

DETERMINAZIONE DEL REDDITO 2022 PER LE SOCIETA' DI CAPITALI

A CURA DI G. VALCARENGHI

QUALCHE RAGIONAMENTO SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

DERIVAZIONE RAFFORZATA

ART. 83
ANTE
MODIFICHE

- 1) Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ...
- 2) e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile,



valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

FINO AL PERIODO DI IMPOSTA PRECEDENTE A QUELLO IN CORSO AL 22-06-2022

DERIVAZIONE RAFFORZATA

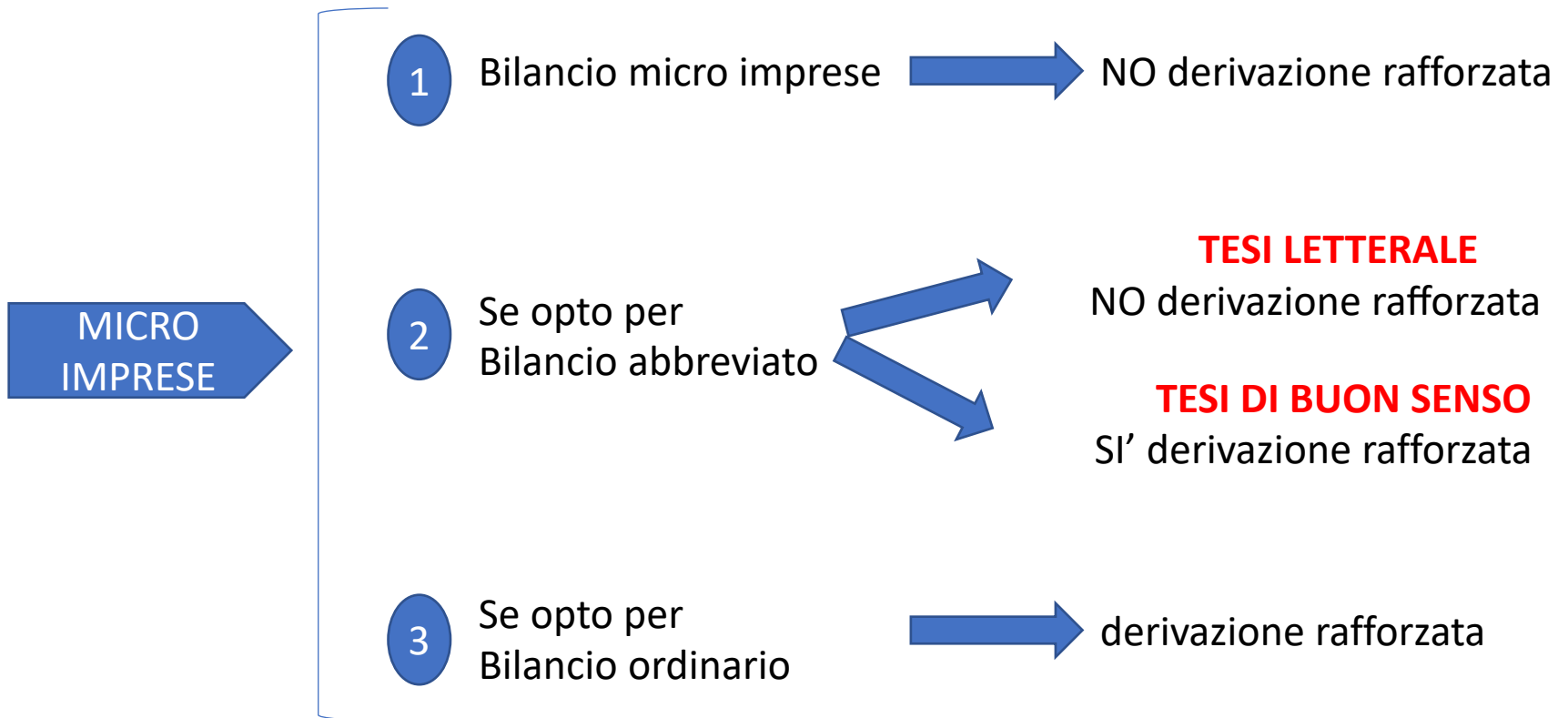
ART: 83
POST
MODIFICHE

- 1) Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ...
- 2) e per i soggetti, **diversi dalle micro-imprese** di cui all'articolo 2435-ter del codice civile **che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria**, i quali redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile,

valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

DAL PERIODO DI IMPOSTA IN CORSO AL 22-06-2022

DERIVAZIONE RAFFORZATA



DAL PERIODO DI IMPOSTA IN CORSO AL 22-06-2022

CORREZIONE ERRORI

ANTE MODIFICHE

- Le componenti di reddito generate dal processo di correzione degli errori contabili (OIC 29), non possono trovare riconoscimento «naturale» ai fini dell'IRES e dell'IRAP, se non attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta interessato dall'errore contabile.
- La deducibilità dei costi o l'imponibilità dei proventi resta ancorata all'imputazione al periodo in cui gli stessi avrebbero dovuto essere contabilizzati. Pertanto, nel sistema tributario attuale, le componenti generate dalla correzione dagli errori non assumono rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui viene effettuata la correzione.

POST MODIFICHE

- I criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili
- Vale per IIDD e IRAP
- **NON VALE** per recupero di componenti negativi per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8 DPR 322/1998
- Quindi:
 - Costi di competenza di precedenti esercizi si deducono quando imputati
 - Ricavi di competenza di precedenti esercizi si tassano quando imputati

DAL PERIODO DI IMPOSTA IN CORSO AL 22-06-2022

LA CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI

LA VERSIONE DEFINITIVA DOPO LA LEGGE DI BILANCIO

Ai fini fiscali, con decorrenza 2022, si ricorda che l'articolo 83, Tuir prevede che - per i soggetti diversi dalle micro imprese – i criteri di imputazione temporale civilistici valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

ECCEZIONE: La disposizione non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per l'accertamento

LIMITAZIONE: e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.

SOLO per le società sottoposte a revisione legale dei conti, la contabilizzazione di poste (attive e passive) in ossequio alla necessità di correggere errori contabili trova rilevanza anche in ambito fiscale.

IL DELICATO TEMA DELL'INERENZA

Sentenza 13.2.2023 n. 4365, Corte di Cassazione

Nozione di inerenza

- condizione per la deducibilità, attiene al rapporto tra costo ed attività d'impresa.
- valutarne la correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (Cass. 11.8.2017 n. 20049 e Cass. 21.1.2009 n. 1465).
- Di recente, la giurisprudenza di legittimità (Cass. 11.1.2018 n. 450, 9.2.2018 n. 3170, 2.2.2021 n. 2224 e 13.1.2023 n. 972) ha inteso il principio di inerenza soprattutto **in termini qualitativi** e dunque di compatibilità, coerenza e correlazione dell'onere all'attività imprenditoriale svolta, giudicando quindi non inerenti i costi che si riferiscono ad un ambito non coerente o estraneo all'attività dell'impresa.
- la correlazione tra costo e attività d'impresa può essere anche "indiretta, potenziale" o valutata "in proiezione futura". In ogni caso, si tratta di un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (Cass. 8.3.2021 n. 6368 e Cass. 17.7.2018 n. 18904).
- Pertanto, un giudizio di tipo quantitativo sul rapporto tra costo sostenuto e vantaggio conseguito assume rilevanza solo qualora rilevi l'antieconomicità dell'operazione, che diventa un indice rivelatore della mancanza di inerenza pur non identificandosi in essa (Cass. 8.6.2021 n. 15932 e Cass. 7.6.2021 n. 15752).

IL DELICATO TEMA DELL'INERENZA

Indeducibilità dei canoni di leasing di una barca

Valorizzando la suddetta nozione qualitativa di inerenza, la sentenza in esame nega la deducibilità dei canoni di leasing dell'imbarcazione, in quanto destinata a godimento diretto da parte dei soci o dei loro familiari e, quindi, a finalità estranee all'attività d'impresa.

Nel caso di specie, depongono a favore di tale conclusione, nel contempo:

- il numero limitato dei noleggi stipulati dalla società (soltanto due, uno per tre giorni e uno per un mese);
- l'assenza di ulteriori attività commerciali nel corso dell'anno;
- la fittizietà del noleggio a una società socia, tenuto conto dell'oggetto sociale di quest'ultima (gestione di un albergo in Milano) e delle cointeressenze societarie;
- il sostenimento delle spese relative all'imbarcazione direttamente da parte dei soci, che provvedevano a far affluire sul conto della società la provvista necessaria per far fronte ai canoni di leasing e alle varie spese di gestione.

IL DELICATO TEMA DELL'INERENZA

Non imponibilità dei proventi relativi all'imbarcazione

La riconosciuta estraneità del bene all'attività commerciale:

- da un lato, comporta l'indeducibilità dei relativi costi,
- dall'altro implica l'esclusione dal reddito d'impresa dei corrispondenti componenti positivi derivanti dal relativo utilizzo.

