

IRPEF: NOVITA' E MODELLI DICHIARATIVI 2023

Sergio Sala

IRPEF - principali novità contenute nel modello REDDITI PF 2023, periodo d'imposta 2022:

1 Modifica scaglioni di reddito e delle aliquote: sono state ridotte le aliquote IRPEF da applicare ai redditi da 15.000 euro a 50.000 euro ed è stato ampliato lo scaglione di reddito a cui si applica l'aliquota più alta del 43% (v. Tabella "Calcolo dell'Irpef");

2 Rimodulazione delle detrazioni per redditi da lavoro dipendente: è stato innalzato a 15.000 euro il limite reddituale per poter fruire della misura massima della detrazione per redditi da lavoro dipendente pari a 1.880 euro. La detrazione spettante è aumentata di 65 euro se il reddito complessivo è compreso tra 25.001 euro e 35.000 euro.

3 Rimodulazione delle detrazioni per redditi di pensione: è stato innalzato a 8.500 euro il limite reddituale per poter fruire della misura massima della detrazione per redditi di pensione pari a 1.955 euro. La detrazione spettante è aumentata di 50 euro se il reddito complessivo è compreso tra 25.001 e 29.000 euro;

4 Rimodulazione delle detrazioni per redditi assimilati e altri redditi: è stato innalzato a 5.500 euro il limite reddituale per poter fruire della misura massima della detrazione per redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente e altri redditi pari a 1.265 euro. La detrazione spettante è aumentata di 50 euro se il reddito complessivo è compreso tra 11.001 e 17.000 euro;

IRPEF - principali novità contenute nel modello REDDITI PF 2023, periodo d'imposta 2022:

5 Modifica alla disciplina del trattamento integrativo: il trattamento integrativo è riconosciuto anche ai titolari di reddito complessivo compreso tra 15.001 euro e 28.000 euro a condizione che l'ammontare di alcune detrazioni sia di ammontare superiore all'imposta lorda;

6 Detrazione per canoni di locazione ai giovani: ai giovani fino a 31 anni non compiuti, con un reddito complessivo non superiore a 15.493,71 euro, è riconosciuta una detrazione pari al 20 per cento del canone di locazione. L'importo della detrazione non può eccedere i 2.000 euro;

7 Credito d'imposta social bonus: per le erogazioni liberali agli enti del terzo settore è riconosciuto un credito d'imposta pari al 65 per cento dell'importo delle erogazioni stesse da utilizzare in tre quote annuali di pari importo. L'importo del credito d'imposta non può comunque essere superiore al 15 per cento del reddito complessivo;

8 Credito d'imposta per attività fisica adattata: è riconosciuto un credito d'imposta per le spese sostenute per l'attività fisica adattata a coloro che ne fanno richiesta dal 15 febbraio 2023 al 15 marzo 2023 tramite il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate;

9 Credito d'imposta per accumulo energia da fonti rinnovabili: è riconosciuto un credito d'imposta per le spese documentate relative all'installazione di sistemi di accumulo integrati in impianti di produzione elettrica alimentati da fonti rinnovabili, anche se già esistenti e beneficiari degli incentivi per lo scambio sul posto. Il credito è riconosciuto a coloro che ne fanno richiesta dal 1° marzo 2023 al 30 marzo 2023 tramite il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate;

IRPEF - principali novità contenute nel modello REDDITI PF 2023, periodo d'imposta 2022:

10 Credito d'imposta per le erogazioni liberali a favore delle fondazioni ITS Academy: per le erogazioni liberali in denaro alle ITS Academy è riconosciuto un credito d'imposta pari al 30 per cento dell'importo delle erogazioni stesse. L'importo del credito d'imposta è elevato al 60 per cento se le erogazioni sono effettuate a favore delle fondazioni ITS Academy operanti nelle province in cui il tasso di disoccupazione è superiore a quello medio nazionale. Il credito d'imposta è utilizzabile in tre quote annuali;

11 Credito d'imposta per bonifica ambientale: se in possesso dell'attestazione rilasciata dal portale gestito dal Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza Energetica (ex Ministero della Transizione ecologica), è possibile fruire del credito d'imposta spettante per le erogazioni liberali finalizzate alla bonifica ambientale di edifici e terreni pubblici;

12 Destinazione dell'otto per mille: da quest'anno è possibile destinare una quota pari all'otto per mille dell'Irpef all'Associazione "Chiesa d'Inghilterra";

13 Detrazione al 75% delle spese sostenute dal 01° gennaio 2022 per il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche;

14 Riduzione della detrazione al 60% delle spese sostenute nel 2022 per il bonus facciata;

IRPEF REDDITO IMPRESA E LAVORO AUTONOMO - principali novità contenute nel modello REDDITI PF 2023, periodo d'imposta 2022:

- 1) Proroga dell'agevolazione prevista per i docenti e ricercatori** che fruivano del regime alla data del 31 dicembre: nel quadro RE, prevista una nuova casella codice per consentire al lavoratore autonomo che ha trasferito la residenza in Italia prima del 2020 e risulti beneficiario del regime previsto per il rientro dei docenti e ricercatori al 31 dicembre 2019, di avvalersi della proroga dell'agevolazione, ai sensi dell'art 5, comma 5-ter del D.L. 34 del 2019.
- 2) Deducibilità al valore normale delle spese con soggetti in Stati non cooperativi:** nei quadri RF e RG, sono state inserite apposite variazioni in aumento e in diminuzione al fine di tenere conto dei commi da 9-bis a 9- quinquies dell'art. 110 del TUIR relativi alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali (art. 1, comma 84, della legge 29 dicembre 2022, n. 197).
- 3) Esclusione dal reddito di utili e riserve di utile non ancora distribuiti:** nel quadro RQ è stata prevista una nuova sezione XXV dedicata all'esercizio dell'opzione per l'assoggettamento a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato nel territorio dello Stato, degli utili e delle riserve di utile non ancora distribuiti alla data di entrata in vigore della legge 29 dicembre 2022, n. 197, risultanti dal bilancio dei soggetti direttamente o indirettamente partecipati di cui all'art. 73, comma 1, lettera d), del TUIR relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022 (art. 1, commi da 87 a 95, della legge 29 dicembre 2022, n. 197).

IRPEF REDDITO IMPRESA E LAVORO AUTONOMO - principali novità contenute nel modello REDDITI PF 2023, periodo d'imposta 2022:

- 4) **Redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici:** nel quadro RF è stata prevista la proroga, fino all'anno d'imposta 2022, dell'esclusione dei redditi dei fabbricati ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 189 del 2016, dalla formazione del reddito imponibile ai fini dell'IRPEF (art. 1, comma 750, della legge 29 dicembre 2022, n. 197).
- 5) **Nuovi Crediti d'imposta per le imprese:** nel quadro RU è stata prevista l'indicazione dei dati relativi agli importi maturati dei nuovi crediti d'imposta introdotti nel corso dell'anno 2022 (tra questi, si segnalano le agevolazioni riconosciute a favore delle imprese per fronteggiare la crisi energetica) e sono state aggiornate le informazioni richieste nella sezione IV in riferimento ai crediti Formazione 4.0, Ricerca, Sviluppo e Innovazione e agli Investimenti in beni strumentali. Al fine di una corretta compilazione del Quadro RU, inoltre, nelle istruzioni è stata inserita una nuova tabella nella quale sono elencati i crediti che, non più maturabili nel periodo d'imposta 2022, trovano collocazione, quali residui riportabili, nei campi specificatamente indicati.
- 6) **Disciplina ACE:** nel quadro RS è gestito il ricalcolo per il meccanismo di recapture della super ace e/o del credito di imposta.

ASPETTI GENERALI

TERMINI DI VERSAMENTO

NO P.IVA

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	30 giugno	0,00	31 luglio	0,00
2 ^a	31 luglio	0,33	31 luglio	0,00
3 ^a	31 agosto	0,66	31 agosto	0,33
4 ^a	2 ottobre	0,99	2 ottobre	0,66
5 ^a	31 ottobre	1,32	31 ottobre	0,99
6 ^a	30 novembre	1,65	30 novembre	1,32

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

Nella 1^a versione date tutte sbagliate, poi aggiornate 26-4

SÌ P.IVA

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO (*)	INTERESSI %
1 ^a	30 giugno	0,00	31 luglio	0,00
2 ^a	17 luglio	0,18	21 agosto	0,18
3 ^a	21 agosto	0,51	18 settembre	0,51
4 ^a	18 settembre	0,84	16 ottobre	0,84
5 ^a	16 ottobre	1,17	16 novembre	1,17
6 ^a	16 novembre	1,50		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

PROSPETTO FAMILIARI A CARICO

Familiari a carico e assegno unico - cambia tutto

A decorrere **dall'1.3.2022**, a seguito dell'entrata a regime dell'assegno unico e universale di cui al DLgs. 230/2021, sono state **modificate le detrazioni IRPEF** per figli a carico di cui all'art. 12 del TUIR; in particolare:

- le detrazioni IRPEF sono applicabili solo con riferimento ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni;
- in relazione ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni che siano disabili, le detrazioni IRPEF sono applicabili in aggiunta all'assegno unico e universale (che per i figli disabili spetta senza limiti di età), ma sono state abrogate le maggiorazioni delle detrazioni precedentemente previste per i figli a carico disabili;
- sono state abrogate le disposizioni che prevedevano una maggiorazione della detrazione per i figli con meno di 3 anni di età, in quanto si applica solo l'assegno unico e universale;
- sono state abrogate le disposizioni che prevedevano una maggiorazione della detrazione in caso di almeno 4 figli a carico e l'ulteriore detrazione per famiglie numerose di cui al co. 1-*bis* dell'art. 12 del TUIR, in quanto è prevista un'apposita maggiorazione dell'assegno unico e universale.

Familiari a carico e assegno unico - cambia tutto

Il modello Redditi 2023 recepisce le novità conseguenti all'introduzione dell'**assegno unico**, in vigore dal 1° marzo 2022, rispetto alle detrazioni per i figli a carico sotto i 21 anni.

Fino al 28 febbraio 2022, ai fini dichiarativi, varranno però le vecchie regole di determinazione delle detrazioni.

Infatti, come si legge nelle istruzioni dal 1° marzo 2022 le detrazioni per i figli a carico di cui all'[art. 12](#) del TUIR spettano solo per i **figli con 21 anni o più**.

Per i figli di età inferiore, esse sono state sostituite dall'assegno unico che è erogato dall'INPS a seguito di apposita richiesta.

Familiari a carico e assegno unico - cambia tutto

Nel compilare la dichiarazione si determinerà l'ammontare delle detrazioni spettanti:

- per il periodo dal **1° gennaio 2022 al 28 febbraio 2022** secondo le vecchie regole e
- applicherà le nuove regole per determinare l'ammontare delle detrazioni spettanti per il periodo dal **1° marzo 2022 al 31 dicembre 2022**.

Dal 1° marzo 2022, non spetterà più la maggiorazione di 200 euro per ciascun figlio prevista per le famiglie con **più di tre figli**; inoltre, non spetterà più l'ulteriore detrazione di 1.200 euro prevista per le famiglie con più di 4 figli.

Per il riconoscimento delle predette detrazioni per i primi due mesi del 2022, si terrà conto anche dei figli nati da marzo a dicembre 2022.

Familiari a carico e assegno unico - cambia tutto

Dal 1° marzo 2022 non sono più riconosciute le maggiorazioni previste per i **figli con disabilità** poiché anche queste maggiorazioni sono sostituite dall'assegno unico e, in questo caso, anche per i figli con 21 anni o più.

Nel caso in cui non si avesse diritto alla detrazione per i figli a carico, ad esempio perché il primo figlio è nato a maggio 2022, non viene meno la necessità di indicare i dati dei figli nel prospetto dei familiari a carico poiché questi dati sono necessari per riconoscere le altre agevolazioni ossia detrazioni e deduzioni previste per i figli a carico.

Per i figli non è mai possibile fruire delle detrazioni previste per gli altri familiari a carico (vedi ad esempio il coniuge legalmente ed effettivamente separato; i discendenti dei figli; i genitori, compresi quelli adottivi).

Familiari a carico e assegno unico - cambia tutto

Nel prospetto relativo ai “familiari a carico” sono state quindi introdotte:

- la **nuova colonna 9**, in cui indicare il numero di mesi, ricompresi tra gennaio e febbraio 2022, per i quali spetta la detrazione per figli a carico in base alla previgente disciplina dell’art. 12 del TUIR (figli di qualsiasi età);
- la **nuova colonna 10**, in cui indicare il numero di mesi, a partire da marzo e fino a dicembre 2022, per i quali spetta la detrazione per figli a carico, di età pari o superiore a 21 anni, in base alla nuova disciplina dell’art. 12 del TUIR.

Conseguentemente la **colonna 6**, relativa ai figli minori di 3 anni, è riferita solo ai mesi di gennaio e febbraio 2022.

FAMILIARI A CARICO				CODICE FISCALE (il codice del coniuge va indicato anche se non fiscalmente a carico)		Mesi a carico	Minore di 3 anni (gennaio/febbraio)	%	Detrazione 100% affidamento figli	N. MESI DETRAZIONE FIGLI	
BARRARE LA CASELLA: C - CONIUGE F1 - PRIMO FIGLIO F - FIGLIO A - ALTRO FAMILIARE D - FIGLIO CON DISABILITÀ				Relazione di parentela					gennaio febbraio	da marzo 2022 se 21 anni o più	
1	C	CONIUGE		4		5					
2	F1	PRIMO FIGLIO	D			6	7	8	9	10	
3	F	A	D								
4	F	A	D								
5	F	A	D								
6	PERCENTUALE ULTERIORE DETRAZIONE PER FAMIGLIE CON ALMENO 4 FIGLI					7	NUMERO FIGLI IN AFFIDO PREADOTTIVO A CARICO DEL CONTRIBUENTE				

Familiari a carico e assegno unico - cambia tutto

Di seguito un esempio di compilazione tratto dalle istruzioni del modello 730 (la denominazione e la sequenza dei campi sono le medesime del modello PF)

ESEMPIO DI COMPILAZIONE PROSPETTO DEI FAMILIARI A CARICO

Si consideri il caso di un contribuente con tre figli a carico:

- un figlio nato a febbraio 2000 che ha più di 21 anni per tutto il 2022 e per cui spetta la detrazione per figli a carico per tutto l'anno;
- un altro figlio nato a gennaio 2019 che compie tre anni a gennaio 2022 e per cui ha diritto alla detrazione per figli a carico per i mesi di gennaio e febbraio e della maggiorazione per i figli minori di tre anni per il solo mese di gennaio;
- un ultimo figlio nato a marzo 2022 per cui non spetta alcuna detrazione per figli a carico.

BARRARE LA CASELLA		CODICE FISCALE		mesi a carico	minore di 3 anni (gennaio/febbraio)	%	detrazione 100% affidamento figli	N. RESIDUAZIONE FIGLI		PERCENTUALE ULTERIORE DETRAZIONE PER FAMIGLIE CON ALMENO 4 FIGLI
		(il codice del coniuge va indicato anche se non fiscalmente a carico)						gennaio 2022	da marzo 2022 febbraio se 21 anni più	
<input checked="" type="checkbox"/> C	<input checked="" type="checkbox"/> CONIUGE	4	CCCCCC70C80C222C							
<input checked="" type="checkbox"/> F1	<input checked="" type="checkbox"/> PRIMO FIGLIO <input checked="" type="checkbox"/> D		BBBBBBB00B10B111B	12		50		2	10	<input type="text"/>
<input checked="" type="checkbox"/> F	<input checked="" type="checkbox"/> FIGLIO <input checked="" type="checkbox"/> A <input checked="" type="checkbox"/> D		BBBFFF19A01B111F	12	1	50		2		
<input checked="" type="checkbox"/> A	<input checked="" type="checkbox"/> ALTRO <input checked="" type="checkbox"/> D		BBBGGG22C50B111G	10		50				<input type="text"/>

GLI ISA NEL MODELLO REDDITI 2023

ISA

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali

DM 8.2.2023 Ministero dell'Economia e delle finanze

(S.O. n. 9 G.U. 28.2.2023 n. 50)

Approvazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale relativi ad attività economiche dei comparti dell'agricoltura, delle manifatture, dei servizi, del commercio e delle attività professionali e di approvazione delle territorialità specifiche applicabili al periodo d'imposta 2022

Prot. n. 140005/2023

Roma, 27 aprile 2023



Individuazione dei livelli di affidabilità fiscale relativi al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022, cui sono riconosciuti i benefici premiali previsti dal comma 11 dell'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

ISA

Benefici ISA (Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 140005 del 27/04/2023 con il quale vengono determinati i punteggi per l'anno 2023)

BENEFICI

- a) Compensazioni senza visto di conformità (fino 50.000 IVA e 20.000 per IIDD)
- b) Rimborsi IVA senza garanzia fino 50.000
- c) Esclusione dell'applicazione della disciplina delle società di comodo
- d) Esclusione degli accertamenti «analitico-induttivo»
- e) Anticipazione di almeno un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento
- f) Esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del D.P.R. n. 600, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

	1° criterio	2° criterio
Benefici di cui:	Punteggio ISA nel p.i. 2022	Media punteggio ISA 2021/2022
alle lettere a) e b)	8	8,5 - come media tra ISA 2021 e ISA 2022
alla lettera c)	9	9 - come media tra ISA 2021 e ISA 2022
alla lettera d)	8,5	9 - come media tra ISA 2021 e ISA 2022
alla lettera e)	8	nessuno
alla lettera f)	9	9 come media tra ISA 2021 e ISA 2022

ISA

Benefici ISA (Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 140005 del 27/04/2023 con il quale vengono determinati i punteggi per l'anno 2023)

g) esclusione della prestazione della garanzia di cui al comma 5 dell'art. 47 del Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546.

Novità introdotta dall'art. 2 della Legge 130/2022 di riforma del processo tributario:

Art. 2 Ulteriori effetti premiali per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale

1. Al comma 5 dell'articolo 47 del D.Lgs. n. 546/92, sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi:
«La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale". Ai fini della disposizione di cui al periodo precedente, i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale" sono i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad **almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti** a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili»

ISA

Sono esclusi dall'applicazione degli ISA:

- 1) i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- 2) i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- 3) i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA (per gli ISA CG40U, CG50U, CG69U e CK23U, ai fini della determinazione del limite di esclusione dall'applicazione degli ISA, i ricavi devono essere aumentati delle rimanenze finali e diminuiti delle esistenze iniziali valutate in base a quanto previsto dagli articoli 92 e 93 del TUIR);
- 4) i contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività;
- 5) i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario agevolato, del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità e che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;

ISA

Sono esclusi dall'applicazione degli ISA:

- 6) che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente, comprensivi di quelli delle eventuali attività complementari previste dallo specifico ISA, superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- 7) i contribuenti con categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l'ISA e, quindi, da quella prevista nel quadro dei dati contabili contenuto nel modello ISA approvato per l'attività esercitata;
- 8) gli Enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 80 del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017. L'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del TFUE (art. 101, comma 10, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017);.

ISA

Sono esclusi dall'applicazione degli ISA:

- 9) le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'articolo 86 del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017. L'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del TFUE (art. 101, comma 10, del Decreto legislativo n. 117 del 3 luglio 2017);
- 10) le imprese sociali di cui al decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017. L'esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea di cui all'art. 108 del TFUE (art. 18, comma 9, del Decreto legislativo n. 112 del 3 luglio 2017);
- 11) le società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;

ISA

Sono esclusi dall'applicazione degli ISA:

- 12) i soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di “Trasporto con taxi” - codice attività 49.32.10 e di “Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente” - codice attività 49.32.20, di cui all'ISA CG72U;
- 13) le corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA CG77U;
- 14) i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- 15) i soggetti che hanno aperto la partita I.V.A. a partire dal 1° gennaio 2021

ISA

Con il **Provvedimento 30 gennaio 2023 n. 27650**, pubblicato il 28.2.2023, l'Agenzia delle Entrate ha definito le **modalità per l'acquisizione dal Cassetto fiscale degli ulteriori dati** necessari ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2022, distinguendo, come per gli anni precedenti, tra:

- **acquisizione massiva** dei dati da parte degli intermediari (differenziando ulteriormente a seconda che l'intermediario sia già in possesso di delega alla consultazione del Cassetto fiscale oppure ne sia privo) e
- **acquisizione puntuale** da parte del contribuente e dell'intermediario delegato.

Il provvedimento definisce inoltre:

- i dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli **ISA per il periodo d'imposta 2023** che dovranno essere dichiarati dai contribuenti interessati;
- le attività economiche per le quali devono essere elaborate **le revisioni** degli ISA da applicare, a seguito del decreto di approvazione, **a partire dall'annualità d'imposta 2023**; al termine delle elaborazioni potranno essere previsti, ove possibile, trasferimenti di uno o più codici di attività da un ISA a un altro sottoposto a revisione, ovvero accorpamenti tra indici.

ISA

Con il **Provvedimento n. 52595 del 24.2.2023** sono stati approvati i **175 modelli** per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli ISA da utilizzare per il periodo d'imposta 2022.

Tenuto conto di quanto previsto al punto 1.3 del medesimo Provv. n. 52595/2023 sono stati pubblicati i seguenti **aggiornamenti** il 27.2.2023:

ISTRUZIONI – Parte generale: eliminazione tabella 2 «ELENCO DEI CODICI ATTIVITA' ESCLUSI PER IL PERIODO DI IMPOSTA 2022»

ISA

I modelli costituiscono parte integrante della dichiarazione dei redditi da presentare con il modello REDDITI 2023 e tengono conto dell'aggiornamento della classificazione delle attività economiche ATECO 2007 predisposto per la produzione e la divulgazione di dati statistici a partire dal 1° gennaio 2022.

Per i modelli ISA 2023 **viene confermata la consueta struttura generale**, in base alla quale sono previste istruzioni di Parte generale e istruzioni comuni, utili per la compilazione di tutti gli ISA, per i quadri A (personale), F (dati contabili impresa) e H (dati contabili lavoro autonomo).

ISA

All'interno delle istruzioni dei singoli ISA, è presente un **rinvio alle istruzioni comuni** cui occorre far riferimento per la compilazione dello specifico quadro contenuto nel modello riferibile alla propria attività economica.

I modelli devono essere presentati dai contribuenti che nel periodo d'imposta 2022 **hanno esercitato**, in via prevalente, **una delle attività economiche** del settore dell'agricoltura, delle manifatture, dei servizi, delle attività professionali e del commercio **per le quali risultano approvati gli ISA** indicati nella Tabella 1 allegata alle Istruzioni Parte Generale e **che sono tenuti all'applicazione degli stessi**, ovvero che, **ancorché esclusi dall'applicazione degli indici, sono comunque tenuti alla presentazione dei modelli**, in quanto:

- **esercitano due o più attività di impresa**, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente **superi il 30%** dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- svolgono attività d'impresa, arte o professione e **partecipano a un gruppo IVA** di cui al Titolo V-bis del DPR 633/72.

ISA

Il prospetto Imprese multiattività

2.3.1 Il prospetto Imprese multiattività

I contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa che non rientrano nello stesso ISA, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, pur non applicando l'ISA, sono comunque tenuti alla compilazione del relativo modello, comprensivo del prospetto multiattività, per la sola acquisizione dati (si veda precedente par. 2.3).

Nel prospetto occorre indicare:

- nel **rigo 1**, il codice ISA e il totale dei ricavi derivanti dalle attività rientranti nell'ISA afferente l'attività prevalente;
- nel **rigo 2**, il codice attività e i relativi ricavi, derivanti dall'attività secondaria. L'attività secondaria è quella associata al maggior ammontare dei ricavi derivanti dalla attività che non è compresa nell'ISA per cui si presenta il modello;
- nel **rigo 3**, i ricavi derivanti dalle attività per le quali si percepiscono aggi o ricavi fissi, al netto del prezzo corrisposto al fornitore.

Si tratta, ad esempio:

- degli aggi conseguiti dai rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, indipendentemente dal regime di contabilità adottato;
 - dei ricavi derivanti dalla gestione di ricevitorie; dalla vendita di schede e ricariche telefoniche, schede e ricariche prepagate per la visione di programmi *pay per-view*, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, *viacard*, tessere e biglietti per parcheggi; dalla gestione di concessionarie superenalotto, lotto;
 - dei ricavi conseguiti per la vendita dei carburanti e dai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici anche su supporti audiovideomagnetici;
 - la riscossione di bollo auto, canone rai e multe;
- nel **rigo 4**, i ricavi derivanti da attività non indicate nei righi precedenti.

L'importo da indicare nel campo "Ricavi" del prospetto è costituito dalla sommatoria dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, degli altri proventi considerati ricavi di cui al medesimo articolo 85, comma 1, lettere g) e h) del TUIR, nonché delle variazioni delle rimanenze relative ad opere forniture e servizi di durata ultrannuale riferiti all'ISA indicato nel corrispondente campo.

Pertanto, l'importo da indicare nel campo "Ricavi" corrisponde alla descrizione degli importi previsti nei righi Fo1 + Fo2 (campo 1) – Fo2 (campo 2) + Fo7 –Fo6 del quadro F dei dati contabili.

