



NEWS Euroconference

Edizione di venerdì 16 Febbraio 2024

CASI OPERATIVI

Contabilizzazione della cessione di un compendio immobiliare in fase di liquidazione
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Regime Iva per cassa 2024: modalità di adesione e revoca del regime
di Mauro Muraca

REDDITO IMPRESA E IRAP

Competenza delle perdite su crediti
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale: peculiarità del nuovo interpello “a pagamento”
di Angelo Ginex

BILANCIO

Ricavi da OIC 23 e OIC 34: i tratti distintivi
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



CASI OPERATIVI

Contabilizzazione della cessione di un compendio immobiliare in fase di liquidazione

di Euroconference Centro Studi Tributari



La società Alpha in liquidazione volontaria a forma Srl dal 1° gennaio 2018, partecipata da Beta Spa in liquidazione a maggioranza pubblica per il 98 % e partecipata al 2 % da Delta Spa pubblica, ha nel suo attivo un compendio immobiliare costituito da un complesso immobiliare a uso artigianale e uffici al valore di realizzo di 1.365.459 euro, valore determinato nel 2017 come da perizia giurata che era stata a quel tempo disposta, in prossimità della messa in liquidazione; tale valore era compreso tra quello di realizzo e quello cauzionale; i valori indicati di libro erano dunque stati adeguati in ossequio all'Oic 5 con quelli peritali passandoli poi dalle immobilizzazioni al circolante.

Nel corso della liquidazione dal 2018 la Alpha ha venduto 7 unità immobiliari a valori in linea con le stime già recepite; solo in un caso era stata autorizzata una deroga da parte dell'assemblea del socio di maggioranza che autorizzava ad aderire alla vendita ad un prezzo leggermente inferiore rispetto al cauzionale. La società Alpha ha fissato una vendita al 15 febbraio 2024 al 10 % in meno del cauzionale con autorizzazione ricevuta dal socio di maggioranza; per completezza di informa che Alpha ha ricevuto offerta per altro lotto al valore cauzionale indicato in bilancio.

Sempre nel corso della liquidazione la Alpha ha dismesso gli impianti di riscaldamento e refrigerazione degli stessi immobili in quanto irreparabili per tecnologia vetusta.

La società capofila Beta in liquidazione richiede ad Alpha di disporre una nuova perizia nel febbraio 2024 sui beni motivati dalla dismissione degli impianti al fine di riallineare il bilancio del 2023 ai nuovi valori in prospettiva di una fusione per incorporazione semplificata con la Alpha di cui dispone del 98 % della partecipazione.

In merito alla previsione dell'Oic 5 è fosse lecito annotare nel bilancio del 2023 che si andrà ad approvare il valore immobiliare [già contabilizzato in precedenza a Oic 5 con la perizia del



2017] ovvero adeguarlo alla perizia disposta nel 2024 – peraltro non richiesta dal liquidatore di Alpha – anche se si tratta di bilancio infrannuale del periodo liquidatorio che si deve attenere ai principi contabili.

In alternativa si richiede un parere in merito alla circostanza di far disporre la perizia nell'ambito del procedimento di fusione da parte del perito nominando anche se nella fusione semplificata tale parere non sia richiesto specificatamente.

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Regime Iva per cassa 2024: modalità di adesione e revoca del regime

di Mauro Muraca

Seminario di specializzazione

Novità Iva per lo sport e il terzo settore

Novità del correttivo al decreto legislativo n. 38/21, caratteristiche dei soggetti gestori e inquadramento del personale

Scopri di più



Normativa di riferimento

Articolo 32-bis, D.L. 83/2012

D.P.R. 442/1997

Articoli 4 e 5, D.P.R. 633/1972

Articolo 7, D.L. 185/2008

Articolo 19 s.s., D.P.R. 633/1972

D.M. 11.11.2012

Documenti di prassi

Circolare n. 44/E/2012

Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 165764/2012

Dottrina

Circolare Assonime n. 6 del 18.2.2013

L'[articolo 32 bis, D.L. 83/2012](#) ha introdotto un nuovo **regime speciale di Iva per cassa** (cd.



“cash accounting”) – che ha sostituito il previgente regime Iva per cassa, di cui all'[articolo 7, D.L. 185/2008](#) – a cui possono aderire i **soggetti passivi Iva**, con volume d'affari **non superiore a euro 2.000.000**, previa **opzione da esercitarsi**:

- con le **modalità previste dal D.P.R. 442/1997**, ossia **mediante comportamento concludente**;
- con indicazione dell'opzione nella **prima dichiarazione Iva**, da presentarsi successivamente alla scelta effettuata.