Ad avviso dei giudici di legittimità, tale principio trova conforto, tra l'altro, nell'art. 8 co. 2 del DL 16/2012, in base al quale, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi.

Nel caso oggetto di giudizio, infatti, l'imbarcazione, sulla base di quanto accertato, non può considerarsi effettivamente prestata alla società e alla sua attività di impresa, essendo stata destinata all'uso personale dei soci.

INERENZA DEL RISCOATTO AGLI HACKER

INTERPELLO 149/2023

- l'Amministrazione finanziaria nega che alla fattispecie rappresentata si applichi il regime di indeducibilità dei costi da reato previsto dall'art. 14 comma 4-bis della L. 537/93.
- L'indeducibilità riguarda i soli elementi passivi sostenuti per la commissione del reato, e non la totalità dei costi dedotti dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo.
- Ciononostante, il riscatto viene ritenuto comunque indeducibile dal reddito d'impresa. Infatti, nonostante le richieste dell'Agenzia, la società istante non ha prodotto "un supporto documentale idoneo" a dimostrare che l'uscita di denaro relativa all'acquisto dei bitcoin e il successivo trasferimento degli stessi siano correlati alle prestazioni che gli hacker si sarebbero impegnati a eseguire. Sembra quindi di capire che, ove tale prova fosse stata fornita, il costo avrebbe potuto essere considerato deducibile.

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	
	RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE										,00

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

RF55	Altre variazioni in diminuzione	38	2	3.600,00	3	4	,00	5	6	,00	55
		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	
		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

Esempio (dettaglio dati come anno precedente):

SINTESI DEDUZIONE IRAP: QUADRO IS PROVVISORIO		
Descrizione	Nr. dip.	Deduzione
IS1 - Contributi assicurativi		2.237,60
IS2 - Deduzione forfetaria		
IS3 - Contributi previdenziali e assistenziali		
IS4 - Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo		
IS5 - Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti		
IS7 - Deduzione del costo residuo per il personale dipendente		251.133,86
IS8 - Somma dei righi da IS1 col. 2 a IS7 col. 2		253.371,46
IS9 - Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		
IS10 - Totale deduzioni (IS8 - IS9)		253.371,46

Dipendenti a tempo
indeterminato - somma
ex (IS1 + IS2 + IS3 + IS7)
= campo IS7



CODICE FISCALE

[illegible]

PERIODO D'IMPOSTA 2022

QUADRO IS
Prospetti vari

Mod 7

Sez. I - Deduzioni -
art. 11 D.Lgs. n. 446/97[illegible]

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI COME ALLEGGERIMENTO DEL CONTO ECONOMICO

ART. 60 D.L. 104/2020

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

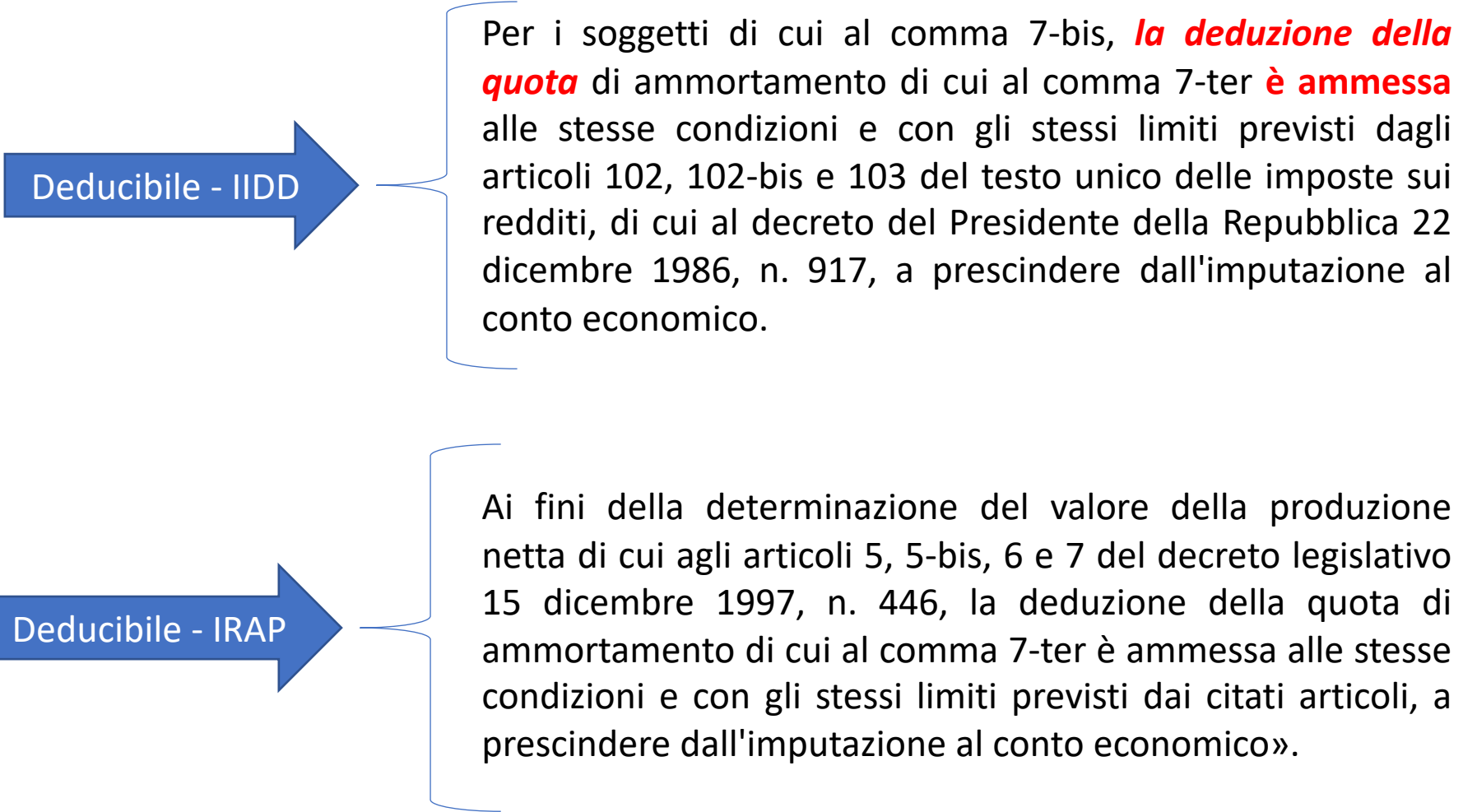
POSSIBILITÀ DI NON EFFETTUARE AMMORTAMENTO 2020, 2021, 2022 E 2023 FINO AL 100% IN DEROGA ALL'ART. 2426 CC.

QUOTA DI AMMORTAMENTO NON EFFETTUATA VIENE IMPUTATA AL SUCCESSIVO ESERCIZIO

PIANO DI AMMORTAMENTO ALLUNGATO DI 1 ANNO

7 -BIS. I SOGGETTI CHE NON ADOTTANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI, NEGLI ESERCIZI IN CORSO AL 31 DICEMBRE 2021, AL 31 DICEMBRE 2022 E AL 31 DICEMBRE 2023. POSSONO, ANCHE IN DEROGA ALL'ARTICOLO 2426, PRIMO COMMA, NUMERO 2), DEL CODICE CIVILE, 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. LA QUOTA DI AMMORTAMENTO NON EFFETTUATA AI SENSI DEL PRESENTE COMMA É 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 DI UN ANNO. [...]

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE



Deducibile - IIDD

Per i soggetti di cui al comma 7-bis, **la deduzione della quota** di ammortamento di cui al comma 7-ter **è ammessa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

Deducibile - IRAP

Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico».

- **codice 81**, per i soggetti che, nell'esercizio 2022, non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali in applicazione delle disposizioni di cui al comma 7-bis dell'art. 60 del decreto-legge n. 104 del 2020, la quota di ammortamento non effettuata deducibile alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR, a prescindere dall'imputazione al conto economico;

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6
		81	Amm.ti non a CE	,00	,00	,00	,00
		7	8	,00	9	10	,00
		13	14	,00	15	16	,00
		19	20	,00	21	22	,00
		25	26	,00	27	28	,00
		31	32	,00	33	34	,00

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6
		81	Amm.ti non a CE	,00	,00	,00	,00
		7	8	,00	9	10	,00
		13	14	,00	15	16	,00
		19	20	,00	21	22	,00
		25	26	,00	27	28	,00
		31	32	,00	33	34	,00

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6
		81	Amm.ti non a CE	,00	,00	,00	,00
		7	8	,00	9	10	,00
		13	14	,00	15	16	,00
		19	20	,00	21	22	,00
		25	26	,00	27	28	,00
		31	32	,00	33	34	,00

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

LA DEDUZIONE FISCALE NON E' OBBLIGATORIA



Interpello 607/2021

Di conseguenza, proprio avendo riguardo al carattere eccezionale e alla funzione agevolativa delle disposizioni in commento considerate nel loro complesso, deve interpretarsi la locuzione «la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa» nel senso di **consentire ai contribuenti la facoltà di dedurre le quote di ammortamento qui in esame, anche in assenza dell'imputazione a conto economico.**

Una diversa lettura delle disposizioni che presuppone il vincolo di dedurre gli ammortamenti di cui si tratta, seppur sospesi ai fini contabili e monitorati mediante apposita riserva del patrimonio netto, incrementando le perdite fiscali di periodo (che, peraltro, ai fini IRAP non risultano riportabili nei successivi periodi d'imposta) ridurrebbe il beneficio teorico concesso alle imprese gravando le stesse di ulteriori

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

CHI VUOLE DEDURRE, QUALE MISURA UTILIZZA?