ISA

Il prospetto Imprese multiattività

Esempio.

- Ricavi derivanti dall'attività X (ISA CM01U) 250.000 (25%)
- Ricavi derivanti dall'attività Y (ISA CM02U) 650.000 (65%)
- Ricavi derivanti dall'attività Z (ISA CD02U) 100.000 (10%)

Totale ricavi 1.000.000. Supponiamo che per le precedenti attività non siano stati percepiti aggi.

Il contribuente, in tale ipotesi, compila il modello ISA CM02U, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata.

Nel prospetto Imprese multiattività indica:

- al rigo 1, il codice dell'ISA "CM02U" e i ricavi pari a 650.000;
- al rigo 2 il codice attività afferente l'attività X e i ricavi pari a 250.000;
- al rigo 4, i ricavi pari a 100.000 afferenti l'attività Z.

ISA

Per saperne di più - Periodo di non normale svolgimento dell'attività

A titolo esemplificativo, si considera non normale svolgimento dell'attività:

- a) il periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- b) il periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché:
 - la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta, per cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore;
 - non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività;
 - è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi;
- c) il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- d) il periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda;
- e) il periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- f) la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata. È il caso, ad esempio, di un imprenditore che fino ad aprile ha svolto l'attività "Commercio all'ingrosso di prodotti di salumeria" (codice attività – 46.32.20, compreso nell'ISA CM21U) e da maggio in poi quella di "Trasporto con taxi" (codice attività – 49.32.10 – compreso nell'ISA CG72U).

Al contrario, non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso ISA;

- g) per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;
- h) nel caso di eventi sismici:
 - se vi sono danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall'esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all'uso;
 - se vi sono danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;
 - per i contribuenti che, successivamente all'evento sismico, indipendentemente dai danni subiti, non hanno potuto accedere ai locali di esercizio dell'attività in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto;
 - per i contribuenti che hanno subito una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto aventi come unico o principale cliente un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

ISA

Effetti delle esclusioni:

- no all'applicazione del regime premiale (integrale)
- inutilizzo degli ISA ai fini della selezione dei soggetti da sottoporre a controllo

Esclusioni ISA e regime premiale

- Non è possibile «disapplicare l'esclusione» per accedere comunque al regime premiale. Circolare n. 6/E/2021: *“è preclusa la possibilità di accedere ai benefici premiali previsti dal comma 11 dall'articolo 9-bis del decreto”*
- L'esclusione ha effetto anche sulla possibilità di avvalersi del «premile» basandosi sulla punteggio medio ottenuto sul biennio di osservazione (2020/2021 – 2021/2022 – 2022/2023)

ISA

Con il **Decreto MEF del 8.2.2023** (pubblicato sulla GU n. 50 del 28.2.2023) sono stati approvati n. **87 ISA in revisione** per il periodo d'imposta 2022.

Al decreto sono allegate le **note tecniche e metodologiche** che esplicitano i criteri di funzionamento degli indicatori elementari, di affidabilità e di anomalia, operativi per ciascuno degli ISA oggetto di approvazione.

In linea con i modelli ISA 2023 approvati in via definitiva il 24.2.2023, non sono previste ulteriori cause di esclusione connesse alla situazione pandemica.

L'Allegato n. 94 elenca anche le **variabili (c.d. "precalcolate")** che devono essere rese disponibili dall'Agenzia delle Entrate nel Cassetto fiscale del contribuente ai fini dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2022.

Viene confermato che il dato precalcolato per singola posizione ISA (come il coefficiente individuale) **non può essere modificato**, così come le informazioni relative ai punteggi ISA dei periodi precedenti.

In fase di applicazione, invece, **è possibile intervenire sulla variabile relativa all'anno di inizio attività risultante in Anagrafe tributaria**, anche se non valorizzata, **e sui valori delle altre variabili fornite dell'Agenzia, se valorizzate.**

ISA

Il **decreto** del ministero dell'Economia del 28 aprile 2023 approva i **correttivi congiunturali straordinari per il periodo d'imposta 2022**, che incidono sul risultato degli Isa.

Si tratta di correttivi che incidono sul risultato dei calcoli, senza prevedere specifiche cause di esclusione.

Infatti la versione 1.0.0 del software Isa rilasciata sempre il 28 aprile 2023, nelle simulazioni, determina già il risultato al netto di tali correttivi congiunturali.

E' prevista solo una **nuova causa di esclusione** che riguarda i contribuenti che hanno aperto la partita Iva a partire dal 1 gennaio 2021, i quali comunque sono obbligati alla compilazione del modello ai soli fini statistici.

ISA

Le risultanze dell'applicazione degli ISA

5. APPLICAZIONE DEGLI ISA

Con l'ausilio del *software "Il tuo ISA"* il contribuente, dopo aver acquisito tramite i Servizi telematici dell'Agenzia delle entrate le variabili "precalcolate" e dopo aver inserito i valori delle variabili contabili ed extracontabili, verifica la propria posizione rispetto alle risultanze dell'applicazione degli ISA. L'applicazione fornisce, in particolare, indicazioni relative al punteggio dell'ISA e ai punteggi dei singoli indicatori elementari di affidabilità e di anomalia.

Nella sezione "note aggiuntive" dell'applicazione è possibile comunicare all'Amministrazione finanziaria informazioni relative alla posizione soggettiva interessata dall'applicazione dell'ISA. Specifiche indicazioni in merito sono contenute nelle istruzioni dei quadri dei dati contabili F e H, con riferimento all'aliquota IVA, e nella modulistica di alcuni ISA.

Il *software* è scaricabile gratuitamente dal sito internet dell'Agenzia delle entrate, all'indirizzo www.agenziaentrate.gov.it, e dal Servizio telematico (per gli utenti abilitati al servizio).

ISA

Gli ISA nel mod. Redditi 2023

RF1	Codice attività ¹	ISA cause di esclusione ²
------------	------------------------------	--------------------------------------

Nel **rigo RF1**, **campo 1**, va indicato il codice dell'attività svolta in via prevalente desunto dalla tabella dei codici attività, consultabile sul sito Internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it, nella sezione "Strumenti". In caso di esercizio di più attività, il codice attività da indicare va riferito all'attività prevalente sotto il profilo dell'entità dei ricavi conseguiti.

La **colonna 2** va compilata dai soggetti per i quali operano cause di esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

I soggetti nei confronti dei quali si applicano gli indici devono invece:

- barrare l'apposita casella contenuta nella seconda facciata nel rigo "Tipo di Dichiarazione";
- compilare ed allegare gli appositi Modelli "ISA".

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato	Trasparenza	Trust	Addizionale IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ISA

Gli ISA, disciplinati dall'articolo 9-bis del decreto-legge n. 50 del 24 aprile 2017 così come convertito dalla legge n. 96 del 2017, sono uno strumento di *compliance* finalizzato, nell'ambito del percorso di rinnovamento dei rapporti tra cittadini e amministrazione finanziaria, a favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica Amministrazione.

Gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari volti a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili.

Il contribuente, tramite l'applicazione degli Indici, può verificare in fase dichiarativa, il proprio grado di affidabilità fiscale in base al posizionamento su una scala da 1 a 10.

Per migliorare il proprio grado di affidabilità, è prevista la possibilità per i contribuenti interessati di indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP ed, in termini di maggior volume di affari, ai fini IVA.

RF2 Componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)	,00
---	-----

Nel **rigo RF2** va indicato l'ammontare dei componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale annotati nelle scritture contabili (per la determinazione si rimanda al Decreto Ministeriale di approvazione dello specifico ISA e alle "ISTRUZIONI PARTE GENERALE ISA").

MODELLO REDDITI PRECOMPILATO: MODALITÀ DI ACCESSO

COMPILAZIONE ASSISTITA

È possibile compilare in modo "assistito" i dati relativi agli oneri detraibili e deducibili. Il contribuente che intende modificare la propria dichiarazione, dopo aver visualizzato i dati degli oneri comunicati dai soggetti terzi, utilizzati o non utilizzati per l'elaborazione della dichiarazione, **può scegliere tra due modalità di compilazione:**

la modalità "tradizionale", ossia inserire o rettificare direttamente gli importi degli oneri sostenuti riportandoli nei relativi campi del quadro RP

la modalità "assistita", ossia inserire nuovi documenti di spesa non presenti oppure modificare, integrare o cancellare i dati degli oneri comunicati dai soggetti terzi. I dati aggiunti o rettificati sono poi inseriti in via automatica nel quadro E della dichiarazione dei redditi.

Questo sistema di compilazione assistita può essere utilizzato anche per le spese sostenute per i familiari a carico.

COMPILAZIONE ASSISTITA

Spese sanitarie presenti in quanto erogate dai seguenti professionisti sanitari:

- ✓ tecnici sanitari di laboratorio biomedico
- ✓ tecnici audiometristi
- ✓ tecnici audioprotesisti
- ✓ tecnici ortopedici
- ✓ dietisti
- ✓ tecnici di neurofisiopatologia
- ✓ tecnici di fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare
- ✓ igienisti dentali
- ✓ fisioterapisti
- ✓ logopedisti
- ✓ podologi
- ✓ ortottisti e assistenti di oftalmologia
- ✓ terapisti della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva
- ✓ tecnici della riabilitazione psichiatrica
- ✓ terapisti occupazionali
- ✓ educatori professionali
- ✓ tecnici della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro
- ✓ assistenti sanitari
- ✓ biologi.

COMPILAZIONE ASSISTITA

Nella dichiarazione precompilata 2022 sono presenti;

le **spese sanitarie** per le prestazioni erogate dalle *strutture sanitarie militari e dalla farmacia dell'Associazione Nazionale fra Mutilati e Invalidi di Guerra*;

sono più complete anche le informazioni sui contributi versati per i lavoratori domestici. In particolare, **sono presenti anche i contributi previdenziali versati all'INPS con lo strumento del "Libretto di famiglia"**.

Dichiarazione precompilata 2020

Modalità di accesso

Accesso con SPID



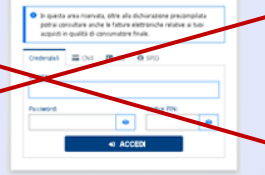
Il nuovo "Sistema Pubblico dell'Identità Digitale" per accedere ai servizi della Pubblica Amministrazione



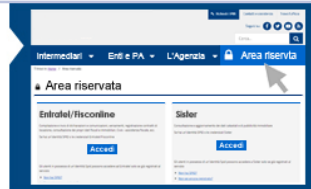
Accesso con credenziali dell'Agenzia delle Entrate



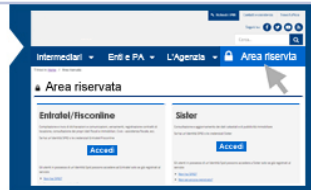
Se hai ottenuto pin e password direttamente dall'Agenzia delle Entrate



Tutore o Genitore
Con utenza Entratel o Fisconline



Erede
Con utenza Entratel o Fisconline



Accesso con altre credenziali



Se hai il pin "dispositivo" dell'INPS



Per poter accedere alla dichiarazione per conto di soggetti sotto tutela o di minori ci si deve recare **personalmente presso un qualsiasi ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate** ed esibire la documentazione attestante la condizione di Tutore o presentare una dichiarazione sostitutiva che certifichi la tua condizione di Genitore. Se si è già presentato la dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta precedente per conto del figlio minore, puoi accedere direttamente alla sua dichiarazione precompilata senza bisogno di recarti in ufficio.

L'Agenzia, a partire dal 2 maggio, mette a disposizione dell'erede un modello Redditi senza alcun dato precompilato, a eccezione dei suoi dati anagrafici e di quelli della persona deceduta. Dopo aver compilato la dichiarazione si può inviarla direttamente tramite l'applicazione web

COMUNICATO STAMPA

Le dichiarazioni quest'anno saranno ancora più semplici da utilizzare, **grazie anche alla possibilità, a partire dal prossimo 20 aprile, di delegare una persona di fiducia sia online che in videocall.**

Crescono ulteriormente i dati trasmessi all'Agenzia, **che superano quest'anno quota 1 miliardo e 300 milioni (+8% rispetto al 2022)**. Di questi, oltre un miliardo (l'80% del totale) sono relativi a spese sanitarie. A seguire, premi assicurativi (99 milioni), certificazioni uniche di lavoratori dipendenti e autonomi (73 milioni), bonifici per ristrutturazioni (11 milioni), dati relativi agli interessi passivi sui mutui (8,5 milioni) e spese scolastiche (6,5 milioni).

COMUNICATO STAMPA

Saranno inoltre **utilizzati nuovi dati: corsi post-diploma presso istituti statali di alta formazione e specializzazione artistica e musicale, spese per canoni di locazione, spese di intermediazione per l'acquisto di immobili adibiti a prima casa.**

Tutte informazioni che si aggiungono a quelle già presenti negli anni scorsi, come ad esempio i contributi previdenziali e assistenziali, quelli versati per i lavoratori domestici, le spese universitarie, per gli asili nido, le spese per gli interventi di ristrutturazione e di efficientamento energetico.

La stagione dichiarativa **si chiuderà il 2 ottobre per chi invia il 730 direttamente tramite l'applicazione web e il 30 novembre per chi invece utilizza il modello Redditi precompilato.** Tutte le regole relative alle modalità di accesso e alle deleghe sono definite in due provvedimenti firmati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Richiesta via web o in videocall per “delegare” le persone di fiducia

Dal prossimo 20 aprile **basterà accedere all’area riservata sul sito dell’Agenzia per autorizzare un familiare o una persona di fiducia a gestire la propria dichiarazione precompilata** (visualizzarla, accettarla o modificarla, inviarla) e a utilizzare gli altri servizi online nel proprio interesse. La novità è pensata per andare incontro a chi, pur avendo le credenziali per accedere all’area riservata - Spid, Carta d’identità elettronica (Cie) o Carta nazionale dei servizi (Cns) - ha poca dimestichezza con le funzionalità web o non può gestirle in prima persona. **In alternativa, si può autorizzare la persona di fiducia tramite una videochiamata con un funzionario delle Entrate.**

Queste due modalità si aggiungono a quelle attive già dallo scorso anno, ovvero l’invio di una pec o la presentazione della richiesta presso un qualunque ufficio dell’Agenzia. Quanto alle domande via posta elettronica certificata, potranno essere inviate anche dalla casella pec della persona di fiducia (non solo quindi da quella del delegante). **Viene estesa inoltre la durata della delega: su richiesta del contribuente, potrà infatti essere valida fino a 3 annualità.**

QUADRO RP: CONFERME E NOVITÀ

DETRAZIONI D'IMPOSTA 19% TRACCIABILITÀ

Dall'anno d'imposta 2020 la detrazione dall'imposta lorda nella misura **del 19 per cento** degli oneri, spetta a condizione che

- ✓ l'onere sia sostenuto con versamento bancario o postale
- ✓ ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili.

La disposizione **non si applica** alle detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici, nonché alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale.

DETRAZIONI D'IMPOSTA 19% TRACCIABILITÀ

Il contribuente può dimostrare l'utilizzo del mezzo di pagamento "tracciabile" mediante **assegno bancario o circolare, prova cartacea della transazione/pagamento con ricevuta bancomat, estratto conto, copia bollettino postale o del Mav e dei pagamenti con PagoPA.**

In mancanza, l'utilizzo del mezzo di pagamento "tracciabile" può essere **documentato mediante l'annotazione in fattura, ricevuta fiscale o documento commerciale**, da parte del percettore delle somme che cede il bene o effettua la prestazione di servizio.

DETRAZIONI D'IMPOSTA 19% TRACCIABILITÀ RISPOSTA 431 DEL 04/10/2020

L'istante dichiara di essere titolare di un conto corrente cointestato con la moglie, con firme disgiunte, sul quale vi è una carta di credito intestata solo a lui.

Le spese oggetto di detrazione fiscale del 19% vengono sostenute utilizzando il conto in oggetto con mezzi riconducibili alla persona che le effettua:

- ✓ egli utilizza la carta
- ✓ la moglie utilizza i bonifici o assegni.

Alla luce della tracciabilità dei pagamenti delle spese per cui spetta la detrazione fiscale **chiede di sapere se sia possibile utilizzare la carta di credito per pagare spese riferite alla moglie senza perdere il diritto alla detrazione, considerato che il conto è cointestato.**

L'onere può considerarsi sostenuto dal contribuente al quale è intestato il documento di spese, senza essere rilevante l'esecutore materiale del pagamento. Occorre però assicurare ai fini della detraibilità la corrispondenza tra la spesa detraibile per il contribuente e il pagamento effettuato da altro contribuente.

DETRAZIONI D'IMPOSTA 19%

LIMITAZIONI

Si riduce il grado di detraibilità dall'imposta lorda sui redditi degli **oneri detraibili** ai sensi dell'articolo 15 del TUIR per i contribuenti con **reddito complessivo**, **al netto di quello relativo all'abitazione principale e alle relative pertinenze**, **superiore a 120.000 euro**.

Rimangono **invece immutati gli importi detraibili** per interessi relativi ai prestiti e mutui agrari, all'acquisto e alla costruzione dell'abitazione principale e alle spese sanitarie.

SPESE ESCLUSE

- a) gli interessi passivi e relativi oneri accessori sui prestiti o mutui agrari;
- b) gli interessi passivi, e relativi oneri accessori sui mutui contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
- c) le spese sanitarie, per la parte che eccede euro 129,11.

DETRAZIONI D'IMPOSTA 19%

LIMITAZIONI

Si integra l'articolo 15 del TUIR in modo da **ridurre il grado di detraibilità** dall'imposta lorda degli oneri detraibili ivi indicati per i contribuenti con **reddito complessivo superiore a 120.000 euro**.

In particolare, viene **aggiunto all'articolo 15 un comma 3-bis** ai sensi del quale, a decorrere dall'anno di imposta 2020:

- a) la detrazione spetta per l'**intero importo** qualora il reddito complessivo **non ecceda 120.000 euro**;
- b) la detrazione spetta in **misura minore**, e specificamente pari al rapporto tra 240.000 euro, diminuito del reddito complessivo del dichiarante, e 120.000, euro qualora il reddito complessivo sia **superiore a 120.000 euro**

DETRAZIONI D'IMPOSTA 19%

LIMITAZIONI

ESEMPI

Detrazioni d'imposta ipoteticamente spettanti 2.340

a) Reddito complessivo (al netto di quello dell'abitazione principale e pertinenze) € 118.000

Reddito complessivo < di 120.000

È possibile beneficiare **di tutte le detrazioni d'imposta di euro 2.340**

a) Reddito complessivo euro 180.000

Reddito complessivo > 120.000 e < 240.000

È necessario effettuare il seguente conteggio

$(240.000 - 180.000) / 120.000$ quindi $60.000 / 120.000 = 0,5$

Le detrazioni spettanti sono $2.340 \times 0,5 = 1.170$

a) Reddito complessivo euro 245.000

Reddito complessivo > 240.000

Non spetta alcuna detrazione

LE NOVITA' SUI BONUS EDILI CON FRUIZIONE IN DICHIARAZIONE

Detrazione in 10 anni per le spese del 2022

Solo per le spese 2022 del superbonus 110%, sarà possibile recuperare in dieci anni, anziché in quattro, la detrazione.

Trattasi di opzione (irrevocabile, una volta esercitata) subordinata al fatto :

che il contribuente **sospenda” la fruizione della detrazione nella dichiarazione dei redditi presentata per l’anno d’imposta 2022,**

che il contribuente **eserciti l’opzione nella dichiarazione dei redditi presentata per l’anno d’imposta 2023,** rinviando quindi a tale dichiarazione dei redditi la fruizione della prima quota costante di detrazione.

LE NOVITA' SUI BONUS EDILI CON FRUIZIONE IN DICHIARAZIONE

IN PRATICA

L'opzione per l'allungamento è irrevocabile e dovrà essere esercitata nella dichiarazione modello 2024.

In questo modo, bisogna non esercitare la detrazione per un anno.

Chi indica la rata già nei dichiarativi 2023 (periodo d'imposta 2022) perde la possibilità di ripartire la detrazione in 10 anni.

“Decreto Antifrode” (DL 11.11.2021 n. 157 G.U. 11.11.2021 n. 269)

Ha introdotto nuove disposizioni la cui finalità è quella di contrastare comportamenti fraudolenti, tra gli altri, nell'esercizio delle opzioni legate alla cessione del credito o sconto in fattura. A tal fine è stato in particolare:

- ✓ **esteso l'obbligo del visto di conformità anche al caso in cui il c.d. Superbonus 110% sia utilizzato in detrazione nella dichiarazione dei redditi**, fatta eccezione per il caso in **cui la dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale**;
- ✓ **introdotto l'obbligo del visto di conformità** anche in caso di opzione per la cessione del credito o sconto in fattura relativa alle detrazioni fiscali per lavori edilizi diversi da quelli che danno diritto al Superbonus 110% e l'obbligo di asseverazione della congruità di prezzi, da operarsi a cura dei tecnici abilitati.

Le citate disposizioni **sono entrate in vigore il 12.11.2021**. È stato inoltre previsto, con l'introduzione del nuovo art. 122-bis del DL 34/2020, il rafforzamento dei controlli preventivi. Con la circ. n. 16/E del 29.11.2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti alle nuove misure introdotte.

VISTO DI CONFORMITÀ E CONGRUITÀ DELLE SPESE **BONUS ORDINARI**

Il comma 29 della legge di Bilancio 2022 ha introdotto nell'art. 121 del DL 34/2020 il nuovo co. 1-ter (riproducendo quanto già previsto dall'art. 1 co. 1 lett. b) del DL 157/2021).

È dunque confermato che in caso di esercizio delle opzioni per lo “sconto in fattura” o “cessione del credito” il contribuente **deve richiedere il visto di conformità e i tecnici abilitati devono asseverare la congruità delle spese sostenute secondo le disposizioni dell'art. 119 co. 13-bis del DL 34/2020.**

Il visto di conformità **non è necessario, invece, nel caso di fruizione diretta di questi Bonus “ordinari” nella dichiarazione dei redditi.**

VISTO DI CONFORMITÀ SUPERBONUS

AGEVOLAZIONE	VISTO		ATTESTAZIONE CONGRUITÀ	
	PRIMA DEL 12/11/2021	DOPO IL 12/11/2021	PRIMA DEL 12/11/2021	DOPO IL 12/11/2021
SUPERBONUS Art. 119 del Decreto rilancio	NON NECESSARIO	Utilizzo in dichiarazione dei redditi	Utilizzo in dichiarazione dei redditi	Utilizzo in dichiarazione dei redditi
	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura

VISTO DI CONFORMITÀ SUPERBONUS

La circolare 16/E/2021 ha precisato che **il visto di conformità riguarda solo i dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione.**

In tali casi, fermi restando gli obblighi di conservazione documentale previsti in capo ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, il contribuente **è tenuto a conservare la documentazione attestante il rilascio del visto di conformità (da acquisire entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi), unitamente ai documenti giustificativi delle spese e alle attestazioni che danno diritto alla detrazione.**

Da quanto chiarito sembrerebbe dunque che il visto possa essere rilasciato al contribuente in carta semplice dal soggetto ad esso abilitato.

VISTO DI CONFORMITÀ SUPERBONUS

Sempre secondo quanto chiarito dall'Agenzia il **contribuente è tenuto comunque a richiedere il visto di conformità sull'intera dichiarazione nei casi normativamente previsti.**

Si pensi al riguardo all'ipotesi in cui la dichiarazione **modello 730 sia presentata a un Centro di assistenza fiscale (CAF) o a un professionista abilitato** oppure all'ipotesi prevista dall'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, secondo cui i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui**, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

In tali casi, infatti, il visto sull'intera dichiarazione assorbe il sopra descritto obbligo introdotto dall'articolo 1, comma 1, lett. a), n. 1), del Decreto anti-frodi.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE Il contribuente dichiara di aver compilato e allegato i seguenti quadri (barrare le caselle che interessano).	Familiari a carico	RA	RB	RC	RP	LC	RN	RV	CR	DI	RX	RH	RL	RM	RR	RT	RE	RF	RG	RD	RS	RQ	CE
	LM	TR	RU	NR	FC	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario <input type="checkbox"/>				Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario <input type="checkbox"/>				Presenza Visto Superbonus <input type="checkbox"/>									
	Situazioni particolari	Codice	CON LA FIRMA SI ESPRIME ANCHE IL CONSENSO AL TRATTAMENTO DEI DATI SENSIBILI EVENTUALMENTE INDICATI NELLA DICHIARAZIONE				FIRMA del CONTRIBUENTE (o di chi presenta la dichiarazione per altri)																

(*) Da compilare per i soli modelli predisposti su fogli singoli, ovvero su moduli meccanografici a striscia continua.

