

Edizione di venerdì 30 Giugno 2023

CASI OPERATIVI

Srl e obbligo di tenuta del libro dei verbali del CdA
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Forfettario fuoriuscito alle prese con lo scomputo dell'acconto dall'Irpef
di Alessandro Bonuzzi

AGEVOLAZIONI

Detrazioni edilizie e dichiarazioni sostitutive di atto notorio
di Silvio Rivetti

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Donazione di azienda alla società cooperativa: recenti novità
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rimanenze di beni infungibili e (s)valutazione ai fini fiscali
di Fabio Landuzzi

CASI OPERATIVI

Srl e obbligo di tenuta del libro dei verbali del CdA

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Nel caso di Srl con un sistema di amministrazione pluripersonale individuale disgiuntiva si deve comunque adottare il “*libro verbali del CdA*”?

Dovranno essere riportati i verbali di approvazione della bozza di bilancio?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Forfettario fuoriuscito alle prese con lo scomputo dell'acconto dall'Irpef

di Alessandro Bonuzzi

Master di specializzazione

PROFESSIONISTI PER LA GESTIONE D'IMPRESA E LA PREVENZIONE DELLA CRISI

[Scopri di più >](#)

Sul tema della **obbligatorietà** dell'aconto che sarebbe tenuto a pagare il contribuente **forfettario** nel primo anno di applicazione del regime ordinario Irpef, la dottrina si è espressa in diverse circostanze sostenendo che in tale annualità **non è dovuto** l'aconto dell'imposta sostitutiva.

Ciò sulla base della disciplina generale che regola il versamento dell'aconto delle imposte sui redditi, contenuta nel comma 1 dell'[articolo 1 L. 97/1997](#).

Ad esempio, quindi, deve ritenersi non dovuto l'aconto per l'anno 2023 dell'imposta sostitutiva del regime forfettario da coloro che sono **fuoriusciti dal regime nel 2022** (che quindi hanno applicato il regime forfettario per l'ultima volta nel 2022).

Infatti, tenuto conto che per l'anno 2023 non emergerà dal **quadro LM** del modello Redditi 2024 alcuna imposta sostituiva, nel corso del 2023 non è dovuta alcuna somma a titolo di aconto di tale imposta. Rimarrà eventualmente dovuto il saldo 2022 dell'imposta sostitutiva.

Peraltro, nel caso in cui il contribuente non abbia conseguito nel 2022 **ulteriori redditi assoggettabili all'Irpef**, non sarà nemmeno dovuta nel 2023 alcuna somma a titolo di **aconto Irpef**, mancando la **“base storica”** di riferimento.

Va detto che l'indirizzo fin qui riportato non è sostenuto da **alcuna fonte ufficiale**, anzi, a ben vedere, la presenza nel modello Redditi PF della **colonna 4 del rigo RN38** potrebbe indurre a ritenere il contrario.

In particolare, sulla base delle relative istruzioni, nel modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta 2022 vanno ivi indicati **“gli acconti relativi all'imposta sostitutiva versati dai contribuenti che sono fuoriusciti dal regime di vantaggio o dal regime forfettario con riferimento al**

periodo d'imposta 2021 e quindi non hanno compilato il quadro LM". Si tratta dei contribuenti fuoriusciti nell'**anno precedente** (2021) rispetto all'anno (2022) a cui si faceva riferimento in apertura.

Proprio per questi soggetti, in sede di versamento delle imposte relative all'anno 2022, si potrebbe porre una **criticità** di non poco conto. Il riferimento è a coloro che:

- sono **fuoriusciti** dal regime forfettario **nel 2021** e applicano il regime ordinario dal 2022;
- hanno versato un **acconto 2022 dell'imposta sostitutiva superiore a 5.000 euro**, quindi eccedente il limite di utilizzo in F24 (compensazione orizzontale) senza vincoli, sia in termini di visto di conformità che di previa presentazione della dichiarazione;
- si troveranno tra pochi giorni a dover versare il **saldo Irpef 2022** e la **prima rata dell'acconto Irpef 2023**.