Variazioni in diminuzione

Art. 60, commi 7-bis e ss, D.L. n. 104/2020. Nel caso in cui l'impresa decida di dedurre fiscalmente gli ammortamenti sospesi, si chiede se per la quantificazione della variazione in diminuzione occorre far riferimento:

- 1) ai piani di ammortamento effettivamente utilizzati dal contribuente negli esercizi precedenti,
- 2) ovvero se si può quantificare in ogni caso tale variazione nella misura massima di ammortamento consentita fiscalmente.



Risposta

.... (OMISSIS)...

Il rimando al comma 7-ter, che si riferisce alla “*quota di ammortamento non effettuata*”, induce a ritenere che per la quantificazione della quota di ammortamento deducibile occorra far riferimento ai piani di ammortamento effettivamente utilizzati dal contribuente negli esercizi precedenti.

Tale soluzione è, inoltre, preferibile per ragioni di sistema, in quanto sia la normativa civilistica che quella fiscale, prevedendo il principio della sistematicità dell'ammortamento, ha come scopo quello di evitare che gli ammortamenti possano essere imputati nei vari esercizi in base a valutazioni mutevoli di convenienza.



RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

LEGAME CON SUPER / IPER AMMORTAMENTO e ALTRO



Interpello 66/2022

In considerazione della summenzionata natura extracontabile delle deduzioni del cd. super ammortamento che le rende autonome rispetto al transito al conto economico degli ammortamenti contabili e tenuto conto della circostanza che la disciplina contenuta nei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del decreto legge n. 104 del 2020 rinvia esclusivamente alle norme del t.u.i.r. in materia di ammortamenti, **la sospensione degli ammortamenti civilistici**, operata fruendo del predetto regime di cui all'articolo 7-bis, **non determina alcun rinvio delle quote del cd. ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza**



Interpello 65/2022

Si applica anche ai beni gratuitamente devolvibili, nonostante la norma non richiami le disposizioni dell'articolo 104 del Tuir

SE NON AMMORTIZZO MA DEDUCO

PIANO CIVILE				PIANO FISCALE			
	STORICO	QUOTA	RESIDUO		STORICO	QUOTA	RESIDUO
2018	1000	50	950	2018	1000	50	950
2019	1000	100	850	2019	1000	100	850
2020	1000		850	2020	1000	100	750
2021	1000		850	2021	1000	100	650
2022	1000		850	2022	1000	100	550

SEZIONE I

Riconciliazione
dati di bilancio
e fiscali

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa		AS/D.Lgs. 139/2015	Valore precedente
		1 BENI NON AMMORTIZZATI (dettagliare)			2		3	4 ,00
RV1	Valore contabile	5 Valore iniziale	6 Incrementi	7 Decrementi	8 Valore finale		9 Valore di realizzo	
		850 ,00	,00	,00	850 ,00			
	Valore fiscale	10 Valore iniziale	11 Incrementi	12 Decrementi	13 Valore finale			
		650 ,00	,00	100 ,00	550 ,00			

Se nel 2023 dovessi vendere il bene a 850:

- Contabilmente non evidenzio né plusvalenza né minusvalenza; inoltre libero la riserva indisponibile (alimentata per 300)
- Fiscalmente devo tassare una plusvalenza di 300, mediante variazione in aumento

LA RAPPRESENTAZIONE CONTABILE DEI CREDITI DI IMPOSTA EE E GAS E PER ACQUISTO BENI STRUMENTALI

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

BONUS EE e GAS relativi ai 4 trimestri del 2022:

- Anche se non ancora utilizzati (riferimento al 3° e 4° esercizio)
- Anche se comunicati nel 2023 dal fornitore
- A condizione che abbia trasmesso comunicazione entro 16-3-2022

CONTRIBUTO IN C/ESERCIZIO: SCRITTURE CONTABILI

xx-xx-22 Rilevazione contributo in c/esercizio					
ATT			CE		
CII 5-BIS	Crediti tributari	a	A 5	Altri ricavi e proventi	xxx.xxx

FISCALMENTE NON SONO TASSATI

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	99	2	AIUTI COVID	,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

INDIVIDUAZIONE DEL CREDITO

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Codice credito
		1

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

NON SEMPRE PRESENTE (EE – GAS)

IPOtesi di acquisto da terzi
Non compilano sezione VI-A

RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c.	¹	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	²	,00
------------	--	----------------	--------------	-----	------------------------------	--------------	-----

IPOtesi DI CESSIONE A TERZI
Non compilano sezione VI-B

GENESI ED EVOLUZIONE DEL CREDITO

[illegible]

per questi crediti i
dettagli non vanno
compilati

nel rigo RU5, colonna 3, l'ammontare complessivo del credito spettante nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione,

Non ci sono indicazioni specifiche in merito al seguente caso:

- Maturo credito per 100
- Non utilizzo in compensazione entro termine ultimo (ad esempio, 31-12-2022)
- Perdo utilizzo del residuo

MA SUCCESSIVAMENTE LE TROVIAMO IN RELAZIONE AL RIPORTO

GENESI ED EVOLUZIONE DEL CREDITO

RU12 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni	X	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 rigi RU2, RU3, RU5, colonna 3, e RU8 e la somma degli importi indicati nei rigi 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.

2 ECCEZIONI

SOLO F24 SINO AL 31-12-2022 ,00

- Con riferimento al credito d'imposta identificato con il **codice "06"** Giovani calciatori va riportato l'ammontare del credito utilizzato entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della presente dichiarazione.
- Relativamente al credito d'imposta identificato con il **codice "80"** Imposte anticipate (DTA), va riportato l'ammontare del credito utilizzato entro la data di presentazione della presente dichiarazione;

CREDITI RICEVUTI

SEZIONE VI		Codice credito		Natura cessione		Anno di riferimento		Codice fiscale soggetto cedente		Importo ricevuto	
Sezione VI-A Crediti d'imposta ricevuti	RU501	1		2		3		4		5	,00
	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;
- 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	
	RU506										,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.

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

SE IL CONTRIBUTO E' IN CONTO CAPITALE (AD ESEMPIO ARREDAMENTO DI SICUREZZA) SONO POSSIBILI DUE SOLUZIONI (OIC 16 PAR. 88):

METODO INDIRETTO

**COSTO STORICO "PIENO"
AMMORTAMENTO PIENO
CONTRIBUTO A RISCONTI ATTIVI
RILASCIO PER COMPETENZA IN
A5 IN OGNI ESERCIZIO**

METODO DIRETTO

**COSTO STORICO RIDOTTO PER IL
CONTRIBUTO
AMMORTAMENTO RIDOTTO**

EFFETTO IDENTICO SU UTILE E PN

CREDITO IMPOSTA: ESEMPIO SUL 2021

Ripresa fiscale quote pregresse

- Acquisto bene del costo di 1.000
- Credito imposta 50% (per ipotesi) = 500

INDIRETTO

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	TOTALE
Amm.to sul lordo	50	100	100	100	100	100	100	100	100	100	50	1.000
Contributo	25	50	50	50	50	50	50	50	50	50	25	500
a Conto Economico	25	50	50	50	50	50	50	50	50	50	25	500

DIRETTO

Amm.to sul netto	25	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	500
------------------	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-----

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6
	99	CREDITO IMPOSTA			,00	,00
	7	8	9	10	11	12
			,00		,00	,00
	13	14				
	19	20				
	25	26				
	31	32				

Notiamo che con il metodo indiretto nel CE transita 100 di ammortamento che deduciamo, mentre con il metodo diretto transita 50. Quindi col metodo diretto deduciamo di meno? Forse è un altro caso di disallineamento

CREDITO IMPOSTA: PRENOTAZIONE 2022

- Prenoto bene industria 4.0 versando acconto del 20%
- Non maturo credito imposta, devo attendere interconnessione
- Mi assicuro la misura del credito di imposta

Bilancio 2022

- **ACCONTO: voce B II 5) Immobilizzazioni in corso e acconti**
- **NON contabilizzo il credito perché investimento non realizzato**

UNICO 2023

- **Nel Quadro RU segnalo prenotazione**

RU5 Credito d'imposta spettante nel periodo

(di cui	1	2	B2	C2	D2	E2	3
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

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.