VISTO DI CONFORMITÀ SUPERBONUS

L'obbligo di richiedere il visto di conformità viene escluso qualora:

- la dichiarazione sia presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate (modello 730 o modello Redditi);
- la dichiarazione sia presentata tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale;
- **esiste già un visto di conformità che comprende l'intera dichiarazione.**

VISTO DI CONFORMITÀ

Inoltre, l'obbligo di visto **non sussiste**:

- a prescindere dalla tipologia o dal valore complessivo dell'intervento, **se prima del 12 novembre 2021 è stata sostenuta la spesa** e stipulato l'accordo per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, mediante la relativa annotazione, a prescindere dalla data della trasmissione della comunicazione
- **e si tratta di interventi di edilizia libera o di importo complessivo non superiore a 10.000 euro**, fatta eccezione per gli interventi **ammessi al bonus facciate, se la spesa è stata sostenuta dal 12 novembre 2021**, a prescindere dalla data di conclusione dell'accordo e di trasmissione della comunicazione

L'ULTIMA DICHIARAZIONE ORDINARIA PER I SOGGETTI CHE ENTRANO NEL FORFETTARIO

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

ORDINARIO

SEMPLIFICATO CON OPZIONE 18
COMMA 5

SEMPLIFICATO PER CASSA

*Da regime di competenza
a regime di cassa*



*In ogni caso i costi
saranno a forfait*



*Rimango in regime di
cassa*

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

Ai sensi dell'art. 1 co. 66 della L. 190/2014, i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata conformemente alle disposizioni del TUIR (ad esempio, le plusvalenze rateizzate e le spese di manutenzione), concorrono, per le quote residue, alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime forfetario.

Quadro del modello REDDITI PF	Codice da utilizzare
RF - rigo RF31	Codice 9 - quote residue di componenti positivi
RF - rigo RF55	Codice 10 - quote residue di componenti negativi
RG - rigo RG10	Codice 17 - quote residue di componenti positivi
RG - rigo RG22	Codice 31 - quote residue di componenti negativi

Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 1.2

Interpelli: 22.7.2020 n. 224, 2.10.2020 n. 432 e 12.11.2020 n. 543.

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

ESEMPIO

Si consideri un imprenditore individuale in contabilità semplificata che transita al regime forfetario dal 2023, con:

- una quota residua di plusvalenze da tassare, pari a 5.000,00 euro;
- una quota di spese di manutenzione ancora da dedurre pari a 1.000,00 euro.

RG10 Altri componenti positivi	1	2	5.000,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38	,00							
							39		5.000,00	

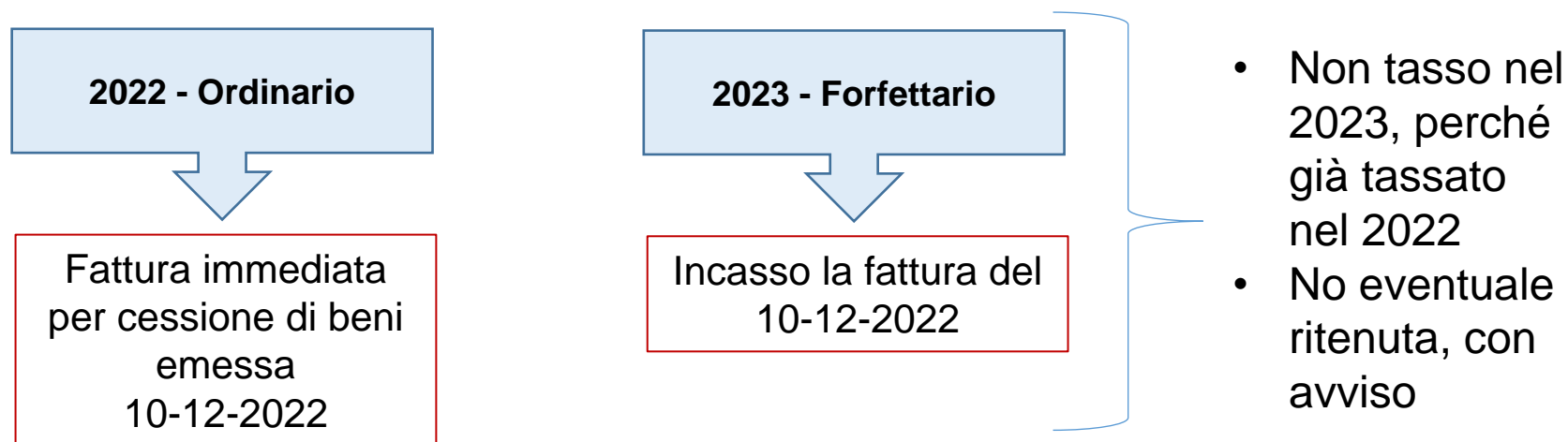
RG22 Altri componenti negativi	1	2	1.000,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	
	55	56	,00	57	58	,00	59	60	,00	
	61	62	,00	63	64	,00				
							65		1.000,00	

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

RICAVI E COMPENSI

I ricavi e i compensi che, in base al criterio di determinazione del reddito applicato nell'esercizio precedente, hanno già concorso alla formazione del reddito, non assumono più rilevanza nel corso del regime forfetario, ancorché durante lo stesso si verifichi la manifestazione finanziaria.

Pertanto, il ricavo che abbia già concorso, per competenza, a determinare il reddito nel periodo 2022, non assume rilevanza nel regime forfetario, applicato nel 2023, durante il quale si verifica la manifestazione finanziaria.



ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

SPESE

Con riferimento alle spese, l'art. 1 co. 72 della L. 190/2014 dispone: *“Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi”*.

MANCA PREVISIONE OPPOSTA

Non viene espressamente regolata l'ipotesi inversa, di passaggio dal regime ordinario al forfetario.

In tale ipotesi, va considerato che nel regime forfetario il reddito è determinato con applicazione del coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi e dei compensi per cui le spese non sono analiticamente rilevanti.

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

ESEMPIO

Si ipotizzi l'imprenditore Tizio in regime di contabilità semplificata che ha ricevuto e registrato nel 2022 una fattura per l'acquisto di merci che pagherà l'anno successivo in cui applicherà il regime forfetario.

In questo caso, se è stato applicato il "regime di cassa ordinario" (art. 18 co. 2 o 4 del DPR 600/73), il costo non dovrebbe concorrere alla formazione del reddito 2022 (in assenza di pagamento).

Per evitare di perdere tale deduzione analitica con il passaggio al regime forfetario, il costo potrebbe essere dedotto dal reddito nel 2022, analogamente a quanto avviene per i componenti di reddito sospesi, ai sensi dell'art. 1 co. 66 della L. 190/2014.



MANCA UNA CONFERMA UFFICIALE IN TAL SENSO

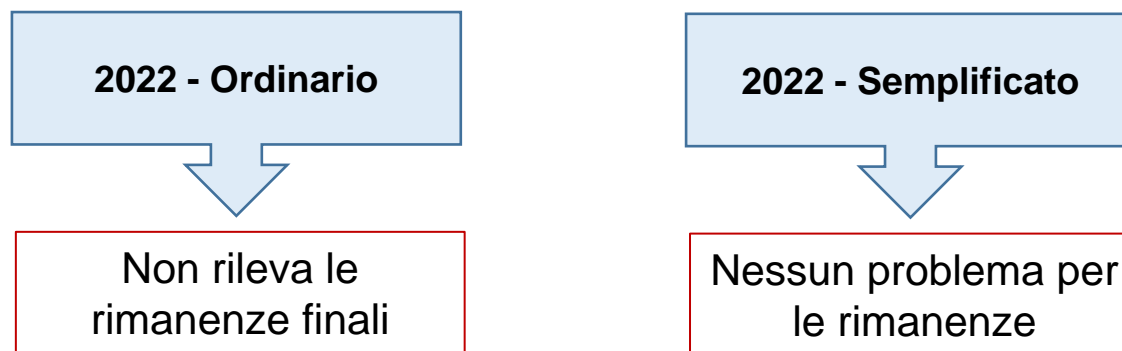
La circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2016 n. 10 (§ 4.3.4) si era espressa in tal senso con riferimento alle rimanenze di merci dei periodi pregressi l'ingresso nel regime forfetario.

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

RIMANENZE FINALI 2022

- La determinazione forfettaria del reddito esclude la rilevanza fiscale dei componenti negativi realizzati in concreto, così come di eventuali deduzioni determinate in applicazione di altre norme non esplicitamente richiamate da quelle del regime specifico
- **Le rimanenze di merci dei periodi pregressi, in linea con quanto previsto dal comma 66 per i componenti positivi e negativi di reddito sospesi, devono concorrere al reddito dell'esercizio immediatamente precedente all'adozione del regime forfettario**

Circolare Agenzia delle Entrate 4.4.2016 n. 10 (§ 4.3.4)



ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

BENI STRUMENTALI

Il trattamento dei beni strumentali acquistati prima dell'ingresso nel regime forfetario ed il cui processo di ammortamento non sia stato completato all'atto dell'ingresso in detto regime non è stato oggetto di espressi chiarimenti ufficiali.



MANCANO CHIARIMENTI
MA SI POSSONO MUTUARE

In assenza di indicazione contraria, sembrerebbe estensibile al regime forfetario il chiarimento reso dalla circ. **Agenzia delle Entrate 26.2.2008 n. 13, § 3.5**, in relazione all'abrogato regime dei contribuenti minimi, poi trasformatosi nel regime di vantaggio, secondo cui le eventuali quote residue di ammortamento rilevano dopo l'uscita dal regime, a condizione che il bene non sia stato nel frattempo dismesso

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

RIPORTO PERDITE FISCALI

Risultando ormai esaurito nel 2020 il periodo transitorio di gestione del riporto limitato delle perdite delle imprese in contabilità semplificata, il regime del riporto delle perdite risulta così configurato:

RIFERIMENTO	REGIME IN CUI È MATURATA LA PERDITA	SCOMPUTO DAL REDDITO DETERMINATO FORFETARIAMENTE
Art. 1 co. 108 della L. 244/2007	Contribuenti minimi (L. 244/2007) e di vantaggio (DL 98/2011)	Sì, nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza (ris. Agenzia delle Entrate 123/2010). Le perdite realizzate nei primi 3 anni di attività sono riportabili senza limiti temporali.
Art. 8 co. 3 del TUIR	Contabilità ordinaria o semplificata (imprese)	Sì, in misura non superiore all'80% dei redditi d'impresa, senza limiti di tempo. Scomputo pieno e illimitato per le perdite relative ai primi tre esercizi dell'attività d'impresa.

ULTIMA DICHIARAZIONE «ORDINARIA»

RIPORTO PERDITE FISCALI

Nel rigo LM37 (perdite pregresse), in colonna 5, vanno riportate le eccedenze di perdite pregresse. In tale colonna vanno indicate, tra l'altro, le perdite maturate nel periodo di applicazione del "regime fiscale di vantaggio" di cui al DL n. 98 del 2011, riportabili nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, indicate nel rigo LM50 del modello Redditi PF 2022. I soggetti che svolgono attività d'impresa e che nei periodi d'imposta precedenti non compilavano il quadro LM, indicano inoltre nella colonna 3 le perdite pregresse utilizzabili in misura limitata dell'80 per cento, e nella colonna 4 le perdite realizzate nei primi tre anni di attività, utilizzabili in misura piena, ai sensi dell'art. 8, comma 3 del TUIR. Nella stessa colonna 4 vanno altresì indicate da parte dei contribuenti che si trovavano nel regime di vantaggio (o dei vecchi minimi), le perdite realizzate nei primi tre anni di attività, riportabili senza limiti temporali. Gli importi indicati nelle colonne 3 e 4 vanno riportati anche nella colonna 5.

Nelle colonne 1 e 2 va esposto l'ammontare delle perdite pregresse, facenti parte dell'importo indicato nella colonna 5, relative ai redditi afferenti le singole gestioni previdenziali, considerati nelle colonne 1 e 2 del rigo LM34.

	Artigiani e commercianti	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	
LM37 Perdite pregresse	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	
	Misura limitata 80%	Misura Piena	5 <input type="text" value="0,00"/>
	(di cui 3 <input type="text" value="0,00"/>	4 <input type="text" value="0,00"/>)

IL QUADRO RW

VALORE DELL'IMMOBILE

a) In generale:

- ✓ costo risultante dall'atto di acquisto e, in mancanza di documentazione,
- ✓ valore di mercato.

C.M. 28/E/2012: *Qualora la valorizzazione dei diritti reali diversi dalla proprietà non sia rilevabile da un contratto, essa si assume secondo i criteri dettati dalla legislazione del Paese in cui l'immobile è situato.*

Successione o donazione: dichiarazione di successione o atto registrato o atti analoghi.

b) Immobili in Paesi **U.E.:**

- ✓ valore catastale come determinato nel Paese estero per le imposte patrimoniali o reddituali (*idem per successione o donazione*), e in mancanza,
- ✓ costo o valore di mercato.

IMMOBILE IN GERMANIA A CATASTO

Fattispecie in esame:

- Rossi detiene nel 2022 un immobile in Germania.
- Valore immobile: 300.000 euro
- Reddito immobile: 1.000
- IRPEF estera: 300
- Imposta patrimoniale estera: 1.500
- Irpef Italia: 0
- Credito imposta (casella 14): 1.800 (1.500+300)
- IVIE dovuta: 480.

Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1	2	3	4	5	6	7	8
1		15	094	100	5	300.000,00	300.000,00
Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVAFE)		IVAFE		Mesi (IVIE)	
9	10	11	12	13			
	,00		,00	12		2.280,00	
RW1	Credito d'imposta	IVAFE dovuta		Detrazioni		IVIE dovuta	
14	15	16	17	18	19	20	
1.800,00	,00	,00	,00	480,00	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo				Codice fiscale altri cointestatari			
21	22	23	24				<input type="checkbox"/>

REGNO UNITO

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 19, commi 15 e 16 DL 201/2011.
- ✓ **Per effetto della BREXIT:** viene meno:
 - assolvimento imposta sul valore catastale;
 - scomputo da IVIE delle imposte patrimoniali e reddituali (non detratte ex art. 165 TUIR).
- ✓ **Ante BREXIT (rm. 75/E/2013):**
 - SOGGETTI OBBLIGATI: titolari del diritto al possesso dei beni (leasehold);
 - BASE IMPONIBILE: valore immobile come determinato per Council Tax. Il contribuente riceve da ente locale una comunicazione (tax assessment) con indicazione dell'imposta dovuta e della fascia di valore attribuita all'immobile (valore minimo e valore massimo). Si può adottare come base imponibile IVIE il valore medio della fascia attribuita al proprio immobile;
 - Council tax NON SCOMPUTABILE perché non ha natura patrimoniale (non colpendo la proprietà o altro diritto reale su un immobile), ma rappresenta, invece, un tributo dovuto per il godimento dei servizi locali forniti dal consiglio comunale.

IL DELEGATO IN RW

✓ CM 27/E/2015 (chiarimenti per VD):

- il delegato ad operare su un rapporto bancario estero potrà avvalersi della procedura di collaborazione volontaria a prescindere dalla percezione di redditi collegati all'investimento estero, e dall'utilizzo della delega;
- il mancato esercizio di operazioni da parte del delegato potrebbe rappresentare un mero indizio circa la presenza di limiti e condizioni apposti alla delega e, conseguentemente, essere sintomatico del fatto che il delegato non abbia avuto la detenzione delle attività;
- il mancato esercizio della delega non può assurgere a prova circa la materiale indisponibilità del rapporto;
- in mancanza di elementi documentali, la prova dell'indisponibilità del rapporto risulta estremamente gravosa, se non, talvolta, addirittura impossibile;
- non sono tenuti agli obblighi dichiarativi (RW) i soggetti che, sebbene delegati ad effettuare operazioni di investimento mobiliare su rapporti esteri, non possono effettuare operazioni di versamento e prelievo o operazioni a queste corrispondenti.

CONTO IN COMPROPRIETÀ

Fattispecie in esame:

- Rossi è titolare in Austria di un conto corrente in comproprietà con il coniuge.
- Il conto corrente ha un saldo all'1.1.2022 di 50.000 euro, mentre al 31.12.2022 il saldo è di 80.000 euro.
- Gli interessi attivi percepiti nel 2022 sono pari a 1.000 euro.
- Non ci sono delegati al prelievo.
- Valore finale (colonna 8): andrebbe indicata la giacenza media.

1	2	3	4	5	6	7	8
Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1		1	008	50	2	50.000 ,00	80.000 ,00
9	10	11	12	13			
Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFE)	IVAFE	Mesi (IVIE)	IVIE			
,00	365	17,00		,00			
RW1	14	15	16	17	18	19	20
Credito d'imposta	IVAFE dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio	
,00	17,00	,00	,00	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	
21	22	23	24				
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari			2			
	coniuge						

DELEGA AL PRELIEVO

Fattispecie in esame:

- Mario Rossi (figlio) ha una delega al prelievo sul conto corrente dei genitori.
- I dati sono quelli dell'esempio precedente.
- Soluzione alternativa: casella 10 e 18 potrebbero non essere compilate, per evitare eventuale blocco delle procedure di controllo, quando l' IVAFE non è dovuta.
- Alcune caselle (1 e 5) sono, invece, compilate, sempre per evitare il blocco delle procedure di controllo.

1	2	3	4	5	6	7	8
Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
4	1	1	008	100	2	50.000,00	80.000,00
9	10	11	12	13			
Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFA)	IVAFA	Mesi (IVIE)	IVIE			
,00	365	,00		,00			
14	15	16	17	18	19	20	
Credito d'imposta	IVAFA dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio	
,00	,00	,00	,00	5		<input checked="" type="checkbox"/>	
21	22	23	24				
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo	Codice fiscale altri cointestatari						
	genitore 1	genitore 2	<input type="checkbox"/>				

RAVVEDIMENTO ESTERO

Art. 21 DL 34/2023. Norma di interpretazione autentica.

La disposizione di cui all'articolo 1, comma 176, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, si interpreta nel senso che:

- a) sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale (RW);
- b) sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all'IVAFE e all'IVIE, non rilevabili ai sensi dell'articolo 36-bis del dpr 600, nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio.

Ravvedimento entro settembre 2023.

Riduzione sanzioni a 1/18 per violazioni relative a dichiarazioni fino al 31 dicembre 2021.

IL CALCOLO DELL'ACE 2022 E IL MONITORAGGIO SUPER ACE

QUADRO ACE 2022

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		CREDITO D'IMPOSTA										
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato					
RS112A	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	,00
			12	Ceduto	13	Rimborso	14	Trasparenza/consolidato	15	Residuo	16	Riversato
			,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
Art. 84, c. 1, TUIR - RS113 <input type="checkbox"/>	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		Patrimonio netto			
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00		
	Minor importo		Rendimento		Codice fiscale			Rendimento attribuito				
	6	,00	7	,00	8			9				
RS113	Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile			
	10	,00	11	,00	12	,00	13	,00	14			
			(di cui)								
				Codice Stato estero		Importo		RECUPERO ACE INNOVATIVA				
				15	16	,00	17	Codice fiscale				
Art. 84, c. 1, TUIR - RS114 <input type="checkbox"/>	Maggiorazione società di comodo		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile		Recupero ACE innovativa			
	1	,00	2	,00	3	,00	3A	,00				
	Addizionale		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile		Recupero ACE innovativa	
4	,00	5	,00	5A	,00	6	,00	7				
RS115	Interpello		Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017									
	1	Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati				
	2	,00		3		,00		4		5		
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)		Corrispettivi col. 6 sterilizzati		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)		Incrementi col. 8 sterilizzati					
	6	,00		7		,00		8		9		
Conferimenti art. 10, co. 4		Conferimenti col. 10 sterilizzati										
10	,00		11		,00							

SUPER ACE DIVENTA 1,3% NEL 2022

- **Telefisco 2022**

- Quesito: Si chiede se l'incremento patrimoniale formatosi nel 2021, sul quale è stato applicato il coefficiente della Super Ace 15% (entro il limite di euro 5 milioni), vada assunto anche negli esercizi successivi per determinare la base ACE ordinaria soggetta al coefficiente 1,3%.
- Risposta AdE: si conferma che l'incremento patrimoniale formatosi nel 2021 sul quale è stato applicato il coefficiente di rendimento nozionale del 15% entro il limite di euro 5 milioni è assunto anche negli esercizi successivi per determinare la base ACE ordinaria soggetta al coefficiente dell'1,3%.

BASE ACE UNITARIA 2022

- **Risposta interpello n. 229/2023.**
- **Fattispecie in esame:** società con base ACE ordinaria negativa al 31 dicembre 2020 e base super ACE positiva per gli incrementi del 2021.
- **Soluzione AdE:**
 - **nel 2021:** le due componenti non si compensano, ma la società può beneficiare di super ACE per l'intero importo dei conferimenti 2021;
 - **nel 2022:** le due componenti si compensano, dovendosi nuovamente ragionare in termini di un'unica massa di operazioni.
- **Effetti:** nel 2022, il beneficio fiscale potrebbe comprimersi rispetto al 2021 non solo in termini di coefficiente, ma anche in termini di base di calcolo.

ECCEDENZE 2022 = CREDITO IRAP

- Ecceденze trasformabili in crediti IRAP:**

- nel 2022, anche gli utilizzi ACE tornano a essere solo quelli del passato;
- in caso di incapienza del reddito, la società può riportare agli esercizi successivi le eccedenze non utilizzate o, in alternativa, si può fruire di un credito d'imposta IRAP applicando alle suddette eccedenze l'aliquota IRES del 24%;
- il credito d'imposta utilizzabile ai soli fini IRAP (saldo e acconti) è ripartito in cinque quote annuali di pari importo.

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

UTILIZZO PARZIALE ACE 2022

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

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

Art. 84, c. 1, TUIR – RS113



DIECI ESEMPI

ESEMPIO 1: BASE ACE 2022

ESEMPIO 2: DISTRIBUZIONE 2022 SENZA EFFETTI SUPER ACE

ESEMPIO 3: DISTRIBUZIONE 2023

ESEMPIO 4: DISTRIBUZIONE 2022 CON EFFETTI SUPER ACE

ESEMPIO 5: DISTRIBUZIONE 2023

ESEMPIO 6: RIVALUTAZIONE BENI

ESEMPIO 7: NORME ANTIELUSIVE

ESEMPIO 8: RAGGUAGLIO A TEMPO PER ACE ORDINARIA

ESEMPIO 9: ASSEGNAZIONE IMMOBILI AI SOCI

ESEMPIO 10: GESTIONE IRPEF

ESEMPIO 1: BASE ACE 2022

- **Telefisco 2022:**
 - società con base ACE fino al 31 dicembre 2020: 500.000 euro
 - incremento 2021 su 2020: 200.000 euro
 - anno 2021:
 - ✓ ACE ordinaria: $500.000 \times 1,3\%$;
 - ✓ Super ACE: $200.000 \times 15\%$;
 - anno 2022: ACE ordinaria di $700.000 \times 1,3\%$;
 - patrimonio netto 2022 (ipotesi): 1.000.000.
- **Il chiarimento:** era logico e atteso in questa forma, vista la norma.

DISTRIBUZIONE E EFFETTI SUPER ACE

- **Restituzione totale o parziale della Super ACE:** se nel 2022 o 2023 la variazione totale del capitale proprio risulta inferiore rispetto a quella del 2021.
- **Normativa di riferimento:** art. 19, co. 5 DL 73/2021.
- **Il contenuto della norma:**
 - il reddito è aumentato per il 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale esistente alla chiusura del periodo 2021 e quella esistente alla chiusura del periodo 2022 (o 2023);
 - in maniera simile si procede, nel caso in cui sia stata fatta la conversione in credito di imposta.
- **Effetti sintetici:** una società deve ritenere vincolate, ai fini della conservazione della super ACE 2021, le distribuzioni di riserve che superano l'utile dell'esercizio precedente collocato a riserva.

ESEMPIO 2: DISTRIBUZIONE 2022 SENZA EFFETTI SUPER ACE

Base ACE 2010 – 2020: zero.

ANNO 2021

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

ANNO 2022

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2021, pari a 200.000 euro.
- **Settembre 2022:** distribuzione al socio qualificato di 100.000 euro (utile 2017).
- **Patrimonio netto 2022 (ipotesi):** 1.000.000.

ANNO 2023

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

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

- **Società:** nessuna restituzione Super ACE (distribuzione 2022 < utile 2021 accantonato a riserva).
- **Socio PF qualificato (per ipotesi aliquota media IRPEF 38%):**
 - base imponibile qualificata: 58.140 euro;
 - IRPEF dovuta dal socio: 22.093 euro.
- ***Totale restituzione Super ACE + IRPEF socio: 22.093 euro.***

ESEMPIO 3: DISTRIBUZIONE 2023

Base ACE 2010 – 2020: zero.

ANNO 2021

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

ANNO 2022

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2021, pari a 200.000 euro.
- **Patrimonio netto 2022 (ipotesi):** 1.000.000.

ANNO 2023

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2022, pari a 150.000 euro.
- **Settembre 2023:** distribuzione al socio qualificato di 100.000 euro (utile 2017).

