

LEGGE DI BILANCIO 2024: INDICAZIONI PER LE IMPRESE E I PROFESSIONISTI

Si esaminano le principali disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2024 a favore di imprese ed esercenti arti e professioni

Informativa n. 5/2024

Riferimenti normativi Legge n. 213 del 30/12/2023 pubblicata sulla G.U. n. 303 del 30/12/2023 (c.d. "Legge di Bilancio 2024");

DL n. 145/2023 (c.d. decreto "collegato alla Legge di Bilancio 2024") convertito dalla Legge n. 191 del 15/12/2023 pubblicata sulla G.U. n. 293 del 16/12/2023.



Con la presente Informativa vengono esaminate alcune tra le principali disposizioni introdotte a favore di imprese ed esercenti arti e professioni dalla c.d. “Legge di bilancio 2024” in vigore dall’1/01/2024.

Regolarizzazione del magazzino

La Legge di Bilancio 2024 prevede la possibilità di regolarizzare le rimanenze di magazzino, adattandole alla reale situazione di giacenza.

Questa disposizione consente sia di eliminare le esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi, sia di iscrivere esistenze iniziali precedentemente omesse.

La facoltà di avvalersi di questa disposizione riguarda il solo periodo d’imposta in corso al 30 settembre 2023 (quindi l’anno 2023 per i soggetti c.d. “solari”) ed è riservata agli esercenti attività d’impresa che adottano i principi contabili nazionali.

L’adeguamento è consentito per le rimanenze:

- dei beni alla cui produzione, o al cui scambio, è diretta l’attività dell’impresa;
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e di altri beni mobili, escludendo quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

L’adeguamento è invece precluso per le rimanenze relative:

- alle commesse infrannuali valutate in base alle spese sostenute ancora in corso di esecuzione al termine dell’esercizio;
- alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale.

Da un punto di vista operativo, l’adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può essere attuato mediante:

- l’eliminazione delle esistenze iniziali che presentano quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- l’iscrizione delle esistenze iniziali precedentemente omesse.

Si presume che l’adeguamento possa coinvolgere simultaneamente sia l’ipotesi di eliminazione che quella di iscrizione delle esistenze iniziali.

Eliminazione di esistenze iniziali

Qualora si provveda alla rettifica di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorrerà provvedere:

- al versamento dell’IVA;
- al versamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi IRPEF/IRES ed IRAP.

L’IVA dovuta in sede di regolarizzazione verrà determinata applicando un’aliquota media, riferibile all’anno 2023, all’ammontare che si ottiene moltiplicando il valore rettificato (eliminato) per un coefficiente di maggiorazione specifico per ciascuna attività; tali coefficienti verranno determinati con apposito successivo decreto.

L’aliquota media sarà calcolata rapportando l’IVA relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alla cessione di beni ammortizzabili, ed il volume d’affari tenendo in considerazione l’esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali.

Concretamente il calcolo dell’aliquota media IVA sarà il seguente:

$$\text{Aliquota media IVA 2023} = \frac{\text{IVA sulle operazioni imponibili} - \text{IVA sulle cessioni di beni ammortizzabili}}{\text{VA} + \text{operazioni non soggette ad IVA} + \text{operazioni non soggette a dichiarazione}}$$

Conseguentemente il calcolo del costo dell’adeguamento a titolo di IVA risulta essere il seguente:

IVA a debito per adeguamento magazzino = aliquota media IVA 2023 x valore rettificato (eliminato) x coefficiente di maggiorazione

Per quanto riguarda l’imposta sostitutiva sui redditi IRPEF/IRES ed IRAP, la relativa aliquota è stabilita nella misura del 18% e dovrà essere applicata sulla differenza tra il valore rettificato (eliminato) moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione e il valore rettificato (eliminato).

Conseguentemente il calcolo del costo dell’imposta sostitutiva a titolo di IRPEF/IRES ed IRAP risulta essere il seguente:

Imposta sostitutiva dovuta IRPEF/IRES ed IRAP = (18% x valore rettificato (eliminato) x coefficiente di maggiorazione) - valore rettificato (eliminato)

Iscrizione di esistenze iniziali

La seconda forma di regolarizzazione riguarda, invece, l'iscrizione di esistenze iniziali precedentemente omesse che consentiranno il riconoscimento di costi che non avrebbero avuto, altrimenti, rilevanza fiscale.

Dal tenore letterale della norma sembrerebbe, tuttavia, consentita solamente la regolarizzazione di quantità inferiori a quelle reali e non anche l'adeguamento di valori precedentemente sottostimati poiché, in tal caso, si tratterebbe di una "rivalutazione" delle rimanenze non contemplata dalla norma.

Qualora si intendesse procedere all'iscrizione di esistenze iniziali omesse in precedenza, il contribuente dovrà provvedere al pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 18% dell'intero nuovo valore iscritto.

In entrambi i casi (eliminazione/iscrizione di esistenze iniziali) l'adeguamento dovrà essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (ossia nei modelli REDDITI ed IRAP 2024).