IL NUOVO TORMENTO DEL QUADRO RU

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
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 ¹ ,00	² ,00	B2 ,00	C2 ,00
			D2 ,00	E2 ,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)
	¹ ,00	² ,00	³ ,00	⁴ ,00
			IRES (Acconti)	IRES (Saldo)
			⁵ ,00	⁶ ,00
			Imposta sostitutiva	IRAP
			⁷ ,00	⁸ ,00
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
			¹ ,00	² ,00
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	²
				,00

nel rigo RU6, l'ammontare del credito utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997 **nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione**, avendo cura di riportare gli utilizzi effettuati con il codice tributo relativo al credito indicato nel rigo RU1.

Con riferimento al credito d'imposta identificato con il **codice "06" Giovani calciatori** va riportato l'ammontare del credito utilizzato entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della presente dichiarazione.

Relativamente al credito d'imposta identificato con il **codice "80" Imposte anticipate (DTA)**, va riportato l'ammontare del credito utilizzato entro la data di presentazione della presente dichiarazione;

IL NUOVO TORMENTO DEL QUADRO RU

RU1

Dati identificativi del credito d'imposta spettante

Codice credito

1

- “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”.

Al credito d'imposta non si applicano i limiti di utilizzo previsti dall'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007, dall'articolo 34 della legge n. 388 del 2000 e dall'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010.

Le imprese che si avvalgono delle misure agevolative introdotte dai predetti commi della citata legge effettuano una comunicazione al Ministero dello sviluppo economico, secondo le modalità e i termini definiti con apposito decreto direttoriale del Ministero dello sviluppo economico (comma 1059).

IL NUOVO TORMENTO DEL QUADRO RU

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Codice credito	1
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	Il credito viene indicato ma non è utilizzato in compensazione su modello F24	
	(di cui	1 INVESTIMENTI	,00
	2 PRENOTATI	,00	
	B2	,00	
	C2	,00	
	D2	,00	
	E2	,00	
	3	,00	

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.

IL NUOVO TORMENTO DEL QUADRO RU

		Investimenti diversi allegati A e B					Investimenti allegato A
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw			
RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	1	2	3	4		
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)	Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	Interconnessione	
		4A	4B	4C	5	6	

Inoltre, nella sezione IV, vanno compilati i righi 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.

SONO COMPARI QUESTI NUOVI
DETTAGLI RISPETTO AL TOTALE

INDUSTRIA 4.0 DEL 2022 NON INTERCONNESSI

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.

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

Mutuando l'esemplificazione fornita dalla circ. Agenzia delle Entrate 9/2021 (§ 5.4), si ipotizzi che nel corso del 2022 si sia proceduto all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile di costo pari a 100.000,00 euro e che nel corso del 2023 si proceda alla sua interconnessione.

Qualora l'impresa nel corso del 2022 si avvalga della possibilità di utilizzare in compensazione la prima quota del credito "ordinario", pari a 2.000,00 euro (1/3 di 6.000), a partire dal 2023 decorrerà il triennio di fruizione del credito spettante, per ipotesi, ai sensi del co. 1057 e la quota annuale compensabile sarà pari 1/3 di 38.000 (40.000 – 2.000).

In particolare, nel caso in esame:

- il credito d'imposta "ordinario" sarebbe pari a 6.000,00 euro ($100.000 \times 6\%$), suddiviso in tre quote annuali di pari importo pari a 2.000,00 euro ($6.000/3$);
- il credito d'imposta "4.0" sarebbe pari a 40.000,00 euro ($100.000 \times 40\%$), ridotto però della prima quota del credito "ordinario" utilizzata pari a 2.000,00 euro, per un totale quindi di 38.000,00 euro, suddiviso in tre quote annuali di pari importo pari a 12.666 ($38.000/3$).

In tal caso, il quadro RU del modello REDDITI 2023, stando alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, potrebbe essere compilato come di seguito:

- nel rigo RU1 indicando il codice "2L";
- nel rigo RU5 indicando il credito d'imposta in misura "piena", pari a 40.000;
- nel rigo RU12 indicando il credito residuo che sarà riportato nella successiva dichiarazione, pari a 38.000,00 euro ($40.000 - 2.000$ quota utilizzata in compensazione).

- Investimento 2022: 100.000 con entrata in funzione ma non connesso
- Credito teorico: 40.000
- Credito effettivo «temporaneo»: 6.000, in tre quote da 2.000 ciascuna

SEZIONE I	
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1 Dati identificativi del credito d'imposta spettante Bonus beni strumentali L. 178/2020 Codice credito 1 2 L
	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 40.000,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 E2 ,00) 3 40.000,00
	RU6 Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 2.000,00
	RU7 Credito utilizzato ai fini Ritenute 1 ,00 IVA (Periodici e acconto) 2 ,00 IVA (Saldo) 3 ,00 IRES (Acconti) 4 ,00 IRES (Saldo) 5 ,00 Imposta sostitutiva 6 ,00 IRAP 7 ,00
	RU8 Credito d'imposta versato ,00
	RU9 Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) Art. 1260 c.c. 1 ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,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) Vedere istruzioni 1 2 38.000,00

Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B			Investimenti allegato A
	Beni materiali 1 ,00	Beni immateriali 2 ,00	Strumenti tecnologici sw 3 ,00	
RU130	100.000,00	,00	,00	100.000,00
	Investimenti primo gruppo allegato A 4A ,00	Investimenti secondo gruppo allegato A 4B ,00	Investimenti terzo gruppo allegato A 4C ,00	Investimenti allegato B 5 ,00
				Interconnessione 6 X

RETTIFICA ALTERNATIVA PER ANNO 2021

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.

		Investimenti diversi allegati A e B				
RU141	Investimenti beni strumentali 2021	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	Investimenti allegato B
		1	2	3	4	5
		VARIAZIONI IN DIMINUZIONE DEGLI INVESTIMENTI INDICATI NELL'ANNO 2021				
				Variazione Credito L3	Variazione Credito 2L	Variazione Credito 3L
				6	7	8
				VARIAZIONI IN DIMINUZIONE DEL CREDITO		

Indicazione nel modello REDDITI SC 2023

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020 va indicato:

- nella sezione I del quadro RU;
- nella sezione IV del quadro RU, ai righe RU130 e RU140.

Si consideri, a mero titolo esemplificativo il caso di un bene strumentale "ordinario" acquistato nel 2022, il cui costo ammonta a 500.000,00 euro.

In tal caso, il credito d'imposta è pari a $500.000,00 \times 6\% = 30.000,00$ euro, utilizzabile in tre quote annuali (10.000,00 euro ciascuna).

Occorre quindi compilare il quadro RU come di seguito:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Bonus beni strumentali L. 178/2020		¹ 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: ¹ 30.000,00 ² ,00 ³ ,00 ⁴ ,00 ⁵ ,00 ⁶ ,00 ⁷ ,00 ⁸ ,00 ⁹ ,00 ¹⁰ ,00 ¹¹ ,00 ¹² ,00 ¹³ 30.000,00									
	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		
			,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. 43-ter D.P.R. 602/73		,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)			Vedere istruzioni				,00			
RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B					Investimenti allegato A				
		Beni materiali		Beni immateriali		Strumenti tecnologici sw					
			500.000,00		,00		,00		,00		
		Investimenti primo gruppo allegato A		Investimenti secondo gruppo allegato A		Investimenti terzo gruppo allegato A		Investimenti allegato B	Interconnessione		
		4A	,00	4B	,00	4C	,00	5	,00	6	,00

TITOLARE EFFETTIVO E DIVIETO DI CUMULO

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 righi 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).

TITOLARE EFFETTIVO

RU150 Titolare effettivo

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
		1	2	3
Codice fiscale	Nome			
5	6			
Cognome	Data di nascita	Codice Stato estero di nascita		
7	8 giorno mese anno	9		
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			

TITOLARE EFFETTIVO

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

Nel caso in cui il cliente sia una società di capitali:

- costituisce indicazione di proprietà diretta la titolarità di una partecipazione superiore al 25% del capitale del cliente, detenuta da una persona fisica;
- costituisce indicazione di proprietà indiretta la titolarità di una percentuale di partecipazioni superiore al 25% del capitale del cliente, posseduto per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

Qualora l'assetto proprietario non consenta di 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, in ultima istanza, è attribuibile il controllo del medesimo in forza:

- del controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- del controllo di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria;
- dell'esistenza di particolari vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.

TITOLARE EFFETTIVO

In via residuale, qualora l'applicazione dei suddetti criteri non consenta di individuare univocamente uno o più titolari effettivi, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche titolari, conformemente ai rispettivi assetti organizzativi o statutari, di poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione della società.