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

- **Società:** nessuna restituzione Super ACE (distribuzione 2023 < utili accantonati).
- **Socio PF qualificato (per ipotesi aliquota media IRPEF 38%):**
 - base imponibile qualificata: 100.000 euro
 - IRPEF dovuta dal socio: 26.000 euro.
- ***Totale restituzione Super ACE + IRPEF socio: 26.000 euro.***

QUADRO ACE 2022

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		CREDITO D'IMPOSTA											
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato						
RS112A	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	,00	
		Ceduto		Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato						
		12	,00	13	,00	14	,00	15	,00	16		,00	
Art. 84, c. 1, TUIR – RS113 <input type="checkbox"/>		Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		Patrimonio netto			
		1	500.000 ,00	2	,00	3	,00	4	500.000 ,00	5	1.000.000 ,00		
		Minor importo		Rendimento		Codice fiscale		Rendimento attribuito					
		6	500.000 ,00	1,3%	7	6.500 ,00	8		9		,00		
		Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile			
		10	,00	(di cui 11	,00	12	6.500 ,00	13	,00	14		,00	
Art. 84, c. 1, TUIR – RS114 <input type="checkbox"/>		RECUPERO ACE INNOVATIVA											
				Codice Stato estero	Importo		Codice fiscale						
				15		16	,00	17					
Maggiorazione società di comodo		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile		Recupero ACE innovativa					
		1	,00	2	,00	3	,00	3A		,00			
Addizionale		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile		Recupero ACE innovativa			
		4	,00	5	,00	5A	,00	6	,00	7		,00	
Interpello RS115		Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017											
		Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati					
		2	,00	3	,00	4	,00	5		,00			
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)		Corrispettivi col. 6 sterilizzati		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)		Incrementi col. 8 sterilizzati					
		6	,00	7	,00	8		9		,00			
Conferimenti art. 10, co. 4		Conferimenti col. 10 sterilizzati											
		10	,00	11		,00							

ESEMPIO 4: DISTRIBUZIONE 2022 CON EFFETTI SUPER ACE

Base ACE 2010 – 2020: zero.

ANNO 2021

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

ANNO 2022

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

ANNO 2023

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

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

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

QUADRO ACE 2022

		CREDITO D'IMPOSTA										
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato					
Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	RS112A	6 <input type="text" value="0,00"/>	7 <input type="text" value="0,00"/>	8 <input type="text" value="0,00"/>	9 <input type="text" value="0,00"/>	10 <input type="text" value="0,00"/>	11 <input type="text" value="0,00"/>					
			12 Ceduto <input type="text" value="0,00"/>	13 Rimborso <input type="text" value="0,00"/>	14 Trasparenza/consolidato <input type="text" value="0,00"/>	15 Residuo <input type="text" value="0,00"/>	16 Riversato <input type="text" value="0,00"/>					
Art. 84, c. 1, TUIR – RS113 <input type="checkbox"/>	RS113	Incrementi del capitale proprio	1 350.000 <input type="text" value="0,00"/>	Decrementi del capitale proprio	2 100.000 <input type="text" value="0,00"/>	Riduzioni	3 <input type="text" value="0,00"/>	Differenza	4 250.000 <input type="text" value="0,00"/>	Patrimonio netto	5 1.000.000 <input type="text" value="0,00"/>	
		Minor importo	6 250.000 <input type="text" value="0,00"/>	Rendimento	7 3.250 <input type="text" value="0,00"/>	Codice fiscale		Rendimento attribuito		9 <input type="text" value="0,00"/>		
		Eccedenza pregressa	10 <input type="text" value="0,00"/>	Eccedenza non attribuibile	11 <input type="text" value="0,00"/>	Rendimenti totali	12 3.250 <input type="text" value="0,00"/>	Eccedenza trasformata in credito IRAP	13 <input type="text" value="0,00"/>	Eccedenza riportabile	14 <input type="text" value="0,00"/>	
				(di cui								
Art. 84, c. 1, TUIR – RS114 <input type="checkbox"/>	RS114	Maggiorazione società di comodo		1 Eccedenza pregressa <input type="text" value="0,00"/>	2 Rendimenti totali <input type="text" value="0,00"/>	3 Eccedenza riportabile <input type="text" value="0,00"/>	Recupero ACE innovativa		3A <input type="text" value="0,00"/>			
		Addizionale		4 Eccedenza pregressa <input type="text" value="0,00"/>	5 Rendimenti totali <input type="text" value="0,00"/>	5A Eccedenza trasformata in credito IRAP <input type="text" value="0,00"/>	6 Eccedenza riportabile <input type="text" value="0,00"/>	Recupero ACE innovativa		7 <input type="text" value="0,00"/>		
RS115	Interpello		Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017									
	1 <input type="text" value=""/>	2 Conferimenti art. 10, co. 2 <input type="text" value="0,00"/>	3 Conferimenti col. 2 sterilizzati <input type="text" value="0,00"/>	4 Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a) <input type="text" value="0,00"/>	5 Corrispettivi col. 4 sterilizzati <input type="text" value="0,00"/>							
	6 Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b) <input type="text" value="0,00"/>	7 Corrispettivi col. 6 sterilizzati <input type="text" value="0,00"/>	8 Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c) <input type="text" value="0,00"/>	Incrementi col. 8 sterilizzati			9 <input type="text" value="0,00"/>					
	10 Conferimenti art. 10, co. 4 <input type="text" value="0,00"/>	Conferimenti col. 10 sterilizzati				11 <input type="text" value="0,00"/>						

RN3 col. 3

Codice Stato estero

Importo

7.500

RECUPERO ACE INNOVATIVA

Codice fiscale

17

ESEMPIO 5: DISTRIBUZIONE 2023

Base ACE 2010 – 2020: zero.

ANNO 2021

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

ANNO 2022

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2021, pari a 50.000 euro.
- **Patrimonio netto 2022 (ipotesi):** 1.000.000.

ANNO 2023

- **Aprile:** ALFA SPA ha destinato a riserva l'utile 2022, pari a 150.000 euro.
- **Settembre 2023:** distribuzione al socio qualificato di 100.000 euro (utile 2017).

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

EFFETTI PER SOCIETÀ E SOCIO

- **Società:** nessuna restituzione Super ACE (distribuzione < utili accantonati).
- **Socio PF qualificato (per ipotesi aliquota media IRPEF 38%):**
 - IRPEF dovuta dal socio: 26.000 euro.
- ***Totale restituzione Super ACE + IRPEF socio: 26.000 euro.***

QUADRO ACE 2022

		CREDITO D'IMPOSTA									
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato				
Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	RS112A	6 <input type="text" value=""/>	7 <input type="text" value=""/>	8 <input type="text" value=""/>	9 <input type="text" value=""/>	10 <input type="text" value=""/>	11 <input type="text" value=""/>				
			12 Ceduto <input type="text" value=""/>	13 Rimborso <input type="text" value=""/>	14 Trasparenza/consolidato <input type="text" value=""/>	15 Residuo <input type="text" value=""/>	16 Riversato <input type="text" value=""/>				
Art. 84, c. 1, TUIR - RS113 <input type="checkbox"/>	RS113	Incrementi del capitale proprio	1 350.000 <input type="text" value=""/>	Decrementi del capitale proprio	2 <input type="text" value=""/>	Riduzioni	3 <input type="text" value=""/>	Differenza	4 350.000 <input type="text" value=""/>	Patrimonio netto	5 1.000.000 <input type="text" value=""/>
		Minor importo	6 350.000 <input type="text" value=""/>	Rendimento	7 4.550 <input type="text" value=""/>	Codice fiscale	8 <input type="text" value=""/>	Rendimento attribuito	9 <input type="text" value=""/>		
		Eccedenza pregressa	10 <input type="text" value=""/>	Eccedenza non attribuibile	11 <input type="text" value=""/>	Rendimenti totali	12 4.550 <input type="text" value=""/>	Eccedenza trasformata in credito IRAP	13 <input type="text" value=""/>	Eccedenza riportabile	14 <input type="text" value=""/>
				(di cui							
Art. 84, c. 1, TUIR - RS114 <input type="checkbox"/>	RS114	Maggiorazione società di comodo		1 Eccedenza pregressa <input type="text" value=""/>	2 Rendimenti totali <input type="text" value=""/>	3 Eccedenza riportabile <input type="text" value=""/>	3A Recupero ACE innovativa <input type="text" value=""/>				
		Addizionale		4 Eccedenza pregressa <input type="text" value=""/>	5 Rendimenti totali <input type="text" value=""/>	5A Eccedenza trasformata in credito IRAP <input type="text" value=""/>	6 Eccedenza riportabile <input type="text" value=""/>	7 Recupero ACE innovativa <input type="text" value=""/>			
		RECUPERO ACE INNOVATIVA									
RS115	Interpello		Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017								
	1 <input type="text" value=""/>	2 Conferimenti art. 10, co. 2 <input type="text" value=""/>	3 Conferimenti col. 2 sterilizzati <input type="text" value=""/>	4 Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a) <input type="text" value=""/>	5 Corrispettivi col. 4 sterilizzati <input type="text" value=""/>						
		6 Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b) <input type="text" value=""/>	7 Corrispettivi col. 6 sterilizzati <input type="text" value=""/>	8 Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c) <input type="text" value=""/>	9 Incrementi col. 8 sterilizzati <input type="text" value=""/>						
		10 Conferimenti art. 10, co. 4 <input type="text" value=""/>	11 Conferimenti col. 10 sterilizzati <input type="text" value=""/>								

ESEMPIO 6: RIVALUTAZIONE BENI

- **Rivalutazione del costo storico:**

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

QUADRO SUPER ACE 2021

VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)						
	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Rendimento	Rendimento trasformato
RS112A	¹ 43.650 ,00	² ,00	³ ,00	⁴ 43.650 ,00	15% ⁵ 6.547 ,00	^{5A} ,00
CREDITO D'IMPOSTA						
	Potenziale	Spettante	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
	⁶ 1.571 ,00	⁷ ,00	⁸ ,00	⁹ ,00	¹⁰ ,00	¹¹ ,00
		Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
		¹² ,00	¹³ ,00	¹⁴ ,00	¹⁵ ,00	¹⁶ ,00

QUADRO ACE 2022

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		CREDITO D'IMPOSTA						
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato	
RS112A		6	7	8	9	10	11	
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	
			Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato	
			12	13	14	15	16	
			,00	,00	,00	,00	,00	
Art. 84, c. 1, TUIR - RS113 <input type="checkbox"/>		Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto	
		1	2	3	4	5		
		87.300	,00	,00	87.300	2.000.000	,00	
		Minor importo	Rendimento	Codice fiscale		Rendimento attribuito		
		6	7	8		9		
		87.300	,00	1,3% 1.135		,00		
		Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	
		10		11	12	13	14	
		,00		(di cui 1.135)	,00	,00	,00	
Art. 84, c. 1, TUIR - RS114 <input type="checkbox"/>		RECUPERO ACE INNOVATIVA						
			Codice Stato estero	Importo		Codice fiscale		
			15	16	17			
				,00				
Maggiorazione società di comodo		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa		
		1		2	3	3A		
		,00		,00	,00	,00		
Addizionale		Eccedenza pregressa		Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa	
		4		5	5A	6	7	
		,00		,00	,00	,00	,00	
Interpello RS115		Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017						
		Conferimenti art. 10, co. 2		Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)		Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
		2		3	4		5	
		,00		,00	,00		,00	
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)		Corrispettivi col. 6 sterilizzati		Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)		Incrementi col. 8 sterilizzati
6		7		8		9		
		,00		,00		,00		
		Conferimenti art. 10, co. 4		Conferimenti col. 10 sterilizzati				
		10		11				
		,00		,00				

FUSIONE DI SOCIETÀ

- **Risposta interpello 23 gennaio 2023, n. 135.**
- **Sommatoria delle variazioni delle partecipanti:**
 - si applica art. 172 TUIR;
 - società risultante dalla fusione subentra nelle posizioni soggettive delle società partecipanti alla fusione;
 - società risultante dalla fusione somma le variazioni in aumento e in diminuzione facenti capo a tutte le società coinvolte nella fusione.
- **Riduzioni antielusive – società controllata destinataria di conferimenti in denaro dall'incorporante:**
 - si annulla la variazione positiva di patrimonio netto in capo alla conferitaria;
 - si evita la sterilizzazione in capo alla conferente degli apporti in denaro in favore della controllata (invece che sommare le due basi ACE, una ridotta e l'altra maggiorata).

FUSIONE E SUPER ACE

- **Gestione problematica in presenza di Super ACE:**
 - in presenza di un conferimento a favore dell'incorporata nell'anno 2020 (ACE ordinaria) e fusione nel 2021, l'ACE ordinaria viene meno nel 2021, senza alcun meccanismo di recupero di quanto fruito nell'anno 2020;
 - in presenza di un conferimento a favore dell'incorporata nell'anno 2021 (Super ACE) e fusione nel 2022, il meccanismo di recupero della SUPER ACE potrebbe far venire meno l'agevolazione anche per l'anno 2021.

RIDUZIONI ANTIELUSIVE

- **Risposta interpello 12 gennaio 2023, n. 13:**
 - le riduzioni antielusive da imputare alla Super ACE sono solo quelle derivanti dalle operazioni che si sono verificate nel periodo 2021;
 - nel caso in cui la società disponga di una base ACE pregressa (2010-2020) e di incrementi del 2021 eccedenti il tetto di 5 milioni previsto per la Super ACE, le riduzioni antielusive si imputano prioritariamente agli incrementi realizzati nel 2021 eccedenti il tetto di 5 milioni di euro e successivamente, in caso di incapienza di questi, agli incrementi rilevanti per la Super ACE ed infine, in caso di ulteriore incapienza, la restante parte andrà a sterilizzare la base ACE pregressa (2010-2020).

ESEMPIO 7: NORME ANTIELUSIVE

- **Esempio 7:**
 - incrementi di capitale proprio 2021: 100.000.000;
 - sterilizzazioni antielusive 2021: 65.000.000;
 - variazione netta di capitale proprio: 35.000.000.
- **Soluzione AdE (interpello 13 del 2023):** è corretta la fruizione di una Super ACE pari a euro 5.000.000, poiché corrispondente ad una effettiva nuova patrimonializzazione risultante in capo alla società alla fine dell'esercizio di riferimento, maturata nel periodo di imposta 2021.

ESEMPIO 8: RAGGUAGLIO A TEMPO PER ACE ORDINARIA

- **Esempio 8:**
 - 50 milioni di conferimenti soci versati a maggio 2021;
 - 50 milioni di conferimenti soci versati a dicembre 2021.
- **Soluzione AdE:** nell'ipotesi in cui un soggetto riceva nel corso del 2021 diversi conferimenti in denaro per un ammontare complessivo superiore a 5 milioni di euro, si ritiene corretto considerare incassati prioritariamente i conferimenti soggetti a Super ACE e successivamente quelli soggetti ad aliquota ordinaria.
- **Effetti:** ragguglio a tempo dell'intero importo dei conferimenti di dicembre 2021.
- **Aspetti critici:**
 - impostazione non sempre seguita nella pratica dalle società interessate;
 - possibili contenziosi.

TRATTAMENTO CONTABILE ASSEGNAZIONE BENI AI SOCI

Trattamento contabile dell'assegnazione:

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

ESEMPIO 9: ASSEGNAZIONE IMMOBILI AI SOCI

Esempio 9:

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

Queste conseguenze si producono indipendentemente dal trattamento contabile adottato.

SCelta CONTABILE

Impatti della scelta contabile:

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

Riversamento super ACE:

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

RIVERSAMENTO SUPER ACE

Il riversamento della super ACE non è obbligatorio se le riduzioni del 2023 sono controbilanciate da incrementi di pari ammontare.

Riprendendo l'esempio, se la società adotta quale valore di assegnazione il valore corrente di 200.000 euro, annullando riserve per pari importo, ma accantona nel 2023 l'utile del 2022 per 205.000 euro, nessun riversamento è dovuto: questo potrebbe consigliare di attendere, per la materiale esecuzione dell'operazione, l'approvazione del bilancio 2022, in modo da operare a bocce ferme.

Vero è che, se la società adotta quale valore di assegnazione il valore corrente, la plusvalenza contabile concorre a formare l'utile del 2023.

Tuttavia, questo utile formerebbe base ACE nel 2024 (esercizio di accantonamento), per cui, in assenza di altri incrementi nel 2023, ciò potrebbe determinare il recupero della super ACE nel 2023 (a suo tempo agevolata al 15%) e una maggiore ACE nel 2024, ma con il coefficiente ordinario dell'1,3%.

ESEMPIO 10 GESTIONE IRPEF

La verifica deve essere operata tra la somma dei RS36 col. 4 e RS37 col. 6 del modello 2022 e il campo RS37 col. 6 del modello 2023:

- 1) valore indicato per il 2023 pari o superiore a 2022 → **NO** recapture
- 2) Valore indicato per il 2023 inferiore a 2022 → **SI** recapture nel limite del 15% della base superace del 2022

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		CREDITO D'IMPOSTA														
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo precedente	Ricevuto	Attribuito	Utilizzato									
RS36	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00	11	,00				
			Ceduto	Rimborso	Trasferito	Residuo	Riversato	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00	16
		VARIAZIONE IN AUMENTO (> 5 milioni euro)														
		Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto										
RS37	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00						
						Minor importo	6	,00	7	,00						
	8	Codice fiscale		Rendimento attribuito	Eccedenza riportata	Rendimenti totali										
				9	,00	10	,00	11	,00							
		Rendimento ceduto	Reddito d'impresa di spettanza dell'imprenditore	Totale Rendimento nazionale società partecipate/imprenditore	Rendimento nazionale società partecipate											
		12	,00	13	,00	14	,00	15	,00							
		Rendimento imprenditore utilizzato	Eccedenza riportabile	Codice Stato Estero	Recupero ACE innovativa											
		16	,00	18	,00	19		20	,00							

ESEMPIO 10 GESTIONE IRPEF

La verifica deve essere operata tra la somma dei RS36 col. 4 e RS37 col. 6 del modello 2022 e il campo RS37 col. 6 del modello 2023:

1) Esempio:

RS36 c.4 euro 10.000 (base superace 2022) + RS37c.6 euro 100.000 (base ace ordinaria 2022) = 110.000

RS37c.6 euro 120.000 (base ace ordinaria 2023)

NO recapture

2) Esempio:

RS36 c.4 euro 10.000 (base superace 2022) + RS37c.6 euro 100.000 (base ace ordinaria 2022) = 110.000

RS37c.6 euro 105.000 (base ace ordinaria 2023)

SI recapture parziale di euro 5.000 $(110.000 - 105.000) \times 15\% = 750$ da sommare agli altri redditi in RN1 col 5

3) Esempio:

RS36 c.4 euro 10.000 (base superace 2022) + RS37c.6 euro 100.000 (base ace ordinaria 2022) = 110.000

RS37c.6 euro 90.000 (base ace ordinaria 2023)

SI recapture totale di euro 10.000 $(110.000 - 90.000)$ ricondotto al limite dell'agevolazione stessa pari a 10.000) $\times 15\% = 1.500$ da sommare agli altri redditi in RN1 col 5

COSTI BLACK LIST

INDEDUCIBILITÀ

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

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

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Modifica all'articolo 110 TUIR (nuovi commi da 9 bis a 9 quinquies) e modifica alle disposizioni in materia di sanzioni

- Possibilità di formulare interpello ai sensi dell'art. 11 dello Statuto
- La norma:
 - a) Si applica anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati negli stessi Paesi o territori considerati non cooperativi;
 - b) Non si applica laddove sia operante il regime CFC di cui all'art. 167 TUIR
- Sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro nel caso di omessa indicazione in dichiarazione;
- Possibilità di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale (modifica all'art. 31 ter del DPR n. 600/1973).

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Lista UE delle giurisdizioni non cooperative

Sia all'interno dell'UE che a livello internazionale, l'UE si adopera per promuovere e **rafforzare** i meccanismi della **buona governance fiscale**, l'equità fiscale e la trasparenza fiscale su scala mondiale, al fine di combattere la frode, l'evasione e l'elusione fiscali.

Data la natura globale della concorrenza fiscale sleale, ciò significa anche affrontare le sfide esterne alle basi imponibili dei paesi dell'UE.

La lista UE delle giurisdizioni non cooperative, **pubblicata come allegato delle conclusioni adottate dal Consiglio ECOFIN (allegato I)**, non mira a stigmatizzare dei paesi, ma ad incoraggiare un cambiamento positivo nelle loro legislazioni e prassi fiscali attraverso la cooperazione.

Le giurisdizioni non ancora conformi a tutte le norme fiscali internazionali ma che si sono impegnate ad attuare riforme figurano in un documento sullo stato di avanzamento (allegato II).

Il nome di una giurisdizione è rimosso dall'allegato allorché essa soddisfa tutti i suoi impegni.

LA NUOVA DISPOSIZIONE (1/2)

Nella lista adottata dal Consiglio il 14 febbraio 2023 figurano:

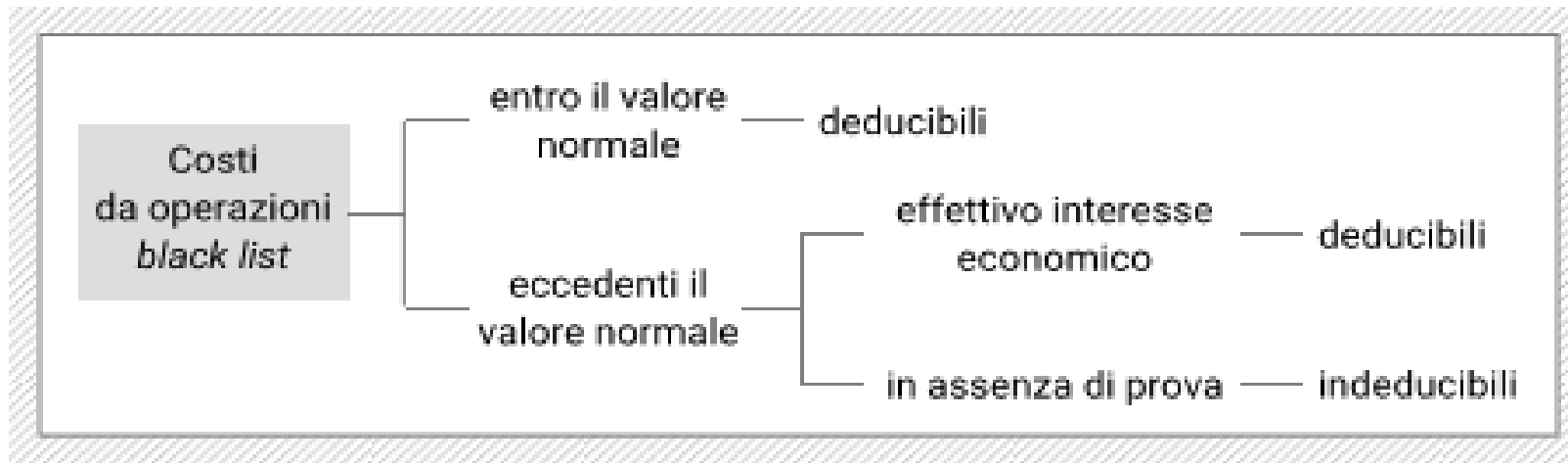
- Samoa americane
- Anguilla
- Bahamas
- Isole Vergini britanniche
- **Costa Rica**
- Figi
- Guam
- Isole Marshall
- Palau
- **Panama**
- **Russia**

LA NUOVA DISPOSIZIONE (2/2)

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

LA NUOVA DISPOSIZIONE

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



LA NUOVA DISPOSIZIONE

La prova richiede di fornire “valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, avendo riguardo sia alla peculiarità del contesto nel quale essa è attuata sia alla praticabilità di soluzioni alternative” (CM 26.1.2009 n. 1), quali le migliori modalità di attuazione dell’operazione, l’inesistenza di soluzioni alternative o comunque la presenza di vincoli atti a rendere obbligatorio l’acquisto critico (CM 6.10.2010 n. 51).

Andranno, quindi, **valorizzate tutte quelle circostanze**, legate alla specificità del caso concreto che, rivestendo carattere di eccezionalità, giustificano “un valore sostenuto superiore a quello di mercato, rendendo le transazioni non comparabili sul mercato da un punto di vista soggettivo o oggettivo” (CM 39/2016).

CM 35/2012 E 39/2016

il monitoraggio in dichiarazione non dovrebbe essere limitato ai costi che derivano direttamente dalle transazioni in questione (costi di acquisto dei beni e dei servizi), ma dovrebbe riguardare anche le componenti negative “**indirette**”, come ad esempio gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze ecc.

La cm n. 35/2012 (§ 4) esemplifica in tal senso con riguardo alle minusvalenze realizzate per il tramite della cessione (anche a un soggetto non black list) di beni ammortizzabili acquistati da un soggetto black list, delle perdite su crediti vantati verso soggetti “listati”, degli interessi e degli oneri finanziari derivanti da operazioni con tali soggetti, ecc.

Posto il carattere omnicomprensivo della previsione di legge, volta a monitorare i componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese o professionisti localizzati in Stati non cooperativi, l’elencazione non avrebbe carattere esaustivo, dovendosi allargare a costi quali i **canoni di leasing** o di noleggio o le *royalties* (ad esempio, per l’utilizzo di marchi o altri beni immateriali).

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi

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

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

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

DUBBIO: indicare comunque i dati per il 2022?

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi – variazioni aumento

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

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

LA NUOVA DISPOSIZIONE

Obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi – variazioni diminuzione

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

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

DEDUZIONE IMU

DEDUZIONE INTEGRALE IMU 2022

Norma	% deducibilità immobili strumentali	
Art.14, comma 1, D.Lgs. 23/2011	Dal 2013 fino al 2018	20%
art. 1, commi 4-5 e 772-773, L.160/2019	2019	50%
	2020 e 2021	60%
	dal 2022	100%

DEDUZIONE INTEGRALE IMU 2022

L'IMU dovuta e versata per il **2022** è integralmente deducibile, ma i modelli REDDITI 2023 continuano a recare l'indicazione dell'IMU tra le variazioni in aumento e in diminuzione.