Ebbene, se si dovessero applicare alla lettera i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella [**risoluzione 110/E/2019**](#), l'acconto 2022 dell'imposta sostitutiva potrebbe essere interamente scomputato – sforando quindi la soglia dei 5.000 euro – dall'Irpef dovuta nel 2023 solo previo **invio del modello Redditi 2023 vistato**. Infatti, il documento di prassi, nel raggruppare i codici tributo che se utilizzati tra loro danno origine a una compensazione verticale (interna), tiene **distinti** i codici tributo Irpef (4001, 4033 e 4034) dai codici tributo del forfettario (1790, 1791 e 1792), dando rilevanza alla **diversa natura** delle due imposte.

Classificazione dei codici da indicare nel modello F24 per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta			
CLASSIFICAZIONE	CODICE PER UTILIZZO CREDITO IN COMPENSAZIONE	DESCRIZIONE CODICE CREDITO	CODICI PAGAMENTI COMPENSAZIONE INTERNA
Imposte sostitutive	1792	Imposta sostitutiva sul regime forfetario - saldo - art. 1, c. 64, legge n. 190/2014	1790, 1791, 1792
Imposte sui redditi e addizionali	4001	IRPEF saldo	4001, 4033, 4034

Tuttavia, a livello **operativo**, l'acconto 2022 dell'imposta sostitutiva, dovendo essere indicato direttamente nel **quadro RN** (e in particolare nella **colonna 4 del rigo RN38**) del modello Redditi PF 2023, viene utilizzato a riduzione dell'Irpef dovuta con le modalità di tipiche dell'acconto, senza la necessità di un **passaggio in F24**.

Il vuoto normativo è evidente e l'Agenzia delle entrate, fornendo un'interpretazione troppo rigida, non l'ha colmato.

Il **dubbio**, quindi, sulla possibilità di scomputare **liberamente** in RN l'aconto dell'imposta sostitutiva per un importo eccedente la soglia di 5.000 euro rimane.

Nelle more di una presa di posizione ufficiale da parte delle autorità, al fine di non incorrere nella sanzione applicabile all'utilizzo indebito di un credito esistente (pari al 30%), si potrebbe optare per una **soluzione pragmatica** sostituendo negli F24 di pagamento delle 2 rate dell'aconto 2022 i codici tributo 1790 e 1791 con i codici tributo 4033 e 4034 e **trasformando** così l'aconto 2022 dell'imposta sostitutiva in aconto 2022 Irpef.

In tal modo, la successiva **compensazione** con il saldo Irpef 2022 e la prima rata dell'aconto Irpef 2023 sarebbe senz'altro da considerare **verticale**.

AGEVOLAZIONI

Detrazioni edilizie e dichiarazioni sostitutive di atto notorio

di Silvio Rivetti



È principio consolidato in giurisprudenza quello per cui il contribuente, che vanti il diritto di accedere a qualunque **regime fiscale di favore**, è tenuto a **provare di essere in possesso di tutti i requisiti** previsti per fruire delle norme tributarie di detassazione speciale (tra le molte: Cass. n. 7810/2023 in tema di detrazioni fiscali nell'edilizia; Cass. n. 6425/2021 in tema di applicabilità dell'aliquota Iva ridotta al 4% alla costruzione di immobile non di lusso; Cass. n. 6634/2019 in tema di agevolazione ICI per l'abitazione principale; Cass. nn. 31397 e 28589/2022 in tema di agevolazioni piccola proprietà contadina).

Tale principio è puntualmente ripreso dalla prassi erariale che, in materia di bonus fiscali, sottolinea come sia **onere del contribuente conservare tutta la documentazione idonea a dimostrare la spettanza dei benefici fiscali** esposti in dichiarazione, o fruiti con le modalità alternative della **cessione del credito o lo sconto in fattura**, nel rispetto delle prescrizioni di legge (tra le molte, [circolari 28/E/2022](#), [24/E/2020](#) e [33/E/2022](#): quest'ultima in tema di onere, gravante sui cessionari dei crediti, di dimostrare la propria diligenza nelle operazioni di acquisto dei crediti stessi).

