

FORMAZIONE SU MISURA

16 MAGGIO 2023

IL CALCOLO DELL'IRES 2022: NOVITÀ E SOLUZIONI DEI PUNTI CRITICI

A cura di

NORBERTO VILLA

EUTEKNEFORMAZIONE



LA CORREZIONE DEGLI ERRORI CONTABILI: PRIMA APPLICAZIONE

LA LEGGE DI BILANCIO

Art. 83 del Tuir dopo le modifiche di cui all'art. 8 comma 1 lett. b) del DL 73/2022

“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”.

I SOGGETTI

La nuova regola si applica ai soggetti las-adopter e agli Oic -adopter tranne che per il caso delle micro imprese che redigono il bilancio in forma semplificata ex art. 2435-ter del codice civile o abbreviata ex art. 2435-bis del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria: per questi ultimi continuano ad applicarsi le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 del Tuir e quindi nel caso di correzioni di errori al fine di ottenere la rilevanza fiscale rimane necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa. Non rileva per le imprese Irpef.

Parrebbe che i bilanci richiamati dalla norma siano quelli sottoposti, in qualunque caso, alla revisione legale secondo le norme e i principi di cui al decreto legislativo nr. 39 del 27 gennaio 2010. Quindi tutti i bilanci "revisionati" sia nel caso in cui ciò discenda da un obbligo di legge che da un comportamento solo volontario.

VEDI SLIDES SUCCESSIVA

QUESTIONI

1	Vale solo per gli errori concernenti la competenza ?
2	Cos'è l'errore contabile ?
3	L'errore può essere corretto sia nel caso sia stato volontario o involontario?
4	Quando devo correggere l'errore perché la norma si applicabile?
5	Fino a quando posso correggere l'errore ? (accessi ispezioni e verifiche)

L'AMBIGUITÀ

La norma 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 Dpr 322/1998.

Mancata imputazione di un componente negativo nell'anno X

Se correggo l'errore deduco solo se effettuo la correzione entro i termini della dichiarazione integrativa

Mancata imputazione di un componente positivo nell'anno X

Se correggo l'errore tasso sempre la correzione anche se effettuata oltre i termini della dichiarazione integrativa

LA PRIMA APPLICAZIONE

L'art. 8, comma 2 del decreto 73/2022 dispone: “le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto” e pertanto da quello in corso al 22 giugno 2022.

L'oggetto della norma è la correzione degli errori contabili

La novità si applica a far data dal periodo d'imposta 2022 e pertanto si applica alle correzioni intervenute a partire da questo periodo d'imposta anche se riferite ad errori commessi in quelli precedenti

IL CALCOLO DELL'ACE 2022 E IL MONITORAGGIO SUPER ACE

BASE ACE UNITARIA 2022

Risposta interpello n. 229/2023.

Fattispecie in esame: società con base ACE ordinaria negativa al 31 dicembre 2020 e base super ACE positiva per gli incrementi del 2021.

Soluzione AdE:

- **nel 2021:** le due componenti non si compensano, ma la società può beneficiare di super ACE per l'intero importo dei conferimenti 2021;
- **nel 2022:** le due componenti si compensano, dovendosi nuovamente ragionare in termini di un'unica massa di operazioni.

Effetti: nel 2022, il beneficio fiscale potrebbe comprimersi rispetto al 2021 non solo in termini di coefficiente, ma anche in termini di base di calcolo.

UTILIZZO PARZIALE ACE 2022

- **Principio di diritto 23 marzo 2021 n. 7:**
 - in presenza di crediti di imposta, di perdite e di eccedenze ACE, si possono utilizzare prioritariamente le perdite e i crediti d'imposta rispetto all'ACE, potendosi così azzerare l'imponibile e riportare a nuovo le eccedenze ACE.
 - barrare la casella “Art. 84, c. 1, TUIR – RS113” se la società intende utilizzare il rendimento nozionale in misura tale che l'IRES corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da crediti d'imposta, ritenute, acconti ecc.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	CREDITO D'IMPOSTA											
	6	7	8	9	10	11						
RS112A	Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato						
	,00	,00	,00	,00	,00	,00						
	Ceduto		Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato						
		,00	,00	,00	,00	,00						
Art. 84, c. 1, TUIR – RS113 	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto					
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00		
	Minor importo		Rendimento		Codice fiscale			Rendimento attribuito				
	6	,00	7	,00				9				
	Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile			
	10	,00	(di cui 11 ,00)		12 ,00		13 ,00		14 ,00			
	RECUPERO ACE INNOVATIVA											
			Codice Stato estero		Importo			Codice fiscale				
			15		16 ,00			17				

ESEMPIO: DISTRIBUZIONE 2022 CON EFFETTI SUPER ACE

Base ACE 2010 – 2020: zero.