In particolare, in base alle istruzioni ai modelli:

- nel **rigo RF16** vanno indicate le imposte indeducibili e quelle deducibili per le quali non è stato effettuato il pagamento; nel rigo occorre anche indicare l'intero ammontare dell'imposta municipale propria, dell'imposta municipale immobiliare (IMI) e dell'imposta immobiliare semplice (IMIS) risultante a Conto economico;
- nel **rigo RF55** va indicata, con il codice 38, l'imposta municipale propria, l'IMI e l'IMIS relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione.

DEDUZIONE INTEGRALE IMU 2022

La logica della dichiarazione

La CM 10/2014 precisa che, per i soggetti titolari di reddito di impresa, **costituisce costo deducibile l'IMU di competenza** di un certo periodo di imposta, a condizione che l'imposta sia **pagata** dal contribuente.

Ne deriva che, laddove nel 2022 sia stata versata l'IMU di competenza dello stesso periodo, il relativo importo è indicato **integralmente** tra le variazioni in aumento (RF16) e tra quelle in diminuzione (RF55, codice 38) del modello REDDITI 2023.

Diversamente, l'IMU 2022 **tardivamente versata nel 2023** è un costo di competenza del periodo di imposta 2022, indeducibile in detto periodo di imposta in assenza del pagamento e deducibile nel successivo periodo di imposta 2023 all'atto del pagamento. In tal caso, nel modello REDDITI 2023 occorre apportare la sola variazione in aumento al rigo RF16.

DEDUZIONE INTEGRALE IMU 2022

Modello Redditi SC 2023

Imposta indicata in conto economico versata

RF16		Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)										6.000,00	
RF55	Altre variazioni in diminuzione	38	2	6.000,00	3	4	,00	5	6	,00			
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00			
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00			
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00			
		37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00			
		43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00			
		49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	55	,00	
		RF56		E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE									

NB: IMU sempre indeducibile ai fini Irap

IC46		Imposta municipale propria										6.000,00	
-------------	--	----------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----------	--

DEDUZIONE INTEGRALE IMU 2022

Parimenti l'imposta di competenza di **periodi di imposta precedenti**, pagata nel 2022 risulterà deducibile in misura parziale: l'IMU 2021 tardivamente versata nel 2022 rimarrebbe deducibile **nella misura del 60%** e andrebbe quindi indicata solo per tale importo nel rigo RF55 (sempre con il codice 38) del modello REDDITI 2023.

Esempio

Una società ha contabilizzato tra gli oneri di gestione (voce B.14) del Conto economico dell'esercizio **2021** euro 6.000 a titolo di IMU relativa a un capannone senza effettuare il versamento, eseguito invece nel **2022**.

Nel rigo RF16 del modello REDDITI SC 2022 ha indicato l'importo di 6.000 euro pari al 100% dell'IMU di competenza del periodo 2021, non versata nello stesso periodo e non deducibile; in sede di compilazione del modello REDDITI SC 2023, occorre indicare nel rigo RF55, tra le variazioni in diminuzione (codice "38"), l'importo di 3.600 euro pari al 60% dell'imposta di **competenza 2021** ma assolta nel periodo 2022.

DEDUZIONE INTEGRALE IMU 2022

Modello Redditi SC 2022

Imposta indicata in conto economico non versata

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	6.000,00
--	----------

Modello Redditi SC 2023

Imposta di competenza 2021 versata nel 2022

	38	2	3.600,00	3	4	5	6	7
	7	8	,00	9	10	,00	11	12
	13	14	,00	15	16	,00	17	18
	19	20	,00	21	22	,00	23	24
	25	26	,00	27	28	,00	29	30
	31	32	,00	33	34	,00	35	36
	37	38	,00	39	40	,00	41	42
	43	44	,00	45	46	,00	47	48
	49	50	,00	51	52	,00	53	54
RF55 Altre variazioni in diminuzione								55
								,00
RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE								,00

NB: IMU sempre indeducibile ai fini Irap

DEDUZIONI COSTO LAVORO IRAP: SEMPLIFICAZIONI

INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE

È stata modificata la struttura della sezione I del **quadro IS** nella quale devono essere indicate, ove applicabili, le deduzioni previste dall'art. 11 del DLgs. 446/97, relative all'IRAP per **dipendenti a tempo indeterminato**.

Sono **semplificate** le modalità di deduzione dal valore della produzione dell'intero costo relativo al personale dipendente a tempo indeterminato e la conseguente indicazione nella dichiarazione IRAP.

Le novità riguardano:

- la deducibilità del **costo complessivo** per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato (ex art. 11 comma 4-*octies* del DLgs. 446/97)
- le ulteriori deduzioni che si applicano soltanto con riferimento ai lavoratori assunti con contratto di differente tipologia che già potevano fruirne (es. addetti alla ricerca e sviluppo non impiegati a tempo indeterminato, apprendisti, disabili, lavoratori stagionali, ecc.).

Si tratta di **aspetti dichiarativi privi di natura sostanziale**, già applicabili a partire dal periodo d'imposta precedente a quello in corso al 22 giugno 2022 (dal 2021, per i soggetti "solari").

INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE

L'art. 10 del DL 73/2022 ha modificato l'art. 11 del DLgs. 446/1997 con decorrenza dall'**esercizio precedente al 22 giugno 2022** (in pratica, l'**anno solare 2021**).

Con tale disposizione viene modificato anche il comma 4-octies dell'articolo 11 del decreto IRAP sostituendo la deduzione del costo residuo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato (pari alla differenza tra il costo del predetto personale e le altre deduzioni spettanti) con la **deduzione integrale del costo complessivo del predetto personale**. In pratica, il costo deducibile non è più determinato come "differenza" rispetto alle altre deduzioni specifiche previste dall'articolo 11 del decreto IRAP.

La RM 40/E del 15.7.2022, già per l'anno 2021, consentiva di compilare la **sezione I del quadro IS del modello IRAP 2022**, secondo le nuove regole di deduzione del costo del lavoro.

INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE

Spettano, esclusivamente in relazione a **soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato**, le seguenti deduzioni:

- la **deduzione dei contributi** per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (art. 11, comma 1, lett. a, n. 1, del decreto IRAP) → **IS1**
- la **deduzione delle spese relative agli apprendisti**, ai disabili e delle spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro, nonché, dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (art. 11, comma 1, lett. a, n. 5, del decreto IRAP) → **IS4**
- la **deduzione forfetaria di 1.850 euro fino a 5 dipendenti** per i soggetti con componenti positivi non superiori nel periodo d'imposta a 400.000 euro (art. 11, comma 4-bis.1, del decreto IRAP) → **IS5**

Invece **per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato** spetta la **deduzione riferita al costo complessivo**, compresa la deduzione ammessa, nei limiti del 70% del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto → **IS7**

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

AMMORTAMENTO

CONFRONTO TRA DISCIPLINA CIVILE E FISCALE

DECORRENZA	<i>Principio Contabile Oic 16, par. 61</i>	<i>Articolo 102, comma 1 TUIR</i>
	“l’ammortamento decorre dal momento in cui l’immobilizzazione è disponibile e pronta per l’uso”	“le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l’esercizio dell’impresa sono deducibili a partire dall’esercizio di entrata in funzione”
PRIMO ANNO	<i>Principio contabile Oic 16, par. 61</i>	<i>Articolo 102, comma 2 TUIR</i>
	“la regola di utilizzare la metà dell’aliquota normale d’ammortamento per i cespiti acquistati nell’anno è accettabile se la quota d’ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l’uso”	La quota di ammortamento deducibile per il primo esercizio è ridotta alla metà
DEDUCIBILITÀ	<i>Quota ammortamento contabilizzata</i>	<i>Effetti fiscali</i>
	Quota civilistica (prorata temporis) > quota fiscale (aliquota ridotta della metà)	Deducibile ammortamento civilistico fino a concorrenza di quella fiscale
	Quota civilistica (prorata temporis) <= quota fiscale (aliquota ridotta della metà)	Deducibile ammortamento civilistico

AMMORTAMENTO

CONFRONTO TRA DISCIPLINA CIVILE E FISCALE



<i>Principio Contabile OIC 16</i>	<i>Articolo 83 TUIR – articolo 102 TUIR</i>
L'ammortamento è determinato sulla base della stima della vita utile :	“La deduzione [delle quote di ammortamento] è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio”.
a) valore da ammortizzare (costo storico – valore residuo)	
b) residua possibilità di utilizzazione (durata economica)	
c) metodo di ammortamento	



<i>Casi pratici</i>	
1. quota civilistica < quota fiscale aliquote del D.M. 31.12.1988	deducibile quota civilistica - nessuna variazione in dr
2. quota civilistica = quota fiscale aliquote del D.M. 31.12.1988	deducibile la quota civilistica - nessuna variazione in dr
3. la quota civilistica > quota fiscale aliquote del D.M. 31.12.1988.	deducibile la quota fiscale - variazione in aumento in dr, con riassorbimento e gestione imposte differite/anticipate

DL MILLEPROROGHE

PROROGHE 2023

Sospensione ammortamenti bilancio 2022

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

In sostanza quattro esercizi

LA DISCIPLINA

DL 104/2020 (L. 126/2020)

Con la norma del 2020 è stato consentito, ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni **immobilizzazioni materiali e immateriali** nell'esercizio **in corso al 15 agosto 2020**.

È stata quindi applicata ai bilanci del 2020 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare.

L'art. 60, comma 7-bis del DL stabiliva, nell'ultimo periodo, che la misura avrebbe potuto essere estesa, "in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2", agli **esercizi successivi** con decreto del MEF.

LA DISCIPLINA

La Legge di bilancio 2022 ha sostituito l'art. 60, comma 7-bis della L. 126/2020, stabilendo che la misura venga **estesa** all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 e, quindi, per i soggetti "solari", in relazione ai **bilanci 2021**.

La Legge in oggetto faceva riferimento ai soli soggetti che, nell'esercizio 2020, *"non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali"*.

A maggior precisazione, ancora l'art. 3 comma 5-quinquiesdecies del DL 228/2021 (c.d. "Milleproroghe"), inserito in sede di conversione nella L. 15/2022, ha **sostituito nuovamente** l'ultimo periodo dell'art. 60 comma 7-bis del DL 104/2020, estendendo la norma derogatoria (sempre "in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARS-CoV-2") all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 senza porre **alcuna limitazione** in relazione al suo ambito applicativo.

LA DISCIPLINA

In sede di conversione del DL Sostegni-ter (art. 5-bis del DL 4/2022, convertito in legge dal 24.3.2022) è stata **modificata** nuovamente la disciplina prevedendone l'applicazione con riferimento ai **bilanci 2021 e 2022**.

La modifica riguarda il primo periodo dell'art. 60, comma 7-*bis*, della L 126/2020, prevedendo che *“i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali ... possono ... non effettuare fino al 100 per cento dell’ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato”* negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022 e, quindi, per i soggetti “solari”, **nei bilanci 2021 e 2022**. Conseguentemente viene abrogato l'ultimo periodo dell'art. 60 comma 7-*bis*.

LA DISCIPLINA

Le modifiche non riguardano invece **l'ambito applicativo** che rimane di fatto invariato rispetto alle regole già utilizzate per l'esercizio in corso al 15 agosto 2020.

Il DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. "Milleproroghe") ha esteso la proroga all'esercizio 2023.

L'Organismo italiano di contabilità ha analizzato il regime derogatorio, sotto il profilo tecnico-contabile, mediante il documento interpretativo 9, rilasciato nella versione definitiva il 14.4.2021.

I chiarimenti ivi contenuti, ancorché formulati in relazione alla prima applicazione della norma, si ritengono riferibili, tenendo evidentemente conto delle specificità del caso, anche alle successive applicazioni.

LA DISCIPLINA

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

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

I SOGGETTI AMMESSI

I soggetti ammessi

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

MICROIMPRESE

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

SOCIETÀ DI PERSONE E DITTE INDIVIDUALI

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

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

LE MOTIVAZIONI

L'art. 60 co. 7-quater del DL 104/2020 convertito stabilisce che la **nota integrativa** dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 14) ha precisato che la società che si avvale della deroga **fornisce informazioni sulla scelta effettuata** nell'ambito delle politiche contabili ex art. 2427 co. 1 n. 1 c.c., ai sensi del quale la nota integrativa deve indicare "i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato".

La circolare Assonime 2/2021 (§ 1.5), precisa che nella nota integrativa occorre indicare il ricorso alla deroga con alcuni **sintetici cenni** sulle motivazioni poste alla base della scelta. Per quanto riguarda l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali, occorre precisare la diversa consistenza dello Stato patrimoniale e del Conto economico in assenza della sospensione degli ammortamenti.

LE MOTIVAZIONI PER IL 2022

Rispetto alle motivazioni connesse alla emanazione della norma, che si basavano sulla crisi pandemica del 2020, un eventuale peggioramento dei **risultati nel 2021** non determinato dalla pandemia, ma da ragioni "interne" all'impresa, non sembrava consentire la deroga alle ordinarie regole dell'*ammortamento*.

La sospensione sembrerebbe applicabile, nei **bilanci 2022**, non solo da parte dei soggetti che se ne sono avvalsi (in modo totale o parziale) nei precedenti esercizi (2020 e 2021), ma anche da parte dei soggetti che non se ne sono avvalsi in precedenza.

Posto che l'andamento dell'economia nel 2022 non sembra influenzato, se non in misura marginale, dalla diffusione della pandemia, la sospensione degli ammortamenti sembra applicabile, nei **bilanci 2022**, in conseguenza:

- dell'incremento dei prezzi delle fonti energetiche;
- agli effetti negativi del conflitto in Ucraina (e delle conseguenti sanzioni imposte alla Russia);
- alle difficoltà di approvvigionamento di materie prime o semilavorati.

IL PROLUNGAMENTO DEL PIANO

L'art. 60 co. 7-*bis* del DL 104/2020 convertito stabilisce che la quota di ammortamento non effettuata in applicazione della norma derogatoria è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario.

La Relazione tecnica al Ddl. di conversione del DL 104/2020 ha evidenziato che, di fatto, la quota di ammortamento non effettuata viene "traslata" all'esercizio successivo e così avviene anche per le quote di ammortamento successive.

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 11) ha osservato che la norma muove dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata **l'estensione della sua vita utile residua**.

In tali casi, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) non si modifica nell'importo, dal momento che la vita utile del bene è stata **estesa**.

IL PROLUNGAMENTO DEL PIANO

Nel caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile residua (a causa ad esempio di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi) secondo il documento interpretativo OIC 9, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua) si modifica nell'importo, in quanto **la vita utile rimane inalterata**.

La quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è "spalmata" lungo la vita utile residua del bene, aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare.

Per determinare le quote di ammortamento degli esercizi successivi alla sospensione, occorre, in primo luogo, rideterminare la vita utile del bene e, poi, suddividere il valore netto contabile per la vita utile residua aggiornata.

In ogni caso, deve essere salvaguardata la **sistematicità**, che costituisce caratteristica essenziale dell'ammortamento.

OBBLIGO DELLA RISERVA INDISPONIBILE

La costituzione della riserva avviene in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 15 agosto 2020 e di quelli degli esercizi successivi (2021 e 2022)

Patrimonio netto:

- obbligo di destinare una quota dell'utile dell'esercizio di ammontare pari all'ammortamento sospeso a una riserva indisponibile; o
- utilizzo integrale o parziale di altre riserve disponibili; o
- specifica destinazione degli utili di esercizi successivi (che quando si generano sono di per sé già vincolati).

La norma non indica i meccanismi di liberazione della riserva indisponibile.

La riserva torna disponibile nel momento in cui l'ammortamento sospeso è stanziato in bilancio.

Dubbi: con l'effetto slittamento quando avviene ciò? Nel primo anno successivo o alla fine del processo di ammortamento?

INDISPONIBILITÀ DELLA RISERVA

Gli utilizzi:

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

Nessun vincolo in assenza di bilancio (contabilità semplificata).

ASSONIME – FNC e CNDCEC

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

EFFETTI CONTABILI E FISCALI

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

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

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

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

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

Superammortamento: la sospensione non rileva.

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

LA PROROGA PER IL 2022

È possibile pertanto anche nei bilanci 2022:

1. **sospendere** gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali per una quota massima pari al 100% del piano di ammortamento civilistico, mantenendo invece la deduzione fiscale delle quote mediante ripresa in diminuzione da indicare nel quadro RF, con conseguente disallineamento;
2. **sospendere** gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali per una quota massima pari al 100% del piano di ammortamento civilistico e contestualmente **non effettuare** la deduzione fiscale delle quote.

Si tratta di una **scelta** lasciata al contribuente, che dovrà eventualmente essere analizzata anche alla luce dei **riflessi** in termini di rappresentazione nel bilancio di esercizio e di valutazione della continuità, pur con le deroghe previste dalla norma (art. 2426 C.C.).

La facoltà **non rileva** con riferimento ai canoni di locazione finanziaria (leasing).

LA PRATICA 1 (1/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Società nel 2020 ha optato per la sospensione della quota di ammortamento nel relativo bilancio con riferimento ad un bene materiale del costo originario di euro 100.000, ammortizzato in 5 anni (20%), mantenendo la deduzione fiscale.

Il piano originario

anno	Costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	20	20.000	20.000	80.000
2019	100.000	20	20.000	40.000	60.000
2020	100.000	20	20.000	60.000	40.000
2021	100.000	20	20.000	80.000	20.000
2022	100.000	20	20.000	100.000	-

Condizioni: derivazione rafforzata e possibilità di estendere la durata del piano

LA PRATICA 1 (2/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Viene predisposto il nuovo piano di ammortamento civilistico, mentre ai fini fiscali la deduzione lascia invariato il piano di ammortamento in corso, generando un disallineamento. L'allungamento del piano di ammortamento potrà avvenire nel solo caso in cui ciò sia fattibile e la vita utile economica dell'elemento possa essere coerentemente allungata.

La sospensione per il 2020 (primo anno)

anno	Costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	20	20.000	20.000	80.000
2019	100.000	20	20.000	40.000	60.000
2020	100.000	20	-	40.000	60.000
2021	100.000	20	20.000	60.000	40.000
2022	100.000	20	20.000	80.000	20.000
2023	100.000	20	20.000	100.000	-

LA PRATICA 1 (3/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Per effetto della deduzione fiscale la società ha indicato nel quadro RF del modello Redditi SC del 2020 la quota, generando un disallineamento con conseguente rilevazione delle imposte differite in bilancio e compilazione del quadro RV della medesima dichiarazione fiscale.

Il fondo imposte differite

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale	Imposte differite iscritte	Imposte differite riassorbite	Fondo imposte differite
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	5.580	-	5.580
2021	20.000	20.000	-	-	5.580
2022	20.000	20.000	-	-	5.580
2023	20.000	-	-	5.580	-

LA PRATICA 1 (4/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Per effetto dell'esercizio della facoltà di sospensione degli ammortamenti con l'approvazione del bilancio 2020 la società deve destinare una riserva di utili (ovvero l'utile di esercizio se capiente o altre riserve) a copertura della quota di ammortamento sospesa.

Il vincolo della riserva

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale	riserva di utili da vincolare	riserva di utili liberata	Riserva indisponibile
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	20.000	-	20.000
2021	20.000	20.000	-	-	20.000
2022	20.000	20.000	-	-	20.000
2023	20.000	-	-	20.000	-

LA PRATICA 1 (5/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

La Società nel 2021 esercita la medesima opzione per la sospensione della quota di ammortamento nel relativo bilancio, mantenendo la deduzione fiscale.

La sospensione per il 2021 (secondo anno)

anno	Costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	20	20.000	20.000	80.000
2019	100.000	20	20.000	40.000	60.000
2020	100.000	20	-	40.000	60.000
2021	100.000	20	-	40.000	60.000
2022	100.000	20	20.000	60.000	40.000
2023	100.000	20	20.000	80.000	20.000
2024	100.000	20	20.000	100.000	-

LA PRATICA 1 (6/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Per effetto della deduzione fiscale anche nel 2021 la società indicherà nel quadro RF del modello Redditi SC del 2021 la quota, generando un disallineamento con conseguente rilevazione delle imposte differite in bilancio e compilazione del quadro RV della medesima dichiarazione fiscale.

Il fondo imposte differite

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale	Imposte differite iscritte	Imposte differite riassorbite	Fondo imposte differite
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	5.580	-	5.580
2021	-	20.000	5.580	-	11.160
2022	20.000	20.000	-	-	11.160
2023	20.000	-	-	5.580	5.580
2024	20.000	-	-	5.580	-

LA PRATICA 1 (7/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Per effetto dell'esercizio della facoltà di sospensione degli ammortamenti con l'approvazione del bilancio 2021 la società deve destinare una riserva di utili (ovvero l'utile di esercizio se capiente o altre riserve) a copertura della quota di ammortamento sospesa, incrementando quella già iscritta nel 2020.

Il vincolo della riserva

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale	riserva di utili da vincolare	riserva di utili liberata	Riserva indisponibile
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	20.000	-	20.000
2021	-	20.000	20.000	-	40.000
2022	20.000	20.000	-	-	40.000
2023	20.000	-	-	20.000	20.000
2024	20.000	-	-	20.000	-

LA PRATICA 1 (8/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

La Società nel 2022 esercita la medesima opzione per la sospensione della quota di ammortamento nel relativo bilancio, mantenendo la deduzione fiscale.

La sospensione per il 2022 (terzo anno)

anno	Costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	20	20.000	20.000	80.000
2019	100.000	20	20.000	40.000	60.000
2020	100.000	20	-	40.000	60.000
2021	100.000	20	-	40.000	60.000
2022	100.000	20	-	40.000	60.000
2023	100.000	20	20.000	60.000	40.000
2024	100.000	20	20.000	80.000	20.000
2025	100.000	20	20.000	100.000	-

LA PRATICA 1 (9/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Per effetto della deduzione fiscale anche nel 2022 la società indicherà nel quadro RF del modello Redditi SC del 2023 la quota, generando un disallineamento con conseguente rilevazione delle imposte differite in bilancio e compilazione del quadro RV della medesima dichiarazione fiscale.

Il fondo imposte differite

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale	Imposte differite iscritte	Imposte differite riassorbite	Fondo imposte differite
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	5.580	-	5.580
2021	-	20.000	5.580	-	11.160
2022	-	20.000	5.580	-	16.740
2023	20.000	-	-	5.580	11.160
2024	20.000	-	-	5.580	5.580
2025	20.000	-	-	5.580	-

LA PRATICA 1 (10/10)

Sospensione con deducibilità fiscale

Per effetto dell'esercizio della facoltà di sospensione degli ammortamenti con l'approvazione del bilancio 2022 la società deve destinare una riserva di utili (ovvero l'utile di esercizio se capiente o altre riserve) a copertura della quota di ammortamento sospesa, incrementando quella già iscritta nel 2020 e nel 2021.

Il vincolo della riserva

anno	Quota amm.to	Quota amm.to	riserva di utili da vincolare	riserva di utili liberata	Riserva indisponibile
	civilistica	fiscale			
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	20.000	-	20.000
2021	-	20.000	20.000	-	40.000
2022	-	20.000	20.000	-	60.000
2023	20.000	-	-	20.000	40.000
2024	20.000	-	-	20.000	20.000
2025	20.000	-	-	20.000	-

LA PRATICA 2 (1/4)

Sospensione con deducibilità fiscale

Società nel 2020, 2021 e 2022 ha optato per la sospensione della quota di ammortamento nei relativi bilanci con riferimento ad un bene materiale del costo originario di euro 100.000, ammortizzato in 5 anni (20%), mantenendo la deduzione fiscale.

