

STUDIO
ALBERTI - UBINI - CASTAGNETTI - MAGGI
Dottori Commercialisti Associati

ASSOCIATI:

GIOVANNI ALBERTI

Professore Ordinario di Economia

Aziendale in quiescenza

dottore commercialista - revisore legale

CLAUDIO UBINI

dottore commercialista - revisore legale

ALBERTO CASTAGNETTI

dottore commercialista - revisore legale

RITA MAGGI

dottore commercialista - revisore legale

PIAZZA CITTADELLA 6

37122 VERONA

TELEFONO: 045/597825-8000933

TELEFAX: 045/8010330

E-MAIL: info@albertiassociati.com

PEC: studioalbertiassociati@legalmail.it

www.albertiassociati.com

COLLABORATORI:

LAURA CORDIOLI

dottore commercialista – revisore legale

MARIA TERESA COLOMBARI

dottore commercialista - revisione legale

MAURO MINGHINI

dottore commercialista – revisore legale

ANDREA FERLITO

dottore commercialista - revisore legale

Verona, 03 marzo 2023

Spettabili

CLIENTI DELLO STUDIO

LORO INDIRIZZI

Bilancio d’esercizio 2022 – Liquidazione delle imposte sui redditi ed IRAP

Ai fini degli adempimenti civilistici e fiscali connessi al bilancio e alle dichiarazioni fiscali dell’esercizio 2022 segnaliamo, sinteticamente, le principali disposizioni in tema di redazione del bilancio d’esercizio e di determinazione delle imposte sui redditi ed IRAP.

In allegato alla presente comunicazione viene indicata la documentazione che vorrete cortesemente inviarci ai fini della predisposizione del bilancio d’esercizio al 31/12/2022.

SOMMARIO

1. NOMINA DEL DELL’ORGANO DI CONTROLLO	2
2. REDAZIONE DEL BILANCIO D’ESERCIZIO E RELATIVI ALLEGATI	2
• Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante	2
• Sospensione degli ammortamenti	3
• Perdite di capitale emerse nell’esercizio al 31/12/2022	3
• Benefici elargiti dalla pubblica amministrazione	3
• Costo ammortizzato	4
• Componenti di reddito di natura straordinaria	4
• Crediti e debiti, proventi e oneri finanziari verso “consorelle”	4
• Relazione sulla gestione	4
• Fatti di rilievo intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio al 31/12/2022	4
• Le operazioni con parti correlate	5
• Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale	5
• Gli accordi non risultanti dallo stato patrimoniale	5
• Derivati	5
• Correzione di errori	6
• Compensazioni di partite	6
3. IMPOSTE SUI REDDITI	6
• Principio di derivazione rafforzata	7
• Contributi e crediti d’imposta ricevuti	7

• Altri benefici fiscali.....	7
• Ammortamenti	7
• Deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo	8
• Deducibilità interessi passivi – “ROL fiscale”	8
• Deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES	8
• Spese di vitto e alloggio e spese di rappresentanza	8
• Aiuto alla crescita economica “ACE”	9
• Emolumenti corrisposti agli amministratori	9
• Beni concessi in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore	9
• Regime fiscale autoveicoli	9
• Contributo al servizio sanitario nazionale	10
• Criteri di deducibilità delle perdite su crediti	10
• Indennità suppletiva di clientela.....	11
• Disciplina fiscale degli errori contabili	11
4. IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP).....	12

1. NOMINA DEL DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Con riferimento agli adempimenti assembleari di approvazione del bilancio chiuso al 31/12/2022, si segnala che è previsto l'obbligo di nominare un revisore legale o un organo di controllo sindacale (monocratico o pluripersonale) per le società a responsabilità limitata che superano, nei bilanci 2021/2022, i parametri previsti dall'art. 2447 Codice Civile. La disposizione prevede che:

“La nomina dell'organo di controllo o del revisore e' obbligatoria se la societa':

a) e' tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una societa' obbligata alla revisione legale dei conti;

c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;

3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unita'.”

Inoltre:

“L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore.”

2. REDAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO E RELATIVI ALLEGATI

Si ricorda preliminarmente che il bilancio richiede la comparazione delle voci tra gli ultimi due esercizi (2022 e 2021), con evidenza delle eventuali riclassificazioni di voci da un esercizio all'altro.

• Valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante

In relazione all'esercizio 2022 è stata prevista la possibilità di ricorrere al regime derogatorio (DL n. 73/2022) che consente di non svalutare i titoli in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato (fatta salva l'ipotesi in cui la perdita abbia carattere durevole).

- **Sospensione degli ammortamenti**

Il Decreto “Milleproroghe” n. 198/2022 ha esteso ai bilanci 2022 il regime derogatorio che ha consentito ai soggetti sottoposti ai Principi contabili OIC di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Nella Nota Integrativa e nella relazione sulla gestione si dovrà dare evidenza delle ragioni della deroga e l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica e sul risultato d’esercizio.

Rimane comunque possibile non applicare la deroga in commento, ma verificare la correttezza dei piani di ammortamento in funzione di una eventuale necessità di modifica di stima degli ammortamenti.

- **Perdite di capitale emerse nell’esercizio al 31/12/2022**

Per effetto del DL n. 198/2022 viene previsto che le perdite di capitale emerse nell’esercizio al 31/12/2022 non richiedano gli interventi disposti in materia dal Codice Civile fino alla data di approvazione del bilancio 2027. Le stesse peraltro dovranno essere indicate distintamente nella Nota Integrativa, con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine e movimentazione intervenuta nell’esercizio.

Si segnala che tale opportunità deve essere attentamente valutata, in quanto deve poggiarsi su previsioni di ritorno economico nei prossimi esercizi, soprattutto tenendo conto che con l’entrata in vigore del c.d. “Codice della Crisi e dell’insolvenza” l’impresa deve essere dotata di un assetto organizzativo tale da consentire il monitoraggio della continuità e della capacità di assolvere i debiti dei successivi 12 mesi.

- **Benefici elargiti dalla pubblica amministrazione**

La Legge 124/2017 ha introdotto l’obbligo per le imprese che esercitano le attività di cui all’art. 2195 C.C. di pubblicazione delle sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e vantaggi economici dalle Pubbliche Amministrazioni:

- le imprese tenute alla redazione della Nota Integrativa sono tenute ad adempiere agli obblighi con l’indicazione nella Nota Integrativa del bilancio d’esercizio (e consolidato);
- **i soggetti che redigono il bilancio abbreviato ai sensi dell’art. 2435-bis e i soggetti comunque non tenuti alla redazione della Nota Integrativa (imprenditori individuali, società di persone e micro imprese) assolvono all’obbligo mediante pubblicazione delle informazioni e degli importi su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza entro il 30 giugno di ogni anno. A tal fine si consiglia la clientela di attivarsi presso le proprie associazioni di categoria di appartenenza per l’assistenza in merito all’esecuzione di tale adempimento presso i loro portali.**

Per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata il DL 73/2022 c.d. “Semplificazioni fiscali” ha previsto l’alternatività tra l’adempimento sul sito internet e l’informativa in Nota Integrativa, purché venga rispettato il termine del 30 giugno.

Gli obblighi informativi riguardano sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria.

Gli obblighi non si applicano ove l'importo delle sovvenzioni, contributi etc. non superi euro 10.000 nel periodo considerato.

Per gli Aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato, gli obblighi informativi possono essere assolti dichiarando l'esistenza degli aiuti nella Nota Integrativa o sul sito internet senza la necessità di specificare i dettagli dei benefici ricevuti.

L'inosservanza degli obblighi di informativa comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di euro 2.000, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione. Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione si applica la sanzione della restituzione del beneficio.

- **Costo ammortizzato**

Le società che redigono il bilancio in forma estesa sono tenute all'applicazione del criterio del costo ammortizzato per la contabilizzazione di crediti e debiti a lungo termine e titoli, con elevati costi di transazione e/o senza indicazione di interessi o con interessi inferiori a quelli normali di mercato. Il criterio del costo ammortizzato si applica anche a immobilizzazioni materiali e immateriali quando il pagamento è differito rispetto alle normali condizioni di mercato.