Il regime di Iva per cassa prevede che l'Iva esposta:

- sulle **fatture attive**, relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi emesse a cessionari o committenti (che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione), diviene esigibile al **momento del pagamento** dei relativi corrispettivi;



Nota bene

I cessionari (o committenti) che acquistano beni (o servizi) da soggetti passivi Iva in regime di Iva per cassa possono, invece, **detrarre l'Iva** esposta in fattura, **già al momento dell'effettuazione dell'operazione**, anche se il corrispettivo non sia stato pagato al cedente (o al prestatore).

- sulle **fatture passive**, relativa agli acquisti di beni o di servizi, diviene detraibile soltanto al momento del pagamento dei **relativi corrispettivi**.



Attenzione!!

Il differimento della esigibilità ed il differimento della detrazione Iva relative alle operazioni effettuate dal soggetto che **opta per l'Iva per cassa sono limitati nel tempo**, nel senso che l'imposta – che è stata differita al momento del pagamento – diviene, comunque, esigibile e detraibile, decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, a meno che, prima del decorso di tale termine, il cessionario o committente **sia stato assoggettato a procedure concorsuali**.



Requisito soggettivo

Possono optare per il regime di Iva per cassa:

- coloro che, operando nell'esercizio di impresa, arti o professioni, ai sensi degli [articoli 4 e 5, D.P.R. 633/1972](#), effettuano **cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato** nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, **agiscono nell'esercizio di impresa**, arti o professioni; sono escluse, dunque, dallo speciale regime di Iva per cassa, le cessioni e le prestazioni rese **a favore di privati consumatori**;
- anche gli **enti non commerciali**, relativamente all'attività commerciale eventualmente svolta, sia in riferimento alle operazioni attive che in riferimento alle operazioni passive ([circolare n. 44/E/2012](#)).

Volume d'affari

Possono aderire alla liquidazione dell'Iva per cassa, tutti i soggetti passivi Iva che, nell'anno solare precedente all'opzione, hanno realizzato o prevedono di realizzare (in caso di inizio di attività) un **volume d'affari annuo non superiore ad euro 2.000.000**, tenuto conto che:

- in caso di inizio attività in corso dell'anno, il predetto limite del volume d'affari **non deve essere ragguagliato alla frazione di periodo**;
- nel caso di più attività esercitate dal medesimo soggetto, il volume d'affari di riferimento è quello complessivo, pari alla **sommatoria dei volumi d'affari** delle singole attività esercitate;
- nel calcolo del limite del volume d'affari, vanno considerate cumulativamente **tutte le operazioni attive**, sia quelle che vengono assoggettate all'Iva per cassa sia quelle escluse da tale regime;
- a partire dall'1.1.2013, per la verifica del limite di euro 2.000.000, si deve tener conto, anche delle **operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972**.



Nota bene

Si tratta delle cessioni di beni e prestazioni di servizi, carenti del presupposto territoriale (articoli da [7](#) a [7-septies, D.P.R. 633/1972](#)), soggette all'obbligo di fatturazione e **rilevanti**



nella determinazione del volume d'affari (circolare Assonime n. 6 del 18.2.2013).

Superamento del volume d'affari: conseguenze

È importante monitorare il rispetto del volume d'affari di euro 2.000.000, in quanto **il superamento della soglia indicata**:

- se è avvenuto **nell'anno precedente**, comporta l'impossibilità di aderire al **regime nella annualità in corso**;
- se è avvenuto **nell'anno in corso**, impone la fuoriuscita dal regime, con la conseguenza che:
 - per le operazioni effettuate nel **periodo precedente al superamento della soglia** (per le quali sia stata esercitata l'opzione di differimento dell'imposta), nella liquidazione relativa all'ultimo mese o trimestre in cui è stata applicata l'Iva per cassa si dovrà:
 - **computare a debito l'ammontare** dell'imposta **non ancora versata**;
 - **esercitare**, ai sensi dell'[articolo 19 s.s., D.P.R. 633/1972](#), il **diritto alla detrazione dell'imposta** non ancora detratta relativa agli acquisti effettuati e non ancora pagati.
 - per le operazioni effettuate in **epoca successiva** al superamento della predetta soglia, non sarà più **possibile fruire dell'esigibilità differita**.

Modalità esercizio opzione per l'iva per cassa

L'Iva per cassa è un regime opzionale che, in quanto tale, deve essere espressamente scelto dal contribuente. La scelta di avvalersi del **regime in questione riguarda**:

- l'intera attività e **non potrà essere limitata** (per scelta ed in via opzionale) **a singole attività**;
- **è vincolante per tre esercizi**, salvo il **superamento del limite del volume** d'affari di euro 2.000.000 previsto per accedere al regime di Iva per cassa.

