="text" value=""/>	6% ---> e 3%		<input type="text" value=""/>	4,75% ---> e 2,38%
RS119 Immobili A/10	<input type="text" value=""/>	5% ---> 2,5%		<input type="text" value=""/>	4% ---> 2%
RS120 Immobili abitativi	<input type="text" value=""/>	4% ---> 2%		<input type="text" value=""/>	3% ---> 1,5%
RS121 Altre immobilizzazioni	<input type="text" value=""/>	15%		<input type="text" value=""/>	12%
RS122 Beni piccoli comuni	<input type="text" value=""/>	1% ---> 0,50%		<input type="text" value=""/>	0,9% ---> 0,45%
		Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto
RS123 Totale	2 <input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>



ADEGUAMENTO DELLE ESISTENZE INIZIALI DI CUI ALL'ART.92 DEL TUIR

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 78, della Legge 30/12/2023, n.213

“**Gli esercenti attività d’impresa** [in contabilità ordinaria] *che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio **possono** **procedere, relativamente al periodo d’imposta** in corso al 30 settembre **2023, all’adeguamento delle esistenze iniziali** [2023] **dei beni** [non, quindi, dei lavori in corso, anche se infrannuali] **di cui all’articolo 92** del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.*

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 7, comma 2, del D.L. 9/8/2024, n.113

“Ai fini delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 78 a 85, della legge n. 213 del 2023, per i soggetti per i quali il termine di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 30 settembre 2023 scade entro la data del 29 settembre 2024, l'adeguamento delle esistenze iniziali di cui all'articolo 1, comma 78, della citata legge n. 213 del 2023, può essere effettuato [anche] entro il 30 settembre 2024 nelle scritture contabili relative all'esercizio successivo”.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 82, della Legge 30/12/2023, n.213

“L’adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di cui al comma 78 [Modello Redditi per l’anno 2023]. Le imposte dovute sono versate in due 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 di cui al comma 78 e la seconda entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell’acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d’imposta successivo. Al mancato pagamento nei termini consegue l’iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi nonché delle sanzioni conseguenti all’adeguamento effettuato”.

Art. 7, comma 1, del D.L. 9/8/2024, n.113

“Il termine di versamento della prima rata delle imposte dovute, di cui all'articolo 1, comma 82, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, è differito al 30 settembre 2024 per i soggetti per i quali detto termine scade entro il 29 settembre 2024. Se, in applicazione del primo periodo, il termine di versamento della prima rata scade successivamente a quello previsto per il versamento della seconda rata, quest'ultimo termine e' differito anch'esso al 30 settembre 2024”.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 79, della Legge 30/12/2023, n.213

“L’adeguamento di cui al comma 78 può essere effettuato mediante l’eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi nonché mediante l’iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse” [in termini di omessa inventariazione].

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 80, della Legge 30/12/2023, n.213

“In caso di **eliminazione di valori**, l'adeguamento **comporta il pagamento**:

a) **dell'imposta sul valore aggiunto**, **determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione** stabilito, per le diverse attività, con apposito **decreto dirigenziale**. L'aliquota media tenendo conto della esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali è quella risultante dal rapporto tra l'imposta, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;

b) di una **imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, **in misura pari al 18 per cento da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) ed il valore eliminato**”, ovvero la differenza tra il corrispettivo che si ritiene essere stato occultato e la variazione registrata ex-post delle giacenze di magazzino.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 81, della Legge 30/12/2023, n.213

“In caso di iscrizione di valori, l’adeguamento comporta il pagamento di una imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, dell’imposta sul reddito delle società e dell’imposta regionale sulle attività produttive, in misura pari al 18 per cento da applicare al valore iscritto”, idealmente commisurata alla pregressa minor variazione di magazzino per le giacenze di beni già acquisiti, ma non inventariati, alla chiusura dell’esercizio.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 83, della Legge 30/12/2023, n.213

“L’adeguamento di cui al comma 78 non rileva a fini sanzionatori di alcun genere. I valori risultanti dalle variazioni indicate nei commi 80 e 81 sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d’imposta indicato al comma 78 e, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell’accertamento in riferimento a periodi d’imposta precedenti a quello indicato al comma 78. L’adeguamento non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della presente legge”.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 84, della Legge 30/12/2023, n.213

“Ai fini dell’accertamento, delle sanzioni e della riscossione delle imposte dovute, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi. L’imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali nonché dell’imposta regionale sulle attività produttive”.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Art. 1, comma 85, della Legge 30/12/2023, n.213

“Le eventuali maggiori entrate derivanti dall’attuazione dei commi da 78 a 84 affluiscono ad apposito capitolo dell’entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione, sulla base del monitoraggio periodico dei relativi versamenti, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all’articolo 1, comma 130, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.

Adeguamento delle esistenze iniziali

Prassi pregressa:

- circolare Min. Fin. n.115/2000;

- circolare Assonime 24 maggio 2000 n. 39 § 12).

Cosa significa che l'adeguamento ha rilievo anche ai fini civilistici, oltre che fiscali, e non rileva a fini sanzionatori di alcun genere? Introduce anche un'esimente penale?

Nella circolare Min. Fin. n.115/2000 era previsto che gli Uffici non dovessero inviare notizie di reato ex-art. 331 c.p.p., in ipotesi di superamento delle soglie penali; tuttavia, era anche necessariamente precisato che rimane fermo l'ordinario potere dell'Autorità Giudiziaria e, quindi, anche la possibilità per i soci (o i terzi creditori) di farvi ricorso, ove danneggiati dalle condotte nelle quali trova causa la sovrastima, agendo in sede civile e/o sporgendo querela per i reati del caso (p.e. a contenuto distrattivo o di appropriazione indebita).

Trattamento contabile

Se si conviene che la cd. «rottamazione del magazzino» si sostanzia, ai fini contabili, nella correzione di un errore, occorre fare riferimento a quanto previsto, a tal riguardo, dal Principio contabile OIC n.29. In particolare, l'OIC n.29 contiene un distinguo tra gli **errori «rilevanti»** e gli errori «non rilevanti», definendo i primi come gli errori che **possono «individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio»**.

Trattamento contabile

[...] **la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo.**

Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato.

E se i minori utili eventualmente così registrati fossero stati distribuiti?

Oppure se si fossero addirittura tradotti in perdite (o maggiori perdite) con erosione del capitale sociale?

La correzione, invece, di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore (§48 dell'OIC n.29).

Trattamento contabile

Inoltre, salvo i casi in cui ciò non sia fattibile, **il par. 49 dell'OIC n.29 prevede che la società, ai soli fini comparativi, debba correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione** come segue:

- a. se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente; o
- b. se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente. Anche in questo caso, la correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.



ESTENSIONE AL 2024 DELLA POSSIBILITÀ DI NON SVALUTARE I TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

Art. 1 del **D.M. 23/9/2024**

“Le disposizioni di cui all’art. 45, commi 3-octies e 3-novies, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, **si applicano anche per tutto l’esercizio 2024**. **Le imprese** indicate al comma 3-novies che si avvalgono della facoltà di cui al comma 3-octies **destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori registrati in applicazione delle disposizioni dei commi 3-octies e 3-novies e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale**. **In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta differenza, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi”**”.

Vedasi anche il Documento interpretativo OIC n.11/2023 aggiornato per i bilanci 2024.

