SLIDE 1

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino

Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese
ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI TORINO

Le principali novità per le imprese

Franco Vernassa – commercialista in Torino

Agenda

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

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

Gli interpelli sugli ammortamenti

SLIDE 3

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino

Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese
ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI TORINO

Le novità per la determinazione di IRES ed IRAP per il Bilancio 2023 – le novità

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

Executive summary

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

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Deducibilità dei costi «black list»

Deducibilità dei costi «black list»

Variazione in aumento

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

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

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

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

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

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

Lista UE dei paesi non cooperativi ai fini fiscali	
American Samoa	Antigua
Anguilla	Barbuda
The Bahamas	Belize
Fiji	Guam
Palau	Panama
Russian Federation	Sampoa
Seychelles	Trinidad and Tobago
Turks and Caicos Island	US Virgin Islands
Vanatu	

Deducibilità dei costi «black list»

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

Aspetti procedurali

Modello Redditi SC 2024

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

Modello Redditi SC 2024

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

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

ACE e gestione delle eccedenze

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

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

Punti di attenzione ai fini del bilancio 2023

Gestione delle eccedenze ACE

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

***Recapture* «super ACE» 2021**

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

ACE e gestione delle eccedenze

Conversione dell'eccedenza ACE in credito d'imposta IRAP

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

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

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

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

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

La sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2023

Variazione in diminuzione

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

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

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

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

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Crediti d'imposta energia e gas

Crediti d'imposta energia e gas

Variazione in diminuzione

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

	Periodo di riferimento: anno 2023			
	I Trim.	II Trim.	III Trim.	IV Trim.
Imprese Energivore	45%	20%	-	-
Imprese Gasivore	45%	20%	-	-
Imprese_No energivore	35%	10%	-	-
Imprese_No gasivore	45%	20%	-	-

La determinazione di IRES ed IRAP per il bilancio 2023

Crediti d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi

Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi

Variazione in diminuzione

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

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

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

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

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

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

Variazione in diminuzione

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

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

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

Ambito	1/01/2023 – 31/12/2023 (L. N. 234/2021)
Ricerca e Sviluppo	➢ 10% delle spese sostenute ➢ Limite massimo del credito pari a € 5 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.
Innovazione tecnologica	➢ 10% delle spese sostenute ➢ Limite massimo del credito pari a € 2 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.
Innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica	➢ 10% delle spese sostenute ➢ Limite massimo del credito pari a € 4 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.
Design e ideazione estetica	➢ 10% delle spese sostenute ➢ Limite massimo del credito pari a € 2 Mln Il credito è utilizzabile in compensazione in 3 quote annuali nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

SLIDE 1

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino

Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese
ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI TORINO

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

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

Executive Summary

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

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

Soggetti interessati

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

Periodo di imposta

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

Possibili modalità di adeguamento

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

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

Ambito oggettivo

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

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

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

Modalità di comunicazione avvenuto adeguamento

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

Versamento delle imposte dovute

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

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

Riconoscimento fiscale dell'adeguamento

- L'adeguamento delle rimanenze iniziali è riconosciuto ai fini civilistici e fiscali a decorre dal periodo di imposta in corso al 30 settembre 2023.

- I valori nel limite di quanto iscritto e/o eliminato non può essere utilizzato ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti al 2023.

- L'adeguamento delle rimanenze iniziali di beni non ha effetto sui PVC o avvisi di accertamento notificati fino al 1° gennaio 2024 (gli accertamenti possono riguardare anche periodi di imposta diversi da quello in corso al 30 settembre 2023 purché siano relativi ai beni di cui all'art. 92 TUIR).

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

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

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

- Pagamento dell'imposta sul valore aggiunto

Aliquota media 2023 × Valore eliminato × Coefficiente di maggiorazione

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

- Pagamento dell'imposta sostitutiva

Valore × 18%

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

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

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

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

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

- Pagamento dell'imposta sostitutiva

Valore

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

×

18%

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

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

Esempio A - iscrizione di esistenze iniziali

DATI

Valore contabile delle rimanenze:	4.000.000 €
Valore effettivo delle rimanenze:	5.000.000 €

Importo dell'adeguamento: 1.000.000 €

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

Esempio B – eliminazione di esistenze iniziali

DATI

Coefficiente di maggiorazione (HP):	1,4
Aliquota media IVA (HP):	15%
Valore contabile delle rimanenze:	4.000.000 €
Valore effettivo delle rimanenze:	3.000.000 €

Importo dell'adeguamento: 1.000.000 €

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

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

Totale da versare: 282.000 €

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

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

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

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

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

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

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

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

Responsabilità di amministratori e sindaci.

- Responsabilità verso gli *stakeholders*.

- Sotto il profilo civilistico: contestazioni per nullità del bilancio mosse da parte di eventuali soci ignari della reale situazione del magazzino (in violazione dell'art. 2423 c.c.).

- In ambito penale: l'artificiosa valutazione del magazzino può configurarsi quale reato di false comunicazioni sociali (ex art. 2621 c.c.).

- Reati fallimentari: nei casi in cui la sopravvalutazione del magazzino ha consentito all'impresa di prolungare lo stato di dissesto.

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

Aspetti contabili

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

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

«Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.»
(p. 46 OIC29)

Gli interpelli sugli ammortamenti

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

I tre interpelli sugli ammortamenti

1) Risposta n. 92 del 19 gennaio 2023 (ammortamenti dei diritti di concessione – determinazione delle quote deducibili – art. 103, comma 2 del TUIR)

2) Risposta n. 105 del 19 gennaio 2023 (Spese relative a più esercizi contabilizzate tra le immobilizzazioni materiali – applicabilità art. 108 del TUIR)

3) Risposta interpello n. 956-391 del 2023 (non pubblicata) – ammortamenti su cespiti di uguale o superiore a $ 2.000 e con vita utile uguale o superiore a 2 anni)