ANNO 2021

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2020, pari a 300.000 euro.
- **Rendimento nozionale Super ACE:** $45.000 = 300.000 \times 15\%$.
- **Credito imposta Super ACE:** $10.800 = 45.000 \times 24\%$.

ANNO 2022

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2021, pari a 50.000 euro.
- **Settembre 2022:** distribuzione al socio qualificato di 100.000 euro (utile 2017).
- **Patrimonio netto 2022 (ipotesi):** 1.000.000.

ANNO 2023

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2022, pari a 150.000 euro.
- **Nessuna distribuzione ai soci.**

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

- **Società:** restituzione credito Super ACE $(50.000 \times 15\% \times 24\%) = 1.800$ euro
- **Socio PF qualificato (per ipotesi aliquota media IRPEF 38%):**
 - base imponibile qualificata: 58.140 euro;
 - IRPEF dovuta dal socio: 22.093 euro.
- **Totale restituzione Super ACE + IRPEF socio: 23.893 euro = 22.093 + 1.800.**

QUADRO ACE 2022

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

RS112A	CREDITO D'IMPOSTA								
	Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato			
6	,00	7	,00	8	,00	10	,00	11	,00
		Ceduto		Rimborso		Trasparenza/consolidato		Residuo	
		12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
				Riversato				16	
									,00

Art. 84, c. 1, TUIR – RS113

RS113	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto					
	1	350.000 ,00	2	100.000 ,00	3	,00	4	250.000 ,00	5	1.000.000 ,00
	Minor importo		Rendimento		Codice fiscale		Rendimento attribuito			
6	250.000 ,00	1,3%	7	3.250 ,00	8		9	,00		
	Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
10	,00	(di cui	11	,00	12	3.250 ,00	13	,00	14	,00

RECUPERO ACE INNOVATIVA

RN3 col. 3

Codice Stato estero

15
16
7.500,00

Importo
17

Codice fiscale

Art. 84, c. 1, TUIR – RS114

RS114	Maggiorazione società di comodo		Addizionale		Recupero ACE innovativa	
	Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa
	1	,00	2	,00	3	,00
	4	,00	5	,00	6	,00
			5A	,00	7	,00

Interpello

1

Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017

RS115	Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017			
	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati
	2	,00	3	,00
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)		Corrispettivi col. 6 sterilizzati	
	6	,00	7	,00
	Conferimenti art. 10, co. 4		Conferimenti col. 10 sterilizzati	
	10	,00	11	,00
			4	,00
			8	,00
			9	,00

ESEMPIO: RIVALUTAZIONE BENI

- **Rivalutazione del costo storico:**

- **Alfa Spa:** ha operato, nel bilancio al 31/12/2020, la rivalutazione di un fabbricato per 1.500.000 euro (da 1.700.000 euro a 3.200.000 euro);
- fondo di ammortamento al 31/12/2020: 1.674.500 euro.
- residuo da ammortizzare ante rivalutazione: 25.500 euro.
- coefficiente di ammortamento: 3%.
- conto economico 2021: la quota di ammortamento è 96.000 euro, di cui 45.000 (3% di 1.500.000) riferiti alla rivalutazione (quota rilevante ai fini della liberazione della riserva);
- importo della riserva “realizzato” e rilevante per l'ACE: $45.000 \times 97\% = 43.650$;
- Super ACE 2021: $43.650 \times 15\% = 6.547$;
- ACE ordinaria 2022: $43.650 \times 2 \times 1,3\% = 567$ (ipotesi patrimonio netto 2022: 2.000.000).

TRATTAMENTO CONTABILE ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Trattamento contabile dell'assegnazione:

- è ininfluente ai fini della quantificazione delle agevolazioni per la società e per i soci;
- è suscettibile di determinare conseguenze significative sulla determinazione dell'ACE e deve essere attentamente valutato in sede di pianificazione dell'operazione.

ESEMPIO: ASSEGNAZIONE IMMOBILI AI SOCI

Esempio 9:

- un immobile è iscritto in bilancio a 50.000 euro e ha un valore catastale di 150.000 euro e un valore normale di 200.000 euro;
- l'assunzione del valore catastale per la fiscalità della società e dei soci determina:
 - in capo alla società, un imponibile assoggettato all'imposta sostitutiva dell'8% di 100.000 euro (150.000 – 50.000);
 - in capo al socio, assumendo ad esempio che la società sia una SRL e che l'assegnazione avvenga con annullamento di riserve di utili, un dividendo in natura di 50.000 euro (150.000 – 100.000).