In questo quadro, è da sottolineare come a più riprese la legge fiscale consenta ai contribuenti di avvalersi di **autocertificazioni** per dimostrare elementi rilevanti ai fini della spettanza delle detrazioni fiscali afferenti agli interventi edilizi.

Al riguardo, si noti che le casistiche per le quali è ammessa la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, da rendersi a cura dei contribuenti ai sensi dell'articolo 47 D.P.R. 445/2000 in relazione a stati, qualità personali o fatti di cui siano a diretta conoscenza, sono elencate nel **fac-simile di autocertificazione** allegato alla circolare 28/E/2022.

Tra le ipotesi principali può ricordarsi, ad esempio, l'attestazione della sussistenza dello **status di convivente per il familiare che sostiene le spese agevolabili**, o per il componente dell'unione di fatto o dell'unione civile, al momento dalla data di inizio lavori (o del sostenimento delle spese, se antecedente).

A sua volta la stessa data di inizio dei lavori è dimostrabile con l'autocertificazione, per gli interventi per i quali non è previsto alcun titolo abilitativo edilizio, purché se ne attestì allo stesso modo il ricadere nell'edilizia libera (circolare 19/E/2012, risposta 1.5, nonché provvedimento direttoriale n. 149646 del 2 novembre 2011).

Rispetto a tale data, si ricorda, è da verificare la previa registrazione del contratto di locazione o comodato dell'immobile, laddove sia il **detentore a sostenere le spese agevolabili**.

L'autocertificazione può essere utile anche per dimostrare il possesso del titolo di proprietà dell'immobile; la corretta iscrizione nei registri previsti per ODV, APS, ASD; **la corretta contabilizzazione**, da parte dell'impresa esecutrice degli interventi, dei corrispettivi erogatili dai contribuenti che abbiano eseguito bonifici non dedicati o incompleti; **la natura dei lavori** su parti comuni e i dati catastali delle unità immobiliari, nel condominio minimo; **la riduzione al 50% della misura della detrazione spettante**, se riservata alle sole abitazioni (come nel caso del recupero del patrimonio edilizio esistente o del superbonus), in caso di uso promiscuo dell'immobile anche per esercizio ai attività professionale o commerciale; **la presenza di contributi** per gli stessi lavori, il cui importo non è stato compreso nel calcolo delle spese agevolabili; nel bonus facciate, **la visibilità anche parziale da pubblica strada** della facciata esterna interessata dai lavori, se tale circostanza non può risultare dai dati catastali dell'immobile; nel superbonus, il rispetto del limite massimo delle due unità immobiliari, quanto agli interventi trainati ecobonus.

Più recentemente, quanto ai presupposti che consentono, nell'ambito dei condomini, la spettanza del superbonus nella misura del 110% anche in relazione alle spese sostenute nell'anno 2023, l'articolo 1, comma 894, della Legge di Bilancio 2023 dispone che la condizione della tempestività dell'adozione della delibera assembleare, o prima del 18 novembre 2022 (con CILA presentata al 31 dicembre 2022), o tra il 19 e il 24 novembre 2022 (con CILA presentata al 25 novembre 2022), dev'essere attestata con **apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** da parte dell'amministratore del condominio (o del condòmino che si surroghi all'amministratore mancante, nei condomini minimi).

Anche in tema di deroghe al divieto di cessione dei crediti fiscali, il comma 3 dell'articolo 2, D.L. 11/2023 riserva spazio all'autocertificazione per poter attestare, quanto agli interventi diversi dal superbonus per i quali non sono previsti titoli abilitativi edilizi, che essi sono stati avviati prima del 17 febbraio 2023; oppure, se non iniziati a tale data, che già sussisteva un accordo precedente con i fornitori per l'esecuzione dei lavori stessi (con dichiarazione resa, in tale caso, sia dal committente sia dal fornitore).

In tutti queste ipotesi, si noti, le dichiarazioni sostitutive in parola possono essere **sottoscritte dall'interessato ed esibite al Fisco** unitamente a copia del documento d'identità dello stesso, ai sensi dell'[articolo 38 D.P.R 445/2000](#): senza che ne sia richiesta la redazione con data certa, antecedentemente ai fatti che vi si attestano.