- **Componenti di reddito di natura straordinaria**

Deve essere in ogni caso data evidenza in Nota Integrativa degli importi e della natura delle componenti straordinarie rilevanti per entità o incidenza eccezionali comprese nelle diverse voci del conto economico.

- **Crediti e debiti, proventi e oneri finanziari verso "consorelle"**

Deve essere data separata indicazione dei debiti e dei crediti verso le società controllate, collegate e sottoposte al comune controllo della medesima società controllante. Anche nel conto economico dovrà essere data separata indicazione dei proventi ed oneri finanziari verso le "consorelle".

- **Relazione sulla gestione**

Gli amministratori devono fornire nella relazione sulla gestione alcune indicazioni riguardanti l'analisi della situazione reddituale, finanziaria e patrimoniale della società, unitamente ai "principali rischi e incertezze cui la società è esposta".

- **Fatti di rilievo intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio al 31/12/2022**

Devono essere descritti in Nota Integrativa, riportando le informazioni concernenti la natura e l'effetto patrimoniale/finanziario/economico.

- **Le operazioni con parti correlate**

Il punto 22-bis) dell'art. 2427 c.c., prevede l'obbligo di fornire informazioni in merito alle operazioni con parti correlate, precisandone importo, natura ed ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio, qualora le operazioni non siano state concluse a normali condizioni di mercato.

Nel caso di bilancio in forma abbreviata, tali informazioni possono essere limitate alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i maggiori azionisti e a quelle intercorse con i membri degli organi di amministrazione e controllo.

Una parte deve essere considerata correlata se:

1. direttamente o indirettamente, attraverso uno o più intermediari,
 - controlla l'impresa (anche congiuntamente ad un terzo);
 - è controllata dall'impresa;
 - è soggetta ad un controllo congiunto;
 - esercita un'influenza notevole sull'impresa.
2. è una società collegata dell'impresa;
3. è una joint venture in cui l'entità è una partecipante;
4. è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'impresa o la sua controllante;
5. è uno stretto familiare di uno dei soggetti di cui ai punti (1) o (4);
6. è un'entità controllata, controllata congiuntamente o soggetta ad influenza notevole da uno dei soggetti di cui ai punti (4) o (5), ovvero tali soggetti detengono, direttamente o indirettamente, una quota significativa di diritti di voto;
7. è un fondo pensionistico per i dipendenti dell'entità, o di una qualsiasi altra entità ad essa correlata.

- **Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale**

Devono essere fornite informazioni dettagliate in Nota Integrativa degli impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale.

- **Gli accordi non risultanti dallo stato patrimoniale**

Il punto 22-ter), dell'art. 2427 c.c., richiede l'indicazione della natura e dell'obiettivo economico di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico. Tali informazioni sono necessarie quando i rischi e i benefici derivanti da tali accordi siano significativi e la loro indicazione sia necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata, le informazioni possono limitarsi all'indicazione della natura e dell'obiettivo economico degli accordi in parola.

- **Derivati**

Per strumento finanziario si intende qualsiasi contratto che dia origine a un'attività finanziaria per un'entità e a una passività finanziaria o a uno strumento rappresentativo di capitale per un'altra entità.

Un derivato è uno strumento finanziario con le seguenti caratteristiche: (a) il suo valore varia come conseguenza della variazione di un determinato tasso di interesse, prezzo di

strumenti finanziari, prezzo di merci, tasso di cambio, indice di prezzo o di tasso, rating di credito o indice di credito o altra variabile, a condizione che, nel caso di una variabile non finanziaria, tale variabile non sia specifica di una delle controparti contrattuali; (b) non richiede un investimento netto iniziale o richiede un investimento netto iniziale che sia minore di quanto sarebbe richiesto per altri tipi di contratti da cui ci si aspetterebbe una risposta simile a cambiamenti di fattori di mercato; (c) è regolato a una data futura.