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

Art. 45, comma 3-octies, del D.L. 21/6/2022, n.73

“Considerata l’eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell’esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anziché al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole. L’applicazione delle disposizioni del primo periodo, in relazione all’evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, può essere prorogata con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze”.

Comma introdotto in sede di conversione

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

Art. 45, comma 3-novies, del D.L. 21/6/2022, n.73

“Per le imprese [di assicurazione e di riassicurazione che non utilizzano i principi contabili internazionali] di cui all’articolo 91, comma 2, del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, le modalità attuative delle disposizioni del comma 3-octies del presente articolo sono stabilite dall’Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni con proprio regolamento, che ne disciplina altresì le modalità applicative [Regolamento IVASS n.52 del 30/8/2022]. Le imprese di cui al primo periodo applicano le disposizioni del comma 3-octies previa verifica della coerenza con la struttura degli impegni finanziari connessi al proprio portafoglio assicurativo. Per le imprese diverse da quelle di cui all’articolo 91, comma 2, del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, le modalità attuative contabili delle disposizioni del comma 3-octies sono stabilite dall’Organismo italiano di contabilità”.

Comma introdotto in sede di conversione

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

Documento interpretativo OIC n.11 (riaggiornato il 31/1/2025 per i bilanci 2024)

“La deroga contenuta nella norma **si applica ai titoli iscritti nell'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato (es. 31 dicembre 2023) e ai titoli acquisiti nell'esercizio 2024**. Può essere, inoltre, applicata a tutti i titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato ovvero a specifici titoli, ancorché emessi dal medesimo emittente ma di specie diversa, motivando adeguatamente la scelta effettuata in nota integrativa”.

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

Documento interpretativo OIC n.11 (riaggiornato il 31/1/2025 per i bilanci 2024)

“**La società che esercita la facoltà** di cui all'articolo 45 comma 3-octies prorogata dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 settembre 2024 **destina a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori iscritti nell'ultimo bilancio regolarmente approvato (o il costo di acquisizione per i titoli acquistati nell'esercizio 2024) e i valori di mercato rilevati alla data di riferimento del bilancio, al netto del relativo onere fiscale**”.

Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante

Documento interpretativo OIC n.11 (riaggiornato il 31/1/2025 per i bilanci 2024)

“In data 23 settembre 2024, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con decreto ministeriale, ha esteso a tutto l'esercizio 2024 la deroga al criterio di valutazione previsto dall'articolo 2426 del codice e ha previsto che le imprese indicate al comma 3-novies che si avvalgono di tale deroga destinano ad una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori registrati in applicazione delle disposizioni dei commi 3-octies e 3-novies e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale”.



**TERMINA NEL 2024
IL «PERIODO DI SORVEGLIANZA»
POST-RIVALUTAZIONI 2020
PER I SOGGETTI «SOLARI»**

Rivalutazione e periodo di sorveglianza

Art. 110, comma 5, del D.L. 14/8/2020, n104

*“Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa ovvero al consumo personale o familiare dell’imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo [**«realizzi» sotto osservazione sino al 2023**] **a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita** [2020], **ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione**”.*



AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI STRUMENTALI PER LE IMPRESE ESERCENTI COMMERCIO AL DETTAGLIO

Ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio

Art. 1, comma 65, della Legge 29/12/2022, n.197

“Le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l’esercizio delle imprese operanti nei settori indicati al comma 66, sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall’applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del 6 per cento. La disposizione del primo periodo si applica limitatamente ai fabbricati strumentali utilizzati per l’attività svolta nei settori indicati al comma 66”.

Ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio

Art. 1, comma 66, della Legge 29/12/2022, n.197

“Ai fini del comma 65, le imprese devono svolgere una delle attività riferite ai seguenti codici ATECO: 47.11.10 (Ipermercati); 47.11.20 (Supermercati); 47.11.30 (Discount di alimentari); 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari); 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati); 47.19.10 (Grandi magazzini); 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici); 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari); [...]”.

Ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio

Art. 1, comma 66, della Legge 29/12/2022, n.197

“[...] 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati); 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati); 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati); 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati); 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati); 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati); 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati)”.

Ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio

Art. 1, comma 67, della Legge 29/12/2022, n.197

“Le imprese di cui ai commi 65 [?] e 66 il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l’attività dell’impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell’esercizio dell’impresa, aderenti al regime di tassazione di gruppo disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono avvalersi della disposizione del comma 65 in relazione ai fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori di cui al comma 66 del presente articolo e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo”.

Ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio

Art. 1, comma 68, della Legge 29/12/2022, n.197

“Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge [1/1/2023], sono adottate le disposizioni di attuazione dei commi da 65 a 67”.

[Provvedimento Direttoriale prot. n. 89458 del 23/3/2023]

Art. 1, comma 69, della Legge 29/12/2022, n.197

“Le disposizioni dei commi da 65 a 68 si applicano per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i successivi quattro periodi di imposta”.

Ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio

Come si coordina la norma con la sistematicità che deve caratterizzare i processi di ammortamento?

E' modificata solo la soglia massima di deducibilità, fermo restando il principio di previa imputazione a conto economico di cui all'art. 109 TUIR?

Sono ammesse deduzioni extra-contabili?

Rilevanza IRAP?

Nessun beneficio [?] per la GDO, almeno per gli immobili strumentali per destinazione, ancorché ... (giurisprudenza e prassi ondivaga, norma AIDC n.213 del 26/5/2021).

Vedasi anche il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 89458 del 23/3/2023.

Sulla previa imputazione a conto economico

Il Provvedimento n.89458 del 23/3/2023 non prevede deroghe rispetto al principio di previa imputazione a conto economico, stabilendo peraltro espressamente che “La maggiorazione è deducibile, ai sensi dell’articolo 102 del TUIR, in misura non superiore a quella risultante dall’applicazione al costo dei fabbricati di cui al punto 4.3 del coefficiente del 6 per cento, nei limiti di quanto disposto dall’articolo 109, comma 4, primo periodo, del TUIR”. Tale disposizione stabilisce che **“Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all’esercizio di competenza [...]”**.

Sulla modifica del piano di ammortamento

L'eventuale modifica del piano di ammortamento contabile si scontra, tuttavia, con la “sistematicità” a cui lo stesso dovrebbe essere informato, tenuto conto della vita economica utile e del valore di presunto realizzo finale dei beni assoggettati al processo di ammortamento. In tal senso, una modifica del piano di ammortamento (per esempio, finalizzata ad aumentare la percentuale della quota annuale dal 3% al 6%) presupporrebbe un significativo mutamento delle condizioni su cui erano state fondate le originarie valutazioni, idoneo a provocare un aumento della quota di ammortamento da stanziare in bilancio. Le disposizioni attuative prevedono, peraltro, che “*La maggiorazione di cui punto 4.1 è deducibile, nel rispetto dei limiti ivi indicati, nell'ipotesi di modifica al piano di ammortamento civilistico operata nell'esercizio di prima applicazione della stessa*”.

Alla richiamata «modifica al piano di ammortamento» è assimilabile anche una svalutazione operata in applicazione dell'OIC n.9 ?