L'obbligo di rendere **dichiarazioni corrette** è presidiato da **sanzioni penali**, come

genericamente richiamate dall'[**articolo 76**](#) del D.P.R. citato, che ne dispone l'aumento da un terzo alla metà.

Al riguardo può utilmente rilevarsi che, trattandosi di dichiarazioni prodotte alla pubblica amministrazione e quindi rese a pubblici ufficiali, con funzioni di tipo probatorio relativamente a fatti, in caso di loro **falsità dolosa** trova applicazione l'[**articolo 483 c.p.**](#) che punisce, con reclusione fino a due anni, **chiunque attesti falsamente al pubblico ufficiale fatti di cui è tenuto a provare la verità.**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Donazione di azienda alla società cooperativa: recenti novità

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



Master di specializzazione

CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI

Scopri di più >

La **donazione di azienda**, dal punto di vista fiscale, è stata oggetto di un intervento normativo inserito nella L. 178/2020, ma divenuto operativo solo recentemente tramite l'emanazione del D.M. 17.02.2023 (entrato in vigore l'1.03.2023), tramite il quale sono **facilitate le cessioni a titolo gratuito di aziende da parte di imprenditori individuali a favore di società cooperative costituite dai dipendenti** che erano assunti dal medesimo imprenditore donante.

Il provvedimento intende favorire la continuità aziendale e quindi il mantenimento dei posti di lavoro tramite l'assegnazione di un **regime di neutralità fiscale totale** per colui che si spossessa dell'azienda donandola ai propri ex dipendenti.

Le caratteristiche delle agevolazioni fiscali

Le agevolazioni fiscali poggiano su due elementi fondamentali:

- ai fini delle imposta di successione e donazione viene prevista una applicazione "allargata" del disposto dell'articolo 3, comma 4 ter, D.Lgs. 46/1990. Tale disposizione assicura **l'esenzione da imposta di successione e donazione per i trasferimenti a titolo gratuito di aziende** (o quote societarie, ma non è questo il caso ora affrontato) a favore di discendenti o del coniuge del donante a condizione che costui renda una dichiarazione con la quale si impegna a continuare l'attività aziendale per almeno 5 anni dalla data del trasferimento. La disposizione, in origine, nasce per favorire i passaggi generazionali nell'ambito di uno **stretto rapporto di parentela**, ed è proprio questo aspetto che viene **ampliato** dall'articolo 1, comma 272 della L. 178/2020 (regolamentato dal D.M. 17.02.2023 sopra citato), nel senso che l'esenzione dal prelievo per imposta di successione o donazione si applica **anche quando la donazione avviene non a vantaggio di discendenti o del coniuge**, bensì a **vantaggio degli ex dipendenti** costituiti in società cooperativa nella veste di donatario;

- ai fini delle imposte sul reddito si applica l'articolo 58 Tuir in forza del quale la **destinazione del bene azienda a finalità estranee all'esercizio di impresa non determina plusvalenze tassabili in capo al donante e il donatario assume i beni dell'azienda al valore fiscale precedentemente riconosciuto in capo al donante**. Tale disposizione, per esplicita affermazione dell'articolo 2, lett. b) del D.M. 17.02.2023, si applica anche alle donazioni a favore delle più volte citate società cooperative formate da dipendenti dell'azienda donata. Per la verità non è ben chiaro, a chi scrive, il senso concreto di questa seconda agevolazione, posto che il requisito di parentela, al fine di ottenere la neutralità fiscale, non è richiesto nemmeno dal Tuir. In altri termini, non sembra potersi cogliere quel *quid pluris* che ragionevolmente la norma assegna alla specifica donazione verso società cooperative di ex dipendenti. L'unico elemento in qualche modo innovativo della disposizione del D.M. 17.02.2023 consiste nel fatto che la neutralità fiscale è sancita avverandosi una condizione e cioè che il **donatario assuma gli ultimi valori fiscalmente riconosciuti dell'azienda e subentri nella posizione dell'imprenditore individuale** in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito **prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi**, i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti. Nell'articolo 58 Tuir, invece, la continuità è sancita per legge, non lasciata ad una condizione potestativa in capo al donatario che, sembra di capire, potrebbe anche **rinunciare** a detta scelta vanificando il regime di neutralità anche in capo al donante, ipotesi quest'ultima che pare piuttosto inverosimile. A meno che la volontà normativa di lasciare una (seppur teorica) opzione di continuità o meno negli ultimi valori fiscali dell'azienda donata non alluda ad un'altra delicata questione che attiene alla tassazione quale **sopravvenienza attiva in capo al donatario dei valori ricevuti dal donante**.