TITOLARE EFFETTIVO E DIVIETO DI CUMULO

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:

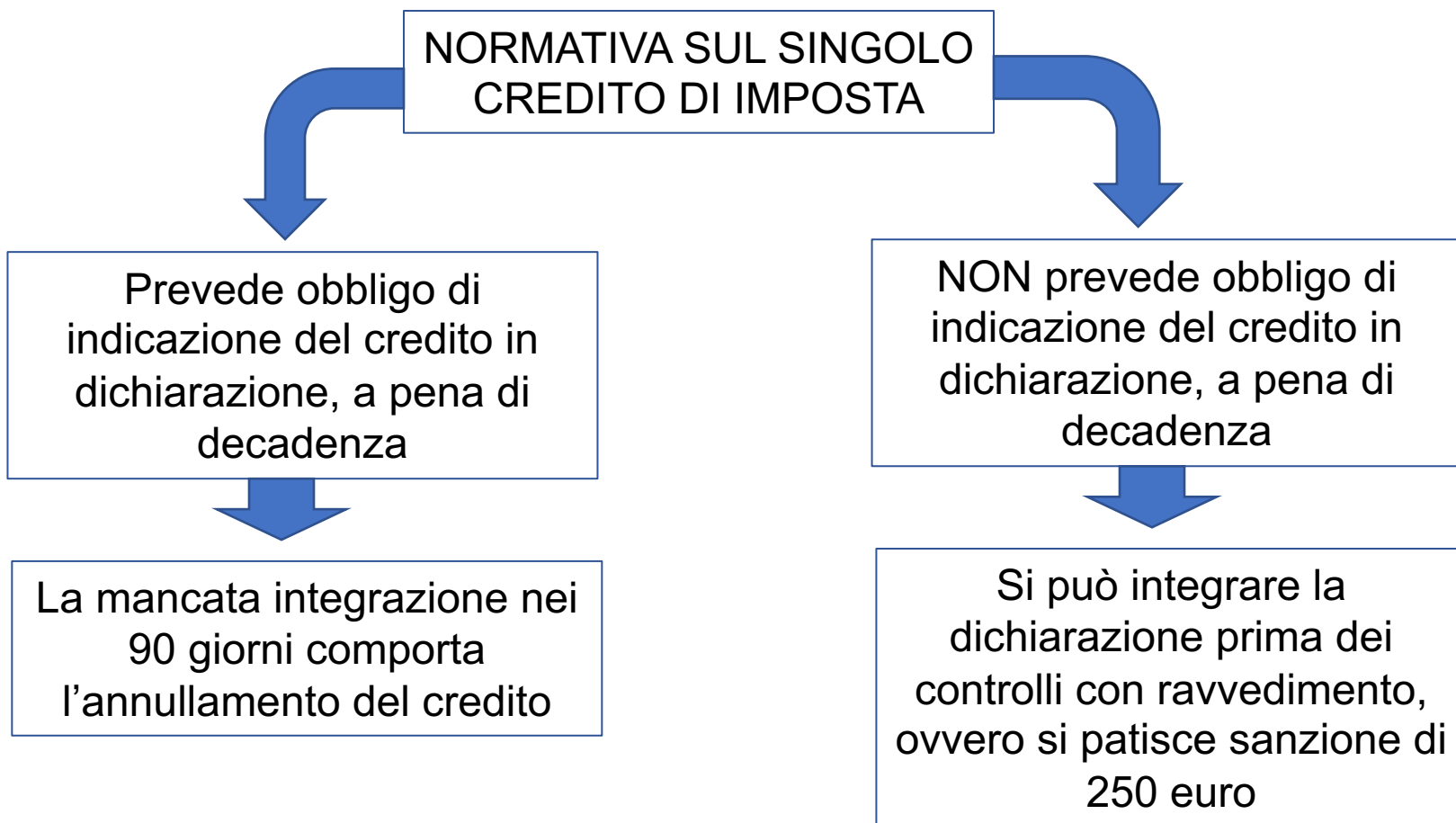
- in colonna 1, il codice del credito d'imposta;
- in colonna 2, l'anno di riferimento (2020, 2021 o 2022) nel quale i benefici sono stati cumulati;
- in colonna 3, la descrizione dell'ulteriore sovvenzione fruita.

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.

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

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 omesso 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.

LA RAPPRESENTAZIONE CONTABILE DEI BONUS IMMOBILIARI 110%

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Ipotesi: un condominio realizza un intervento sulle parti comuni che dà diritto al superbonus 110% con una spesa imputata pro-quota all'impresa Alfa (in quanto condomino) pari ad Euro 20.000.

- i. Costo Intervento: Euro 20.000
- ii. Beneficio fiscale: Euro 22.000 (110% di Euro 20.000)

Impresa Alfa – rilevazione iniziale

Anno 0 – realizzazione dell'intervento

Immobilizzazioni materiali	20.000	@	Debito	20.000
----------------------------	--------	---	--------	--------

Pagamento del debito

Debito	20.000	@	Cassa	20.000
--------	--------	---	-------	--------

Iscrizione Beneficio fiscale al costo ammortizzato (VN del credito Euro 22.000)

Crediti Tributari	20.000	@	Contributo c/impianti	20.000
Contributo c/impianti	20.000	@	Immobilizzazioni materiali	20.000

Metodo diretto, ma impatta sulla posizione fiscale

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Impresa Alfa – valutazione successiva e utilizzo della detrazione fiscale

Da Anno 1 a anno 5 – premesso che il periodo per beneficiare della detrazione è fissato in 5 anni, l'impresa Alfa inizia a beneficiare della detrazione in quote costanti (Euro 22.000/5 pari ad Euro 4.400)⁶ per cinque anni a partire dall'anno 1.

Anno 1 – si ipotizza che le imposte correnti IRES (lorde) siano pari ad Euro 15.000

Rilevazione delle imposte correnti e del debito IRES da pagare

Imposte IRES	15.000	@	Debito IRES	10.600
		@	Crediti Tributari	4.400

Rilevazione del provento finanziario

Crediti Tributari	652	@	Provento Finanziario	652
-------------------	-----	---	----------------------	-----

	STATO PATRIMONIALE	CONTO ECONOMICO
	<i>Credito Tributario</i>	<i>Provento finanziario</i>
Anno 0	20.000	(0)
Anno 1	16.252	652
Anno 2	12.383	530
Anno 3	8.387	404
Anno 4	4.261	274
Anno 5	(0)	139
		2.000

**SE NON APPLICO COSTO
AMMORTIZZATO FACCIO
RIPARTIZIONE LINEARE
SU 5 QUOTE O 4 QUOTA**

⁶ Per semplicità il calcolo del costo ammortizzato è stato effettuato considerando come anno 0 il 31.12.2020 e la fruizione annuale a partire dal 31.12.2021 e fino al 31.12.2025. Gli effetti sarebbero naturalmente diversi considerando le date effettive di utilizzo della detrazione fiscale.

Per il calcolo del costo ammortizzato è stato utilizzato il tasso interno di rendimento.

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Quesito 2 - contabilizzazione dello sconto in fattura

Nell'esempio che segue sono illustrati gli effetti contabili in capo all'impresa Beta commissionaria dei lavori ipotizzando:

- 1. l'applicazione da parte dell'impresa Beta di uno sconto in fattura di Euro 20.000 (pari al valore di mercato del credito tributario);*

Impresa Beta

Anno 0 – realizzazione dell'intervento

Crediti vs cliente	20.000	@	Ricavo	20.000
--------------------	--------	---	--------	--------

Riconoscimento del beneficio fiscale – l'impresa Beta riclassifica il credito vs il cliente in credito tributario (per la parte relativa allo sconto in fattura concesso)

Crediti Tributari	20.000	@	Crediti vs cliente	20.000
-------------------	--------	---	--------------------	--------

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Quesito 3 – contabilizzazione della cessione del credito (cedente)

Nell'esempio che segue sono illustrati gli effetti contabili in capo al cedente (impresa Alfa) secondo due diverse ipotesi:

- 1. Ipotesi 1: successiva cessione del credito ad un prezzo pari Euro 19.000 (valore nominale Euro 22.000);*
- 2. Ipotesi 2: successiva cessione del credito ad un prezzo pari Euro 21.000 (valore nominale Euro 22.000).*

Impresa Alfa

Anno 0 – realizzazione dell'intervento

Immobilizzazioni materiali	20.000	@	Debito	20.000
----------------------------	--------	---	--------	--------

Pagamento del debito

Debito	20.000	@	Cassa	20.000
--------	--------	---	-------	--------

Iscrizione Beneficio fiscale al costo ammortizzato

Crediti Tributarî	20.000	@	Contributo c/impianti	20.000
Contributo c/impianti	20.000	@	Immobilizzazioni materiali	20.000

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Hp 1 Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad Euro 19.000 (VN Euro 22.000)

Cassa	19.000	@		
Oneri finanziari	1.000	@	Crediti Tributari	20.000

Hp 2 Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad Euro 21.000 (VN Euro 22.000)

Cassa	21.000	@	Crediti Tributari	20.000
		@	Proventi Finanziari	1.000

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Quesito 4 - contabilizzazione ricezione credito (cessionario)

Nell'esempio che segue sono illustrati gli effetti contabili in capo al cessionario ipotizzando l'acquisizione del credito dall'impresa Alfa ad un prezzo pari Euro 19.000 (valore nominale Euro 22.000);

Cessionario

Acquisizione del credito tributario dall'impresa Alfa ad Euro 19.000 (VN Euro 22.000)

Crediti Tributari	19.000	@	Cassa	19.000
-------------------	--------	---	-------	--------

Da Anno 1 a anno 5⁸ - il cessionario compensa il credito tributario in quote costanti (Euro 22.000/5 pari ad Euro 4.400) per cinque anni a partire dall'anno 1.