Queste conseguenze si producono indipendentemente dal trattamento contabile adottato.

SCelta CONTABILE

Impatti della scelta contabile:

- la società potrebbe adottare quale valore di assegnazione il valore corrente dell'immobile, rilevando una plusvalenza contabile di 150.000 euro e scaricando riserve per 200.000 euro, così come il suo valore storico, non rilevando alcuna plusvalenza contabile e annullando riserve per soli 50.000 euro.

Riversamento super ACE:

- la scelta contabile deve essere attentamente ponderata in relazione al regime di riversamento della super ACE;
- il riversamento opera solo a seguito di distribuzioni di riserve ai soci, tra le quali sono annoverate le riduzioni del patrimonio netto per attribuzioni in natura. In questo contesto, la scelta di ridurre riserve per 200.000 euro o per 50.000 euro a fronte dell'assegnazione dovrebbe presentare risvolti molto diversi in relazione al problema riversamento.

COSTI BLACK LIST

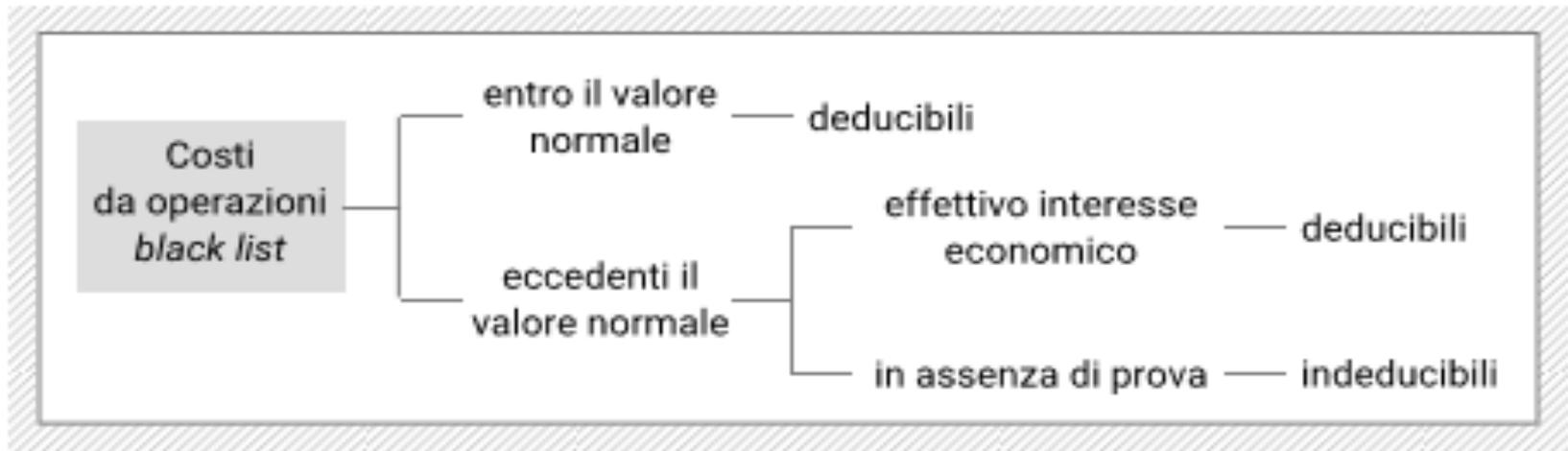
INDEDUCIBILITÀ

Nuovi commi da 9 bis a 9 quinquies dell'articolo 110 TUIR

- Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale (determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR). Non si richiama il concetto dei prezzi di trasferimento (condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili) in quanto la modifica normativa non si riferisce alle operazioni infragruppo;
- L'eccedenza rispetto al valore «normale» è deducibile solo se ricorre un effettivo interesse economico nell'operazione;
- **Obbligo di separata indicazione in dichiarazione dei redditi;**
- Ante notifica di eventuale accertamento richiesta di informazioni alla quale dare risposta entro 90 giorni : procedura analoga a quella prevista ai fini dell'abuso di diritto. Nell'avviso si dovrà fare riferimento specifico a quanto chiarito dal contribuente (ed evidentemente esplicitare il motivo di dissenso).

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Se l'operazione sottostante ha avuto concreta esecuzione, il costo rimane deducibile sino a concorrenza del relativo “**valore normale**”, nel rispetto degli ulteriori dettami generali che regolano la determinazione del reddito d'impresa (CM 26.9.2016 n. 39); l'eventuale eccedenza, invece, è fiscalmente sconosciuta se il contribuente, in sede di controlli o a mezzo interpello preventivo, non prova che l'operazione posta in essere ha risposto ad un **effettivo interesse economico**.