Sulla previa imputazione a conto economico

La disposizione attuativa, contenuta nel decreto direttoriale, non rappresenta una disposizione derogatoria rispetto alle norme del codice civile in materia di bilancio, né una garanzia in ipotesi di scelte di bilancio meramente “opportunistiche” sul piano fiscale, come del resto accadde quando, a seguito dell’abrogazione della possibilità di dedurre extra-contabilmente gli ammortamenti “anticipati”, di cui all’art. 102, comma 3, del TUIR, fu previsto che “... **gli ammortamenti, gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore imputati al conto economico a partire dall’esercizio dal quale**, in conseguenza della modifica recata dal comma 33, lettera q), numero 1), decorre l’eliminazione delle deduzioni extracontabili, **possono essere disconosciuti dall’Amministrazione finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l’impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili**” (articolo 1, comma 34, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, c.d. **Legge Finanziaria per l’anno 2008, norma, peraltro, mai espressamente abrogata**).



PROFILI CONTABILI E FISCALI DEL TRATTAMENTO IN BILANCIO DEI COSTI DI UTILITÀ PLURIENNALE

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Art.2426, comma 1, n.5), del Codice civile

*“[...] i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell’attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. **I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni**. **I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile**; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l’ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l’ammontare dei costi non ammortizzati [...]”.*

Per gli altri costi pluriennali: OIC n.24 §31 e §72-78 - §A22-23

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

OIC 24 §31

“Nella voce **BI7 “altre” immobilizzazioni immateriali** si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI.

A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:

- il costo corrisposto per acquisire l'**usufrutto su azioni** (paragrafo A.18);
- il costo per la realizzazione interna di un **software applicativo “non tutelato”** (nei limiti previsti dai paragrafi A.19-A.21);
- **i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità)** (paragrafi A.22-A.23);
- i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti nei limiti previsti dai paragrafi A.24-A.26”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

OIC 24 §72 – Immobilizzazioni in corso

“Le immobilizzazioni in corso non sono oggetto di ammortamento. Il processo di ammortamento inizia nel momento in cui tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

OIC 24 §73-77 – Altre immobilizzazioni immateriali

“L’ammortamento del diritto di usufrutto su azioni è effettuato sulla base della durata del diritto.

L’ammortamento del costo del software non tutelato è effettuato nel prevedibile periodo di utilizzo.

L’ammortamento del software di base, essendo strettamente correlato all’hardware, è trattato all’interno dell’OIC 16.

L’ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell’eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.

L’ammortamento dei costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti in essere avviene prudenzialmente in un periodo di tempo relativamente breve (da tre a cinque anni)”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

OIC 24 §78 – Svalutazione

“La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali. Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell’immobilizzazione ed effettua una svalutazione, ai sensi dell’articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l’immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile. Sul punto si veda l’OIC 9 “Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali””.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

OIC 24 §A.22 - Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

“I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall’impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le “altre” immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le “Immobilizzazioni materiali” nella specifica voce di appartenenza”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

OIC 24 §A.23 - Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

“I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o leasing) cui si riferiscono cessi prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico nella voce B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall’acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l’importo iscritto tra le “Immobilizzazioni immateriali” viene riclassificato tra le “Immobilizzazioni materiali” ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Art. 108 del TUIR

“*Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota [«di costo»? oppure «di ammortamento»?] imputabile a ciascun esercizio”.*

→ Vedasi le risposte alle istanze di interpello n.63 del 18/1/2023 e n.105 del 19/1/2023

→ Vedasi però anche le recenti sentenze della Corte di Cassazione n.22106 del 5/8/2024 e n.22139 del 6/8/2024

Deducibilità delle spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi

Sentenze della Corte di Cassazione
n.22106 del 5/8/2024 e n.22139 del 6/8/2024

“*In tema di imposte dirette, i costi relativi alle immobilizzazioni materiali o immateriali sono ammortizzabili purché riguardino beni consumabili che entrano nel patrimonio dell’imprenditore **a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento**, non essendo, invece, ammortizzabili i costi riguardanti **beni di proprietà di terzi**” (... ma solo quando lo fossero in virtù del principio di accessione, oppure in generale, ovvero sia anche in ipotesi di affitto o locazione?).*

Deducibilità delle spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi

Sul piano contabile l'**OIC n.24** (§ A.22) prevede che: *«i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le «altre» immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le «Immobilizzazioni materiali» nella specifica voce di appartenenza».*

Secondo la stessa Amministrazione finanziaria, in documenti di prassi pregressa, le spese di manutenzione «straordinaria», sostenute su beni condotti in locazione o *leasing* e rilevate tra le immobilizzazioni immateriali, sono generalmente deducibili ai sensi dell'art.108, co.1, del TUIR, sulla base del corretto trattamento contabile.

Deducibilità delle spese di manutenzione straordinaria su beni di terzi

Sentenze della Corte di Cassazione

n.22106 del 5/8/2024 e n.22139 del 6/8/2024

“[...] *I costi di costruzione di un fabbricato realizzato su di un terreno di proprietà altrui in assenza di concessione a costruire [questo forse rileva nel giudizio, trattandosi di un «abuso edilizio»] o di acquisto del diritto di superficie non sono ammortizzabili, riguardo il bene di un terzo, **ma al limite sono deducibili, al pari dei costi di manutenzione** (arg. ex art.102, comma 4, del TUIR **[al più, sarebbe però il comma 6, che peraltro regola il regime fiscale delle spese di manutenzione «ordinaria»]**), ricorrendone le condizioni di legge”.*

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.63 del 18/1/2023

“Con l’istanza di interpello in oggetto, la società Alfa (di seguito la “società” o l’“istante”), ha **richiesto un parere** in ordine all’individuazione dei **corretti criteri di deducibilità fiscale ai fini IRES ed IRAP dell’importo** di euro ..., **contabilizzato a titolo di svalutazione nella voce B10) c) del conto economico** del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020. [...] Al riguardo riferisce che, coerentemente con i principi contabili nazionali adottati dalla Società e come avallato dalla società di revisione, che ne ha certificato i relativi bilanci di esercizio, tutti i costi inerenti la localizzazione e progettazione del ... Sostenuti nei precedenti esercizi (ivi compresi, quindi, anche tutti i costi esterni ed interni riferibili alle campagne di informazione e comunicazione alla popolazione) sono stati capitalizzati nello Stato patrimoniale all’interno della voce BII5) Immobilizzazioni materiali in corso e acconti mai spesi ed ammortizzati al conto economico”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.63 del 18/1/2023

*“A seguito di un'apposita valutazione volta ad operare una più chiara rappresentazione contabile del progetto del ... dette spese, nel bilancio 2020, sono state riclassificate dalla voce BII5 "Immobilizzazioni materiali in corso e acconti" alla **voce BI6) "Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti"**. Al riguardo la società rappresenta che trattasi di una riclassificazione meramente patrimoniale intervenuta tra due poste dell'attivo dello Stato Patrimoniale, priva di rilevanza economica e reddituale. Ciò in quanto, dando prevalenza alla natura delle spese in esame, ad avviso dell'istante, dette somme andrebbero considerate come una particolare tipologia di oneri pluriennali immateriali, secondo le previsioni del principio contabile nazionale OIC 24”.*

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.63 del 18/1/2023

“[...] *Considerato che la recuperabilità degli oneri pluriennali è caratterizzata da un'alta aleatorietà e dando prevalenza al principio della prudenza, una parte dei costi sostenuti nel corso degli anni 2010-2020 per le campagne di informazione e comunicazione alla popolazione, pari ad Euro è stata svalutata e contabilizzata nella voce B10c) del conto economico del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020”.*

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.63 del 18/1/2023

“[...] L'istante al riguardo afferma che alla luce dei dettami contenuti nel principio contabile nazionale OIC 29, la tardiva pubblicazione della ... (dipendente da cause estranee ad Alfa) ha portato a valutare un possibile cambiamento delle stime con riguardo all'avvio dell'ammortamento delle spese relative alle campagne di informazione e di comunicazione alla popolazione sostenute da Alfa, la stessa società ha fatto presente e che residuano nel bilancio 2020 alla voce BI6) "Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti" e che, **dal punto di vista contabile, la stessa intende effettuare un processo di ammortamento a quote decrescenti, a partire dall'esercizio 2021 sino all'esercizio 2030, nel rispetto del principio contabile nazionale OIC n. 24**”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.63 del 18/1/2023 – Parere dell'A.d.E.