Anno 1

Debiti Tributari	4.400	@	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	968	@	Provento Finanziario	968

	STATO PATRIMONIALE	CONTO ECONOMICO
	Credito Tributario	Provento finanziario
Anno 0	19.000	(0)
Anno 1	15.568	968
Anno 2	11.960	793
Anno 3	8.170	609
Anno 4	4.187	417
Anno 5	(0)	213
		3.000

SE NON APPLICO COSTO
AMMORTIZZATO FACCIO
RIPARTIZIONE LINEARE
SU 5 QUOTE O 4 QUOTA

ASSEGNAZIONE, CESSIONE AGEVOLATA

LE ASSEGNAZIONI FANNO «CAPOLINO»

LE OPERAZIONI SI FANNO NEL 2023, MA SONO STATE INSERITE PER CHI HA IL PERIODO DI IMPOSTA NON COINCIDENTE CON ANNO SOLARE



SEZIONE XXIV

Assegnazione o
cessione di beni ai soci

		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94	Beni immobili	1 _____,00	2 _____,00	3 _____,00
RQ95	Beni mobili	1 _____,00	2 _____,00	3 _____,00
RQ96	Totale	Imponibile 1 _____,00	Società non operative 2	Imposta sostitutiva 3 _____,00
RQ97	Riserve in sospensione	Imponibile 1 _____,00	Aliquota 13%	Imposta sostitutiva 2 _____,00

MA ATTENZIONE AL PATRIMONIO NETTO 2022

1°

Stralcio dalla contabilità il bene al valore di libro, a prescindere dal valore di assegnazione: non si ha alcun impatto sul conto economico

2°

Stralcio dalla contabilità il bene al valore «normale» (a prescindere dalle regole applicate a livello fiscale), con conseguente emergenza di valori da imputare a conto economico (plusvalenze o minusvalenze, ovvero ricavi nel caso di beni merce).

Può emergere il problema della incapienza del Patrimonio Netto

3°

Adegua il valore residuo del bene al valore «normale» di assegnazione, con l'eventuale utilizzo di una riserva di patrimonio netto (in modo simile ad una rivalutazione)

Stralcio dalla contabilità il bene al valore «normale» (a prescindere dalle regole applicate a livello fiscale)

ACE TORNA ORDINARIA

RS113

RECUPERO ACE INNOVATIVA

RN3

Fondi comuni d'investimento

1,00

Imposte delle controllate estere

2,00

3

Anno	Incrementi	Decrementi e riduzioni
2011	-	-
2012	170.000 (accantonamento utile 2011)	-
2013	330.000 (accantonamento utile 2012)	-
2014	140.000 (accantonamento utile 2013)	-
2015	160.000 (accantonamento utile 2014)	-
2016	600.000 (accantonamento utile 2015)	800.000 (distribuzione dividendo straordinario)
2017	-	200.000 (conferimento a società controllata)
2018	-	-
2019	100.000 (accantonamento utile 2018)	-
2020	100.000 (accantonamento utile 2019)	-
2021	150.000 (accantonamento utile 2020)	-

Super Ace

1.750.000

Art. 84, c. 1,
TUIR – RS113



Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		Patrimonio netto	
1. 750.000,00		2. 800.000,00		3. 200.000,00		4. 750.000,00		5. 2.467.824,00	
Minor importo		Rendimento		Codice fiscale				Rendimento attribuito	
6. 750.000,00		7. 9.750,00		8.				9. ,00	
Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
10. ,00		11. ,00		12. 9.750,00		13. ,00		14. ,00	
		Codice Stato estero		Importo		RECUPERO ACE INNOVATIVA		Codice fiscale	
		15.		16. ,00		17.			

TORNA ACE «ORDINARIA»

- società costituita nel 2020, con un capitale sociale di 100.000,00 euro;
- ha accantonato a riserva nel 2021 l'utile del 2020, pari a 600.000,00 euro;
- Nel 2021 il rendimento nozionale super ACE, coefficiente del 15% = 90.000,00 euro.

Nel 2022:

- la società ha distribuito ai soci un dividendo straordinario di 150.000,00 euro;
- non esistono altri incrementi o decrementi nel 2022;
- il reddito complessivo del 2022 deve essere aumentato del 15% di 150.000,00 euro = 22.500,00 euro.

Parametro	Importo
Utile 2020 accantonato a riserva	600.000
Rendimento nozionale utilizzato a riduzione dell'imponibile	$600.000 \times 15\% = 90.000$
Riduzioni della base ACE 2022	150.000
Aumento del reddito imponibile del 2022	$150.000 \times 15\% = 22.500$

Art. 84, c. 1,
TUIR – RS113



RS113

Incrementi del capitale proprio 1 700.000,00	Decrementi del capitale proprio 2 150.000,00	Riduzioni 3 ,00	Differenza 4 550.000,00	Patrimonio netto 5 550.000,00
Minor importo 6 550.000,00	Rendimento 7 7.150,00	Codice fiscale 8		Rendimento attribuito 9 ,00
Eccedenza pregressa 10 ,00	Eccedenza non attribuibile 11 ,00	Rendimenti totali 12 7.150,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP 13 ,00	Eccedenza riportabile 14 ,00
Codice Stato estero 15		RECUPERO ACE INNOVATIVA		
		Importo 16 22.500,00	Codice fiscale 17	

RN3

Credito di imposta

Fondi comuni d'investimento

Imposte delle controllate estere

1 ,00	2 ,00	3 22.500,00
-------	-------	-------------

PROSPETTO DEL CAPITALE E RISERVE



Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
autonomi ed enti non commerciali*

OGGETTO: Distribuzioni di utili - regime transitorio

Risposta n. 454/2022

Come chiarito nella risoluzione 6 giugno 2019, n. 56/E, per effetto del descritto regime transitorio alle distribuzioni di utili maturati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, la cui delibera di distribuzione sia approvata tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022, continua ad applicarsi la previgente disciplina.

PROSPETTO DEL CAPITALE E RISERVE

REMEBER
DISTRIBUZIONI
2022

Prospetto del capitale
e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131 Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134 Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 40% ,00		3 ,00	4 ,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 49,72% ,00		3 ,00	4 ,00
RS136A Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 58,14% ,00		3 ,00	4 ,00
RS136B Riserve di utili prodotti fino al 2019	1		3	4
QUESTO RIGO SERVE SOLO PER UTILI DA DISTRIBUIRE ALLE S.S.				
RS140 Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

QUI SI INDICA IL TOTALE DELLE RISERVE DI UTILI

INTERESSATE DAL REGIME TRANSITORIO

QUESTO RIGO SERVE SOLO PER UTILI DA DISTRIBUIRE ALLE S.S.

RIVALUTAZIONI

LA DIFFERENTE POSIZIONE DEI SOCI

In virtù del regime transitorio di cui all'art. 1 co. 1006 della L. 205/2017, la distribuzione è regolata dall'art. 1 co. 4 del DM 26.5.2017, a norma del quale gli utili formati sino al 2017 si considerano “attinti” in modo prioritario da quelli di più vecchia formazione (ante 2008), poi dalla “fascia” formatasi dal 2008 al 2016 e poi ancora dalla “fascia” formatasi nel 2017.

Rimane il problema dell'applicazione di questo principio per masse o in via analitica. La prassi sulla materia ha fatto registrare posizioni diverse:

- secondo la circ. Agenzia delle Entrate 21.5.2009 n. 26, la presunzione di distribuzione prioritaria delle riserve di più antica formazione può essere derogata per i soci incisi da ritenute a titolo d'imposta, per i quali l'anzianità delle riserve è irrilevante;
- diversamente, secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 30.3.2022 n. 163, la suddetta presunzione si applica qualunque sia la natura della partecipazione (qualificata o non qualificata) del percettore di utili, anche nei casi in cui l'applicazione della disposizione risulti influente sul trattamento impositivo dei dividendi perché sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta

A = 50%

B = 16%

C = 16%

D = 16%

Si prenda il caso di una società con un socio qualificato (A) al 50% e tre soci non qualificati (B, C e D) per il restante 50%; la stessa presenta una riserva straordinaria di 500.000,00 euro, così formatasi:

- 250.000,00 euro, utili prodotti sino al 2007;
- 250.000,00, utili prodotti nel 2016.

Si ipotizza che la società abbia distribuito tale riserva nel 2022 limitatamente a 250.000,00 euro.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
RS130	Capitale sociale	1	120.000,00	2	,00	3	,00	4	120.000,00
	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134	Riserve di utili	1	500.000,00	2	,00	3	250.000,00	4	250.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	250.000,00			3	250.000,00	4	0,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	250.000,00			3	,00	4	250.000,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1	,00			3	,00	4	,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1	,00			3	,00	4	,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
			Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

UNICO TRATTAMENTO

A = 50%

B = 16%

C = 16%

D = 16%

Si prenda il caso di una società con un socio qualificato (A) al 50% e tre soci non qualificati (B, C e D) per il restante 50%; la stessa presenta una riserva straordinaria di 500.000,00 euro, così formata:

- 250.000,00 euro, utili prodotti sino al 2007;
- 250.000,00, utili prodotti nel 2016.