LA NUOVA DISPOSIZIONE (1/2)

Nella lista adottata dal Consiglio il 14 febbraio 2023 figurano:

- Samoa americane
- Anguilla
- Bahamas
- Isole Vergini britanniche
- **Costa Rica**
- Figi
- Guam
- Isole Marshall
- Palau
- **Panama**
- **Russia**

LA NUOVA DISPOSIZIONE (2/2)

- Samoa
- Trinidad e Tobago
- Isole Turks e Caicos
- Isole Vergini degli Stati Uniti
- Vanuatu

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi

L'elenco dei Paesi interessati evidenzia la limitata applicazione in quanto poco coinvolti in rapporti diretti con operatori nazionale (salvo il caso di Russia, Costa Rica e Panama).

La disposizione riprende quanto previsto sino al 2015 con obbligo di **analitica indicazione** nella dichiarazione dei redditi di tali **costi, anche se deducibili**.

L'obbligo peraltro decorre dall'anno 2023 e quindi interessa, con riferimento alla dichiarazione dei redditi dell'anno 2022, soli i contribuenti con esercizio a cavallo.

DUBBIO: indicare comunque i dati per il 2022?

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi – variazioni aumento

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00			
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00			
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00			
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00			
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00			
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00			
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00		55	,00
	RF32 D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO										,00	

Codice 70, le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali nonché derivanti da prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati nei predetti Paesi o territori (art. 110, commi da 9-bis a 9-quinquies, del TUIR); non vanno riportate le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'art. 167 del TUIR.

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi – variazioni diminuzione

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00		
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00		
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00		
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00		
										55	,00
RF32 D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO										,00	

Si indicano tra le variazioni in diminuzione (riga RF55) con il codice 92, l'ammontare deducibile, nei limiti del valore normale, delle predette spese e degli altri componenti negativi e il codice 93, l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi qualora le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (articolo 110, comma 9-ter, del Tuir). In quest'ultimo caso ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, è tenuta a darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. A tal fine, il contribuente può avvalersi dello strumento dell'interpello probatorio all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212/2000.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

DL MILLEPROROGHE

PROROGHE 2023

Sospensione ammortamenti bilancio 2022

Estesa la possibilità di sospendere, in tutto o in parte, gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali nei bilanci delle imprese Oic adopter, prevista per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, oltre che per gli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e 2022, anche per quelli in corso al 31 dicembre 2023.

In sostanza quattro esercizi

LA DISCIPLINA

Dal punto di vista operativo non sono variate invece le **modalità applicative** della norma derogatoria, e quindi è previsto:

- a) l'obbligo di destinare a una **riserva indisponibile** utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata;
- b) l'obbligo di **informativa** in Nota integrativa;
- c) che la mancata imputazione in bilancio della quota di ammortamento non influisce sulla **deducibilità** della stessa, la quale è **ammessa** (facoltà), sia ai fini IRES che ai fini IRAP, a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

I SOGGETTI AMMESSI

I soggetti ammessi

La norma originaria fa riferimento genericamente ai «**soggetti che non adottano i principi contabili internazionali**».

MICROIMPRESE

Anche le micro imprese (che sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa ai sensi dell'art. 2435-ter co. 2 c.c.) rientrano nell'ambito di applicazione della norma derogatoria.

SOCIETÀ DI PERSONE E DITTE INDIVIDUALI

Le istruzioni al modello Redditi SP e PF ammettono l'applicazione della norma derogatoria con riferimento alle società di persone e agli imprenditori individuali in contabilità ordinaria.

Risultano, peraltro, certamente esclusi i soggetti in contabilità semplificata, nonché gli esercenti arti e professioni.

INDISPONIBILITÀ DELLA RISERVA

Gli utilizzi:

- non può essere distribuita ai soci
- non può essere imputata a capitale
- può essere utilizzata a copertura perdite

Nessun vincolo in assenza di bilancio (contabilità semplificata).

ASSONIME – FNC e CNDCEC

1. L'utilizzo a **copertura perdite** della riserva indisponibile non fa venir meno il vincolo che si sposta sugli utili futuri, con la conseguenza che la riserva debba essere successivamente reintegrata.
2. Gli utili da destinare a riserva indisponibile non dovrebbero essere ragguagliati all'ammontare lordo degli ammortamenti non stanziati in bilancio, ma all'importo degli ammortamenti **al netto delle imposte differite** passive corrispondenti.