Le imposte (indeducibili) dovute andranno versate in due rate di pari importo:

- la prima, con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (2023 per i soggetti c.d. "solari");
- la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 2023 (2024 per i soggetti c.d. "solari");

Per quanto riguarda gli effetti della regolarizzazione, la normativa precisa che:

- la stessa non è rilevante ai fini sanzionatori di alcun genere, non determina pertanto l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa connessa a mero titolo esemplificativo e non esaustivo all'irregolare tenuta delle scritture contabili, alla presentazione di dichiarazione infedele, all'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili; tuttavia, non bisogna sottacere che eventuali conseguenze, seppur indirette, potrebbero derivare ad esempio da future contestazioni in caso di procedure fallimentari;
- i valori risultanti dall'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici/contabili e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (2023 per i soggetti c.d. "solari");
- i valori risultanti dall'adeguamento, nel limite del valore iscritto o rettificato (eliminato), non possono essere impiegati ai fini dell'accertamento riferito a periodi di imposta precedenti;
- la regolarizzazione non ha effetto alcuno sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data del 1° gennaio 2024.

Inoltre, si presume che le imprese che adottano una contabilità semplificata siano escluse dalla portata di applicazione della disposizione in quanto le variazioni delle rimanenze, in conformità al principio di cassa, non influiscono sulla determinazione del reddito d'impresa.

Infine, contabilmente, in assenza di specifiche indicazioni da parte della norma istitutiva, occorre rifarsi ai criteri previsti dai principi contabili nazionali in tema di correzione di errori contabili andando a verificare la rilevanza, o meno, della correzione, pertanto:

- se la non corretta rappresentazione delle rimanenze viene ritenuta rilevante la rettifica apportata alle rimanenze iniziali dovrà essere iscritta in contropartita al saldo di apertura del Patrimonio netto del bilancio dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023 (2023 per i soggetti c.d. "solari");
- se l'errore viene ritenuto irrilevante, la correzione dovrà essere rilevata nel Conto economico dell'esercizio in corso al 30 settembre 2023 (2023 per i soggetti c.d. "solari") quale sopravvenienza attiva, ovvero passiva.

Modifiche alle compensazioni tramite modello F24

A decorrere dal 1° Luglio 2024 vengono previste una serie di limitazioni per le compensazioni tramite modello F24:

- viene introdotto, per i contribuenti che hanno iscrizioni a ruolo per imposte erariali o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione (non quindi avvisi bonari oppure avvisi di recupero di crediti di imposta, di avvisi di liquidazione e di accertamenti non esecutivi per i quali non sia stata ancora notificata la cartella di pagamento) per importi complessivamente superiori a euro centomila, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, il divieto di compensazione tramite modello F24;
- viene stabilito, in maniera generalizzata, che i versamenti dovranno essere effettuati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 ("F24 on line", "F24 web" o "F24 intermediari"), nel caso in cui vengano effettuate delle compensazioni; viene altresì precisato che per i crediti Inps ed Inail le modalità attuative (inclusa la decorrenza dell'efficacia) dovranno essere disciplinate con appositi provvedimenti.

Viene infine stabilito (anche in questo caso le modalità attuative - inclusa la decorrenza dell'efficacia - dovranno essere disciplinate con appositi provvedimenti) un termine iniziale a partire dal quale potranno essere compensati eventuali crediti Inps ed Inail, di seguito riepilogati:

- per i crediti Inps:
 1. per i datori di lavoro non agricoli: a partire dal quindicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva o dalla data di notifica delle note di rettifica passive;
 2. per i datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola, a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;
 3. per i lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani e commercianti e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata ex L. 335/95, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.
- per i crediti Inail a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi dell'Inail.

Disposizioni in materia di IVA

- l'aliquota IVA relativa alle cessioni di pellet rimarrà al 10% ancora per i mesi di gennaio e febbraio 2024, per poi tornare all'aliquota ordinaria del 22% a partire da marzo 2024;
- ritorna al 10% l'aliquota IVA relativa:
 - al latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
 - alle preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC 1901.10.00);
 - ai pannolini per bambini;
 - ai prodotti assorbenti e tamponi, destinati alla protezione dell'igiene femminile, e per le coppette mestruali.
- ritorna al 22% l'aliquota IVA relativa ai seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli;
- viene prevista l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% per gli integratori alimentari di cui al D. Lgs n.169 del 21/05/2004;
- viene prevista l'esenzione IVA per le prestazioni sanitarie di chirurgia estetica rese alla persona volte a diagnosticare o curare e per le malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psicofisica a condizione che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica;
- viene ridotta da 154,94 euro a 70,00 euro (IVA inclusa) la soglia minima per accedere al regime di non applicazione dell'IVA di cui all'art. 38-quater del Testo Unico IVA, per le cessioni di beni effettuate nei confronti di viaggiatori extra-UE (c.d. "tax free shopping").

Ulteriori disposizioni introdotte

- viene disposto il differimento all'1/07/2024 per l'entrata in vigore delle c.d. "Plastic tax" - imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego e della c.d. "Sugar tax" - imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate;
- viene previsto che dall'1/04/2024, saranno soggette a ritenuta d'acconto (IRPEF o IRES del 23%) anche le provvigioni percepite:
 - dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione;
 - dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.

Cordiali saluti.