Con riferimento ai derivati, si ricorda che è opportuna una attenta mappatura degli stessi in quanto dovranno essere rappresentati in stato patrimoniale e conto economico e valutati al Fair value.

Sarà quindi necessario reperire presso gli istituti finanziari la documentazione relativa ai derivati.

- **Correzione di errori**

Gli errori contabili possono essere conseguenza di:

- errori materiali (es. matematici);
- erronea interpretazione dei fatti (ad esempio in merito a clausole contrattuali);
- negligenza nella raccolta di informazioni e dati disponibili rilevanti per a corretta imputazione contabile.

La correzione di un errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui è individuato ed è possibile determinare la corretta contabilizzazione, che deve essere rilevata:

- per gli errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore.
- per gli errori non rilevanti, nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Si considerano errori rilevanti quelli che, singolarmente o congiuntamente, possono influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

Gli errori rilevanti devono essere commentati in Nota Integrativa descrivendo l'errore commesso e l'ammontare della correzione effettuata.

- **Compensazioni di partite**

L'art. 2423-ter comma 6 c.c. vieta, al fine di garantire la chiarezza del bilancio, i compensi di partite.

Al riguardo, il documento OIC 12 precisa che il divieto si applica alle voci che devono figurare distintamente negli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico, mentre non si applica alle voci per le quali le norme di legge richiedono un'esposizione al loro valore netto.

L'art. 2423-ter comma 6 c.c. stabilisce che, nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla legge, la società è tenuta a indicare nella Nota integrativa gli importi lordi oggetto di compensazione.

3. IMPOSTE SUI REDDITI

Verranno di seguito sinteticamente elencate le principali norme in materia fiscale, con gli opportuni riferimenti alle precedenti note informative di studio, unitamente ad un breve riepilogo del trattamento fiscale delle tematiche di maggior rilievo.

- **Principio di derivazione rafforzata**

Le società diverse dalle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.), dovranno determinare le imposte considerando il principio di “derivazione rafforzata”. Per la classificazione, qualificazione e imputazione a un esercizio valgono quindi, in sede fiscale, i criteri dettati dai principi contabili, disapplicando eventualmente le regole dell’art. 109 co. 1 e 2 TUIR. Le micro-imprese, invece, continueranno ad applicare il principio di derivazione semplice, anche nel caso in cui optino per la redazione del bilancio ordinario, risultando in ogni caso inapplicabile alla micro-impresa il principio di derivazione rafforzata ex art. 83 del TUIR.

- **Contributi e crediti d’imposta ricevuti**

I contributi a fondo perduto e i crediti d’imposta eventualmente ricevuti a causa dell’emergenza Covid-19 nel corso del 2022 generalmente non concorrono alla formazione del reddito d’impresa ai fini fiscali.

I crediti d’imposta eventualmente ricevuti, oltre ad essere contabilizzati tra i componenti positivi di conto economico dovranno essere indicati nella dichiarazione dei Redditi (quadri RS ed RU).

- **Altri benefici fiscali**

Detrazioni fiscali per risparmio energetico o interventi su edifici in zone sismiche

Si ricorda che è possibile beneficiare di detrazioni fiscali IRES nel caso in cui siano stati effettuati interventi per risparmio energetico o spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche.

Credito d’imposta ricerca e sviluppo

Si ricorda che è possibile beneficiare del credito d’imposta per ricerca e sviluppo subordinatamente agli obblighi di certificazione da parte di un Revisore Legale previsti normativamente.

Il credito d’imposta iscritto nei componenti positivi nella voce A.5) di conto economico non è imponibile ai fini delle imposte IRES e IRAP.

Credito d’imposta per investimenti in beni strumentali

Il credito d’imposta è determinato in misura percentuale (diversa a seconda del tipo d’investimento e al momento d’investimento) sul costo sostenuto per l’investimento in beni strumentali. Ai fini della “prenotazione” del beneficio entro il 31/12/2022 l’ordine deve risultare accettato e deve essere avvenuto il pagamento di almeno il 20% del costo.