Esempio

Dal punto di vista pratico, l'opzione esercitata per le **operazioni effettuate a partire dall'1.1.2024**, vincola il contribuente **fino al 31.12.2026**, a meno che, nel frattempo, non si sia **verificato il superamento della predetta soglia di ricavi**.



L'opzione per il regime di Iva per cassa deve essere **manifestata con le consuete modalità previste dal D.P.R. 442/1997**, ovvero deve essere **desumibile dal comportamento** concludente del contribuente. In particolare, il soggetto passivo interessato a questo particolare **regime Iva è tenuto a:**

- riportare nelle fatture emesse la **specificità della disciplina adottata** quale, ad esempio, “*Operazione con IVA per cassa ex art. 32-bis, DL 22.6.2012, n.83*”;
- **comunicare l'esercizio dell'opzione nel quadro VO del modello Iva** relativo all'anno in cui inizia ad applicare la **liquidazione Iva per cassa** (ovvero relativo all'anno di inizio attività, se neocostituito).

VO15 REGIME IVA PER CASSA (art. 32-bis d.l. n. 83/2012)	Opzione <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2	Revoca <input type="checkbox"/> 1 <input checked="" type="checkbox"/> 2
RF DF DK FI FS FR IF III NI PT AT EI CC CV SE		

Indicazione in fattura del regime di IVA per cassa adottato

A seguito della scelta operata di avvalersi del regime di Iva per cassa, il contribuente dovrà riportare sulle fatture emesse la **seguente annotazione**:

“*Operazione con “IVA per cassa” ai sensi dell’articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 (Provvedimento direttoriale n. 165764 del 21.11.2012)*”



Attenzione!!

Nell'ambito della fattura elettronica emessa tramite Sistema di Interscambio, il campo relativo al regime fiscale **andrà compilato con il codice “RF17”**.

L'annotazione in parola esprime, attraverso un **chiaro comportamento concludente**, l'opzione per la scelta per l'Iva per cassa dal momento che, come precisato dal decreto 11.10.2012, **detto regime ha effetto**:

- **a partire dall'1.1. dell'anno in cui si intende esercitare l'opzione;**
- **dalla data di inizio dell'attività, in caso di inizio dell'attività nel corso dell'anno.**



A differenza di quanto previsto nell'ormai abrogato regime dell'Iva per cassa di cui al D.L. 185/2008, l'annotazione (del regime di Iva per cassa) sulle fatture emesse non costituisce, comunque, un **adempimento funzionale al differimento della esigibilità e della detrazione dell'Iva**, ma risponde soltanto all'esigenza della **regolare tenuta della contabilità** per il cedente (o prestatore) che assoggetta all'Iva per cassa solo alcune operazioni escludendo, per esempio, quelle effettuate nell'ambito di **regimi speciali**.



Nota bene

L'indicazione obbligatoria in fattura "IVA per cassa – art. 32-bis del D.L. 22.6.2012, n. 83" ha, infatti, quale unico scopo, quello di **consentire la sospensione dell'esigibilità** per l'emittente della fattura e il successivo controllo di quanto riscosso, ma **non influisce sul diritto di detrazione per il cliente**.

L'eventuale mancata indicazione di questo elemento costituisce, invece, una **mera violazione formale**, lasciando, quindi, inalterato il **diritto all'applicazione dello speciale regime di Iva per cassa**.



Nota bene

L'omessa indicazione di tale dicitura **non pregiudica l'applicazione del regime per cassa**, purché il comportamento concludente sia altrimenti riscontrabile al momento della **liquidazione periodica dell'imposta**, quando le operazioni saranno imputate con il criterio di cassa, anziché con il criterio ordinario. In tal senso, la **relazione illustrativa al decreto 11.10.2012** e il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 165764/2012 (punto 2.4).

Mancata annotazione in fattura della indicazione "Operazione con IVA per cassa" ai sensi dell'articolo 32-bis, D.L. 83/2012

Non si perde il diritto all'esigibilità differita
Costituisce soltanto una violazione formale



Comunicazione dell'opzione per il regime di Iva per cassa

L'adozione del regime di Iva per cassa richiede **l'obbligo di comunicare l'esercizio dell'opzione nel quadro VO del modello Iva** relativo all'anno in cui inizia ad applicare la liquidazione Iva per cassa (ovvero relativo all'anno di inizio attività, se neocostituito), da presentarsi dall'1.2 al 30.4 dell'anno successivo a quello di adozione dello speciale regime per cassa. In altre parole, i soggetti passivi che hanno **optato per il regime di Iva per cassa a partire dall'1.1.2023** – oltre ad aver riportato sulle fatture emesse la specifica dicitura della disciplina adottata “*Operazione con Iva per cassa ex art. 32-bis, DL 22.6.2012, n. 83*” – dovranno prossimamente confermare **tale scelta nel modello Iva 2024**, il quale dovrà essere **presentato entro il prossimo 30.4.2024**.