La disciplina fiscale del donatario di azienda

Con una risposta (datata) ad un interpello promosso dalla DRE Basilicata, risalente al 3.11.2005, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che **in caso di donazione d'azienda, il soggetto donatario**, se qualificabile come **imprenditore individuale o societario**, realizza una **sopravvenienza attiva tassabile pari all'importo fiscalmente riconosciuto dell'azienda ricevuta**, mentre ovviamente il donante non realizza alcun provento imponibile.

La neutralità, quindi, secondo la tesi espressa nel citato interpello, varrebbe solo per il donante, mentre il donatario, se riceve l'azienda in qualità di imprenditore realizza una sopravvenienza attiva tassabile pari al valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda stessa.

Questa tesi, a parere di chi scrive, non è mai stata del tutto convincente.

Vero è che il citato **articolo 58 Tuir non analizza la posizione del donatario**, ma quando si afferma nel comma 1 quanto segue: "...l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente

riconosciuti nei confronti del dante causa". Si vuole quindi far riferimento ad un **regime di continuità dei valori** che si dovrebbe tradurre in **neutralità** dell'operazione sia per il dante causa sia per l'avente causa.

La lettura che la prassi dominante ha fatto di questa disposizione è la **continuità dei valori**, cioè, sostanzialmente, **prosecuzione dei processi d'ammortamento** in capo al donatario senza che questi rilevi una sopravvenienza attiva. Ragionando a contrario vorrebbe dire che la norma che ha introdotto l'attuale articolo 58 Tuir non avrebbe disposto la neutralità dell'operazione, ma avrebbe solo spostato la tassazione dal donante al donatario.

Peraltro esistono precedenti che non sembrano del tutto coerenti con la tesi espressa.

Pensiamo al **passaggio da società di persone ad impresa individuale** per venir meno della pluralità dei soci. Il socio superstito riceve l'azienda in continuità dei valori, come ha affermato la circolare 54/E/2002 e continua il processo d'ammortamento, senza che si manifesti una sopravvenienza attiva, o, quantomeno, la circolare del 2002 non manifestava questa conseguenza.

Il caso presenta analogia con la donazione se visto sotto l'ottica dell'avente causa: **un'operazione neutra fiscalmente comporta continuità dei valori fiscali** come se non vi fosse stato un reale mutamento di soggetti. Tutto ciò senza che si abbia alcuna sopravvenienza tassabile.

Ma le **analogie** sostanziali tra le due fattispecie (donatario impresa e donatario privato che successivamente assume la qualifica di impresa) sembrano così evidenti che un diverso trattamento fiscale appare non del tutto razionale.

Ora, tornando alla novità della donazione a favore di società cooperativa, una lettura possibile (ma non condivisibile) potrebbe essere che **nel caso di donazione a società cooperativa**, laddove quest'ultima **scelga di proseguire i valori fiscale del donante, non si genera plusvalenza in capo al donante, né sopravvenienza attiva in capo al donatario**, il che implicitamente comporterebbe che al di fuori di questa fattispecie , il donatario impresa deve tassare la sopravvenienza attiva, ed è questo aspetto, appunto, che lascia perplessi.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rimanenze di beni infungibili e (s)valutazione ai fini fiscali

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione
**DEFINIZIONE LITI FISCALI PENDENTI:
ULTIMI CHIARIMENTI**
[Scopri di più >](#)

Una recente sentenza della **Corte di Cassazione (n. 10773/2023)** ha riportato all'attenzione dei professionisti un'annosa e dibattuta questione inerente la **valutazione delle giacenze di magazzino di beni c.d. infungibili**; è infatti noto il **criterio civilistico** basato sull'iscrizione delle rimanenze al minore fra il **valore di realizzazione desumibile dal mercato** ed il **costo di acquisto** o di produzione dei beni, mentre non altrettanto risolto è il tema della rilevanza ai fini della determinazione del reddito imponibile della **svalutazione di tali beni** a fine esercizio in caso di allineamento del loro valore al dato indicato dall'[articolo 92, comma 5, Tuir](#), ossia al **“valore normale medio”** dei beni rilevato **“nell'ultimo mese dell'esercizio”**.