Il piano originario

anno	Costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	10	10.000	10.000	90.000
2019	100.000	20	20.000	30.000	70.000
2020	100.000	20	20.000	50.000	50.000
2021	100.000	20	20.000	70.000	30.000
2022	100.000	20	20.000	90.000	10000
2023	100.000	10	10.000	100.000	-

Condizioni: derivazione rafforzata e impossibilità di estendere la durata del piano

LA PRATICA 2 (2/4)

Sospensione con deducibilità fiscale

La sospensione per il triennio 2020-2022

anno	Costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	10	10.000	10.000	90.000
2019	100.000	20	20.000	30.000	70.000
2020	100.000	20	-	30.000	70.000
2021	100.000	20	-	30.000	70.000
2022	100.000	20	-	30.000	70.000
2023	100.000	20	70.000	100.000	-

Criticità: limite temporale della durata del piano

LA PRATICA 2 (3/4)

Sospensione con deducibilità fiscale

Il fondo imposte differite

anno	Quota amm.to	Quota amm.to	Imposte differite iscritte	Imposte differite riassorbite	Fondo imposte
	civilistica	fiscale			differite
2018	10.000	10.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	5.580	-	5.580
2021	-	20.000	5.580	-	11.160
2022	-	20.000	5.580	-	16.740
2023	70.000	10.000	-	16.740	-

LA PRATICA 2 (4/4)

Sospensione con deducibilità fiscale

Il vincolo della riserva

anno	Quota amm.to	Quota	riserva di utili da	riserva di utili	Riserva indisponibile
	civilistica	amm.to			
2018	10.000	10.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	20.000	20.000	-	20.000
2021	-	20.000	20.000	-	40.000
2022	-	20.000	20.000	-	60.000
2023	70.000	10.000	-	60.000	-

LA PRATICA 3

Sospensione con deducibilità fiscale

Sospensione totale ammortamento 2021 e 2022 con impossibilità di allungamento vita utile

esercizio	Piano ammortamento originario			Piano ammortamento rideterminato		
	Ammortamento	Fondo ammortamento	Valore residuo	Ammortamento	Fondo ammortamento	Valore residuo
2016	1.000	1.000	9.000	1.000	1.000	9.000
2017	1.000	2.000	8.000	1.000	2.000	8.000
2018	1.000	3.000	7.000	1.000	3.000	7.000
2019	1.000	4.000	6.000	1.000	4.000	6.000
2020	1.000	5.000	5.000	1.000	5.000	5.000
2021	1.000	6.000	4.000	-	5.000	5.000
2022	1.000	7.000	3.000	-	5.000	5.000
2023	1.000	8.000	2.000	1.667	6.666	3.333
2024	1.000	9.000	1.000	1.667	8.332	1.666
2025	1.000	10.000	-	1.666	10.000	-
Totali	10.000			10.000		

Ammortamento civilistico 5.000 ripartito su residui anni

LA PRATICA 4 (1/3)

Sospensione **senza** deducibilità fiscale

Società nel 2020, 2021 e 2022 ha optato per la sospensione della quota di ammortamento nel relativo bilancio con riferimento ad un bene materiale del costo originario di euro 100.000, ammortizzato in 5 anni (20%), sospendendo anche la deduzione fiscale per il triennio.

Il piano originario

anno	costo storico	% amm.to	Quota amm.to	F.do amm.to	Residuo
2018	100.000	20	20.000	20.000	80.000
2019	100.000	20	20.000	40.000	60.000
2020	100.000	20	20.000	60.000	40.000
2021	100.000	20	20.000	80.000	20.000
2022	100.000	20	20.000	100.000	-

Condizioni: derivazione rafforzata e possibilità di estendere la durata del piano

LA PRATICA 4 (2/3)

Sospensione **senza** deducibilità fiscale

Non vi è alcun disallineamento dei due piani di ammortamento e pertanto non sarà necessario indicare tale condizione nella dichiarazione dei redditi e tanto meno iscrivere imposte differite in bilancio.

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale
2018	20.000	20.000
2019	20.000	20.000
2020	-	-
2021	-	-
2022	-	-
2023	20.000	20.000
2024	20.000	20.000
2025	20.000	20.000

Estensione del piano al 2025 – No imposte differite

LA PRATICA 4 (3/3)

Sospensione **senza** deducibilità fiscale

In sede di approvazione dei bilanci 2020, 2021 e 2022 si dovrà iscrivere una riserva indisponibile pari alla quota d'ammortamento sospesa.

anno	Quota amm.to civilistica	Quota amm.to fiscale	riserva di utili da vincolare	riserva di utili liberata	Riserva indisponibile
2018	20.000	20.000	-	-	-
2019	20.000	20.000	-	-	-
2020	-	-	20.000	-	20.000
2021	-	-	20.000	-	40.000
2022	-	-	20.000	-	60.000
2023	20.000	20.000	-	20.000	40.000
2024	20.000	20.000	-	20.000	20.000
2025	20.000	20.000	-	20.000	-

CONSIDERAZIONI (1/2)

- Nonostante la ratio del legislatore non possa che essere accolta con favore, essendo la norma volta al sostegno delle imprese in conseguenza dapprima dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e poi dell'incremento dei prezzi delle fonti energetiche, la funzione del bilancio - che consiste nel "*rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio*" (art. 2423 co. 2 c.c.) – risulta "**snaturata**" dall'intervento normativo.
- La sospensione potrebbe essere **preclusa**, ove incompatibile, con l'utilità residua delle immobilizzazioni.
- La norma **privilegia** le imprese che operano in settori caratterizzati da una elevata incidenza degli ammortamenti sui ricavi, come quello delle telecomunicazioni, rispetto alle imprese che operano in settori caratterizzati da una diversa struttura di costi, come quello dell'automotive.
- Per imprese appartenenti al medesimo settore economico, la sospensione produce una **disparità di trattamento** in funzione dei differenti standard contabili adottati, penalizzando i soggetti IAS compliant e incidendo negativamente sulla comparabilità dei bilanci.

CONSIDERAZIONI (2/2)

- La sospensione degli ammortamenti consente di **migliorare** la solidità patrimoniale dell'impresa, ma **non produce benefici** sotto il profilo dell'equilibrio finanziario. Il peggioramento dell'equilibrio finanziario può incidere anche sulla valutazione del merito creditizio da parte degli istituti di credito.
- Vi sono problemi di **coordinamento** rispetto alla disciplina della **svalutazione** delle immobilizzazioni, nonché alle disposizioni sulla **rivalutazione** dei beni d'impresa.
- Nell'applicazione della sospensione in riferimento ai bilanci relativi agli esercizi 2021 e 2022, occorre valutarne gli effetti sul presupposto della **continuità aziendale**, in quanto non sono previste deroghe rispetto alla disciplina ordinaria di cui all'art. 2423-bis co. 1 n. 1 c.c. e al documento OIC 11.

IL QUADRO RU

STRUTTURA DEL QUADRO (1/2)

- SEZIONE I indicazione di tutti i crediti d'imposta da riportare nella dichiarazione dei redditi, esclusi il credito d'imposta "Caro petrolio" e il credito d'imposta "Finanziamenti agevolati sisma Abruzzo/Banche"
- SEZIONE II credito d'imposta autotrasportatori per il consumo di gasolio (Caro petrolio);
- SEZIONE III credito d'imposta alle Banche per il recupero del finanziamento agevolato concesso per la ricostruzione degli immobili per sisma in Abruzzo;
- SEZIONE IV crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione, di formazione, per gli investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato, nonché per il bonus bonifica ambientale;
- SEZIONE V crediti d'imposta residui non più riportati specificatamente nel presente quadro (Altri crediti d'imposta);
- SEZIONE VI è suddivisa in tre sotto sezioni riguardanti i crediti d'imposta ricevuti (VI-A), i crediti trasferiti (VI-B) e i crediti eccedenti il limite annuale di utilizzo (VI-C).

LIMITI DI UTILIZZO

- **L. 244/2007:** dall'anno 2008 limite di utilizzo euro 250.000 annui (tranne per crediti esplicitamente esclusi). L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.
- **art. 1, c. 10, DI 5/2009:** il tetto previsto non si applica ai crediti d'imposta spettanti a titolo di rimborso di contributi anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o servizio.
- **risoluzione n. 9/DF del 3 aprile 2008:** il limite di 250.000 euro si cumula con il limite generale alle compensazioni. Qualora in un determinato anno siano effettuate compensazioni per un importo inferiore al limite generale, i crediti da quadro RU possono essere utilizzati anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro, fino a colmare la differenza non utilizzata del limite generale.
- **dal 1° gennaio 2022:** limite generale di compensazioni è incrementato a 2 milioni euro.
- Ai fini della verifica del limite di utilizzo nonché della determinazione dell'ammontare eccedente relativo all'anno 2022 deve essere compilata la **sezione VI-C**.

REGOLE GENERALI

Per la gestione dei crediti valgono, salvo esplicita deroga, le seguenti regole generali:

non danno diritto a rimborso anche qualora non risultino completamente utilizzati;

possono essere utilizzati, secondo le modalità previste dalle norme istitutive delle singole agevolazioni, **in compensazione su F24** (utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate) o in **abbattimento delle imposte in dichiarazione**;

l'importo del **credito indebitamente utilizzato** può essere versato unitamente ai relativi interessi, beneficiando della riduzione della sanzione (ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997).

INDIVIDUAZIONE DEL CREDITO

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Codice credito
	<input type="text"/>	<input type="text"/>

O1	acquisto energia elettrica – energivore – 1° trimestre	6960
O2	acquisto energia elettrica – energivore – 2° trimestre	6961
O3	acquisto gas – gasivore – 2° trimestre	6962
O7	acquisto energia elettrica – non energivore – 2° trimestre	6963
O8	acquisto gas – non gasivore – 2° trimestre	6964
P3	acquisto energia elettrica – energivore – 3° trimestre	6968
P4	acquisto gas – gasivore – 3° trimestre	6969
P5	acquisto energia elettrica – non energivore – 3° trimestre	6970
P6	acquisto gas – non gasivore – 3° trimestre	6971
P9	acquisto di gas – gasivore – 1° trimestre	6966
Q2	acquisto energia elettrica – energivore – ottobre e novembre	6983
Q3	acquisto gas – gasivore – ottobre e novembre	6984
Q4	acquisto energia elettrica – non energivore – ottobre e novembre	6985
Q5	acquisto di gas – non gasivore – ottobre e novembre	6986
Q8	acquisto energia elettrica – energivore – dicembre	6993
Q9	acquisto gas – gasivore – dicembre	6994
R1	acquisto energia elettrica – non energivore – dicembre	6995
R2	acquisto di gas – non gasivore – dicembre	6996

GENESI ED EVOLUZIONE DEL CREDITO

RU12 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹ <input checked="" type="checkbox"/>	²	,00
--	--	--------------	-----

La casella 1 va barrata qualora, **a seguito della perdita totale o parziale del diritto al credito d'imposta** (ad esempio, in caso di revoca o di decadenza), l'importo residuo non vada riportato in tutto o in parte nella successiva dichiarazione dei redditi. In tale ipotesi, **la colonna 2 può non essere compilata** oppure può essere indicato un importo inferiore all'ammontare residuo. Il rigo non può essere compilato con riferimento al credito d'imposta "06" Giovani calciatori.

nel rigo RU12, colonna 2, l'ammontare del credito residuo da riportare nella successiva dichiarazione, risultante dalla differenza tra la somma degli importi indicati nei righi RU2, RU3, RU5, colonna 3, e RU8 e la somma degli importi indicati nei righi RU6, RU7, RU9, colonne 1 e 2, RU10 e RU11. Per le modalità e termini di utilizzo del credito residuo si rinvia alle istruzioni relative a ciascun credito d'imposta.

CREDITI RICEVUTI (1/2)

SEZIONE VI		Codice credito	Natura cessione	Anno di riferimento	Codice fiscale soggetto cedente	Importo ricevuto
Sezione VI-A	RU501	1	2	3	4	5 ,00
Crediti d'imposta ricevuti	RU502					,00
	RU503					,00
	RU504					,00
	RU505					,00

La sezione VI-A va compilata:

- dai soggetti che, avendo una partecipazione in una o più società di persone ovvero in uno degli altri soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, hanno ricevuto dagli stessi uno o più crediti d'imposta. Si ricorda che i soci potranno utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla indicata nella propria dichiarazione (cfr. risoluzione n. 163/E del 31 luglio 2003);
- dai soci che, avendo optato per la trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 115 del TUIR, hanno ricevuto dalla società partecipata uno o più crediti d'imposta (si veda al riguardo la circolare n. 49 del 22 novembre 2004);
- dai soggetti beneficiari di Trust per l'indicazione dei crediti d'imposta imputati dal Trust;

CREDITI RICEVUTI (1/2)

- dai cessionari dei crediti d'imposta oggetto di cessione ai sensi dell'art. 1260 del codice civile oppure ai sensi dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973. Per l'individuazione dei crediti che possono essere oggetto di cessione, si rinvia alle istruzioni relative ai singoli crediti d'imposta;
- dall'incorporante o dal soggetto risultante dalla fusione o dal beneficiario della scissione per l'indicazione del credito d'imposta della società incorporata, fusa o scissa.

CREDITI CEDUTI

Sezione VI-B Crediti d'imposta trasferiti	RU506	Codice credito	Natura cessione	Anno di riferimento	Codice fiscale soggetto cessionario	Importo ceduto
		1	2	3	4	5
						,00
	RU507					,00
	RU508					,00
	RU509					,00
	RU510					,00

La sezione VI-B va compilata solamente in caso di cessione del credito d'imposta ai sensi dell'art. 1260 del codice civile oppure ai sensi dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973.

OBBLIGO DI COMPILAZIONE: PATOLOGIE



OBBLIGO DI COMPILAZIONE E PATOLOGIE

CASSAZIONE 10867 DEL 4-4-2022

Questa Corte, con una recente ordinanza, in fattispecie analoga, in cui si trattava di recupero di crediti di imposta per investimenti in aree svantaggiate non indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, ha chiarito che «in tema di controllo automatizzato ex art. 36-bis DPR n. 600 del 1973, è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta, senza necessità di emettere avviso di accertamento, quando la verifica sia meramente cartolare e non implichi valutazioni, ciò che avviene quando essa si fonda sul solo riscontro obiettivo tra i dati formali contenuti nella dichiarazione dei redditi e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria e sulle incongruità riscontrate dal suddetto raffronto» (Cass. n. 24747/2020).

Pertanto è legittima la cartella di pagamento emessa sulla base del mero controllo cartolare scaturente dall'omessa indicazione del credito di imposta nel quadro RU della dichiarazione relativa all'anno di imposta in contestazione; né la contribuente, nella specie, può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera in caso di mera esternazione di scienza (cfr. Cass. SS.UU. n. 13378/2016).

OBBLIGO DI COMPILAZIONE E PATOLOGIE

CASSAZIONE 10867 DEL 4-4-2022

Invero, in tema di **credito d'imposta correlato a forme di incentivazione, la mancata compilazione del quadro RU non costituisce dichiarazione di scienza emendabile**, trattandosi di dichiarazione negoziale ritrattabile solo per vizi di volontà riconoscibili (cfr. Cass. n. 711/2019).

Ciò in quanto **l'indicazione che si richiede** al contribuente ai fini della concessione del credito d'imposta **non è strutturalmente parificabile ad una dichiarazione di scienza**, attraverso cui far valere un credito scaturente dal fisiologico susseguirsi delle ordinarie poste fiscali riportate nelle dichiarazioni, **ma integra un atto negoziale**, diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione (che in sé sottende anche un impegno) della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore (vedi, in motivazione, Cass. n.711/2019 citata).

OBBLIGO DI COMPILAZIONE E PATOLOGIE

CASSAZIONE 10867 DEL 4-4-2022

La **mancata indicazione** nel quadro RU **non costituisce**, dunque, una **mera decadenza formale**, in quanto tale indicazione non ha valore di atto di scienza: **il contribuente** al quale è stato concesso il beneficio **può (e non deve) usufruirne**, ma per farlo **deve manifestare la propria volontà mediante la compilazione dell'apposito quadro** in dichiarazione, come espressamente previsto, per la fattispecie in esame, dall'art. 8, L. 23.12.2000, n. 388.

Il che è in linea coi precedenti, citati dalla C.T. Reg. nella sentenza impugnata, che hanno ritenuto come la compilazione del quadro RU prevista dalla L. 23.12.2000, n. 388, art. 8, comma 5, sia condizione necessaria per acquisire il diritto al credito d'imposta (Cass. n. 21588/2015, n. 19627/2009). Nel caso di specie, la società ha ommesso la compilazione del quadro RU della dichiarazione dei redditi per l'anno 2007, sostenendo che il credito maturato per investimenti in data antecedente all'8.7.2002 doveva essere indicato nella sola dichiarazione dei redditi dell'anno della sua genesi.

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU (3/3)

Cumulabilità del bonus – interpello DRE Sardegna n. 921-248/2022

La distinzione tra i due principi è, inoltre, estremamente evidente dal Regolamento (UE) [2021/241](#), che, al "Considerando 62", precisa che le azioni intraprese a norma del presente regolamento dovrebbero essere coerenti e complementari ai programmi dell'Unione in corso, evitando però di finanziare due volte la stessa spesa nell'ambito del dispositivo e di altri programmi dell'Unione. **All'articolo 9, lo stesso regolamento ribadisce che i progetti di riforma e di investimento possono essere sostenuti da altri programmi e strumenti dell'Unione, a condizione che tale sostegno "non copra lo stesso costo".** Alla luce di questi opportuni e condivisibili chiarimenti, le imprese potranno pianificare gli importanti investimenti previsti dal Piano Nazionale "Transizione 4.0", piuttosto che le linee di finanziamento relative alla "Nuova Sabatini" o al "Fondo 394/81 - Simest". In conclusione, è da evitare l'indebito arricchimento a carico delle finanze pubbliche, poiché le norme non ammettono che, mediante forme di contributi e/o provvidenze diverse, **si vada a coprire più del costo sostenuto da parte dell'impresa interessata, fermo restando il rispetto dei limiti esistenti dalla normativa nazionale ed europea vigente, ivi compresa quella relativa agli aiuti di Stato.**

I CREDITI DI IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

AMBITO SOGGETTIVO

- **Imprese:** possono beneficiare del credito imposta per investimenti tutte le tipologie di imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dalla dimensione e in riferimento al regime di determinazione del reddito, i soggetti in contabilità ordinaria o semplificata o forfetaria.
- **Lavoratori autonomi:** possono beneficiare del credito di imposta per investimenti limitatamente ai beni strumentali materiali e immateriali “ordinari”; non si applica l’agevolazione per gli investimenti materiali e immateriali 4.0.

Sono **escluse** le imprese:

- in stato di crisi e sottoposte a procedure non finalizzate alla continuazione dell’attività economica;
- sottoposte a sanzioni interdittive derivanti dalla violazione delle norme sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (articolo 9, comma 2, D. Lgs. 231/2001).

AMBITO OGGETTIVO

- L'agevolazione si applica agli **investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi**.
- Gli investimenti devono riguardare **beni strumentali, escludendo pertanto beni merce e materiali di consumo**, che devono essere “nuovi”.
- Due **tipologie** di investimenti agevolabili «4.0»:
 1. beni materiali di cui all'Allegato A della L. 232/2016, ovvero beni ad elevato contenuto tecnologico, che caratterizzano il modello Industria 4.0
 2. beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016.

BENI ESCLUSI

Il combinato disposto degli artt. 1 co. 8 e 13 della L. 232/2016 e 1 co. 93 della L. 208/2015 precludono l'accesso all'agevolazione agli investimenti in:

- **veicoli e mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) e b-bis) del DPR 917/86** (Restano agevolabili, gli autoveicoli individuati dall'art. 54 co. 1 del DLgs. 285/92 non espressamente richiamati dall'art. 164 co. 1 del TUIR, quali: autobus, autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, autoveicoli per trasporto specifico);
- beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%**;
- **fabbricati e costruzioni**;
- particolari beni di cui all'Allegato 3 annesso alla L. 208/2015.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE INVESTIMENTO

Articolo 109 del TUIR

- Consegna o spedizione (compravendita)
- Ultimazione lavori per investimenti in appalto

Investimenti in appalto particolarmente problematici

- Prestazioni essenziali ulteriori (installazione, montaggio, personalizzazioni, messa in opera ecc...)?
- Servizi accessori?
- Collaudo previsto? Dove? Presso fornitore o cliente? (ris. 723 e 895/2021)
- Attenzione al saldo prezzo se antecedente al collaudo (ris. 723/2021)
- Attenzione agli investimenti complessi cioè formati da più componenti autonome.

LA PRENOTAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione spetta per gli investimenti «prenotati» con le regole che governano il *bonus* alla data di prenotazione a condizione che entro il termine previsto dalla Legge:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Problema dell'acconto insufficiente.

Per investimenti con contratto di appalto se acconto insufficiente effetto prenotazione efficace sulla quota «proporzionale»

Attenzione: il plafond è unico.

Prenotazione 2021 – investimento nel 2022: la consumazione del plafond tiene conto degli investimenti 2021 e 2022 come se fosse un periodo unico

PERIZIA ASSEVERATA

- **Investimenti nei beni di cui all'Allegato A e all'Allegato B della L. 232/2016**

Le imprese sono tenute a produrre una perizia asseverata (non più “semplice”, come per i precedenti crediti previsti per l’anno 2020 dalla L. 160/2019) rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni:

- possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B della L. 232/2016;
- sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione, o alla rete di fornitura.

- **Beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro**

L’onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione sostitutiva resa dal legale rappresentante.

Ritardo rilascio perizia come interconnessione tardiva. Slittamento del bonus

INVESTIMENTI MATERIALI 4.0

Investimenti	Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (o 30 novembre 2023 se prenotati entro il 31.12.2022)	Triennio 2023 – 2024 – 2025 (con coda al 30/06/2026 se prenotati entro 31/12/2015)
Beni materiali 4.0 di cui all'Allegato A della L. 232/2016	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none">• 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni• 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni• 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni	20% per investimenti fino a 2,5 milioni di euro 10% per investimenti dai 2,5 ai 10 milioni di euro 5% per investimenti dai 10 ai 20 milioni di euro

INVESTIMENTI «ORDINARI» AGEVOLATI – NESSUNA PROROGA

Investimenti	Dal 1 gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 (o 30 giugno 2021) – L. 160/2019	Dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (o 31 dicembre 2022 se prenotati) – L. 178/2020	Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (o 30 novembre 2023) – L. 178/2020
Beni materiali ordinari	<ul style="list-style-type: none"> • Credito d'imposta 6% • costi ammissibili max 2 milioni di euro 	<ul style="list-style-type: none"> • Credito d'imposta 10% (15% lavoro agile) • costi ammissibili max 2 milioni di euro 	<ul style="list-style-type: none"> • Credito d'imposta 6% • costi ammissibili max 2 milioni di euro
Beni immateriali ordinari	Non previsto	<ul style="list-style-type: none"> • Credito d'imposta 10% (15% lavoro agile) • costi ammissibili max 1 milione di euro 	<ul style="list-style-type: none"> • Credito d'imposta 6% • costi ammissibili max 1 milione di euro

INVESTIMENTI IMMATERIALI 4.0

– NESSUNA PROROGA

<p>Investimenti</p>	<p>Dal 1 gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 (o 30 giugno 2021) – L. 160/2019</p>	<p>Tutto il periodo agevolato (16 novembre 2020 – 31 dicembre 2022) con coda 30 giugno 2023 – L. 178/2020</p>	<p>2023 20% per investimenti fino a 1 milione di € con coda al 30/06/2024 se prenotati entro il 31/12/2023</p>
<p>Beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016</p>	<p>Credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> nella misura del 15% del costo dei suddetti beni nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro. 	<p>Credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> nella misura del 20% del costo dei suddetti beni nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro (limite annuale) <p>Misura dal 20% al 50% per tutto il 2022 e primo semestre 2023 se prenotato entro 31/12/2022</p>	<p>2024 15% per investimenti fino a 1 milione di € con coda al 30/06/2025 se prenotati entro il 31/12/2024</p> <p>2025 10% per investimenti fino a 1 milione di € con coda al 30/06/2026 se prenotati entro il 31/12/2025</p>

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
	<input type="text"/>		<input type="text"/>					
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo							
	(di cui ¹	²	^{B2}	^{C2}	^{D2}	^{E2}	³	
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							,00
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
	¹	²	³	⁴	⁵	⁶	⁷	
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
RU8	Credito d'imposta riversato							,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	¹	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	²
						<input type="text"/>		<input type="text"/>
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					Vedere istruzioni	¹	²
							<input type="text"/>	<input type="text"/>

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

ni agevolabili. Per ciascuna fattispecie agevolabile va compilato un distinto modulo della presente sezione I, utilizzando i seguenti codici credito;

- **"L3"**, per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali di cui all'art. 1, comma 1055, legge n. 178/2020 (beni diversi da quelli ricompresi negli allegati A e B alla legge n. 232/2016) effettuati fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 novembre 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione. Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo "6935"**;
- **"2L"**, per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali di cui all'art. 1, comma 1057 e/o 1057-bis, legge n. 178/2020 (beni di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016). Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo "6936"**;
- **"3L"**, per gli investimenti in beni strumentali nuovi immateriali di cui all'art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020 (beni di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016). Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo "6937"**.

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

ATTENZIONE: ai fini del monitoraggio della misura agevolativa nell'ambito del PNRR, per poter misurare il raggiungimento da parte dell'Italia degli obiettivi previsti nel piano, nella presente sezione vanno indicati, fermi restando i termini di utilizzo del credito d'imposta previsti dalla legge, anche i dati degli investimenti effettuati oltre il termine del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023 per i quali entro il 31 dicembre 2022 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto, anche se non ricompresi nel periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione.

A tal fine, nel rigo **RU5** va indicato:

- nella **colonna 1**, l'importo del credito d'imposta maturato per investimenti realizzati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione;
- nella **colonna 2**, l'importo del credito d'imposta maturato per investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023 per i quali entro il 31 dicembre 2022 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto (tale importo, qualora utilizzato in compensazione, non può essere riportato nel rigo **RU6** della presente dichiarazione in quanto compensato nel periodo d'imposta successivo a quello oggetto della presente dichiarazione);
- nella **colonna 3**, la somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2.