Credito d’imposta energia elettrica e gas

I crediti d’imposta per spese di gas ed energia elettrica, rilevati nella voce A5 di Conto Economico, per previsione normativa, non concorrono alla formazione della base imponibile IRES ed IRAP.

- **Ammortamenti**

Si ricorda che, per quanto riguarda i beni nuovi neoacquisiti, entrati in funzione nell’esercizio 2022, l’aliquota di ammortamento fiscale come di consueto è ridotta al 50% rispetto all’aliquota ordinaria.

Sospensione degli ammortamenti

In caso di adesione alla deroga che consente la sospensione degli ammortamenti è prevista la deduzione delle quote di ammortamento sospese a prescindere dall'imputazione a conto economico.

Tale facoltà impone, sotto il profilo civilistico l'iscrizione delle imposte differite passive che potranno essere utilizzate solo al termine del piano di ammortamento.

- **Deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo**

Il 100% dell'IMU relativa agli immobili strumentali, per destinazione e per natura, è deducibile dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

La deducibilità dell'IMU è prevista secondo il principio di cassa. L'imposta rimane invece integralmente indeducibile ai fini IRAP.

- **Deducibilità interessi passivi – “ROL fiscale”**

Il ROL dovrà essere calcolato tenendo conto della differenza tra il valore e i costi della produzione delle lettere A) e B) del conto economico a valori fiscali.

Ciò significa che dovranno essere prese in considerazione le variazioni in aumento e in diminuzione apportate per il calcolo dell'IRES di quelle voci che concorrono alla determinazione del ROL (escludendo ammortamenti e canoni di locazione finanziaria di beni strumentali).

Le disposizioni transitorie precisano che non si dovrà tenere conto nella determinazione del “ROL fiscale” delle variazioni fiscali riferibili agli esercizi precedenti.

Il riporto dell'eccedenza del ROL fiscale viene limitato a 5 periodi d'imposta.

Non è consentito riportare le eccedenze di ROL contabile maturate sino al 31 dicembre 2018, fatta salva la parte riferita agli interessi su prestiti contratti sino al 17 giugno 2016.

Inoltre, non è più prevista l'esclusione dal ROL dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda.

Ai fini dell'art. 96 TUIR, rilevano gli interessi secondo la qualificazione operata dai principi contabili nazionali o internazionali.

- **Deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile IRES**

Sono deducibili dalla base imponibile IRPEF/IRES:

- la parte di IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni di legge;
- un'ulteriore quota pari al 10% dell'IRAP residua corrisposta nel periodo d'imposta, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

- **Spese di vitto e alloggio e spese di rappresentanza**

La deducibilità delle spese per vitto e alloggio è ammessa, salvo alcune eccezioni, nella misura del 75%, purché la spesa sia inerente all'attività. Si evidenzia la necessità di documentare le spese in questione attraverso una fattura, intestata al committente del servizio,

con indicazione del/dei fruitori delle stesse. L'indicazione del fruitore è indispensabile per individuare la corretta forma di deducibilità, scindendo tra:

- spese di vitto e alloggio diverse da quelle di rappresentanza e da quelle per lavoratori dipendenti;
- spese di vitto e alloggio sostenute verso dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi;
- spese di vitto e alloggio rientranti tra le spese di rappresentanza (il 75% di queste ultime va poi sottoposto alla ordinaria verifica di deducibilità delle spese di rappresentanza).

- **Aiuto alla crescita economica "ACE"**

Per l'esercizio 2022 l'ACE torna ad essere complessivamente determinata applicando l'aliquota dell'1,3% degli incrementi di Patrimonio Netto.

Per quanto attiene, invece, l'ACE innovativa eventualmente determinata nell'esercizio 2021, ricordiamo che sono previsti meccanismi di recapture fiscale ove siano stati distribuiti dividendi che intacchino le riserve accantonate in precedenza e quando l'effetto non è compensato da nuove risorse apportate.