“[...] Secondo quanto rappresentato dall'Istante, si tratta di una parte dei costi sostenuti per le campagne di informazione e comunicazione alla popolazione previste dal decreto legislativo n. ... che sono state capitalizzate negli anni precedenti. Fatta questa premessa, assumendo acriticamente come veritiere le condizioni di cui sopra, sul piano fiscale nel caso di specie trova applicazione l'articolo 108, comma 1, del TUIR, in base al quale ”Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”. Tale disposizione stabilisce il principio secondo cui per gli oneri pluriennali assumono piena rilevanza sul piano fiscale le scelte operate in sede di bilancio”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.63 del 18/1/2023 – Parere dell'A.d.E.

“Pertanto, assumeranno piena rilevanza sul piano fiscale le quote di ammortamento delle spese in esame che, sulla base del relativo piano, scenderanno a conto economico nel corso degli anni. Per queste ragioni, la rettifica di valore effettuata nell'esercizio 2020, pari ad euro ..., non può trovare riconoscimento ai sensi dell'articolo 108 del TUIR in quanto trattasi di un fenomeno valutativo che, come tale, è irrilevante fiscalmente. Ciò in quanto per quota imputabile a ciascun esercizio deve intendersi l'importo calcolato in funzione della vita utile ordinariamente attribuita in sede di redazione del bilancio. La rettifica di valore non dedotta nel periodo d'imposta 2020 e transitata a conto economico potrà essere recuperata, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, nel corso degli anni successivi attraverso variazioni in diminuzione, applicando le modalità di deduzione civilistica ad un valore fiscale più alto a decorrere dall'inizio dell'ammortamento civilistico (vedasi al riguardo la circolare n. 26 del 20 giugno 2012 e la risoluzione n.98 del 19 dicembre 2013)”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

- Cosa sarebbe accaduto se l'ammortamento non fosse ancora iniziato o non iniziasse mai?
- Si sarebbe potuta utilizzare la «soglia» massima civilistica di cinque anni di cui all'art. 2426, co. 1, n.5), del c.c., per i costi d'impianto e di ampliamento o di sviluppo? E per i costi su beni di terzi? La durata del contratto sottostante?
- Sempre e solo a quote costanti?
- Perché un costo di sviluppo «spesato» nell'esercizio di sostenimento è deducibile interamente e uno inizialmente capitalizzato e poi interamente svalutato negli esercizi successivi no?
- La risposta all'istanza di interpello n.63 del 18 gennaio 2023 pare in contrasto con la risoluzione n.383/E del 19 luglio 2007.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.105 del 19/1/2023

“Le spese che ALFA sostiene ”per la manutenzione straordinaria, la trasformazione e l’ammodernamento dei suddetti punti vendita, sia in sede di apertura che durante il periodo di affitto, vengono contabilizzate in applicazione degli standard contabili internazionali IAS/IFRS in una specifica categoria tra le Immobilizzazioni Materiali, denominata Migliorie su beni di terzi e ammortizzate a quote costanti in 5 anni”. In generale, «il processo di ammortamento avviene lungo un periodo identificato nel minore tra la durata del contratto di affitto (mediamente 12 anni, considerando la facoltà di rinnovo) e la vita utile della miglioria (stimata in 5 anni)»”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.105 del 19/1/2023

“Ciò premesso, ALFA evidenzia che **nel caso in esame sembrerebbero applicabili le disposizioni dell'articolo 102 del TUIR**, ivi compreso il riferimento alle aliquote di ammortamento previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988; **tuttavia, mancando nel predetto decreto una specifica aliquota (fiscale) di ammortamento per la categoria "Migliorie su beni di terzi"**, ALFA fa presente che vi sono delle **"condizioni di obiettiva incertezza in merito al regime fiscale applicabile ai fini della deducibilità delle relative quote di ammortamento"**. In particolare, ALFA chiede chiarimenti in merito alla **"deducibilità ai fini della determinazione del reddito d'impresa per il periodo d'imposta xxxx (e per i successivi esercizi) delle quote di ammortamento delle spese incrementative sui punti vendita, così come imputate a Conto economico"**. In altri termini, **l'istante chiede se sia possibile "estendere al caso di specie l'applicazione dell'articolo 108, comma 1 del TUIR che ammette la deduzione delle spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio"**”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.105 del 19/1/2023 – Parere dell'A.d.E.

“Ciò premesso, ALFA evidenzia di aver contabilizzato le spese per la manutenzione straordinaria, la trasformazione e l’ammodernamento dei punti vendita, acquisiti in locazione, tra le Immobilizzazioni Materiali (in particolare, tra le Migliorie su beni di terzi), provvedendo ad ammortizzarle in un periodo identificato nel minore tra la durata del contratto di affitto (mediamente 12 anni), e la vita utile della miglioria (stimata in 5 anni). Ciò in applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS utilizzati per la redazione del bilancio d’esercizio. In linea generale, tale rappresentazione contabile assume rilevanza anche in ambito fiscale, sulla base del principio di derivazione previsto nel predetto articolo 83 del TUIR”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.105 del 19/1/2023 – Parere dell'A.d.E.

“Conseguentemente, le spese sostenute dalla ALFA dovrebbero essere assoggettate al criterio di deducibilità previsto per le immobilizzazioni materiali, vale a dire dedotte secondo la disciplina dell'ammortamento di cui all'articolo 102 del TUIR per la quale continuano ad applicarsi anche per i soggetti IAS/IFRS i limiti quantitativi risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (cfr. articolo 2, comma 2, del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 1° aprile 2009, n. 48 e circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011). Ciò premesso, occorre evidenziare, tuttavia, che le aliquote previste dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 individuano in modo forfaitario la vita utile di beni materiali strumentali, mentre non individuano, come nel caso in esame, la vita utile di spese sostenute dal locatario per Migliorie su beni di terzi. Del resto, come evidenziato dall'istante, nello stesso bilancio non viene rappresentato uno specifico bene a cui poter applicare le predette aliquote fiscali, poiché riconduce le spese sostenute dalla ALFA nella generica voce Migliorie su beni di terzi”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.105 del 19/1/2023 – Parere dell'A.d.E.

“In ragione di quanto precede, si ritiene che la vita utile di tali spese risulti individuata nella disciplina delle spese relative a più esercizi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUIR, in base alla quale tali spese sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Tale soluzione non appare, peraltro, in contrasto con il principio di derivazione rafforzata previsto nel predetto articolo 83 del TUIR. Nel caso di specie, infatti, la rappresentazione contabile è comunque recepita in ambito fiscale, considerato che l'articolo 108 del TUIR consente la deduzione delle spese relative a più esercizi per la quota imputabile a ciascun esercizio, secondo i criteri che caratterizzano la redazione del bilancio””.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

Risposta all'istanza di interpello n.105 del 19/1/2023 – Parere dell'A.d.E.