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

		Investimenti diversi allegati A e B				
		1 Beni materiali	2 Beni immateriali	3 Strumenti tecnologici sw	4 Investimenti allegato A	
RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	L3 ,00	L3 ,00	L3 ,00	2L ,00	
		4A Investimenti primo gruppo allegato A	4B Investimenti secondo gruppo allegato A	4C Investimenti terzo gruppo allegato A	5 Investimenti allegato B	6 Interconnessione
		2L ,00	2L ,00	2L ,00	3L ,00	

		Investimenti diversi allegati A e B				
		1 Beni materiali	2 Beni immateriali	3 Strumenti tecnologici sw	4 Investimenti allegato A	
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)	L3 ,00	L3 ,00	L3 ,00	2L ,00	
		4A Investimenti primo gruppo allegato A	4B Investimenti secondo gruppo allegato A	4C Investimenti terzo gruppo allegato A	5 Investimenti allegato B	
		2L ,00	2L ,00	2L ,00	3L ,00	

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

Inoltre, nella **sezione IV**, vanno compilati i **righe RU130 e RU140** nei quali vanno indicati, rispettivamente, gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione e gli investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023 per i quali entro il 31 dicembre 2022 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto. In particolare, nei predetti righe vanno compilate:

- le **colonne 1, 2 e 3**, in relazione al codice credito L3, per gli investimenti di cui al comma 1055. In particolare, nella colonna 1 va indicato il costo dei beni materiali, nella colonna 2 il costo dei beni immateriali e nella colonna 3 va riportato il costo degli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro aaile ai sensi dell'articolo 18 della leaae 22 maaaio 2017, n. 81;
- la **colonna 4**, in relazione al codice credito 2L, per gli investimenti di cui al comma 1057 e/o 1057-bis;
- la **colonna 4A**, il costo già incluso in colonna 4, relativo agli investimenti di cui al primo gruppo di beni dell'allegato A alla legge n. 232 del 2016, concernente "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti";
- la **colonna 4B**, il costo già incluso in colonna 4, relativo agli investimenti di cui al secondo gruppo di beni dell'allegato A alla legge n. 232 del 2016, concernente "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità";
- la **colonna 4C**, il costo già incluso in colonna 4, relativo agli investimenti di cui al terzo gruppo di beni dell'allegato A alla legge n. 232 del 2016, concernente "Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»";
- la **colonna 5**, in relazione al codice credito 3L, per gli investimenti di cui al comma 1058.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti beni ordinari 2022 Legge n. 178/2020 – non prenotato

Importo spese sostenuto euro 100.000 Credito imposta 6% non utilizzato nel 2022
– Da utilizzare in compensazione nel 2023 – cod. tributo 6935

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
			L 3					
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					,00		
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00		
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 6.000 ,00 ² ,00 ^{3A} ,00 ^{3B} ,00 ^{3C} ,00 ^{3D} ,00 ^{3E}) ¹					6.000 ,00		
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					,00		
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Soldo)	IRES (Acconti)	IRES (Soldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RU8	Credito d'imposta riversato					,00		
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					,00		
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)					,00		
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					,00		
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					6.000 ,00		

RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B						
		Beni materiali		Beni immateriali		Strumenti tecnologici sw		Investimenti allegato A
		100.000 ,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	Interconnessione		
		,00	,00	,00	,00	,00		

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti beni materiali all. A – 4.0 – 2022

Importo spese sostenute euro 150.000 – Credito imposta 40% euro 60.000 –
Codice 2L

Utilizzo in compensazione (3 quote annuali 2022/2024) cod. tributo 6936

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito			
	Credito imposta beni strumentali L. n. 178/2020		2L			
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ 60.000,00 ² ,00 ³ ,00 ⁴ ,00 ⁵ ,00 ⁶ ,00) ⁷					60.000,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					20.000,00
RU7	Ritenute	IVA (Periodici e accanti)	IVA (Saldo)	IRIS (Accanti)	IRIS (Saldo)	Imposta sostitutiva
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RU8	Credito d'imposta riversato					,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					,00
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)					,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					40.000,00

RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B				
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	
		,00	,00	,00	150.000,00	
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	Interconnessione
		150.000,00	,00	,00	,00	,00

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti beni materiali all. A – 4.0 – 2021

Investimento 2022 euro 150.000 – Credito imposta 40% euro 60.000 – Codice 2L

Investimento previsto nel 2023 con prenotazione entro 31.12.2022 euro 50.000 – Credito imposta 40% euro 20.000 – Codice 2L

Utilizzo in compensazione (3 quote annuali 2023/2025) cod. tributo 6936

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito				
	Credito imposta beni strumentali L. n. 178/2020		2 L				
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui: 60.000,00 20.000,00 ⁰² 0,00 ⁰³ 0,00 ⁰⁴ 0,00 ⁰⁵ 0,00) 80.000,00						
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 20.000,00						
RU7	Ritenute	IVA (Periodi e account)	IVA (Saldo)	IRES (Account)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
RU8	Credito d'imposta riversato						
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)						

RU130	Investimenti diversi allegati A e B					
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A		
Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	150.000,00	0,00	0,00	150.000,00	0,00	0,00
	Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	Interconnessione	
	150.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

RU140	Investimenti diversi allegati A e B					
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A		
Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)	50.000,00	0,00	0,00	50.000,00	0,00	0,00
	Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B		
	50.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

I BONUS INVESTIMENTI INTERCONNESSIONE TARDIVA

Interpello AdE 71/2022 – In ogni caso, la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può estendersi fino a ricomprendere «qualsiasi» periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente.

I BONUS INVESTIMENTI INTERCONNESSIONE TARDIVA

Ritardo interconnessione

Caso: Investimento 2021 in bene 4.0 con entrata in funzione ma interconnessione nel 2022

SCELTE POSSIBILI:

- Attendo il 2022 e fruisco del credito integrale;
- Nel 2021 fruisco del credito ridotto e nel 2022 integro con la parte mancante.

Primo caso:

- Indico il credito in RU come 4.0 e utilizzo dall'interconnessione.

Secondo caso. Mancavano soluzioni ufficiali. Orientamento:

- Nel modello redditi 2021 bonus ordinario – L3;
- Nel modello redditi 2022 4.0 – 2L per la differenza.

I BONUS INVESTIMENTI INTERCONNESSIONE TARDIVA

Ritardo interconnessione

LA RISPOSTA DELLE ENTRATE

Nell'ipotesi prospettata, l'impresa deve compilare il quadro RU del modello REDDITI 2022 indicando nel rigo RU1 il codice credito 2L, ossia il codice corrispondente alla tipologia dei beni agevolabili Transizione 4.0. Le istruzioni per la compilazione del suddetto quadro, infatti, precisano che: "I dati del credito d'imposta vanno esposti nella sezione distintamente in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili". L'individuazione del codice credito da utilizzare prescinde, quindi, sia dall'entrata in funzione del bene sia dall'avvenuta interconnessione dello stesso. Inoltre, l'impresa deve riportare nel rigo RU5 l'ammontare del credito d'imposta nella misura "piena" prevista per detti beni e nel rigo RU130, colonna 4, l'ammontare complessivo del costo sostenuto. Resta fermo che sebbene il credito sia indicato per l'intero ammontare (pari al 50 per cento del costo sostenuto) lo stesso è utilizzabile in misura non superiore al 10 per cento del predetto costo (come fosse un bene ordinario), per la quota annuale pari a un terzo.

I BONUS INVESTIMENTI INTERCONNESSIONE TARDIVA

Ritardo interconnessione

LA RISPOSTA DELLE ENTRATE

Per la compensazione del credito d'imposta tramite il modello F24, l'impresa deve utilizzare **il codice tributo "6936"** denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'[allegato A](#) alla legge n. 232/2016 – [art. 1](#), commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020", corrispondente alla natura degli investimenti realizzati, valorizzando il campo "anno di riferimento" con l'anno di entrata in funzione del bene. A seguito dell'intervenuta connessione, il predetto campo andrà valorizzato con l'anno in cui questa si è verificata.

Qualora per la compensazione sia stato erroneamente utilizzato **il codice tributo 6935**, l'impresa può chiedere in qualsiasi momento (anche dopo aver ricevuto l'eventuale comunicazione d'irregolarità) la correzione del modello F24 tramite CIVIS oppure direttamente agli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate, senza applicazione di sanzioni.

I BONUS INVESTIMENTI INTERCONNESSIONE TARDIVA

Nel caso in cui per gli investimenti indicati nelle precedenti colonne 4 e/o 5 l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello oggetto della presente dichiarazione e il beneficiario, in base al comma 1059 della citata legge n. 178 del 2020, abbia iniziato a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi del comma 1055 (in misura ridotta) dall'anno di entrata in funzione del bene, ovvero sia nella medesima aliquota percentuale spettante in relazione agli investimenti aventi ad oggetto beni strumentali "ordinari" (diversi da quelli funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0"), occorre:

indicare nel rigo RU1 il codice credito 2L o 3L (in base all'investimento effettuato);

riportare nel rigo RU5 l'ammontare del credito d'imposta nella misura "piena" prevista per detti beni;

riportare nel rigo RU130, colonne 4 o 5, l'ammontare complessivo del costo sostenuto;

barrare la colonna 6 del predetto rigo RU130.

Resta fermo che sebbene il credito sia indicato per l'intero ammontare lo stesso è utilizzabile in misura non superiore alla percentuale prevista per i beni "ordinari", per la quota annuale pari a un terzo. Il credito in misura piena sarà fruibile dall'anno di interconnessione e dovrà essere decurtato di quanto già fruito in precedenza. Tale valore sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo.

Per la compensazione del credito d'imposta tramite il modello F24, l'impresa deve utilizzare il codice tributo "6936" o "6937", corrispondente alla natura degli investimenti realizzati, valorizzando il campo "anno di riferimento" con l'anno di entrata in funzione del bene. A seguito dell'intervenuta connessione, il predetto campo andrà valorizzato con l'anno in cui questa si è verificata.

Nel caso particolare in cui l'impresa sia a conoscenza del fatto che il bene acquistato non verrà mai interconnesso, l'importo residuo da indicare nel rigo RU12 deve essere ridotto della quota corrispondente alla maggiorazione riconosciuta per i beni agevolabili Transizione 4.0., avendo cura di barrare la casella 1 del medesimo rigo, denominata "Vedere istruzioni".

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito per investimenti in beni materiali all. A - 4.0

Effettuazione ed entrata in funzione 2022 – interconnessione nel 2023

Investimento euro 150.000 – Credito imposta 40% euro 60.000

Utilizzo in compensazione immediato per la misura «ordinaria» (3 quote annuali 2022/2024) cod. tributo 6936

Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
RU1	Credito imposta beni strumentali L. n. 178/2020	1	2L
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione		
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 60.000 ,00 ² ,00 ²² ,00 ²³ ,00 ²⁴ ,00 ²⁵ ,00) ²		60.000 ,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24		4.000 ,00
RU7	Credito utilizzato ai fini	1	2
RU8	Credito d'imposta riversato		
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c.	1
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso		
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni	1
			56.000 ,00

Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B				
	1 Beni materiali	2 Beni immateriali	3 Strumenti tecnologici sw	4 Investimenti allegato A	
RU130					150.000 ,00
	4A Investimenti primo gruppo allegato A	4B Investimenti secondo gruppo allegato A	4C Investimenti terzo gruppo allegato A	5 Investimenti allegato B	6 Interconnessione
	150.000 ,00				X

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 141

		Investimenti diversi allegati A e B				
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	Investimenti allegato B
RU141	Investimenti beni strumentali 2021	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
		Variazione Credito L3			Variazione Credito 2L	Variazione Credito 3L
		6		7	8	
		,00		,00	,00	

I contribuenti che hanno compilato nel modello REDDITI 2022 il rigo RU140 e devono rettificare gli importi ivi esposti per eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione del predetto modello ed entro il 31 dicembre 2022 sono tenuti a compilare il rigo RU141 indicando nelle colonne da 1 a 5 le eventuali variazioni in diminuzione dei predetti importi. Inoltre, nelle colonne da 6 a 8 vanno indicate le eventuali variazioni in diminuzione degli importi dei crediti individuati, rispettivamente, con i codici L3, 2L e 3L esposti nella sezione I del modello REDDITI 2022. Tale importi vanno sottratti dai residui da indicare nel rigo RU12. Il rigo RU141 non va, invece, compilato nel caso in cui la predetta rettifica viene operata mediante presentazione di una dichiarazione modello REDDITI 2022 integrativa.

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 141

NOTE

- Solo per chi ha compilato nella DR 2021 il rigo RU 140 (investimenti 2022 prenotati entro il 31.12.2021) e presenta differenza tra importo indicato ed importo degli investimenti effettivi
- Non per chi ha rettifiche di credito d'imposta da cessioni o destinazioni estere del bene oggetto d'investimento nel biennio successivo
- Il rigo è da gestire solo se ci sono differenze in negativo. Non se le differenze attengono a maggiori investimenti effettuati rispetto al dato indicato
- Ricordarsi di modificare il rigo RU12
- Cosa deve fare chi ha invece differenze positive e cioè un investimento effettivo 2022 prenotato entro il 31.12.2021 che eccede il dato indicato del rigo RU 140 della DR2022?

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 141

Credito investimenti beni materiali all. A - 4.0 – 2021 – LA DR 2022

Investimento 2022 con prenotazione entro 31.12.2021 euro 250.000 – Credito imposta 50% euro 125.000 – Codice 2L – **PRECEDENTE MODELLO**

Utilizzo in compensazione (3 quote annuali 2021/2023) cod. tributo 6936

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito				
			2L				
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						.00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						.00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui		.00	125.000	.00	125.000	.00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						.00
RU7	Ritenute	IVA (Periodici e accanti)	IVA (Saldo)	IRES (Accanti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00
RU8	Credito d'imposta riversato						.00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	.00	Art. 45-ter D.P.R. 602/73
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						.00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						.00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)						125.000
RU130	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati nel periodo d'imposta)		Investimenti c. 1054			Investimenti c. 1056	Investimenti c. 1058
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sv				
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	
RU140	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 30 giugno 2022)		Investimenti c. 1054			Investimenti c. 1056	Investimenti c. 1058
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sv				
	.00	.00	.00	250.000	.00	.00	

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 141

Differenza tra un bene all. A - 4.0 prenotato nel 2021 – avvenuto nel 2022

Investimento originario previsto euro 250.000 – Credito imposta 50% euro 125.000 – rigo RU140 – collegamento ad RU 5 – colonna 2

Investimento effettivo 200.000 – differenza negativa 50.000

		Investimenti diversi allegati A e B			Investimenti allegato A	Investimenti allegato B
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw		
RU141	Investimenti beni strumentali 2021	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	- 50.000,00	,00
				Variazione Credito L3	Variazione Credito 2L	Variazione Credito 3L
				6	7	8
				,00	- 25.000,00	,00

CESSIONE BENI O DESTINAZIONE ESTERA

- **Riduzione del credito in caso di cessione:**
 - se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione (interconnessione per 4.0), i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive estere, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo;
 - il maggior credito d'imposta già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.
- **Investimenti sostitutivi per salvare il credito (solo 4.0).**
- **Risposte AE precedenti:** *se un bene acquistato nel 2020 viene fatto entrare in funzione nel 2020 e poi viene interconnesso nel 2021, il periodo di osservazione non è il biennio 2021-2022, ma quello 2022-2023.*

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 150

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022	
		1	2	3	
RU150 Titolare effettivo	Codice fiscale	Nome			
	5	6			
	Cognome	Data di nascita		Codice Stato estero di nascita	
	7	8 giorno	9 mese	anno	
	DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
	Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)		
	10	11	12		
	Indirizzo	Numero civico	Frazione		
	13	14	15		
	RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA				
	Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza	
	16	17		18	
	Indirizzo				
	19				
	DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio		
20	21		22		
Indirizzo					
23					

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

Nel rispetto delle disposizioni previste dall'articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, nei righe RU150 e RU151 sono richieste informazioni volte ad accertare rispettivamente la titolarità effettiva dei destinatari dei fondi e il rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento. Le informazioni sono richieste per i periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022.

In particolare, nel rigo RU 150 i beneficiari del credito d'imposta sono tenuti ad indicare i dati relativi ai titolari effettivi dei fondi, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio (Normativa antiriciclaggio). A tal fine, è necessario compilare il rigo **RU150**, indicando, negli appositi campi, per ogni titolare effettivo persona fisica:

- i periodi d'imposta di riferimento (2020-2021-2022) per i quali si è beneficiato del credito;
- il codice fiscale; i soggetti non residenti privi di codice fiscale devono compilare anche le colonne da 6 a 9, indicando, in particolare, nome, cognome, data di nascita, codice Stato estero di nascita;
- il domicilio anagrafico nel territorio dello Stato (colonne da 10 a 15), ove diverso dalla residenza anagrafica;
- i dati relativi all'eventuale residenza anagrafica all'estero e/o al domicilio anagrafico all'estero, quest'ultimo se diverso dalla residenza anagrafica all'estero (colonne da 16 a 23).

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 150

NOTE

Per ogni titolare effettivo persona fisica (modello REDDITI SC) occorre indicare:

- i periodi d'imposta di riferimento (2020-2021-2022) per i quali si è beneficiato del credito;
- il codice fiscale; i soggetti non residenti privi di codice fiscale devono compilare anche le colonne da 6 a 9, indicando, in particolare, nome, cognome, data di nascita, codice Stato estero di nascita;
- il domicilio anagrafico nel territorio dello Stato (colonne da 10 a 15), ove diverso dalla residenza anagrafica;
- i dati relativi all'eventuale residenza anagrafica all'estero e/o al domicilio anagrafico all'estero, quest'ultimo se diverso dalla residenza anagrafica all'estero (colonne da 16 a 23).

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU – IL NUOVO RIGO RU 150

Il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche alle quali è attribuibile la proprietà, diretta o indiretta, o il controllo:

- titolarità di una partecipazione superiore al 25% del capitale;
- titolarità di una percentuale di partecipazioni superiore al 25% del capitale, posseduto per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

Se non è possibile individuare in maniera univoca la persona o le persone fisiche cui è attribuibile la proprietà diretta o indiretta dell'ente, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche cui è attribuibile il controllo in forza:

- maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria; vincoli contrattuali che determinano un'influenza dominante.

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

RU151 Cumulo	Codice credito		Anno	
	1		2	
	Descrizione ulteriore sovvenzione			
	3			
RU152 Dati relativi al periodo 1° - 31 gennaio 2020	CREDITO D'IMPOSTA IN BENI STRUMENTALI MATERIALI 4.0		CREDITO D'IMPOSTA IN BENI STRUMENTALI IMMATERIALI 4.0	
	Costi sostenuti	Rapporto costi gennaio/costi totali	Costi sostenuti	Rapporto costi gennaio/costi totali
	1	2	3	4
	,00	%	,00	%

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU

Inoltre, al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento, il beneficiario del credito che ha usufruito di un'ulteriore sovvenzione con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito, in coerenza con le indicazioni fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato con la Circolare del 31 dicembre 2021, n. 33, è tenuto a compilare il rigo **RU151**, indicando:

- in **colonna 1**, il codice del credito d'imposta;
- in **colonna 2**, l'anno di riferimento (2020, 2021 o 2022) nel quale i benefici sono stati cumulati;
- in **colonna 3**, la descrizione dell'ulteriore sovvenzione fruita.

Tenuto conto di quanto disposto dall'articolo 17 del menzionato Reg. 2021/241, i soggetti che hanno fruito nel periodo d'imposta 2020 dei crediti d'imposta in beni strumentali materiali e immateriali 4.0, sono tenuti ad indicare nel rigo **RU152**:

- in **colonna 1 e 3**, l'ammontare dei costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020;
- in **colonna 2 e 4**, il rapporto (in percentuale) tra costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020 e il totale dei costi sostenuti nel periodo 2020 riferiti ai predetti crediti d'imposta.

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU (1/2)

Cumulabilità del bonus

Il bonus "4.0" (materiali e immateriali) e immateriali "ordinari" è finanziato con i fondi PNRR (cfr. ris. N. 68/2021). Possibile il cumulo con altre agevolazioni visto il divieto di "**doppio finanziamento**" previsto dall'allegato alla circ. MEF n. 21/RGS?

Risposta della circ. n. 33/RGS del 31.12.2021 MEF

- «Doppio finanziamento» e «cumulo» sono due principi distinti
- Non è possibile duplicare il finanziamento degli stessi costi ma si può per costi diversi dello stesso progetto o diverse quote di costo dello stesso bene, cumulare il sostegno di diverse fonti finanziarie
- Le misure finanziate nel PNRR possono essere cumulate con altre agevolazioni salvo i limiti esistenti dalla normativa nazionale ed europea vigente, ivi compresa quella riferita agli aiuti di stato".

I BONUS INVESTIMENTI NEL QUADRO RU (2/2)

«Quanto sopra esposto vale anche per la misura PNRR Transizione 4.0 che prevede la concessione di un credito d'imposta per le imprese che investono in tecnologie 4.0 e in Ricerca e sviluppo. In tale fattispecie, laddove l'investimento risultasse in parte finanziato da altre risorse pubbliche, è ammesso il cumulo con il credito d'imposta (fino a concorrenza del 100% del costo dell'investimento), esclusivamente per la parte di costo dell'investimento non finanziata con le altre risorse pubbliche».

CUMULO è cosa diversa da DOPPIO FINANZIAMENTO

SOCIETÀ «DI COMODO»

I PROBLEMI

I problemi per le società non operative:

- reddito minimo IRES e IRPEF;
- IRES maggiorata del 10,5%;
- valore della produzione minimo IRAP;
- blocco su utilizzo perdite;
- blocco IVA su compensazioni (primo step);
- perdita credito IVA (secondo step).

Abrogata la disciplina delle società in «perdita sistematica»

Previsti interventi nella Legge delega di riforma fiscale

LE SOCIETÀ DI COMODO – MOD 2022

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
		1	2	3	4	5	6	7	8
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
	RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
Start-up <input type="checkbox"/>	RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
	RS123	Totale		2	Ricavi presunti	3	Ricavi effettivi	5	Reddito presunto
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>				,00		,00		,00	
	RS124					1	Agevolazioni	2	Variazioni in aumento
						,00		,00	3
	RS125	Reddito imponibile minimo							,00

LE SOCIETÀ DI COMODO – MOD 2023

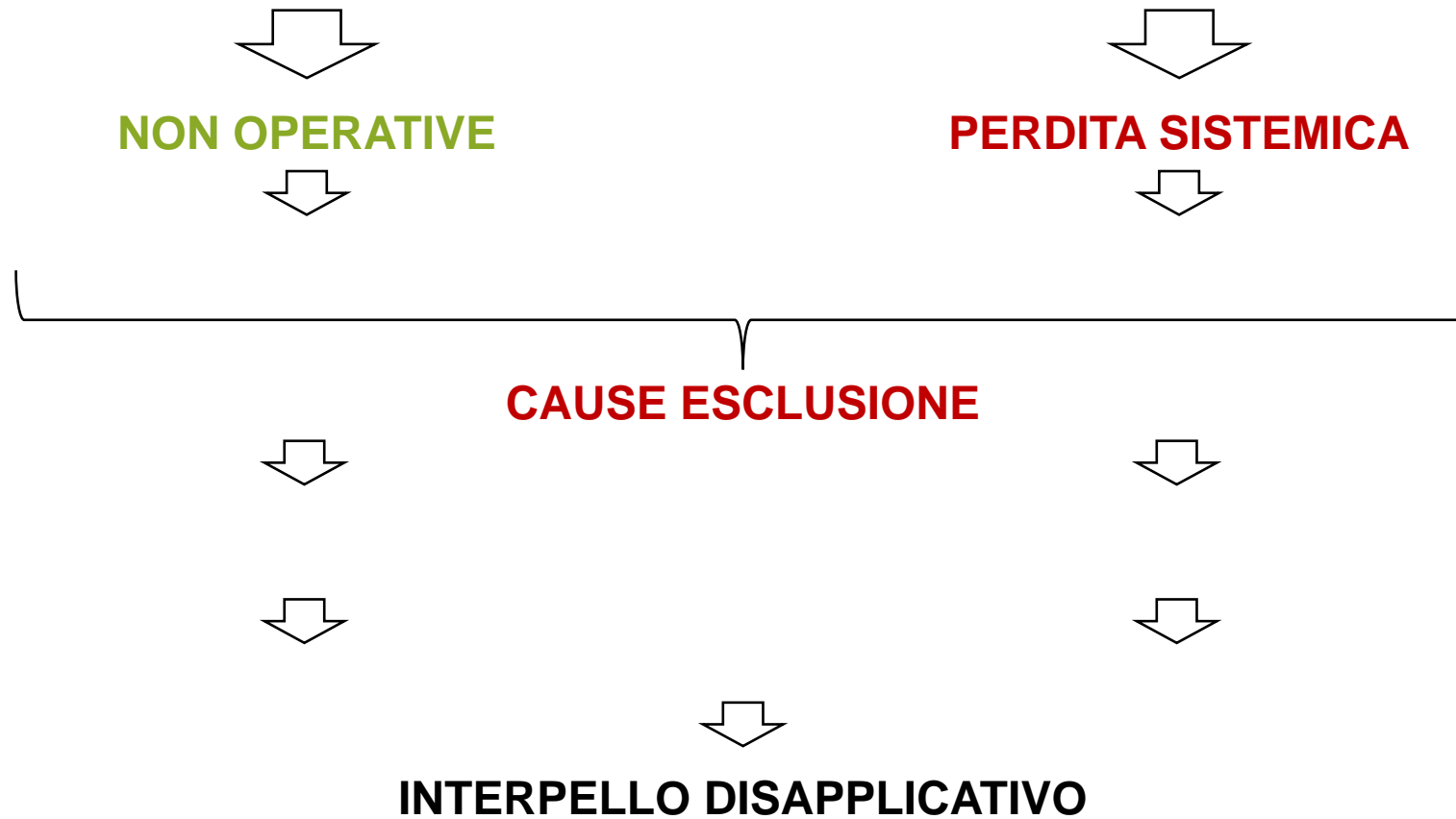
Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

RS116	Esclusione	Disapplicazione	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	Casi particolari			
	1	2	4	6	7	8			
		Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale			
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%		
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%		
RS119	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%		
RS120	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%		
RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%		
RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%		
			Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto			
RS123	Totale	2	,00	3	,00	5	,00		
RS124				Agevolazioni	Variazioni in aumento				
				1	,00	2	,00	3	,00
RS125	Reddito imponibile minimo						,00		

Start-up

Impegno allo scioglimento

DISINNESCO DISCIPLINA



CAUSE ESCLUSIONE

RS116	Esclusione	Disapplicazione	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	4	6	7	8

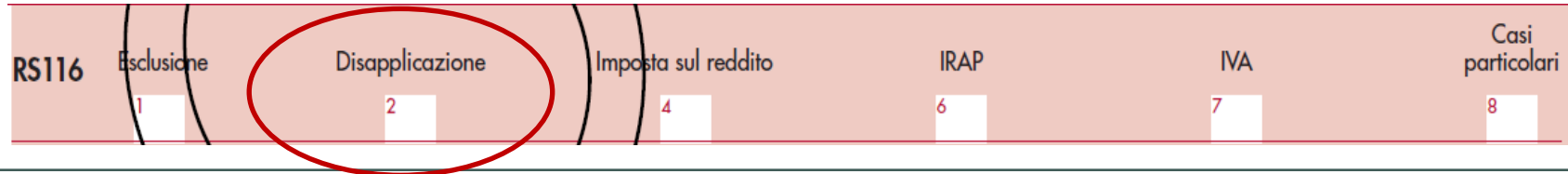
Valgono per entrambe le discipline → consentono disinnesco integrale

⇒ Vanno verificate sull'anno di comodo (per Unico 2022 il 2021)

Le più ricorrenti

2. soggetti nel primo periodo d'imposta
7. società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità
9. società che presentano il valore della produzione (A del conto economico) superiore all'attivo patrimoniale
11. società affidabili ISA (ex congrue e coerenti studi di settore).