- **Emolumenti corrisposti agli amministratori**

La deducibilità dei compensi amministratori è effettuata con il criterio di "cassa allargata". Detti costi sono quindi deducibili se corrisposti entro il 12 gennaio dell'esercizio successivo e a condizione si tratti di prestazioni relative all'anno precedente.

Ai fini della deducibilità IRES dei compensi amministratore, gli stessi devono essere determinati dallo Statuto o da una specifica delibera assembleare.

- **Beni concessi in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore**

I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono ammessi in deduzione dal reddito imponibile dell'impresa. Pertanto, qualsiasi costo sostenuto da un'impresa per beni concessi in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento risulta fiscalmente indeducibile.

- **Regime fiscale autovetture**

Le spese e gli altri oneri relativi alle autovetture, agli autocaravan, ai ciclomotori e ai motocicli, che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività d'impresa, di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR, sono deducibili con le seguenti modalità:

- nella misura del **20%** relativamente alle autovetture e autocaravan, ai ciclomotori e motocicli non considerabili quali beni strumentali all'attività propria dell'impresa;
- nella misura del **70%** per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Nel caso in cui il veicolo sia concesso in uso agli amministratori le spese sostenute:

- in caso di uso personale, possono essere dedotte per un importo non eccedente il compenso in natura attribuito all'amministratore determinato sulla base del valore normale;
- in caso di uso promiscuo, sono deducibili per un importo pari all'ammontare del compenso in natura; l'eventuale eccedenza rispetto al compenso in natura è deducibile nei limiti del 20% determinabile sul limite massimo complessivo del costo ammesso in deduzione;
- in caso di uso esclusivo aziendale, sono deducibili nei limiti del 20%, da calcolare sulla base del limite massimo di costo d'acquisto ammesso in deduzione.

- **Contributo al servizio sanitario nazionale**

La quota del contributo al servizio sanitario nazionale incorporata nel premio assicurativo corrisposto per i mezzi di trasporto, compresi gli automezzi, è indeducibile ai fini IRES e IRAP.

- **Criteri di deducibilità delle perdite su crediti**

Ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, occorre distinguere:

- i crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali;
- i crediti vantati verso debitori non assoggettati a procedure concorsuali.

Le perdite su crediti sono deducibili "in ogni caso" se il debitore è assoggettato alle seguenti procedure e istituti assimilati:

- liquidazione giudiziale;
- liquidazione coatta amministrativa;
- concordato preventivo;
- amministrazione straordinaria;
- accordi di ristrutturazione dei debiti omologati;
- piano attestato di risanamento.

Ai fini in esame, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data:

- della sentenza dichiarativa della liquidazione giudiziale;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
- di iscrizione nel Registro delle imprese dei piani attestati di risanamento;
- di ammissione alla procedura estera equivalente.

In caso di debitori non assoggettati a procedure concorsuali, le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi. Gli elementi certi e precisi sussistono "in ogni caso" quando, in alternativa (art. 101 co. 5 del TUIR):

- il credito è di modesta entità ed è decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza del pagamento;
- il diritto alla riscossione del credito è prescritto;

– i crediti sono cancellati dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

Il credito è considerato di modesta entità quando risulta di importo non superiore a:

- 5.000 euro, per le imprese che hanno conseguito un volume d'affari o ricavi non inferiori a 100.000.000 di euro;
- 2.500 euro, per le altre imprese.

- **Indennità suppletiva di clientela**

Si ricorda che con Circolare n. 33/E del 2013 l’Agenzia delle Entrate, recependo il principio già affermato da alcune sentenze della Corte di Cassazione, ha affermato la deducibilità dal reddito d’impresa degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela nella misura maturata nell’esercizio (in luogo del precedente orientamento che prevedeva la deducibilità per cassa).

Nell’anno di pagamento dell’indennità suppletiva di clientela sarà necessario distinguere la parte dedotta (in passato) per competenza rispetto alla parte recuperata a tassazione.