Nota bene

Diversamente, chi intenderà aderire al regime dell'Iva per cassa, a decorrere dal corrente periodo d'imposta (anno 2024), sarà tenuto ad **esercitare la relativa opzione all'interno del Modello Iva 2025** da presentarsi **entro il 30.4.2025**, fermo restando la tenuta di un **comportamento “improntato alla cassa”, già a decorrere dall'1.1.2024**.

Comunicazione opzione Iva per cassa

Opzione con effetto dal 1.1.2023 o per i soggetti che si sono costituiti nel 2023
Opzione con effetto dal 1.1.2024 o per i soggetti che si costituiranno nel 2024

Modello Iva 2024 da presentarsi esclusivamente entro il prossimo 30.4.2024
Modello Iva 2025 da presentarsi entro il 30.4.2025

In considerazione del predetto adempimento comunicativo, si fa presente che nella dichiarazione Iva 2024 e più precisamente nel quadro VO – relativo alla comunicazione delle opzioni e delle revoche – è **presente il rigo 15, contenente la casella 1**, che deve essere barrata dai contribuenti che hanno **optato per il regime di cassa dal 1.1.2023**.

VO15 REGIME IVA PER CASSA (art. 32-bis d.l. n. 83/2012)	Opzione <input checked="" type="checkbox"/> 1	Revoca <input type="checkbox"/> 2
RF DF DK FI FS FR IF III NI PT	EE CV EE	



Durata e revoca dell'opzione per il regime di Iva per cassa

Relativamente alla durata dell'opzione, il provvedimento n. 165764/2012 e la [circolare n. 44/E/2012](#) precisano che l'opzione per il regime Iva per cassa vincola **il contribuente per almeno un triennio**, salvo il superamento del limite del **volume d'affari di euro 2.000.000**: in tale ultima ipotesi, così come disposto dall'articolo 7, D.M. 11.11.2012, il regime opzionale in commento cessa a partire dal mese o trimestre successivo, con la conseguenza che nell'ultima liquidazione dovrà essere computata sia l'imposta a debito, sia quella a credito ancora "sospesa" ([circolare n. 44/E/2012](#)).



Attenzione!

Resta naturalmente inteso che, il **mese o trimestre nel corso del quale** si supera il limite di euro 2.000.000, costituisce uno spartiacque tra il periodo di vigenza del regime dell'Iva per cassa ed il periodo in cui il contribuente **deve applicare il regime ordinario**.

Durata e revoca dell'opzione per il regime di Iva per cassa

Decorso il triennio, l'opzione "resta valida per ciascun anno successivo", nel senso che **si rinnova automaticamente per ciascuna annualità successiva**, salvo la possibilità di revoca esercitata con le stesse modalità dell'opzione, quindi:

- con il **comportamento concludente** (ritorno all'applicazione dell'Iva "ordinaria");
- con la comunicazione nella **prima dichiarazione Iva** da presentarsi successivamente alla revoca.



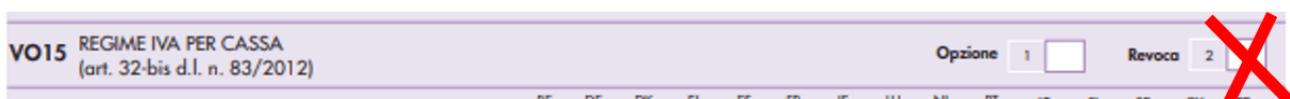
Nota bene

I contribuenti che hanno esercitato l'opzione nell'anno 2020 (che hanno comunicato l'opzione per l'Iva per cassa mediante la compilazione dell'apposito rigo del **quadro VO della dichiarazione Iva** 2020, presentata nel 2021) avrebbero potuto, **nel 2023**:



- proseguire **con l'applicazione del regime di Iva per cassa**, senza necessità di comunicare alcunché;
- **revocare la scelta precedentemente adottata**, applicando il regime di liquidazione Iva ordinario dall'1.1.2023.