CAUSE DISAPPLICAZIONE



Valgono solo per società non operative In alcuni casi il disinnesco è parziale

⇒ Vanno verificate sull'anno di comodo (per Unico 2022 il 2021)

Disapplicazione
parziale

4. La società dispone di immobilizzazioni costituite da immobili in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato
5. la società detiene partecipazioni in società non di comodo, escluse dall'applicazione dell'art. 30 o collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168
6. la società ha ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze che non hanno subito modificazioni
8. società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225

SOCIETÀ DI COMODO PER MANCATO SUPERAMENTO TEST RICAVI

RS116	Esclusione 1	Disapplicazione 2	Imposta sul reddito 4	IRAP 6	IVA 7	Casi particolari 8
-------	-----------------	----------------------	--------------------------	-----------	----------	-----------------------

Indicare:

“1” – in caso di accoglimento dell’istanza di interpello;

“2” – in caso di mancata presentazione dell’istanza e **sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina** delle società non operative;

“3” – in caso di avvenuta presentazione dell’istanza, in assenza di risposta positiva, e **sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina**.

RIVALUTAZIONE 2020 E SOCIETÀ DI COMODO

Considerazioni da tenere presente

- Su società effettivamente operative non ci sono problemi. Su società a rischio occorre valutare gli effetti della rivalutazione con attenzione.
- Rivalutazione effettuata solo ai fini civilistici – irrilevante per il regime delle società di comodo
- Rivalutazione fiscale: rilevante per le società di comodo dal periodo d'imposta di efficacia fiscale. Quindi dal 2021
- Riallineamento: si applicano le stesse regole
- Attenzione alla tecnica contabile con cui è stata operata la rivalutazione. La meno impattante è quella della riduzione del fondo ammortamento (sostanzialmente neutrale).

NOTE OPERATIVE

Le verifiche suggerite sulle società immobiliari:

- contratti di locazione a canone vincolato – disapplicazione;
- contratti di locazione a enti pubblici o assimilati – disapplicazione;
- Canoni di locazione in linea OMI – disapplicazione;
- subentro in locazioni stipulate da altri – interpello;
- locazione a valore di mercato – interpello;
- bene in costruzione o “rimanenza” – escluso.

NOTE OPERATIVE

Le verifiche sulle holding:

Disapplicazione legale

- La società partecipata è esclusa.
- La società partecipata è operativa.
- La società partecipata ha ottenuto l'accoglimento dell'interpello.

Interpello preventivo

- Possesso della sola nuda proprietà.
- La società partecipata non ha riserve di utili sufficienti.
- La società partecipata ha perdite da coprire.
- La società partecipata è in fase di start up.
- La società partecipata appartiene ad un settore in crisi.

LA DIFESA SUGLI ACCERTAMENTI IN TEMA DI SOCIETÀ DI COMODO

- Approccio corretto: abuso dell'utilizzo dell'involucro societario
 - Prima presunzione: la società è non operativa se non supera il test di operatività o se risulta in perdita sistematica
 - Seconda presunzione (in presenza della prima): reddito minimo
 - Presunzione legale (relativa) e quindi inversione dell'onere della prova
- 1°: provare l'effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale
- 2°: provare le ragioni che hanno impedito lo svolgimento dell'attività economica
- 3°: dimostrare le oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimo (**aspetto che rileva per l'interpello disapplicativo**).

LA LEGGE DELEGA DI RIFORMA FISCALE

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo osserva, altresì, i seguenti principi e criteri direttivi specifici:

b) revisionare la disciplina delle società non operative prevedendo:

1) l'individuazione di nuovi parametri, da aggiornare periodicamente, che consentono di individuare le società senza impresa, tenendo anche conto dei principi elaborati, in materia di imposta sul valore aggiunto, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di giustizia europea;

2) la determinazione di cause di esclusione che tengono, tra l'altro, conto dell'esistenza di un congruo numero di lavoratori dipendenti e dello svolgimento di attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa;

LE REGOLE PER IL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI

ART. 1 CO. 574 DELLA L. 27.12.2013 N. 147

Per l'utilizzo in compensazione orizzontale – ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9.7.97 n. 241 – dei crediti relativi alle **imposte sui redditi** e alle relative addizionali, alle **ritenute alla fonte**, alle imposte sostitutive dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, per **importi superiori ad 5.000,00 euro annui**, **il contribuente ha l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità** di cui all'art. 35 co. 1 lett. a) del DLgs. 241/97, relativamente alla singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI

ART. 10 CO. 1 LETT. A) N. 7 DEL DL 1.7.2009 N. 78

La medesima disposizione è prevista ai fini **IVA** non soltanto per la dichiarazione **annuale** ma anche per le dichiarazioni **infrannuali/trimestrali** (modello TR) dalle quali emerga un credito da compensare di importo superiore, come somma progressiva degli utilizzi, ad euro 5.000,00.

L'utilizzo di tali crediti "sopra-soglia" è ammesso dal 10° giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza (e non più dal giorno 16 del mese successivo), a norma dell'art. 17 co. 1 terzo periodo del DLgs. 241/97 come modificato dal DL 124/2019.

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI

In alternativa al rilascio del visto è possibile **la sottoscrizione della dichiarazione** – oltre che dai soggetti di cui all'art. 1 co. 4 del DPR 22.7.98 n. 322 – da parte dell'organo **incaricato della revisione legale dei conti** (art. 2409-*bis* c.c.), attestante l'esecuzione dei controlli previsti dall'art. 2 co. 2 del DM 31.5.99 n. 164 (circ. Agenzia delle Entrate 28/E/2014).

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	
Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA		

Questo riquadro va compilato dal responsabile del CAF o dal professionista che rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del Decreto legislativo n. 241 del 1997.

Negli appositi campi vanno riportati il codice fiscale del responsabile del CAF e quello relativo allo stesso CAF, oppure va riportato il codice fiscale del professionista.

Il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF o il professionista deve inoltre apporre la propria firma che attesta il rilascio del visto di conformità.

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI (1/2)

ATTENZIONE Si ricorda che il visto di conformità, in base alla normativa e alla prassi vigente, non si considera validamente rilasciato nei seguenti casi:

1. il professionista che lo rilascia non risulta iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati tenuto dalle competenti Direzioni regionali;
2. il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non coincide con il soggetto persona fisica che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica (firmatario della sezione "IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA");
3. il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non risulta "collegato" con l'associazione professionale o con la società di servizi o con la società tra professionisti che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
4. il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1), ma non risulta "collegato" con la società partecipata dal Consiglio nazionale, Ordine e Collegio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI (2/2)

5. in caso di CAF, quando il soggetto che lo rilascia non corrisponde al responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) del CAF indicato nella presente sezione;
6. in caso di CAF-impresе, quando il soggetto che lo rilascia corrisponde al responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) del CAF indicato nella presente sezione ma il CAF non risulta “collegato” con la società di servizi, cooperativa o consortile o con il consorzio o l'associazione che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
7. in caso di associazione sindacale tra imprenditori, quando il soggetto che lo rilascia non risulta collegato con la società di servizi, cooperativa o consortile o con il consorzio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica.

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI

In merito al punto 3), il professionista che rilascia il visto di conformità risulta “collegato” con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest’ultimo soggetto coincide con:

1. l’associazione o la società semplice costituita fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all’art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998 (art. 1, comma 1, lett. a), del decreto 18 febbraio 1999);
2. la società commerciale di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all’art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998 (art. 1, comma 1, lett. b), del decreto 18 febbraio 1999);
3. la società tra professionisti (s.t.p.) disciplinata dall’art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, di cui il professionista che appone il visto di conformità è uno dei soci.

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI

In merito al punto 4), il professionista che rilascia il visto di conformità risulta “collegato” con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest’ultimo soggetto coincide con la società partecipata esclusivamente dai consigli nazionali, dagli ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro nonché dai rispettivi iscritti e dalle relative casse nazionali di previdenza e quelle partecipate esclusivamente dalle associazioni rappresentative dei soggetti indicati all’art. 3, comma 3, lett. b), del d.P.R. n. 322 del 1998 e dai rispettivi associati.

Tale società può essere abilitata a svolgere la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni per conto dei soggetti nei confronti dei quali l’amministrazione finanziaria ha riconosciuto la sussistenza dei requisiti di cui all’art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998, sempreché il rappresentante legale della predetta società ovvero il soggetto da questi delegato alla presentazione della richiesta di abilitazione al servizio telematico sia uno dei soggetti indicati all’art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998 (art. 3 del decreto 18 febbraio 1999).

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI (1/2)

In merito al punto 6), il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta “collegato” con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest’ultimo soggetto coincide con:

1. la società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all’art. 32, comma 1, lett. a), b), c) del d.lgs. n. 241 del 1997 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni (art. 2, comma 1, lett. a), del decreto 18 febbraio 1999);
2. la società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti sono, per più della metà, soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lett. a), del decreto 18 febbraio 1999);

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI (2/2)

In merito al punto 6), il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta “collegato” con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest’ultimo soggetto coincide con:

3. il consorzio o la società consortile di cui, rispettivamente, agli artt. 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti sono, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all’art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lett. b), del decreto 18 febbraio 1999);
4. le associazioni di cui all’art. 36 del codice civile costituite tra associazioni sindacali tra imprenditori in cui almeno la metà degli associati è in possesso dei requisiti di cui all’articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e quelle aderenti alle associazioni di cui alla lettera c) del menzionato articolo 32, comma 1, dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997 (art. 2, comma 1, lett. c), del decreto 18 febbraio 1999).

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI (1/2)

In merito al punto 7), (Risoluzione n. 103/E del 28 luglio 2017) il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta “collegato” con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando lo stesso è un dipendente della società inquadrabile tra le società di cui all’articolo 2 del decreto 18 febbraio 1999, di seguito indicate:

1. la società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all’art. 32, comma 1, lettere a), b), c) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni (art. 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);
2. la società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti sono, per più della metà, soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);

IL VISTO DI CONFORMITÀ QUALE PRESUPPOSTO PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI FISCALI (2/2)

3. il consorzio o società consortile di cui, rispettivamente, agli articoli 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti sono, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lettera b), del decreto 18 febbraio 1999).

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Gli adempimenti propedeutici al rilascio del visto di conformità sono:

- l'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali;
- la stipula di una polizza assicurativa della responsabilità civile;
- la comunicazione alla Direzione regionale delle Entrate (DRE) territorialmente competente in base al domicilio fiscale del professionista.

Verificato il contenuto della suddetta comunicazione e accertata la regolarità della documentazione prodotta con la medesima, la DRE provvede ad inserire il nominativo del professionista in un apposito elenco informatizzato.

Il professionista può rilasciare il visto di conformità a decorrere dalla data della comunicazione alla DRE (circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2014 n. 28/E, par. 2).

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni

In linea generale, i professionisti intenzionati ad apporre il visto di conformità devono essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Più nello specifico, il requisito dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni è stato riconosciuto in capo alle associazioni professionali, alle società semplici e alle società commerciali di servizi contabili di cui all'art. 1 co. 1 lett. a) e b) del DM 18.2.99 in relazione al rilascio del visto di conformità da parte del professionista che partecipa ad un'associazione professionale o ad una società di servizi, nonché in capo alla STP, in possesso degli altri requisiti di legge, nella quale il professionista esercita la propria attività di assistenza fiscale.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Polizza assicurativa della responsabilità civile

I professionisti intenzionati a rilasciare il visto di conformità devono stipulare una polizza assicurativa della responsabilità civile (ex art. 22 co. 1 del DM 164/99), la quale deve rispettare le seguenti condizioni (circ. Agenzia delle Entrate 28/E/2014, par. 4):

- il massimale della polizza deve essere adeguato al numero dei contribuenti assistiti e al numero dei visti di conformità rilasciati, comunque non inferiore a 3.000.000 di euro (soglia così incrementata, rispetto a 1.032.913,80 euro, dall'art. 6 co. 2 lett. b) del DLgs. 175/2014);
- totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, senza franchigie o scoperti;
- previsione, per gli errori commessi nel periodo di validità della polizza stessa, del risarcimento del danno denunciato, nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Polizza assicurativa della responsabilità civile

Professionista che esercita in uno studio associato

Il professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno studio associato può anche utilizzare, quale garanzia di cui all'art. 22 del DM 164/99, la polizza assicurativa stipulata dallo studio medesimo per i rischi professionali, purché la stessa preveda un'autonoma copertura a garanzia dell'attività prestata dai singoli professionisti e rispetti le condizioni sopra richiamate (circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2009 n. 21/E, par. 3.1.1).

Professionista che si avvale di una società di servizi

Il professionista che si avvale di una società di servizi può utilizzare la polizza assicurativa stipulata dalla società, a condizione che nella polizza assicurativa vengano indicate le generalità dei singoli professionisti che intendano avvalersene (circ. Agenzia delle Entrate 28/E/2014, par. 4).

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Polizza assicurativa della responsabilità civile

Rinnovo della polizza

Alla scadenza, la polizza assicurativa deve essere rinnovata, garantendone la continuità. Il professionista deve pertanto (circ. Agenzia delle Entrate 28/E/2014, par. 4):

- verificare che la data di validità del rinnovo o della stipula del nuovo contratto assicurativo coincidano con il giorno di scadenza del contratto precedente;
- trasmettere la nuova polizza o (se la polizza è sempre la stessa) copia della quietanza di pagamento, alla DRE territorialmente competente, tramite PEC o raccomandata A/R;
- attestare, ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000, la permanenza dei requisiti comunicati in precedenza.

Qualora il professionista ometta di trasmettere il rinnovo della polizza o copia delle quietanze di pagamento, la DRE provvede a richiederne l'invio al fine di aggiornare la sua posizione avvertendolo che, in mancanza di regolarizzazione entro il termine indicato nella richiesta, non è legittimato ad apporre il visto dalla data di scadenza della polizza.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

La facoltà di rilasciare il visto di conformità è, altresì, subordinata ad una preventiva comunicazione alla DRE territorialmente competente in base al domicilio fiscale del professionista, contenente, in particolare (art. 21 co. 1 del DM 164/99):

- i dati anagrafici, i requisiti professionali, il codice fiscale e la partita IVA;
- il domicilio e gli altri luoghi ove viene esercitata l'attività professionale.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Professionista che esercita in uno studio associato

Il professionista che esercita nell'ambito di una associazione professionale (es. studio associato) deve comunicare, oltre i suddetti dati, anche la denominazione, il codice fiscale e la sede dello studio associato mediante il quale il professionista opera.

Qualora il professionista eserciti nell'ambito di un'associazione professionale (o di uno studio associato) in cui almeno la metà degli associati sia costituita da soggetti legittimati, come sopra indicati, può validamente presentare la comunicazione alla DRE se, in capo alla medesima associazione professionale, sussistono i requisiti:

- del possesso della partita IVA;
- dell'abilitazione alla trasmissione telematica.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Professionista che si avvale di una società di servizi

Nel caso in cui il professionista, per lo svolgimento dell'attività, si avvalga di una società di servizi, deve comunicare, oltre ai suddetti dati, anche (art. 21 co. 1 del DM 164/99):

- la denominazione o la ragione sociale della società di servizi;
- i dati anagrafici dei soci e dei componenti del consiglio di amministrazione e, ove previsto, del Collegio sindacale, della società di servizi;
- le specifiche attività da affidare alla società stessa.

Qualora il professionista, titolare di partita IVA, si avvalga di una società di servizi di cui detenga la maggioranza assoluta del capitale sociale, può validamente presentare la comunicazione preventiva se il requisito del possesso dell'abilitazione telematica sussiste in capo alla società (circ. Agenzia delle Entrate 28/E/2014, par. 3).

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Allegati alla comunicazione

Congiuntamente alla comunicazione in esame, occorre allegare (ex art. 21 co. 2 del DM 164/99):

- la copia integrale della polizza assicurativa, esaminata in precedenza;
- la dichiarazione relativa all'insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'Ordine professionale di appartenenza;
- la dichiarazione relativa alla sussistenza di specifici requisiti di onorabilità (art. 8 co. 1 del DM 164/99).

Le predette dichiarazioni dovranno essere rese ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000, allegando la fotocopia di un documento d'identità del sottoscrittore.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Modalità di comunicazione

La comunicazione in esame può essere (circ. Agenzia delle Entrate 28/E/2014, par. 2):

- consegnata a mano;
- oppure, inviata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno;
- oppure, inviata tramite PEC.

Variazioni dei dati

Eventuali variazioni dei dati e degli allegati, sopra indicati, devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla data in cui si verificano (art. 21 co. 3 del DM 164/99).

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione

I professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili (art. 23 co. 1 del DM 164/99).

Le dichiarazioni e le scritture contabili si considerano predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute (art. 23 co. 2 del DM 164/99):

- direttamente dallo stesso contribuente,
- oppure da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale,

a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Tenuta delle scritture contabili e predisposizione della dichiarazione

Qualora le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente può comunque rivolgersi ad un professionista abilitato (o ad un CAF) per l'apposizione del visto.

Resta fermo che tali soggetti sono, ad ogni modo, tenuti a svolgere i controlli previsti per il rilascio del visto di conformità e a predisporre la dichiarazione (circ. Agenzia delle Entrate 57/E/2009, par. 6.1).

La circ. Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n. 32/E (par. 2.2.1) ha inoltre chiarito che questo principio deve ritenersi applicabile anche nelle ipotesi in cui il soggetto che tiene le scritture, astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità, ne sia, tuttavia, oggettivamente impossibilitato.

ADEMPIMENTI PROPEDEUTICI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Controlli preventivi da parte dell'Agencia delle Entrate

L'Agencia delle Entrate ha quindi previsto nuovi controlli automatici in sede di ricezione delle dichiarazioni da parte del servizio telematico Entratel, al fine di verificare la regolarità del visto di conformità apposto sulla dichiarazione.

Le verifiche introdotte accertano:

- l'assenza del codice fiscale del professionista che ha rilasciato il visto di conformità nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati tenuto dalle Direzioni Regionali, oppure la sua presenza ma in stato "NON ATTIVO";
- se il professionista che rilascia il visto, pur risultando "ATTIVO" nel suddetto elenco informatizzato, non coincide con la persona fisica che ha assunto l'impegno a trasmettere la dichiarazione.

In tali casi, sarà evidenziato un apposito messaggio nella sezione "SEGNALAZIONI" della ricevuta telematica di ricezione della dichiarazione, rilasciata dal servizio Entratel.

Le irregolarità riscontrate in relazione all'iscrizione nell'elenco verranno comunicate anche alla competente Direzione Regionale.

VISTO DI CONFORMITÀ – REGIME SANZIONATORIO

Regime sanzionatorio

Ai fini sanzionatori, occorre distinguere tra la fattispecie di indebita compensazione e quella di infedele rilascio del visto di conformità.

Indebita compensazione

In relazione all'utilizzo in compensazione orizzontale (ex art. 17 del DLgs. 241/97) di crediti, relativi sia alle imposte dirette che all'IVA (ai sensi, rispettivamente, degli artt. 1 co. 574 della L. 147/2013 e 10 co. 1 lett. a) n. 7 del DL 78/2009), l'Agenzia delle Entrate procede con il recupero dell'ammontare dei medesimi crediti, dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni:

- in caso di violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità, o della sottoscrizione alternativa, sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi;
- qualora tali crediti emergano da dichiarazioni con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati.

VISTO DI CONFORMITÀ – REGIME SANZIONATORIO

Regime sanzionatorio

In tali ipotesi, si applica l'art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97, secondo cui la compensazione di un credito d'imposta esistente, in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti, comporta l'applicazione della sanzione pari al 30% del credito utilizzato (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 14.11.2018 n. 82 e 29.11.2019 n. 99), salvo disposizioni speciali.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (risposte a interpelli 25.10.2018 n. 49, 50 e 51), l'omessa apposizione del visto di conformità può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione:

- correttiva, entro il termine di scadenza ordinario, senza applicazione di alcuna sanzione, neppure di natura formale;
- integrativa, ai sensi dell'art. 2 co. 8 del DPR 322/98, con applicazione della sanzione da 250 a 2.000 euro di cui all'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97, eventualmente ridotta per effetto del ravvedimento operoso.

VISTO DI CONFORMITÀ – REGIME SANZIONATORIO

Regime sanzionatorio

Qualora il credito sia stato utilizzato in compensazione "orizzontale" in misura superiore a 5.000 euro e la dichiarazione integrativa risulti presentata:

- nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, resta applicabile la sola sanzione di cui al citato art. 8 del DLgs. 471/97;
- successivamente al decorso di tale termine, si applica anche la suddetta sanzione di cui all'art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97, la quale potrà essere anch'essa oggetto di ravvedimento operoso.

In caso di compensazione di crediti inesistenti, invece, è prevista la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi (art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97).

Con la risposta a interpello 23.4.2021 n. 289, l'Agenzia delle Entrate ha invece chiarito che non è sanzionabile la presentazione di una dichiarazione IVA integrativa, al fine di apporvi il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in precedenza non indicati, lasciando inalterata la destinazione a rimborso del credito IVA, sempreché il credito IVA non sia già stato utilizzato in detrazione o in compensazione.

VISTO DI CONFORMITÀ – REGIME SANZIONATORIO

Visto di conformità infedele

L'infedele rilascio del visto di conformità è punito con la sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro (art. 39 co. 1 lett. a) del DLgs. 241/97, richiamato dagli artt. 1 co. 574 della L. 147/2013 e 10 co. 1 lett. a) n. 7 del DL 78/2009, con riferimento, rispettivamente, alle imposte dirette e all'IVA).

Tale sanzione si applica in relazione ai visto rilasciato sui modelli REDDITI, IRAP, 770 e IVA, mentre è previsto un regime sanzionatorio specifico in relazione al visto di conformità sui modelli 730.

VISTO DI CONFORMITÀ – REGIME SANZIONATORIO

Visto di conformità infedele

La norma prevede, altresì, che in caso:

- di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta a carico dei predetti soggetti la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità, per un periodo da uno a tre anni (si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione);
- di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Con le modifiche apportate dall'art. 7-bis del DL 4/2019, conv. L. 26/2019, è stato previsto che alle sanzioni in materia di visto di conformità infedele non si applichi la maggiorazione di cui all'art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97, secondo il quale la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei 3 anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita attraverso gli ordinari istituti deflativi del contenzioso.