- **Disciplina fiscale degli errori contabili**

Il DL 73/2022, per i soli soggetti per i quali vige il principio di derivazione rafforzata, ha attribuito rilevanza fiscale ai componenti di reddito imputati in bilancio nell’esercizio in cui viene operata la correzione dell’errore contabile, senza necessità di presentazione di una dichiarazione integrativa per il periodo d’imposta in cui è stato commesso l’errore.

La disposizione normativa fa riferimento ai “criteri di imputazione temporale”, quindi assumono rilevanza fiscale le correzioni degli errori di competenza (omessa o incompleta rilevazione di un evento, come ad esempio un costo od un ricavo rilevati solo nell’esercizio successivo a quelli cui avrebbero dovuto essere contabilizzati).

La Legge di Bilancio 2023, intervenendo nuovamente sulla materia, ha previsto che la semplificazione citata, relativa all’imputazione temporale dei componenti di reddito emergenti dalla correzione di errori contabili, sussistendo i presupposti, si applica ai soggetti che sottopongono il bilancio alla revisione legale dei conti.

Considerando le disposizioni, quindi, le imprese che non adottano il principio di derivazione rafforzata e/o non sottopongono il proprio bilancio d’esercizio a revisione legale dei conti per recuperare la deduzione di un costo o tassare un ricavo derivante dalla correzione di errori contabili sono tenute a presentare dichiarazione integrativa.

La disposizione si riferisce ai soli errori contabili, pertanto non riguarda gli errori esclusivamente di tipo fiscale, quali ad esempio quelli derivanti dalla erronea applicazione di limiti quantitativi di deducibilità.

Non possono, inoltre, avere rilevanza fiscale le correzioni relative a componenti negative di reddito riferibili a periodi d’imposta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa.

La Circolare Assonime n. 31/2022, nel fornire alcune interpretazioni alla norma in commento, indica che la nuova norma non sembra consentire la scelta tra correggere l’errore

predisponendo una dichiarazione integrativa o correggere l'errore mediante la nuova procedura di correzione degli errori contabili.

Si segnala che risultano ancora delle criticità interpretative in ordine all'applicazione delle regole fiscali agli errori contabili, in particolare con riferimento a quelle poste soggette nel corso del tempo ad una diversa modalità di deducibilità.

4. IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP)

Ricordiamo che la base imponibile da sottoporre a tassazione IRAP è del tutto indipendente da quella rilevante ai fini dell'IRES.

I componenti positivi e negativi di reddito concorrono alla formazione della base imponibile in ragione della loro classificazione nel conto economico. Precisamente, essa viene determinata come differenza tra le voci del conto economico incluse nel "Valore della produzione" (classe "A") e le voci relative ai "Costi della produzione" (classe "B"), con esclusione delle seguenti voci:

- B.9) (costi del personale);
- B.10.c) e B.10.d) (svalutazioni);
- B.12) e B.13) (accantonamenti).

Dalla base imponibile IRAP così ottenuta risultano comunque indeducibili:

- le spese per il personale incluse in voci diverse dalla B.9);
- i compensi occasionali per attività commerciali e di lavoro autonomo, nonché per obblighi di fare, non fare, permettere;
- i costi per co.co.co. e i compensi assimilati al lavoro dipendente;
- gli utili riconosciuti agli associati in partecipazione;
- gli interessi impliciti nei canoni di leasing;
- le perdite su crediti;
- l'IMU;
- il contributo al SSN.

Non sono rilevanti ai fini IRAP i componenti positivi e negativi di reddito derivanti da trasferimenti di azienda o rami di azienda.

E' possibile convertire l'ACE dell'esercizio inutilizzata ai fini IRES in credito d'imposta ai fini IRAP, con fruizione dello stesso in quote costanti in cinque periodi d'imposta.

* * *

Si precisa che in base alle caratteristiche di ogni società potrà rendersi necessario approfondire ulteriori aspetti oltre a quelli esemplificati nella presente nota informativa.

Restando a disposizione per ogni ulteriore considerazione, è gradita l'occasione per inviarVi i migliori saluti.

Studio
Alberti Ubini Castagnetti Maggi