“Tale conclusione, peraltro, è coerente con quanto chiarito nella risoluzione n.179/E del 27 dicembre 2005, ove è stato precisato che possono essere ammortizzate, assumendo a riferimento le aliquote previste dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, le opere che si estrinsecano in beni materiali che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità e che, al termine del periodo di uso o comodato, possono essere rimosse dall'utente o dal comodatario, risultandone possibile l'utilizzo a prescindere dal bene cui accedono. Diversamente qualora le opere realizzate non sono separabili dai beni di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità (come si evince dall'istanza presentata da ALFA) ai fini della deducibilità fiscale risulta applicabile l'articolo 108 del TUIR e, quindi, la deducibilità nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio”.

Trattamento in bilancio dei costi di utilità pluriennale

- **Prassi valida anche per i soggetti non IAS-adopter?**
- **Rileva il fatto che, tra le immobilizzazioni materiali ammortizzabili, vi sono anche beni non inclusi nelle tabelle ministeriali di cui ai vari D.M. (in particolare il D.M. 31/12/1988), per i quali l'ammortamento non è operato a norma dell'art. 102 del TUIR, bensì dell'art. 108 del TUIR, quale norma che regola in via residuale l'ammortamento?**
- **Sarebbe stato diverso se le opere realizzate e ancorate «su beni di terzi» si fossero tradotte in beni «tabellati» nei D.M. attuativi dell'art. 102 del TUIR?**

Indennità di portafoglio

Risposta all'istanza di interpello n.317 del 7/9/2020

“L'istante dichiara di essere un **consulente finanziario** che, dal 23 luglio 2003, opera quale mandatario della Banca (...) (d'ora in poi anche Banca ...). **Il contribuente rappresenta di aver** *accettato di assistere un certo numero di clienti del Mandante (Banca) precedentemente gestiti da altri consulenti finanziari e di aver contestualmente **assunto l'impegno a corrispondere alla banca Mandante un importo in rivalsa pari all'ammontare che la stessa corrisponderà, come indennità di clientela, al consulente finanziario che ha "ceduto" il cliente.** L'istante **chiede chiarimenti circa il trattamento tributario dell'importo pagato in rivalsa** alla banca Mandante, nei termini sopra descritti, ai fini della corretta determinazione del reddito d'impresa”.*

Indennità di portafoglio

Risposta all'istanza di interpello n.317 del 7/9/2020

*“L’articolo 108, comma 1, del TUIR, prevede che: “Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”. In tal modo è affermato il principio secondo cui la deducibilità dipende dall’imputazione al conto economico nell’esercizio di competenza dei costi in questione. Nella fattispecie rappresentata dall’istante, **le somme versate a titolo di “indennità di portafoglio” costituiscono il prezzo per l’acquisizione della gestione di una parte del pacchetto di clientela facente capo ad un promotore finanziario** che, secondo il Regolamento Indennità di Portafoglio prodotto, si trovi in una delle condizioni di cui alla lettera A, B o C del paragrafo 1, ovvero, sinteticamente:*

- in caso di cessazione del rapporto di agenzia (A);*
- in costanza di rapporto di agenzia, in caso di assegnazione in tutto o parte del portafoglio Clienti ad uno o più private Banker Subentranti (B);*
- in caso di decesso del private banker o nel caso di cessazione del rapporto dovuta a invalidità permanente e totale del Private banker stesso (C)”.*

Indennità di portafoglio

Risposta all'istanza di interpello n.317 del 7/9/2020

“Orbene, **attraverso il negozio di cessione in parola non è trasferita la clientela del promotore finanziario "uscente", ma solo una sorta di "diritto allo sfruttamento" della clientela stessa, assimilabile alla "licenza« [?] di utilizzazione di un dato bene.** I clienti, infatti, sono (e restano) clienti della banca mandante, nel cui interesse i promotori concludono contratti. Tale situazione risulta chiaramente nel Regolamento Indennità di portafoglio allegato alla documentazione integrativa laddove, in particolare, risulta che il Private Banker Subentrante "assume l'incarico ricevuto dalla Società di assistere per conto e nell'interesse della stessa i Clienti" e che "Resta ferma la facoltà della Società di riassegnare la clientela ad altro o altri Private Banker per esigenze di natura organizzativa o commerciale" (cfr. paragrafo 4 Pagamento della Rivalsa). **La scrivente, pertanto, è dell'avviso che, ai sensi del comma 1 dell'articolo 108 del TUIR, il contribuente possa dedurre il costo sostenuto per l'indennità in parola nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio**”.

Oneri per aumento di capitale

Circolare n.108 del 3/5/1996

D: “Si chiede di conoscere se la scelta effettuata in sede di bilancio in ordine al trattamento delle spese sostenute in occasione di operazioni di aumento del capitale sia valida anche ai fini fiscali; con la conseguenza che in caso di opzione per l'immediata ed integrale imputazione al conto economico non si deve procedere alla ripartizione in cinque anni della deduzione ai fini fiscali”.

Oneri per aumento di capitale

Circolare n.108 del 3/5/1996

R: “*La disposizione recata dal comma 3, dell’art. 74 del TUIR, non individua autonomamente una categoria di spesa da considerare comunque di carattere pluriennale. Si ritiene pertanto che in presenza di spese, come quelle relative all’aumento del capitale sociale [costi d’impianto e ampliamento, ovvero costi di sviluppo], per le quali la disciplina civilistica non imponga come obbligatoria l’iscrizione nell’attivo e la conseguente ripartizione in più esercizi, l’eventuale integrale imputazione delle stesse al conto economico dell’esercizio di sostenimento valga anche sul piano fiscale, nel rispetto del principio posto dall’art. 52 del TUIR”.*

Vigneti

Circolare n.98 del 17/5/2000

D: *“Una casa vinicola è proprietaria di diversi vigneti. Qual è la giusta classificazione fiscale dei vigneti ed in particolare con riguardo al D.M. 31 dicembre 1988 qual è l’aliquota d’ammortamento applicabile agli stessi?”*

R: *“L’ammortamento è una procedura tecnico-contabile attraverso la quale si ripartisce nei vari esercizi l’onere del deperimento e del consumo relativo alla utilizzazione di beni strumentali di durata pluriennale. Ciò premesso, si rammenta che i terreni, ancorché assolvano ad una funzione di strumentalità nell’esercizio delle attività, non sono ammortizzabili, atteso che, per la loro natura, non sono suscettibili di deperimento e consumo. Relativamente ai costi di acquisizione e di messa in opera dei vigneti, si precisa che gli stessi non sono ammortizzabili secondo i criteri ordinari ma, rientrando tra le spese relative a più esercizi, sono deducibili secondo la regola stabilita dall’art. 74, comma 3, del TUIR”*



DEDUCIBILITÀ DELL'IMPOSTA DI REGISTRO «CAPITALIZZATA»

Deduzione delle imposte

Norma di comportamento AIDC n.210

“Nella determinazione del reddito d’impresa, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono deducibili.

Se accantonate in bilancio, le altre imposte sono deducibili nell’esercizio di accantonamento, se e nella misura in cui risultino da dichiarazioni presentate, da accertamenti o da provvedimenti degli uffici notificati, o da sentenze depositate.