EFFETTI CONTABILI E FISCALI

Deducibilità: gli ammortamenti rimangono deducibili ai fini IRES ed IRAP per espressa previsione normativa; effetti estesi anche in area IRPEF.

Non è richiamato l'art. 108 del Tuir (spese relative a più esercizi).

Disallineamento: se si deducono si crea un disallineamento civilistico-fiscale con obbligo di redazione del quadro RV.

Fiscalità differita: trattasi di disallineamento temporaneo che potrebbe generare fiscalità differita.

Si può sospendere anche la deducibilità fiscale: conferma risposta interpello 607/2021.

Superammortamento: la sospensione non rileva.

Dubbi: Se si sospendono gli ammortamenti nell'esercizio, si deve sospendere anche la quota di ricavo di competenza di un contributo in conto impianti ricevuto negli anni precedenti riferito al cespite i cui ammortamenti vengono sospesi contabilizzato attraverso il metodo indiretto?

LA COMPENSAZIONE DEI DEBITI CONTRIBUTIVI

I TRIBUNALI

Trib. Milano n. 2207/2021

Trib. Milano n. 625/2022

Trib. Brescia n. 1251/2022

Trib. Milano n. 7823/2022

«L'art. 17 DLgs. n. 241/97, infatti, stabilisce che in caso di pagamento "dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore ... degli enti previdenziali", è ammessa la facoltà di procedere ad una "eventuale compensazione dei crediti" solo in relazione ad obbligazioni "dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

In ambito contributivo, dunque, non è contemplata la compensazione di obbligazioni previdenziali riferibili a soggetti differenti o che permetta una estinzione di tali debiti mediante controcrediti di natura fiscale, anche se facenti capo al medesimo soggetto».

LA STRUTTURA DI GESTIONE

La **Struttura di Gestione (art. 22 del DLgs. 241/1997)** svolge il ruolo di coordinamento fra i vari Enti beneficiari, assicurando la gestione delle partite di debito e di credito e la corretta ripartizione delle somme fra gli Enti interessati dai versamenti a mezzo di compensazione.

In caso di pagamento dei debiti previdenziali tramite compensazione con i crediti fiscali, l'INPS riceve immediatamente e automaticamente un accredito da parte dell'Erario di un importo pari a quello portato in compensazione dal contribuente, con la conseguenza che il debito previdenziale risulta assolto.

L'INESISTENZA DEL CREDITO E L'INPS

La compensazione operata mediante delega F24 non deve risentire delle vicende relative alla sussistenza del credito d'imposta.

È eventualmente l'Agenzia delle Entrate che recupera **il credito**, se ritenuto inesistente, attraverso l'atto di recupero del credito tributario.

Perché intervengono i tribunali del lavoro?

Nella conversione del decreto Superbonus (dl 11) è stata prevista una norma di interpretazione autentica che autorizza la compensazione orizzontale di debiti e crediti di enti diversi.

REDDITO DI IMPRESA: PRASSI E GIURISPRUDENZA

INERENZA DEI COMPONENTI NEGATIVI

IL CASO: INTERPELLO 149/2023

LA FATTISPECIE

Società capogruppo e quotata sul MTA della Borsa di Milano

In data 2020 ha effettuato il pagamento a favore di un soggetto (presumibilmente non residente nella UE) di una somma a titolo di riscatto dati afferenti l'attività di impresa, dati che erano stati sottratti nello stesso 2020 per effetto di un attacco informatico

I dati oggetto di attacco erano stati criptati e dunque resi inaccessibili agli utenti con evidente grave pregiudizio per lo svolgimento dell'attività

Tenendo conto che la società opera come concessionaria di pubblicità, la diffusione di dati e di informazioni storiche e/o prospettive su clienti e prezzi avrebbe potuto determinare un danno estremamente rilevante

IL CASO: INTERPELLO 149/2023

La società :

- Entra in contatto con gli estorsori
- Paga il «riscatto» in BITCOIN (le prestazioni richieste agli estorsori erano due quali la decrittazione dei dati e la distruzione e non diffusione dei dati)
- Produce anche copia del CDA concernente l'attacco hacker ed il pagamento del riscatto

I QUESITI

- a) Deducibilità (inerenza) del costo ai fini IRES con particolare rilievo alla possibilità di applicazione della disciplina dei costi da reato nonché deducibilità ai fini IRAP
- b) Rilevanza ai fini IVA dell'operazione di specie