Al ricorrere di quest'ultima scelta (revoca del regime dell'Iva per cassa), il contribuente – oltre ad aver gestito **l'Iva nei modi ordinari per tutto il 2023** – dovrà, **entro il prossimo 30.4.2024**, **comunicare la revoca** dell'opzione barrando l'apposita **casella nel quadro VO del modello Iva 2024** relativo al 2023.



In caso di revoca dell'opzione per l'Iva per cassa, il contribuente deve **computare nella liquidazione periodica** relativa all'ultimo mese / trimestre di applicazione del regime **l'ammontare dell'Iva relativa alle operazioni effettuate** i cui corrispettivi non sono stati ancora incassati. Nella stessa liquidazione sarà possibile, altresì, **detrarre l'Iva a credito** relativa agli acquisti non ancora pagati.



Nota bene

Detto comportamento va adottato anche in caso di **decadenza dal regime in corso d'anno**, a causa di un volume d'affari **superiore al limite massimo ammesso** di euro 2.000.000.

Cessazione dell'attività in pendenza del regime di Iva per cassa

Non è stata chiarita, invece, dalla normativa e dalla prassi di riferimento, la particolare casistica del soggetto che cessa la sua attività, in pendenza del regime di Iva per cassa. A questo riguardo, Assonime suggerisce di rifarsi, anche in questo caso, a **quanto previsto per le operazioni di cui all'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/72**, con l'effetto che, nella dichiarazione Iva annuale dell'anno di cessazione dell'attività **dovrà tenersi conto** (a debito) anche **dell'imposta dovuta e finora sospesa**, in assenza di pagamento da parte del cliente (circolare Assonime n. 6/2013).



REDDITO IMPRESA E IRAP

Competenza delle perdite su crediti

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

[Scopri di più](#)

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa dei soggetti diversi da banche, altre società finanziarie e imprese di assicurazione, il **trattamento fiscale** degli oneri derivanti dalla **inesigibilità dei crediti** divenuta “definitiva” (c.d. perdite su crediti) risulta **disciplinato dall'articolo 101, comma 5, Tuir**, secondo cui le perdite su crediti sono **deducibili dal reddito d'impresa** (senza limiti e con meccanismo analitico), qualora risultino da **elementi certi e precisi**.

La sussistenza dei citati elementi certi e precisi, che deve essere generalmente dimostrata dal contribuente, è comunque **presunta in casi tassativamente previsti dalla legge**, quali:

- l'assoggettamento del **debitore a procedure concorsuali** (perdite da crediti esistenti, ma da valutarsi come inesigibili a causa dello stato giuridico del debitore);
- il credito è di modesta entità e siano decorsi **almeno sei mesi dal termine previsto per il pagamento dello stesso** (perdite da crediti esistenti, ma da valutarsi come inesigibili a causa delle caratteristiche intrinseche del credito);
- la **prescrizione o cancellazione dal bilancio del credito** in applicazione dei principi contabili (perdite “di natura realizzativa”, in quanto connesse ad eventi che fanno venire meno l'esistenza del credito).

A norma dell'**articolo 101, comma 5, Tuir**, le perdite su crediti nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali sono **deducibili “in ogni caso”**, ossia **senza limiti e con meccanismo analitico**, dalla data:

- della **sentenza dichiarativa del fallimento**;
- 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** dei debiti, ai sensi dell'**articolo 182-bis, R.D. 267/1942**;
- di iscrizione nel Registro delle imprese dei piani attestati di risanamento, di cui



all'[**articolo 67, comma 3, lett. d\), R.D. 267/1942**](#);

- di ammissione alla **procedura estera**, se il debitore è assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle interne, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.

La suddetta disposizione normativa è stata oggetto di **interpretazione autentica** da parte dell'[**articolo 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015**](#), il quale ha definito il **perimetro temporale** entro cui il contribuente può dedurre **fiscalmente le perdite su crediti** nei confronti di soggetti sottoposti a procedure concorsuali, precisando che le stesse possono **essere dedotte fiscalmente a partire dall'anno di ammissione a tali procedure** e fino all'esercizio in cui deve avvenire la **cancellazione in bilancio** dei crediti medesimi, in applicazione dei **principi contabili adottati dall'impresa**.

È appena il caso di ricordare che, prima della novella normativa di cui al D.Lgs. 147/2015, la questione del momento in cui procedere all'imputazione della perdita sul credito **è stata oggetto di diverse discussioni**. Principalmente le impostazioni maggiormente **seguite erano**:

- **svalutazione integrale** del credito alla sola condizione della dichiarazione del fallimento e nell'esercizio in cui essa veniva emessa;
- libertà di **evidenziazione anche in esercizi successivi**, sulla base della non necessarietà del rispetto dei principi contabili per determinare la perdita ai fini fiscali.