Se imputate a costo, le altre imposte sono deducibili per competenza se sono strettamente correlate a componenti positivi di reddito, ovvero se sono imputate quali oneri accessori di componenti negativi di reddito; negli altri casi, le altre imposte sono deducibili nell’esercizio in cui sono pagate, a condizione che risultino iscritte nel conto economico, o vi siano state iscritte in periodi d’imposta precedenti”.

Deduzione delle imposte

Sentenza della Corte di cassazione n.2519 del 26/1/2024

“**L’art. 99, comma 1, TUIR** dopo aver previsto che le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione, **al secondo periodo, prevede espressamente che le altre imposte sono deducibili nell’esercizio in cui avviene il pagamento. La norma, per «le altre imposte», stabilisce la deducibilità secondo un principio di cassa in quanto detta un criterio di imputazione legato al pagamento. In ragione di tale espressa statuizione, laddove opera l’art. 99, comma 1, TUIR diventa inapplicabile sia il principio di derivazione rafforzata, sia l’art. 109, comma 1, TUIR nella parte in cui prescrive il generale principio di competenza per i componenti positivi e negativi, sempre che le norme contenute negli articoli precedenti (tra cui l’art. 99 .TUIR) non dispongano diversamente [...]”.**

Deduzione delle imposte

Sentenza della Corte di cassazione n.2519 del 26/1/2024

“[...] Questa Corte ha precisato che la nozione di «altre imposte» di cui all'art. 99 TUIR deve essere intesa in senso ampio, ossia vi sono ricomprese sia i tributi che hanno natura di imposte - ad esclusione di quelle dichiarate indeducibili dal primo periodo del comma 1 dell'art. 99 - sia le tasse. (cfr. Cass. 9.6.2010, n. 13851 che ha interpretato il termine imposta come sinonimo di tributo) [...]”.

Deduzione delle imposte

Sentenza della Corte di cassazione n.2519 del 26/1/2024

“[...] La deduzione per cassa, tuttavia, non può trovare applicazione, ritornando ad operare l'imputazione per competenza, in due casi: il primo è quello in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, in quanto oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi. In questo caso, le imposte sono deducibili nell'esercizio di competenza, atteso che l'applicazione del principio di cassa (posticipando la deduzione dei componenti negativi rispetto a quelli positivi) porterebbe a tassare un reddito solo apparente, in contrasto con i principi di capacità contributiva e di separazione dei periodi di imposta. Il secondo è quello in cui le imposte divengono oneri accessori di componenti negativi di reddito. In tale ipotesi, infatti, gli oneri fiscali, in ragione della loro accessorietà, assumono la medesima natura e disciplina dei costi ai quali afferiscono [...]”.

Deduzione delle imposte

Sentenza della Corte di cassazione n.2519 del 26/1/2024

“[...] ***Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: «L'art. 99, comma 1, TUIR, laddove prevede che «le altre imposte» - ovvero le imposte diverse dalle imposte sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa - sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento, stabilisce la deducibilità secondo un principio di cassa in deroga al principio di competenza di cui all'art. 109, comma 1, TUIR. La deduzione per cassa, tuttavia, non può trovare applicazione, ritornando ad operare l'imputazione per competenza: a) nel caso in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, in quanto oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi; b) nel caso in cui i tributi divengano oneri accessori di componenti negativi di reddito, assumendo la medesima natura e disciplina dei costi ai quali afferiscono»*** [...]”.



GLI EFFETTI DELL'EVENTUALE PREGRESSA «SOSPENSIONE» DEGLI AMMORTAMENTI

Sospensione del procedimento di ammortamento

Art.60, comma 7-bis, del D.L. 14/8/2020, n.104

“I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, ~~negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022~~ negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023, possono, anche in deroga all’articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento 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 [...]”.

Comma modificato dall’art.3, comma 8, del D.L. 29/12/2022, n.198

Sospensione del procedimento di ammortamento

Art.60, comma 7-bis, del D.L. 14/8/2020, n.104

“[...] **La quota di ammortamento non effettuata** ai sensi del presente comma **è 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.** ~~Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, tale misura è estesa all'esercizio successivo per i soli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali. In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARSCOV-2, l'applicazione delle disposizioni del presente comma è estesa all'esercizio successivo a quello di cui al primo periodo~~”.

Periodo sostituito dall'art. 1, comma 711, della Legge 30/12/2021, n.234 e, successivamente dall'art. 3, comma 5-quinquiesdecies, del D.L. 30/12/2021, n.228, introdotto in sede di conversione ed eliminato dall'art. 5-bis, del D.L. 27/1/2022, n.4

Destinazione a riserva indisponibile

Art.60, comma 7-ter, del D.L. 14/8/2020, n.104

“I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi”.

Informazioni da rendere in nota integrativa

Art.60, comma 7-*quater*, del D.L. 14/8/2020, n.104

“La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell’iscrizione e dell’importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell’esercizio”.

Deduzione della quota di ammortamento

Art.60, comma 7-quinquies, del D.L. 14/8/2020, n.104

“Per i soggetti di cui al comma 7-bis, **la deduzione della quota di ammortamento** di cui al comma 7-ter **è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103** [non, però, correttamente, ex-art. 108 TUIR] **del testo unico delle imposte sui redditi**, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **a prescindere dall'imputazione al conto economico**. Ai fini della determinazione del **valore della produzione netta** di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, **la deduzione della quota di ammortamento** di cui al comma 7-ter **è ammessa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, **a prescindere dall'imputazione al conto economico**”.

Vedasi, tra gli altri, anche:

- il **Documento interpretativo OIC n.9**;
- la **risposta all'istanza di interpello n.607 del 17 settembre 2021**, con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la **deduzione fiscale extracontabile** degli ammortamenti sospesi è una **mera facoltà**.

Eventuale «effetto reversal» delle deduzioni fiscali extra-contabili e rilascio delle imposte differite.

Monitoraggio degli ammortamenti da allungamento della vita utile.

Monitoraggio in nota integrativa dell'effetto «liberatorio» sulle riserve indisponibili e sul relativo valore residuo indisponibile.



RILEVANZA FISCALE “CONDIZIONATA” DELLA CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Art.8 del D.L. 21/6/2022, n.73 – Relazione illustrativa

“Attualmente le componenti di reddito generate dal processo di correzione degli errori contabili, attuato secondo i principi IAS (8) e OIC (29), non possono trovare riconoscimento « naturale » ai fini dell’IRES e dell’IRAP, se non attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d’imposta interessato dall’errore contabile. La deducibilità dei costi o l’imponibilità dei proventi resta ancorata all’imputazione al periodo in cui gli stessi avrebbero dovuto essere contabilizzati; conseguentemente, la deducibilità e l’imponibilità sono legittimate solo attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa che tenga conto della rettifica dell’errore ricalcolando l’imponibile fiscale. Pertanto, nel sistema tributario attuale, le componenti generate dalla correzione dagli errori non assumono rilevanza fiscale nel periodo d’imposta in cui viene effettuata la correzione [...]”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Art.8 del D.L. 21/6/2022, n.73 – Relazione illustrativa

“[...] **La modifica** all'articolo 83 del testo unico delle imposte sui redditi **attribuisce rilevanza fiscale alla correzione degli errori nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili esistenti, evitando così alle imprese la presentazione di un'apposita dichiarazione integrativa (IRES-IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento**. In considerazione delle predette finalità di semplificazione della modifica e del principio di carattere generale in base al quale la rettifica delle dichiarazioni non può comportare, in ogni caso, la riapertura di periodi d'imposta per i quali siano già spirati i termini di decadenza dell'attività di accertamento, la rilevanza fiscale delle poste derivanti dalla correzione di errori contabili è, in ogni caso, esclusa per le componenti negative di reddito in relazione alle quali, con riferimento al periodo d'imposta di corretta imputazione contabile, è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Art.8 del D.L. 21/6/2022, n.73 – Relazione tecnica

[Non dovrebbero registrarsi effetti in termini di «copertura», trattandosi di una norma di carattere procedurale]

La disposizione alla lettera b) prevede la possibilità di far valere fiscalmente gli errori contabili nell'anno di imposta corrispondente a quello di contabilizzazione, eliminando la necessità di presentare dichiarazione integrativa relativa all'anno a cui si riferisce l'errore, fatta eccezione per i componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa.