IL CASO: INTERPELLO 149/2023

LA SOLUZIONE PROPOSTA DALLA SOCIETÀ

- IRES : non applicabilità della disciplina dei c.d. costi da reato e deducibilità sul piano della inerenza del costo perché la prestazione sinallagmatica posta in essere con gli hacker ha comunque consentito all'impresa di tornare nella disponibilità di dati essenziali. Inoltre, laddove non fosse stato seguito detto comportamento, si sarebbero sostenuti comunque dei costi (di riproduzione dei dati sottratti) indubbiamente inerenti. Si è evitato, nella sostanza, un grave pregiudizio economico e, inoltre, l'inerenza è dato completamente slegato alle vicende civilistiche del negozio sottostante
- IRAP : i costi sono stati evidenziati in bilancio e quindi rilevano direttamente nella determinazione del valore della produzione netta
- IVA : operazione non rilevante

IL CASO: INTERPELLO 149/2023 (1/2)

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- IRES
 - a) Vengono ribaditi i principi cardine del concetto di inerenza : deducibilità dei costi che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito compresi gli oneri sostenuti in proiezione futura potenzialmente destinati a produrre componenti positivi;
 - b) In tema di onere probatorio viene ribadita la posizione (sostenuta dalla Cassazione) in virtù della quale non è sufficiente che il costo sia stato contabilizzato ma è necessario che sussista anche una documentazione di supporto che giustifichi l'importo, la ragione e la coerenza economica del costo. In caso contrario, risulta legittima la previsione di indeducibilità laddove ad esempio il costo sia sproporzionato rispetto ai ricavi od all'oggetto dell'attività di impresa

IL CASO: INTERPELLO 149/2023 (2/2)

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- IRES

- c) la società aveva contabilizzato l'onere potenziale in un fondo rischi poi utilizzato al momento del pagamento ma l'agenzia delle entrate sostiene che il costo sostenuto per l'acquisto dei bitcoin ed il successivo trasferimento degli stessi agli hacker non trova un adeguato supporto documentale per sostenere che lo stesso sia destinato a remunerare di un fattore della produzione (cioè le prestazioni che gli hacker si erano impegnati ad effettuare)

Quindi il tema non appare delimitato al fatto che sia stato pagato un «riscatto» fatto che di per sé non appare negare la deducibilità ma alla circostanza che la società non abbia prodotto un adeguato set documentale

IL CASO: INTERPELLO 149/2023

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- IRAP

Il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini dell'applicazione dell'IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

Alla stregua di questi principi un costo che non attenga all'attività d'impresa ma alla sfera personale degli amministratori o dei soci non può essere dedotto solo perché civilisticamente è stato imputato al conto economico. In questi casi, evidentemente, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di contestare al contribuente l'assenza di inerenza del costo ai fini della determinazione del valore della produzione. Quindi non deducibilità

- IVA

Esclusione per mancanza del requisito soggettivo

BONUS, SOPRAVVVENIENZE PASSIVE E CANONI DI LEASING

CASSAZIONE 6492/2023

I canoni di leasing immobiliare (depurati della quota interessi) sono deducibili per l'importo stanziato nella voce B.8 del Conto economico, senza tenere conto dei limiti forfetari di cui all'art. 36 co. 7 e 7-bis del DL 223/2006.

Infatti, per le società di capitali, in seguito alla L. 244/2007, nella determinazione della base imponibile IRAP opera il principio di diretta derivazione dal bilancio di esercizio, redatto applicando correttamente i principi contabili, i quali non prevedono per i canoni di locazione lo scorporo della parte correlata al costo delle aree.

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA FATTISPECIE

Una società, nel momento in cui viene a modificarsi il sistema gestionale software contabile ed effettuati i test di congruenza del nuovo sistema, rileva un errore nelle precedenti elaborazioni informatiche relativamente alla determinazione della stima della voce fatture da emettere per consumi non fatturati al 31 dicembre 2019. Il valore non è coerente con il medesimo valore calcolato con il nuovo sistema alla data del 31 dicembre 2020

L'errore ha condotto nel corso degli anni ad un incremento significativo della voce di bilancio "fatture da emettere" contabilizzata a titolo di credito verso gli utenti. La società

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA FATTISPECIE

Nel caso di specie, si trattava di una società di servizi soggetta al controllo, anche tariffario, da parte dell'ARERA, aveva crediti per conguagli in relazione ai quali i ricavi erano stati già tassati il cui recupero, anche sulla base di un parere legale reso si evidenziava molto difficile.