In più occasioni, l'Agenzia delle entrate (si veda, ad esempio, la [**risposta ad interpello n. 12/2018**](#)) ha ribadito che la **competenza fiscale della perdita su crediti decorre dalla data di apertura della procedura** e sino al momento in cui il **credito deve essere cancellato dal bilancio**. In particolare, è stato affermato che, nel caso oggetto di interpello, il **corretto periodo temporale di competenza della perdita su crediti** è compreso tra la **data di apertura della procedura** di concordato preventivo (avvenuta nel 2008) e **l'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione in bilancio** del credito medesimo che, coerentemente con quanto indicato dal contribuente istante, sarebbe coinciso con l'esercizio 2013, ovvero con l'anno in cui il Giudice Delegato della procedura **ha autorizzato i pagamenti finali dei debiti**, dando atto che il residuo attivo non consentiva ulteriori riparti.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale: peculiarità del nuovo interpello “a pagamento”

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

[Scopri di più](#)

La **disciplina dell'interpello**, contenuta nell'[articolo 11, L. 212/2000](#), è stata interamente sostituita dal **D.Lgs. 219/2023**, che – come noto – ha apportato rilevanti **modifiche**, entrate in vigore lo scorso 18.1.2024, allo **Statuto dei diritti del contribuente**, al fine di dare attuazione alle previsioni della **Legge delega per la riforma fiscale (L. 111/2023)**, che ne ha disposto, oltre che una razionalizzazione, anche una riduzione.

In particolare, è ora previsto che il contribuente possa interpellare l'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere una risposta riguardante una **fattispecie concreta e personale** relativamente alla:

1. **applicazione** delle **disposizioni tributarie**, quando vi sono **condizioni di obiettiva incertezza** sulla loro corretta interpretazione (c.d. **interpello interpretativo**);
2. corretta **qualificazione di fattispecie** alla luce delle **disposizioni tributarie** ad esse **applicabili** (c.d. **interpello qualificatorio**);
3. disciplina dell'**abuso del diritto** in relazione a una specifica fattispecie (c.d. **interpello antiabuso**);
4. **disapplicazione** di **disposizioni tributarie** che, per contrastare **comportamenti elusivi**, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi (c.d. **interpello disapplicativo**);
5. sussistenza delle **condizioni** e valutazione della idoneità degli **elementi probatori** richiesti dalla legge per l'adozione di specifici **regimi fiscali** nei casi espressamente previsti dalla legge (c.d. **interpello probatorio**), il quale è **riservato** solo ai soggetti aderenti al **regime di adempimento collaborativo** di cui al **Lgs. 128/2015**, nonché a quelli che presentano istanze di **interpello sui nuovi investimenti** ex [articolo 2, D.Lgs. 147/2015](#);
6. sussistenza delle **condizioni** e valutazione della idoneità degli **elementi probatori** richiesti dalla legge, ai sensi e per gli effetti di cui all'[articolo 24-bis, Tuir](#) (trattasi dell'opzione per **l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero** realizzati da **persone fisiche** che trasferiscono la propria **residenza fiscale in Italia**).



Ciò detto, la vera **“novità”** prevista dal citato **D.Lgs. 219/2023**, è l’introduzione dell’**interpello a pagamento**. Invero, contrariamente a quanto accadeva in passato, ora è espressamente previsto che la **presentazione dell’istanza** di interpello sia in ogni caso **subordinata al versamento di un contributo**, che è destinato a finanziare iniziative per implementare la **formazione del personale delle agenzie fiscali**. La **misura** di tale contributo e le relative **modalità di versamento** saranno individuate con **decreto del Ministro dell’economia e delle finanze**, in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare **rilevanza e complessità della questione** oggetto di istanza.

Detto in altri termini, il legislatore ha introdotto, **per la prima volta**, la necessità di provvedere alla corresponsione di un **contributo** per ottenere **risposta all’istanza di interpello**, la cui **misura** verrà parametrata in funzione della **tipologia di contribuente**, del **valore** della rilevanza e della **particolare complessità** della questione rappresentata.

Superando la vecchia disciplina che prevedeva un termine di risposta diverso per le varie tipologie di interpello, la novella ha stabilito, invece, che il **termine di risposta**, per tutte le tipologie di interpello, è fissato in **90 giorni**. Resta comunque ferma la facoltà per l’Amministrazione finanziaria di chiedere **documentazione integrativa**, nel qual caso **la risposta è fornita entro 60 giorni dalla ricezione** della documentazione integrativa.