In termini di effetti finanziari la modifica non determina effetti, trattandosi di una misura fondamentalmente di carattere procedurale. In particolare, si sottolinea che, fermi restando i possibili effetti compensativi dipendenti dal segno dell'errore contabile, nella sostanza gli effetti derivanti dalla disposizione sarebbero in linea con quelli a legislazione vigente, dato l'intento della presentazione della dichiarazione integrativa di riallineare i saldi finanziari.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Art.83, comma 1, del TUIR

“[...] 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 decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti”.

Comma modificato dall'art.1, comma 273, della L. 30/12/2022, n.197

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Art.8, comma 1-bis, del D.L. 21/6/2022, n.73

“**Le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili** effettuato ai sensi dell’articolo 83, comma 1, quarto periodo, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, introdotto dal comma 1, lettera b), del presente articolo, **rilevano anche ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive**, di cui al titolo I del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. **Il primo periodo del presente comma** non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa prevista dall’articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 **e**, sussistendo gli altri presupposti, **opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti**”.

Comma modificato dall’art.1, comma 274, della L. 30/12/2022, n.197

Decorrenza delle modifiche della «Legge di Bilancio 2023»

Art.1, comma 274, della Legge di Bilancio 2023

“***Le disposizioni*** di cui ai commi 273 e 274 ***si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73*** [22 giugno 2022]”.

Art.1, comma 274, della L. 30/12/2022, n.197

Da mettere «a fuoco»

(vedasi anche Circolare Assonime n.31-2022)

- C'è un distinguo tra imprese IRPEF e IRES-micro e le altre (ammesse ad applicare il principio di «derivazione rafforzata»)?
- Per le imprese IRES-micro che redigessero bilanci abbreviati, opera la nuova norma? In tali circostanze, come si gestisce il passaggio da derivazione «semplice» a «rafforzata»?
- Che cos'è «errore» a questi fini (OIC 29 § 44 definizione di errore rilevante allineata a quella dello IAS 8)? *Vedasi anche la risposta a interpello n.73 del 20 marzo 2024.*
- C'è un distinguo tra errori «non rilevanti» e «rilevanti» OIC 29 § 46? *Vedasi anche la risposta a interpello n.73 del 20 marzo 2024.*
- Si possono correggere solo errori di competenza o anche di qualificazione, classificazione e quantificazione?
- Vale solo per le correzioni dal 2022 (compreso) in poi, o anche per le correzioni contabili già operate in passato, ma senza dichiarazioni fiscali integrative?

Da mettere «a fuoco»

(vedasi anche Circolare Assonime n.31-2022)

- E' una norma con un profilo «etico»? Vale quindi per correggere errori solo prima dell'avvio di attività di ispezione o verifica? In quel momento, (i) il bilancio che accoglie la correzione deve essere già stato approvato e (ii) le relative dichiarazioni fiscali già presentate?
- ... e se l'errore (anche commesso dal 2022) fosse troppo risalente al momento della correzione e, quindi, non imponesse più alcuna correzione? (p.e. costo ammortizzabile «spesato»)
- Correzione fiscalmente rilevante solo in presenza di errori contabili corretti, non di errori meramente «fiscali» (p.e. criterio «di cassa», soglie di deduzione, limite del ROL, ecc.).
- Continuano ad applicarsi le sanzioni? Se no, solo per l'effetto delle correzioni contabili operate dal 2022 o anche per le precedenti, ma con violazioni non ancora constatate?

Da mettere «a fuoco»

(vedasi anche Circolare Assonime n.31-2022)

- La componente reddituale dedotta o tassata in un periodo diverso da quello di competenza deve essere assoggettata al medesimo «regime» ed eventuale «limite di rilevanza» a cui sarebbe stata assoggettata in assenza di errore, oppure diventa una «nuova» componente di reddito, da assoggettare alle regole vigenti nell'esercizio di correzione contabile? Cosa accade in caso di modifiche normative fiscali nel frattempo intervenute o di diversi «limiti di rilevanza»? *Vedasi anche la risposta a interpello n.73 del 20 marzo 2024.*
- Cosa accadrebbe se, corretto l'errore contabile, non se ne rilevasse l'effetto fiscale? Quale sarebbe il periodo d'imposta oggetto di rettifica? E' possibile derogare alla nuova norma e applicare la disciplina delle dichiarazioni integrative, ove più conveniente? *Vedasi anche la risposta a interpello n.73 del 20 marzo 2024.*

Da mettere «a fuoco»

(vedasi anche Circolare Assonime n.31-2022)

- **La revisione deve essere obbligatoria o può essere anche solo facoltativa-opzionale?**
- **Doveva essere assoggettato a revisione il bilancio relativo all'esercizio in cui è stato commesso l'errore o è sufficiente con riguardo all'esercizio di correzione?** *Vedasi anche la risposta a interpello n.73 del 20 marzo 2024.*

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024

“[...] L'istante chiede un parere in merito alla possibilità di:

(1) «riconoscere piena rilevanza fiscale già nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 (i.e., esercizio di correzione degli errori), sia ai fini IRES che ai fini IRAP, alle componenti negative pari a Euro xxx iscritte direttamente a patrimonio netto nel bilancio 2022 quale esito del processo di correzione degli errori contabili «rilevanti» commessi in relazione al leasing immobiliare» [...];

(2) «di operare nell'esercizio 2022 un decremento permanente della base ACE pari alla rettifica del saldo degli utili portati a nuovo (pari a Euro xxx, già al netto della fiscalità anticipata) contabilizzata nel bilancio dell'esercizio 2022 in relazione all'errore contabile [...]» [...]”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

“[...] La presente **risposta** è **limitata** all'esame della **rilevanza fiscale** della correzione di detti **errori contabili aventi ad oggetto l'errata imputazione «per competenza» di tali componenti negativi** [...]. Va da sé che **laddove gli errori contabili rappresentati in istanza risultassero, invece, conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali** (ossia, in altri termini, **non fossero qualificabili come errori secondo i principi contabili nazionali ...**), **le previsioni in parola concernenti la rilevanza fiscale degli errori contabili non troverebbero, in radice, applicazione.** [...]”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

“[...] Sul piano contabile – per quanto qui di interesse –, si rammenta che per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, **la definizione di errore contabile è contenuta nel principio OIC 29, il quale al §44, prevede che «un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile».** [...]”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

*“[...] La finalità delle citate disposizioni risiede nella **volontà del Legislatore fiscale di semplificare gli adempimenti degli operatori quando pongono in essere una procedura di correzione di errori contabili in conformità ai principi contabili** [...].*

In sostanza, ai soggetti che procedono alla correzione di errori contabili in bilancio e che applicano la «derivazione rafforzata» e sono sottoposti a revisione legale, riconosciuto ai fini fiscali il corrispondente componente correttivo nel medesimo esercizio in cui la correzione è eseguita [...].