Inoltre, ARERA aveva rifiutato di riconoscere i crediti in questione in quanto, almeno in parte, era intervenuta la prescrizione

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA FATTISPECIE

Al momento dell'approvazione del bilancio 2020 da parte dell'organo amministrativo,, non si avevano ancora sufficienti informazioni e dettagli per calcolare in modo puntuale il valore dell'errore e quindi della relativa sopravvenienza passiva esistente sul credito per fatture da emettere. In sede di bilancio per il 2020, la sopravvenienza passiva è stata rilevata, annullando parte del credito per fatture da emettere verso gli utenti che derivava dal Bilancio 2019, prendendo a riferimento il valore del credito per fatture da emettere al 31/12/2017, in quanto si è supposta la sostanziale invarianza dei volumi erogati e si è ritenuto che l'errore potesse essersi creato negli ultimi due esercizi 2018/2019, anni in cui si è avuto il cambio radicale nella struttura della articolazione tariffaria, con il relativo adeguamento dei sistemi informatici.

Sulla base di tale dato, nel Bilancio al 31/12/2020 si è ridotto il credito per fatture da emettere entrante in quanto inesistente

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA FATTISPECIE

Considerando che l'importo totale della rettifica per l'insussistenza del Credito per fatture da emettere ha anche concorso totalmente alla formazione del reddito negli esercizi precedenti come ricavo per fatture da emettere, la Società chiedeva di conoscere come il costo derivante dal mancato conseguimento di ricavi che hanno concorso a formare il reddito negli esercizi precedenti o la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi debba essere considerato ai fini del calcolo della base imponibile in relazione ai periodi d'imposta 2020 e 2021 in applicazione degli articoli 83, comma 1, 101 comma 4, nonché dell'109, commi 1 e 4 del TUIR.

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA FATTISPECIE

Tema 1

Quale strumento può essere utilizzato per il recupero dell'IRES e dell'IRAP sul maggior reddito esposto nei periodi d'imposta precedenti, e cioè se sia possibile ottenere il riconoscimento del costo fiscale quale sopravvenienza passiva ai sensi dell'art. 101, comma 4 del TUIR (nei periodi di imposta in cui è stata contabilizzata o se debba invece presentare le dichiarazioni integrative a favore

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA FATTISPECIE

Tema 2

Nell'ipotesi in cui sia ravvisata una sopravvenienza passiva, si chiedeva di chiarire se la deducibilità debba seguire quanto imputato a bilancio negli esercizi 2020 e 2021 sulla base di quanto previsto dall'art. 83 del TUIR o considerare l'intero costo, derivante dall'insussistenza dell'attivo, di competenza fiscale del 2021. Solo in tale esercizio il costo diventa di "obiettiva determinabilità dell'ammontare" così come richiesto dall'art. 109 del TUIR, considerato che il restatement nel bilancio 2020 è stato effettuato annullando il credito per fatture da emettere verso gli utenti per un valore derivante dalla miglior stima che in quel momento (alla data di bilancio 2020) era possibile fare, non essendo ancora conclusa la fase di dettagliato accertamento del valore dell'errore

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Tema 1

La società sostiene che l'errore non è assimilabile all'errore sulla competenza ma si tratta, in realtà, di un vero e proprio provento inesistente in quanto contabilizzato per errore. Quindi, sulla scorta di quanto chiarito nella risposta ad interpello n. 407/2019, nell'esercizio in cui veniva scoperto l'errore, l'Agenzia aveva affermato la possibilità di contabilizzare un onere rilevato come sopravvenienza passiva sino a concorrenza del provento «inesistente». Analoga indicazione emergerebbe dalla risposta ad interpello n. 208/2022. Pertanto, si è in presenza di una sopravvenienza deducibile ai sensi dell'art. 101, c. 4 del TUIR

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA SOLUZIONE PROPOSTA

Tema 2

Applicando alla sopravvenienza passiva il principio generale di cui all'art. 109 del TUIR, la stessa sarebbe deducibile nel periodo di imposta 2021, in quanto solo in tale esercizio si sono concretizzati i requisiti richiesti dalla norma in termini di certezza ed obiettiva determinabilità dell'ammontare della rettifica da effettuare

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Tema 1

Secondo l'Agenzia :

- Non è in discussione l'ammontare dei ricavi tassati nei precedenti esercizi e quindi non è utilizzabile la dichiarazione integrativa
- La questione è legata alla insussistenza dei crediti per fatture da emettere a fronte della emersione successiva, per un pari importo, di maggiori crediti riferiti ai conguagli. Il fatto che non siano stati richiesti ha generato una problematica non fiscale ma di natura finanziaria
- In realtà l'errore commesso nella stima delle fatture da emettere ha generato una potenziale perdita su crediti per il mancato riconoscimento della possibilità di recupero