Si ipotizza che la società abbia distribuito tale riserva nel 2022 limitatamente a 250.000,00 euro.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	120.000,00						120.000,00	
	di cui per utili								
	di cui per riserve in sospensione								
RS131	Riserve di capitale								
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3								
RS133	Riserve di utili da trasparenza								
RS134	Riserve di utili	500.000,00				250.000,00		250.000,00	
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	250.000,00				125.000,00		125.000,00	
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	250.000,00				125.000,00		125.000,00	
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017								
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019								
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ								
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ								
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione								
RS140	Riserve in sospensione di imposta								
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite progressive		Perdite	
RS141	Utile dell'esercizio e perdite								
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ								

DUPLICE VIA

PROSPETTO AIUTI DI STATO

PROSPETTO AIUTI DI STATO

BASE GIURIDICA									
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Comma		
1	3	4	5	6	7	8	Numero	Estensione	Lettera
9	10	11							
11-A	12	13	14		15	16	17		
							Importo totale aiuto spettante		
							,00		
DATI DEL PROGETTO									
Data inizio			Data fine			Codice Regione		Codice Comune	
18	giorno	mese	anno	19	giorno	mese	anno	20	21
Obiettivo		Tipologia costi	Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante		
25		26	27		28		29		
							,00		

STRUTTURA INALTERATA MA MINORI ONERI COMPILATIVI

PROSPETTO AIUTI DI STATO

75	Credito d'imposta in favore di imprese turistiche per canoni di locazione di immobili	Art. 5, D.L. n. 4/2022
76	Credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (primo trim. 2022)	Art. 18, D.L. n. 21/2022
77	Credito d'imposta per l'IMU in favore del comparto del turismo	Art. 22, D.L. n. 21/2022
78	Credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio della pesca (secondo trim. 2022)	Art. 3-bis, D.L. n. 50/2022
79	Credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (terzo trim. 2022)	Art. 7, D.L. n. 115/2022
80	Credito d'imposta in favore delle imprese esercenti attività agricola e della pesca per l'acquisto del carburante nel quarto trimestre dell'anno 2022	Art. 2, D.L. n. 144/2022
81	Credito d'imposta per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico (Reg. UE 702/2014)	Art. 1, comma 131, L. n. 178 del 2020 (Prov. 20/05/2022, punto 3.3, lett. a)
82	Credito d'imposta per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico (de minimis)	Art. 1, comma 131, L. n. 178 del 2020 (Prov. 20/05/2022, punto 3.3, lett. b e c)
83	Contributo a fondo perduto per discoteche e sale da ballo	Art. 1, comma 1, D.L. n. 4/2022
84	Contributo a fondo perduto per ristoranti, bar e altri settori in difficoltà	Art. 1-ter, comma 2-bis, D.L. n. 73/2021
85	Credito d'imposta per imprese esercenti attività agricola, pesca e agromeccanica per l'acquisto di gasolio e benzina	Art. 1, commi 45 – 50, L. 197/2022
999	Altri aiuti di Stato o aiuti <i>de minimis</i> diversi da quelli sopra elencati	

ANNO 2021 I CODICI FINIVANO CON IL 73

RECENTI PRONUNCIAMENTI

COMPENSI AMMINISTRATORI

RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)

,00

Compenso come «dipendente» al presidente del CDA

Cassazione n. 36362/2022

Manca la subordinazione in quanto sulla stessa persona si cumula il potere di rappresentanza, direzione, controllo e disciplina. Costo indeducibile (alla stregua di quanto accade per l'A.U.). Posizione discutibile.

DUBBI

- 1) *E' necessario che sia ufficialmente accertata l'inesistenza del rapporto di lavoro?*
- 2) *Se la delega per l'intera gestione dei rapporti di lavoro fosse affidata ad un amministratore delegato?*
- 3) *Il dipendente ha versato delle imposte, quindi scatta il diritto alla ripetizione?*

COMPENSI AMMINISTRATORI

RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)

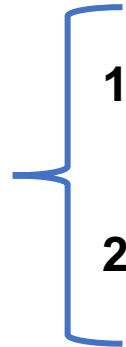
,00

Compenso pagato con cessione del credito: quando si considera pagato / incassato?

Cassazione 13096 del 27-04-2022

Necessario distinguere la modalità di cessione

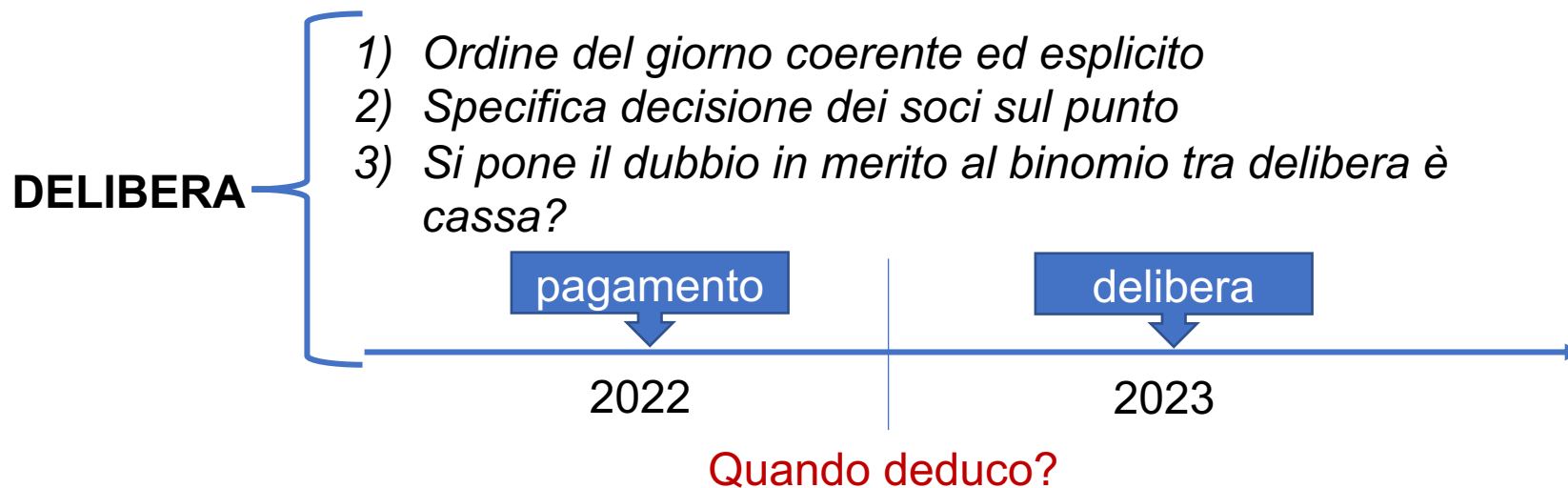
2 IPOTESI

- 
- 1) CESSIONE PRO SOLUTO:** Tutto definitivo al momento della cessione
 - 2) CESSIONE PRO SOLVENDO:** necessario attendere effettivo pagamento del credito

COMPENSI AMMINISTRATORI

Compensi agli amministratori indeducibili senza delibera – Cassazione n. 24562/2022

Nessuna ratifica implicita con l'approvazione del bilancio se manca una delibera specifica.



TFM AMMINISTRATORI

Trattamento di fine mandato amministratori - Deducibilità - Limitazioni per il TFR - Inapplicabilità (Cass. 29.8.2022 n. 25435)

Gli accantonamenti al trattamento di fine mandato per gli amministratori non seguono la disciplina prevista per gli accantonamenti al TFR.

Di conseguenza, non si applica la regola in base alla quale è indeducibile la parte di accantonamento eccedente il compenso annualmente stabilito diviso per 13,5.

- ✓ L'Agenzia delle entrate ha un piano di controlli che intercetta gli accantonamenti «corposi» guardando la variazione dei dati di bilancio
- ✓ L'ADE sostiene applicabilità del parametro del TFR, ma poi in contenzioso muta la propria pretesa sostenendo che gli accantonamenti sono eccessivi (spostando il tiro sulla questione della «inerenza quantitativa»)

TFM AMMINISTRATORI

Trattamento di fine mandato (TFM) degli amministratori - Deducibilità - Limitazioni previste per il TFR - Inapplicabilità (Cass. 19.10.2021 n. 28827)

L'importo deducibile del trattamento di fine mandato (TFM) degli amministratori non va commisurato alle regole poste per la determinazione del TFR per i dipendenti, né al compenso pattuito per l'amministratore.

Il sistema normativo, infatti, non prevede alcuno specifico limite alla deduzione, come invece avviene per il TFR.