*... **in luogo della dichiarazione integrativa (che tuttavia continua a trovare applicazione in relazione ai casi in cui difettino i requisiti soggettivi e/o oggettivi per la fruizione delle semplificazioni in commento)**”.*

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

“[...] **Le poste «correttive» di detti errori diventano un componente reddituale di competenza del periodo d'imposta in cui avviene correzione.** Ciò comporta, altresì, che nei confronti del contribuente che procede (...) **a detta correzione risulta preclusa la possibilità di ricorrere alla presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa** per emendare quella del periodo d'imposta in cui si è verificato l'errore contabile oggetto della procedura di correzione.

[...] si ritiene che **essendo l'Istante un soggetto che redige il bilancio di esercizio in conformità alle norme contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile e avendo sottoposto a revisione legale dei conti il bilancio chiuso al 31 dicembre 2022**, la correzione operata nel bilancio 2022 (...) con riferimento all'errore di imputazione per competenza di componenti negativi non rilevati negli esercizi 2019, 2020 e 2021 assume rilevanza fiscale ai fini IRES (...) **e IRAP**”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

“[...] Pertanto, ***l'Istante potrà dedurre, a seguito della correzione degli errori contabili e ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del Tuir, nel 2022 l'ammontare della quota capitale dei canoni di leasing non dedotto nei singoli periodi d'imposta sopra richiamati esclusivamente nei limiti dell'importo che sarebbe stato deducibile in ogni singolo esercizio*** [...].

In via generale, ***le previsioni introdotte dall'articolo 8 del decreto-legge n. 73 del 2022 che attribuiscono rilevanza fiscale alle poste correttive degli errori contabili nei termini sopra detti, non consentono di derogare alle altre norme fiscali (diverse dall'articolo 83 del Tuir) che limitano o riducono la rilevanza fiscale di determinati componenti reddituali***”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

“[...] Per quanto concerne gli **interessi passivi** impliciti nei canoni di leasing oggetto di correzione [...] l'Istante dovrà provvedere:

- (i) **a renderli indeducibili ai fini IRAP**, in conformità con quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 5 del Decreto IRAP, e
- (ii) **a dedurli ai fini IRES**, tenendo conto delle limitazioni disposte dall'articolo 96 del Tuir determinate sulla base degli interessi attivi e dei proventi assimilati di cui all'articolo 96, comma 1, lettera a) e b), del TUIR e del risultato operativo lordo (ROL) disponibili nel periodo d'imposta in cui gli errori contabili in esame vengono corretti, stante le peculiarità del meccanismo di deduzione di tali componenti negativi previsto dall'articolo 96 citato”.

Rilevanza fiscale della correzione di errori contabili

Risposta all'istanza di interpello n.73/2024 – Parere dell'A.d.E.

*“[...] si ritiene che l'Istante debba procedere alla **determinazione della base ACE** relativa ai periodi 2019, 2020 e 2021 **esclusivamente applicando le ordinarie modalità previste per la presentazione della dichiarazione dei singoli periodi d'imposta interessati da detti errori «con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel conto economico»**”.*

Rilevanza fiscale delle poste correttive degli errori contabili

Norma di comportamento AIDC n.221

“Le scritture portanti la correzione degli errori contabili in ossequio alla corretta applicazione dei principi adottati da parte dei soggetti ai quali sia accordato il regime di derivazione rafforzata e che sottopongano il bilancio di esercizio a revisione legale hanno rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui sono effettuate; costituisce eccezione a tale regola di portata generale il caso in cui la correzione comporti una riduzione dell'imponibile generata da componenti negativi di reddito la cui competenza originaria risalga a un periodo per il quale sia scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa.

La traslazione della rilevanza fiscale dei componenti di reddito dall'esercizio in cui l'errore è stato commesso all'esercizio in cui viene posto rimedio allo stesso, non opera, tuttavia, nel caso in cui il rimedio all'errore sia successivo all'avvenuta notifica di un atto di contestazione impugnabile”.

Vedasi però anche la risposta a interpello n.73/2024.



AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO DELLE RISERVE «IN SOSPENSIONE»

Affrancamento straordinario delle riserve in sospensione

Art. 14, comma 1, della L. 13/12/2024, n.192

“I saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2024, possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l’applicazione di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive nella misura del dieci per cento.

L’imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed è versata obbligatoriamente in quattro 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 medesimo periodo d’imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d’imposta successivi”.

Novità introdotta dall’art.14, comma 1, della L. 13/12/2022, n.192

Affrancamento straordinario delle riserve in sospensione

Art. 14, comma 2, della L. 13/12/2024, n.192

“Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente articolo, possono essere dettate le relative disposizioni di attuazione”.

Novità introdotta dall’art.14, comma 2, della L. 13/12/2022, n.192



NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO 2025

(LEGGE 30/12/2024 N.207)



CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE A BENEFICIO DI COLORO CHE HANNO RIVERSATO IL CREDITO D'IMPOSTA *R&S*

Riversamento del credito di importa per ricerca e sviluppo: contributo in conto capitale

Art.1, comma 458, della Legge di Bilancio 2025

*“**Ai soggetti che hanno fruito del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo** di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, **e che hanno presentato richiesta di accesso alla procedura di riversamento spontaneo entro il 31 ottobre 2024**, ai sensi dell'articolo 5, commi da 7 a 10, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, **è riconosciuto un contributo in conto capitale commisurato, in misura percentuale, all'importo del credito oggetto di riversamento spontaneo, nel limite di spesa** di cui al comma 460 del presente articolo”.*

Novità introdotta dall'art.1, comma 458, della L. 30/12/2024, n.207

Riversamento del credito di importa per ricerca e sviluppo: contributo in conto capitale

Art.1, comma 459, della Legge di Bilancio 2025

“Le modalità di erogazione, la misura percentuale e la rateizzazione del contributo sono stabilite, con decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge”.

Novità introdotta dall'art.1, comma 459, della L. 30/12/2024, n.207

Riversamento del credito di importa per ricerca e sviluppo: contributo in conto capitale

Art.1, comma 460, della Legge di Bilancio 2025

“Per le finalità di cui al comma 458 nello stato di previsione del Ministero delle imprese e del made in Italy è istituito un fondo con una dotazione finanziaria di 60 milioni di euro per l'anno 2025, di 50 milioni di euro per l'anno 2026, di 80 milioni di euro per l'anno 2027 e di 60 milioni di euro per l'anno 2028”.

Potrebbe avere un qualche rilievo sui bilanci 2024 «in chiusura»?

Si potrebbero stanziare «attività potenziali» nemmeno quantificabili entro la data di approvazione del progetto di bilancio e, comunque, venute ad esistenza sulla base di norme e provvedimenti sopravvenuti post-chiusura?

Novità introdotta dall'art.1, comma 460, della L. 30/12/2024, n.207

GRAZIE PER L'ATTENZIONE



[Gianluca Cristofori](#)



info@tax-lab.it