È altresì prevista l’automatica **sospensione** dei **termini di risposta** nel periodo compreso **tra il 1° e il 31 agosto di ogni anno**; inoltre, coerentemente con i principi generali, è disposto che, se i termini (sia quelli di risposta che quelli correlati alla regolarizzazione) **scadono di sabato o in un giorno festivo non lavorativo**, gli stessi sono **prorogati** al primo giorno lavorativo successivo.

Restano, poi, **confermate alcune previsioni** della vecchia disciplina dell’interpello.

Ad esempio, la **risposta**, scritta e motivata, **vincola ogni organo dell’amministrazione finanziaria** con esclusivo riferimento alla **questione oggetto dell’istanza** e **limitatamente al richiedente**. Quando la **risposta non è comunicata** al contribuente entro il termine previsto, il **silenzio equivale a condivisione** della soluzione prospettata dal contribuente da parte dell’amministrazione (c.d. **silenzio assenso**). Gli **atti**, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio **difformi** dalla risposta, espressa o tacita, sono **annullabili**. Gli **effetti** della risposta all’istanza di interpello si estendono ai **comportamenti successivi** del contribuente riconducibili alla fattispecie già oggetto di interpello, salvo **rettifica** della soluzione interpretativa da parte dell’amministrazione con **valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri** dell’istante. Non ricorrono **condizioni di obiettiva incertezza**, quando l’Amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la **soluzione per fattispecie corrispondenti** a quella rappresentata dal contribuente. La presentazione dell’istanza di interpello non incide sulle **scadenze previste** dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei **termini di decadenza** e **non comporta interruzione o sospensione** dei **termini di prescrizione**. Viene, altresì, espressamente prevista la **non impugnabilità** della **risposta all’interpello**.



Infine, è stabilito che la **preclusione probatoria** di cui all'[**articolo 32, comma 4, D.P.R. 600/1973**](#), e all'[**articolo 52, comma 5, D.P.R. 633/1972**](#), “non” trova **applicazione a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti** dall’amministrazione nel corso dell’istruttoria delle istanze di **interpello**.



BILANCIO

Ricavi da OIC 23 e OIC 34: i tratti distintivi

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Predisposizione del bilancio d'esercizio 2023

Scopri di più

Uno dei temi di attualità sotto il profilo del bilancio, è verificare quando si applicherà il **nuovo documento OIC 34 per allocare i ricavi al conto economico** e quando, invece, si dovranno utilizzare **le regole disposte dal principio OIC 23**. Ovviamente, la corretta gestione del contratto **presenta ricadute fiscali** che differiscono a seconda del fatto che il contratto generi **ricavi riconducibili ad una vendita**, piuttosto che **ricavi riconducibili ad opere in corso su ordinazione**.

Partiamo da questo esempio concreto: la società Alfa ha sottoscritto un **contratto per la fornitura** di un macchinario la cui costruzione si protrarrà per due esercizi: siamo di fronte alla **vendita di un bene**, oppure ad un **contratto di appalto**?

In primo luogo, occorre discernere questo aspetto alla luce dei **criteri ermeneutici che la dottrina e la giurisprudenza hanno prodotto**. Il **primo criterio**, che chiameremo **“oggettivo”**, consiste nel qualificare il contratto in base alla **prevalenza del valore del bene sulla prestazione**: ove prevalga il valore del bene, saremo di fronte ad una **vendita con eventuale posta in opera**, ove prevalga, invece, il **valore della prestazione, saremo di fronte ad un appalto**. Ma questo criterio non può essere esaustivo come ha recentemente affermato la Cassazione, con la sentenza n. 11855/2023, nel senso che tale criterio va integrato con il **criterio soggettivo**, quindi, con la volontà delle **parti desumibile dal contratto** (Cassazione n. 11602/2002). Ma anche in questo caso **non sempre si arriverà ad una conclusione convincente**. Un aiuto decisivo può derivare dal cosiddetto **“criterio della ordinaria produzione”** (Cassazione n. 6925/2001), in forza del quale se un bene viene costruito sulla base di **standard aziendali consolidati** – e quindi si rientra nella **ordinaria produzione** – saremo di fronte ad un **contratto di vendita**, se, al contrario, l’obbligazione di fornitura si sostanzia in una costruzione di un bene (in cui sono essenziali e molto rilevanti le specifiche indicazioni e richieste del committente), saremo di fronte ad un **bene non rientrante nella ordinaria produzione** e, quindi, si qualificherà quel contratto come **contratto di appalto**.