- ✓ Rispetto alle sentenze del 2022 (vedi precedente) e 2020 (vedi successiva), si precisa che non vi sono parametri matematici commisurati al compenso
- ✓ Rimane il tema della inerenza quantitativa

TFM AMMINISTRATORI

Trattamento di fine mandato amministratori - Deducibilità - Limitazioni previste per il TFR (Cass. 6.11.2020 n. 24848)

Non operano, ai fini della deduzione delle quote di accantonamento al TFM, i limiti codicistici previsti per il TFR dall'art. 2120 c.c.

Il sistema normativo, infatti, non prevede alcuno specifico limite alla deduzione, come invece avviene per il TFR.

- ✓ E' la prima pronuncia della Cassazione sul tema
- ✓ Smonta l'operato dell'Ufficio che pretendeva l'applicazione «prudenziale» per parametro del lavoro dipendente
- ✓ Si obiettava che la società deducesse subito e l'amministratore tassasse solo successivamente (ma è la norma tributaria che prevede ciò)

TFM AMMINISTRATORI

Trattamento di fine mandato amministratori - RINUNCIA – INCASSO GIURIDICO (Cass. 19-7-2022 n. 22609)

La Cassazione, confermando la tesi del c.d. incasso giuridico (Cass. 26842/2014; Cass. 1335/2016; Cass. 7636/2017; Cass. 2057/2020), ha stabilito che la trasformazione di un debito relativo al trattamento di fine mandato spettante all'amministratore della società, poi deceduto, in una voce di patrimonio netto, presuppone il conseguimento del credito, il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque "utilizzato", sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia, che può consistere anche nella condivisione di quanto oggetto di decisione in assemblea, tramite approvazione del bilancio da parte dei soci/eredi (che hanno mostrato di condividere le appostazioni contabili operate dalla società).

La somma deve, quindi, essere sottoposta a tassazione, con obbligo, da parte della società, di operare la ritenuta.

PERIODO DEDUZIONE MIGLIORIE SU BENI DI TERZI

Migliorie su beni di terzi deducibili in base alla durata del contratto – Cassazione n. 19920/2022

Il tema è se nella durata rilevi o meno il periodo di primo rinnovo.

OIC24: ammortamento nel periodo minore tra utilità futura e residuo della locazione tenendo conto del rinnovo se dipendente dal conduttore.

Per la Cassazione rileva ai fini fiscali (deducibilità) la durata residua senza considerare la possibilità del rinnovo.

Ovviamente comunque governano le imputazioni contabili (principio di derivazione).

PERDITE SU CREDITI

Perdita su crediti per cessione pro soluto alla banca

Interpello 102 del 20-01-2023

Ove un credito sia ceduto pro soluto a operatori professionali terzi sottoposti a vigilanza (quali, ad esempio, le banche), l'eventuale perdita emergente da tale trasferimento è sempre deducibile ex art. 101 comma 5 del TUIR.

Infatti, come chiarito a suo tempo dalla circ. n. 26/2013, relativamente alla cessione definitiva del credito, i requisiti di deducibilità della perdita devono intendersi verificati quando, alternativamente:

- il credito è ceduto a banche o altri intermediari finanziari vigilati residenti in Italia o in Paesi che consentano un adeguato scambio di informazioni e che risultano indipendenti rispetto al soggetto cedente e al soggetto ceduto;
- la perdita si presenta d'ammontare non superiore alle spese che sarebbero state sostenute per il recupero del relativo credito (perdita costi di riscossione), sempre che il creditore avesse esperito almeno un tentativo di recupero del credito (raccomandata di sollecito, ecc.).

Secondo il documento OIC 15, la cessione pro soluto che comporti il trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito dovrebbe essere condizione già di per sé idonea a determinarne lo stralcio dal bilancio e la deducibilità della relativa perdita (ex art. 101 comma 5 del TUIR).

PERDITE SU CREDITI

Perdita su crediti per rinuncia

Cassazione 31611 del 25-10-2022

Al fine della deducibilità ex lege della perdita su crediti (ex art. 101 co. 5 del TUIR), la rinuncia volontaria non può essere paragonata alla prescrizione. Diversamente opinando, infatti, basterebbe a un creditore rinunciare volontariamente ad un credito che teme non verrà adempiuto, per vanificare le condizioni, previste dal legislatore, che:

- il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale o a un istituto assimilato;
- il credito sia di modesta entità o cancellato dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

PERDITE SU CREDITI e TRANSAZIONI

Interpello 491 del 05-10-2022

La deduzione è ammessa nell'esercizio in cui la perdita viene imputata in bilancio, anche se ciò avviene in un periodo d'imposta successivo a quello di apertura della procedura, purché non posteriore a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio (ex art. 101 comma 5-bis del TUIR).

Nel caso di specie, l'eliminazione del credito dal bilancio relativo all'esercizio 2017 ha reso la relativa perdita deducibile nel medesimo periodo.

Sempre nella stessa risposta, l'Agenzia affronta anche la questione della deducibilità delle somme dovute, a seguito di **transazioni, a titolo di risarcimento danni**.

In particolare, viene precisato che tali oneri sono **deducibili dal reddito d'impresa** del soggetto tenuto al pagamento, trattandosi di somme corrisposte a titolo di risarcimento **per fatti commessi nell'espletamento dell'attività**. Infatti, **anche se dovute per effetto di violazione di obblighi contrattuali**, sono comunque qualificabili come spese attinenti al concreto svolgimento dell'attività e, come tali, inerenti all'attività d'impresa.

A supporto delle proprie conclusioni, l'Agenzia cita l'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione (per tutte, cfr. Cass. nn. 28355/2019 e 5976/2015).

SVALUTAZIONE CREDITI

Cassazione 29117 del 06-10-2022

È legittimo svalutare interamente un credito ritenuto inesigibile sulla base di una valutazione che poggi (esclusivamente) sulla riconosciuta sussistenza del rischio d'inesigibilità ragionevolmente prevedibile, ma non ancora definitiva.

Infatti, il **discrimine tra perdite su crediti e svalutazioni dei crediti** va individuato sulla base dei seguenti criteri:

- si ha perdita del credito quando esso è divenuto (alla stregua di un giudizio prognostico) definitivamente inesigibile;
- la svalutazione, totale o parziale, del credito, invece, ne presuppone una perdita (solo) potenziale, probabile, ma non (ancora) certa e definitiva.

L'integrale svalutazione del credito non ne determina la cancellazione dal bilancio, poiché, in tale caso, il credito non è venuto meno né dal punto di vista giuridico (in quanto la pretesa creditoria può essere fatta valere nei confronti del debitore inadempiente), né dal punto di vista economico.

Inoltre, non sussiste il rischio di fruire di una doppia deduzione dal reddito d'impresa, atteso che il combinato disposto degli artt. 106 e 101 co. 5 del TUIR evita che l'importo dedotto a titolo di svalutazione possa nuovamente essere dedotto a titolo di perdita.

Nel caso di specie, il principio è stato espresso con riferimento alla disciplina applicabile alle banche vigente all'epoca dei fatti (periodo d'imposta 2011), ma si ritiene che abbia portata generale.

RISARCIMENTI ASSICURATIVI (1/2)

Interpello 80 del 18-01-2023

- se le indennità risarcitorie, correlate alla perdita o al danneggiamento di beni strumentali o patrimoniali in genere, vengono **conseguite nello stesso periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento dannoso**, le stesse danno luogo, ai sensi di quanto previsto dal comma 1, lett. b), dell'articolo 86 del TUIR e dal comma 1 dell'articolo 101 del TUIR, rispettivamente, ad una plusvalenza o a una minusvalenza a seconda che il relativo importo sia superiore o inferiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto del bene danneggiato.
- Se il bene risulta posseduto da almeno tre anni al momento della perdita o danneggiamento, l'eventuale plusvalenza, ai sensi del comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è stata realizzata o a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

RISARCIMENTI ASSICURATIVI (2/2)

Interpello 80 del 18-01-2023

- Qualora le indennità risarcitorie vengano **conseguite in un periodo successivo a quello in cui si è verificato l'evento dannoso**, il comma 2 dell'articolo 88 del TUIR stabilisce che "le indennità di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86 vengono conseguite per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, l'eccedenza concorre a formare il reddito a norma del comma 4 del detto articolo."
- Pertanto, ferma restando la rilevanza reddituale dell'evento, ha voluto assicurare anche nel caso di sopravvenienza attiva (per effetto del conseguimento dell'indennità in un periodo d'imposta successivo a quello dell'evento dannoso) l'applicazione del medesimo trattamento fiscale previsto per la plusvalenza, riconoscendo la possibilità di rateizzare, ai sensi del citato comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, la differenza tra l'indennità conseguita e il costo fiscalmente riconosciuto del bene perduto o danneggiato. L'importo suscettibile di rateizzazione, a norma del citato comma 4 dell'art. 86, è pari alla differenza tra l'ammontare della indennità conseguita e il costo fiscalmente riconosciuto del bene danneggiato.
- Nel caso in cui il costo fiscalmente riconosciuto del bene è pari a zero, l'intera indennità concorre alla formazione del reddito potendo fruire della rateizzazione ai sensi del comma 4 dell'articolo 86 del TUIR, in presenza di tutti i presupposti previsti da tale ultima disposizione.