IL CASO: INTERPELLO 3/2023

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Tema 1

Pertanto, la deducibilità dovrà essere valutata analizzando il concetto di elemento certo e preciso nell'ambito della disciplina in materia di perdite su crediti che, anche sulla base della documentazione prodotta in sede di interpello, al momento non appariva del tutto dimostrabile

Tema 2

Naturalmente, una volta evidenziato che si tratta non di sopravvenienza passiva ma di perdita su crediti, il tema della individuazione del periodo di competenza di deduzione è assorbito. Nel senso che dovrà essere correttamente determinato sulla scorta dell'art. 101 del TUIR

CASSAZIONE N. 1525/2023

Deducibilità delle somme versate a titolo transattivo

Le somme versate per effetto di un accordo transattivo, quantunque con finalità risarcitoria, sono deducibili, in quanto attengono al concreto svolgimento dell'attività d'impresa – a titolo di responsabilità contrattuale o precontrattuale – e, dunque, sono funzionali al reddito e inerenti ai sensi dell'art. 109 co. 5 del TUIR (Cass. 5.11.2019 n. 28355; Cass. 5.11.2021 n. 31930).

Tali costi sono deducibili come sopravvenienze passive nel periodo d'imposta in cui viene definita la controversia (Cass. 25.3.2015 n. 5976).

CASSAZIONE N. 13556/2022

Deducibilità del TFM

Gli accantonamenti effettuati da una società in favore dei propri amministratori, relativi al trattamento di fine mandato, sono deducibili quali componenti negativi solo se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, in quanto il rinvio che l'art. 105 co. 4 del TUIR opera all'art. 17 co. 1 lett. c) del TUIR è un rinvio pieno, non limitato all'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma esteso alle condizioni richieste dalla lett. c) del menzionato art. 17 (Cass. 5.9.2014 n. 18752; Cass. 9.8.2016 n. 16787; Cass. 19.10.2018 n. 26431).

CASSAZIONE N. 13556/2022

Deducibilità del TFM

Gli accantonamenti effettuati da una società in favore dei propri amministratori, relativi al trattamento di fine mandato, sono deducibili quali componenti negativi solo se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, in quanto il rinvio che l'art. 105 co. 4 del TUIR opera all'art. 17 co. 1 lett. c) del TUIR è un rinvio pieno, non limitato all'identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, ma esteso alle condizioni richieste dalla lett. c) del menzionato art. 17 (Cass. 5.9.2014 n. 18752; Cass. 9.8.2016 n. 16787; Cass. 19.10.2018 n. 26431).

CASSAZIONE N. 13556/2022

Incasso giuridico

La trasformazione di un debito relativo al trattamento di fine mandato spettante all'amministratore della società, poi deceduto, in una voce di patrimonio netto, presuppone il conseguimento del credito, il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque "utilizzato", sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia, che può consistere anche nella condivisione di quanto oggetto di decisione in assemblea, tramite approvazione del bilancio da parte dei soci/eredi (che hanno in tal modo mostrato di condividere le appostazioni contabili operate dalla società).

La somma deve, quindi, essere sottoposta a tassazione, con obbligo, da parte della società, di operare la ritenuta.

La sentenza conferma la tesi del c.d. incasso giuridico (Cass. 26842/2014; Cass. 1335/2016; Cass. 7636/2017; Cass. 2057/2020).

CASSAZIONE N. 13556/2022

Deducibilità del compenso agli amministratori

Anche i compensi corrisposti agli amministratori di srl non sono deducibili in mancanza di una specifica delibera assembleare.

La sentenza rileva altresì che "il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce".

Nel caso di specie, era stato verificato nel giudizio di merito che la delibera assembleare di approvazione del bilancio non aveva discusso del compenso dell'amministratore, ma aveva semplicemente approvato un bilancio che conteneva il relativo costo, non risultando quindi sufficiente a sanare il difetto di specifica deliberazione sul compenso dell'amministratore.

Complesso considerarla una sorta di «apertura».

Il futuro è nella rete delle nostre soluzioni.

Le **soluzioni software** più innovative, le migliori competenze professionali e una rete di Partner qualificati in tutta Italia, per cogliere al volo le opportunità della trasformazione digitale.



NOODLES®

sistemi.com

 **sistemi**[®]
PROFESSIONE INFORMATICA

MASTER 2023-2024

Il valore della formazione Eutekne.
Tutto incluso, per 12 mesi

GIUGNO 2023
MAGGIO 2024



IN AULA



IN DIRETTA WEB



OFFERTA DI PRE-ADESIONE

Valida per iscrizioni **entro il 7/7/2023**

FORMAZIONE.EUTEKNE.IT

In collaborazione con

 **sistemi**
PROFESSIONE INFORMATICA
www.sistemi.com