La differenza fiscale e contabile **non è di poco conto**: se la società sta costruendo un bene rientrante nella normale produzione, la rimanenza a fine esercizio **è una giacenza fisica** (semilavorato) da valutare **esclusivamente al costo**, ai sensi dell'[articolo 2426, punto 9, cod.](#)



civ. (Voce A 2 del C.E.) e dell'[articolo 92, Tuir](#). Se, al contrario, la **società sta costruendo un'opera** specifica in base a contratto di appalto, la rimanenza a fine esercizio è **una rimanenza di opere in corso su ordinazione** da valutare al corrispettivo maturato (per le opere ultrannuali), ai sensi dell'[articolo 2426, punto 11, cod. civ.](#) (voce A 3 del Conto Economico) e dell'[articolo 93, Tuir](#).

Peraltro, il tema della **costruzione del bene sulla base di specifiche indicazioni** del committente rappresenta anche il discriminante tra **ricavi voce A 1 del conto economico**, allocati sulla base delle istruzioni di cui al principio contabile 34, e **ricavi** (voce A 1) e **rimanenze di opere in corso di esecuzione** (voce A 3 del Conto economico) allocati in bilancio **sulla base delle istruzioni di cui al Principio contabile OIC 23**. Sul punto, è molto chiara l'osservazione che troviamo nella circolare Assonime n. 30/2023 che afferma: *Per distinguere tra contratti da gestire con l'OIC 34 e contratti da considerare come commesse ex OIC 23 il criterio dirimente è la "specificità" del bene o servizio prodotto. L'OIC 23 precisa poi che "I lavori su ordinazione sono eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste". Nell'OIC 34, invece, non sono previste disposizioni specifiche che definiscano puntualmente le tipologie di prestazioni e permettano di differenziarle da quelle attratte all'ambito di applicazione dell'OIC 23, cosicché l'unico elemento su cui ci si può basare per scegliere il principio di riferimento è, come si diceva, quello della "specificità" della prestazione promessa al cliente richiamato dal principio sulle commesse.*

A parere di chi scrive, emerge chiaramente come **l'elemento distintivo dei ricavi secondo il principio contabile OIC 23 derivanti da "lavori in corso su ordinazione"** non è tanto l'essere "in corso" a fine esercizio, quanto l'essere "**su ordinazione**". Ciò porta a concludere che, anche per **prestazioni iniziate ed ultimate all'interno di un singolo esercizio** potremmo avere **due diverse tipologie di quantificazione**, cioè ricavi ex principio contabile **OIC 34 e ricavi** ex principio contabile **OIC 23**.

Facciamo l'esempio dei corrispettivi liquidati sulla base di singole partite, che potremmo denominare più gergalmente **Stati di avanzamento per il principio contabile OIC 23 e Unità elementari di contabilizzazione per il principio contabile OIC 34**. La differenza è l'individuazione della **singola partita o unità elementare**: secondo il principio contabile OIC 34 (par. 31) è sufficiente che **il contratto preveda che il diritto al corrispettivo maturi via via che prestazione è eseguita**, mentre per valorizzare il ricavo in base al principio contabile OIC 23 (par. 52) è necessario che **lo stato di avanzamento sia approvato a titolo definitivo dal committente** (circostanza alquanto rara poiché il committente si riserverà di approvare l'opera complessiva solo quando essa è finita). Ma poi certamente è **sull'opera non ancora conclusa a fine esercizio che si manifesta la differenza più rilevante tra OIC 34 e OIC 23**: quando l'impresa sta costruendo un bene destinato alla vendita senza particolari elementi distintivi forniti dal committente, **il valore a fine esercizio va determinato necessariamente al costo** nel rispetto del criterio di prudenza che caratterizza l'articolo 2426, punto 9, Cod. civ., mentre se **l'opera viene costruita sulla base di specifiche indicazioni del committente**, siamo all'interno dell'OIC 23 che permette al **redattore del bilancio di valutare le rimanenze di opere, anche sulla base del corrispettivo maturato** (percentuale di completamento).



Resta fermo che, ai fini fiscali, **tale libertà di scelta per le opere infrannuali non esiste** e la valutazione va eseguita **necessariamente al costo**. La massima apertura che l'Agenzia delle entrate ha fornito ([risoluzione n. 117/E/2010](#)) consiste nel fatto che, in presenza di opere non ultimate a fine esercizio, **la valorizzazione del componente positivo quale rimanenza** (al costo o al corrispettivo maturato a seconda dei casi) comporta il **diritto di imputare al medesimo esercizio i costi dei subappaltatori**, anche se tali costi **non derivano da accettazione definitiva ed irreversibile da parte degli appaltatori**.