La **Norma di comportamento n. 168 di AIDC**, proprio con riguardo al rapporto fra il costo storico specifico dei beni infungibili in rimanenza ed il loro **“valore normale”** di mercato, prende posizione nel senso di non ritenere che il fatto che nell'[articolo 92, comma 5](#), primo periodo, del Tuir, **manchi un esplicito richiamo ai beni valutati a costo specifico**, possa per sé essere tale da precludere per detti beni la facoltà di assumere come **rilevante valore fiscale dei beni infungibili** in rimanenza proprio **il minore tra i due suddetti importi**, rimanendo così fedeli anche in ambito fiscale al criterio di valutazione indicato dal Codice civile ([articolo 2426, n. 9, cod. civ.](#)) e dai principi contabili ([OIC 13](#), par. 40).

Di diverso avviso l'Amministrazione Finanziaria (si veda la [risoluzione 78/E/2013](#) e poi la [circolare 10/E/2014](#)), secondo cui le svalutazioni delle **rimanenze valutate a costo specifico** non sarebbero fiscalmente rilevanti, dando a tale riguardo un peso decisivo proprio al fatto che il **comma 5 dell'articolo 92 non richiama i beni valutati appunto a costi specifici**; secondo l'Amministrazione, quindi, solamente i **beni fungibili valutati con criteri diversi** dal costo specifico potrebbero essere iscritti al minore valore normale sopra indicato, attribuendo a questo minore valore una rilevanza anche fiscale.

La **Cassazione** è quindi ora tornata sulla questione affrontando un accertamento risalente al 2009 e riferito proprio al caso di una società che, stando alla lettura del documento, aveva **rilevato e dedotto nel periodo d'imposta 2009 una minusvalenza da valutazione** di un

immobile-merce, il tipico bene infungibile, poi venduto nell'anno 2011.

Secondo la sentenza in commento **la svalutazione non poteva invece essere dedotta** nell'anno 2009 in quanto solo con riguardo ai **beni raggruppabili in categorie omogenee** (i beni fungibili), il comma 5 dell'[articolo 93](#) consentirebbe anche la **valutazione al valore normale**, ed inoltre quando questa è inferiore a quanto risultante dall'applicazione dei metodi di cui ai commi da 2 a 4 (i.e. **costo medio ponderato, Lifo, Fifo**, ecc.).

Per i **beni infungibili**, ovvero quelli che non sono raggruppabili in categorie omogenee, varrebbe invece in ambito fiscale **solo il criterio del costo specifico**.

La Cassazione compie peraltro una disamina proprio delle argomentazioni sostenute nella **Norma di comportamento AIDC** che, pur ritenendo “pregevole”, **ritiene non condivisibile** nel presupposto che, diversamente da quanto sostenuto nella Norma stessa, il **sistema di valutazione delle rimanenze** nella disciplina fiscale **sarebbe “di per sé autosufficiente” e “impermeabile alle regole civilistiche, eccezion fatta per l'ipotesi, espressamente prevista e perciò inestensibile analogicamente, della (limitata) rilevanza del valore normale in relazione esclusivamente ai beni raggruppabili in categorie omogenee”**.

Conclude quindi la Cassazione affermando il **principio di diritto** secondo il quale “*in tema di valutazione delle rimanenze in chiusura d'esercizio, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il criterio del minore fra il valore di mercato o di possibile realizzo ed il costo specifico (quale costo di acquisto o di produzione), di cui all'articolo 92, comma 5, Tuir, non può essere applicato a beni diversi da quelli raggruppabili in categorie omogenee per natura e per valore ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, con particolare riguardo ai beni valorizzati a costi specifici*“.