

FISCALFOCUS

# TaxFocus

## MODELLO REDDITI 2023

con Mattia **Gigliotti**, Paolo **Iaccarino**, Giuseppe **Avanzato**,  
Sandra **Pennacini**, Giovanni **Riccio** e Francesco Paolo **Fabbi**

**Antonio Gigliotti**  
Direttore Fiscal Focus



# Le novità in materia di deducibilità IMU

*Riflessi di compilazione quadri RE, RG e RF*

A seguito di quanto disposto dalla legge di bilancio 2020 (L. 160/2019), **a partire dal 2022**, l'IMU versata con riferimento agli **immobili strumentali** è totalmente deducibile dal reddito di impresa e professionale

La piena deducibilità IMU è prevista:

Relativamente agli **immobili strumentali**



Nel rispetto del **principio di cassa**



***Per natura***

(categorie catastali A10, B, C, D ed E)

***Per destinazione***

Immobili diversi da quelli strumentali per natura, ma che sono utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività

Per le **imprese individuali** gli immobili si considerano strumentali:

- per i soggetti in contabilità ordinaria, se iscritti nell'**inventario**;
- per i soggetti in contabilità semplificata se iscritti nel **registro dei beni ammortizzabili** (in caso di mancata tenuta del registro cespiti devono risultare dal registro iva acquisti).

Per quelli **acquistati entro il 31 dicembre 1991**:

- se strumentali per **destinazione** sono considerati relativi all'impresa, **a prescindere dall'annotazione nell'inventario**;
- se strumentali per **natura** sono considerati relativi all'impresa **solo se annotati nell'inventario**.

### Attenzione!

Nel caso di immobile posseduto da persona fisica, utilizzato promiscuamente, l'IMU è interamente indeducibile.

In riferimento ai **professionisti** la strumentalità dell'immobile è riscontrabile esclusivamente tenuto conto della **destinazione** dello stesso allo svolgimento dell'attività.

Le istruzioni di compilazione al modello Redditi 2023 prevedono, l'indicazione:

- al rigo RE – colonna 4 dell'imposta municipale propria, relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione (art. 3 del decreto-legge n. 34 del 2019).
- Detto ammontare deve essere evidenziato anche in colonna 3.

Nella medesima colonna va indicata l'imposta municipale immobiliare (**IMI**) della provincia autonoma di Bolzano, istituita con legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3, e dell'imposta immobiliare semplice (**IMIS**) della provincia autonoma di Trento, istituita con legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14.

## Quadro RE

IMU anno 2022, versata nel medesimo anno, euro 1.000



	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
<b>RE19</b> Altre spese documentate (di cui <sup>1</sup>	,00	<sup>2</sup> ,00	<sup>3</sup> 1000,00 ) <sup>4</sup>	1000,00



Per quanto riguarda le imprese in **contabilità ordinaria**, due sono i righi interessati

**Attenzione!** – L'IMU non è deducibile "per competenza", bensì per cassa. Ecco perché dapprima si opera una **variazione in aumento dell'ammontare iscritto a conto** economico, e poi una **variazione in diminuzione del solo ammontare effettivamente versato**.

---

**rigo RF16 - variazioni in aumento**



deve essere indicato l'intero ammontare dell'imposta municipale propria, dell'imposta municipale immobiliare (IMI) e dell'imposta immobiliare semplice (IMIS) risultante a conto economico.

---

---

**rigo RF55 – variazioni in diminuzione**



deve essere indicato, con il codice 38, l'importo dell'imposta municipale propria, dell'IMI e dell'IMIS relativa agli immobili strumentali versata nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione (art. 1, commi 772 e 773 della legge 27 dicembre 2019, n. 160).

---



L'IMU dovuta per l'immobile strumentale, nel 2022, è pari a 1.800 euro. Di questa, è stata effettivamente versata solo una rata, per euro 900.

**A conto economico viene iscritta l'intera imposta dovuta, ma la deducibilità è limitata all'ammontare effettivamente versato**

### Quadro RF – Variazione in aumento

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1		,00	2		,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lett. b))						,00
Artigiani <input type="checkbox"/>	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali nè beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività						,00
	RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10						,00
							ISA	2
	RF12	Ricavi non annotati	1		,00			,00
	RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92 bis, 93, 94)						,00
	RF15	Interessi passivi indeducibili	1		,00	2		,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)						1800,00



## Quadro RF – Variazione in diminuzione

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	38	2	900,00	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	66	,00	
	67	68	,00	69	70	,00	71	72	,00	
	73	74	,00	75	76	,00			77	900,00

Nel caso dell'impresa in **contabilità semplificata** (quadro RG), l'IMU deducibile, ovvero quella effettivamente pagata, confluisce nel rigo RG22, altri componenti negativi, con codice 23.

L'IMU dovuta per l'immobile strumentale, nel 2022, è pari a 1.800 euro. Di questa, è stata effettivamente versata solo una rata, per euro 900

**Quadro RG**



RG22 Altri componenti negativi	1	23	2	900,00	3		4		5	,00	6			,00
	7		8	,00	9		10		11	,00	12			,00
	13		14	,00	15		16		17	,00	18			,00
	19		20	,00	21		22		23	,00	24			,00
	25		26	,00	27		28		29	,00	30			,00
	31		32	,00	33		34		35	,00	36			,00
	37		38	,00	39		40		41	,00	42			,00
	43		44	,00	45		46		47	,00	48			,00
	49		50	,00	51		52		53	,00	54			,00
	55		56	,00	57		58		59	,00	60			,00
	61		62	,00	63		64				65			900,00

Percentuale deducibilità	Esercizio
30%	→ per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013 <b>(2013)</b>
20%	→ a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 <b>(2014 – 2015 – 2016 – 2017 – 2018)</b>
50%	→ per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 <b>(2019)</b>
60%	→ per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 <b>(2020 – 2021)</b>
100%	→ <b>Dal 2022</b>

Come si è illustrato, con riferimento all'IMU, IMIS e IMI relativa ad immobili strumentali la deducibilità è integrale con riferimento all'imposta dovuta per il 2022, effettivamente pagata in tale anno.

*Può ricorrere il caso in cui, nel 2022, sia stata pagata tardivamente IMU dovuta per gli anni precedenti.*

**Circolare Agenzia Entrate 10/E/2014, paragrafo 8.2**



La deducibilità deve essere ricondotta alle regole vigenti per l'anno di imposta nel quale il versamento doveva essere stato effettuato.

Pertanto, se per esempio il contribuente ha versato nel 2022 un arretrato IMU relativo all'anno 2021, con riferimento a tale versamento potrà portare in deduzione solo il 60%, e non il 100%.

Un contribuente in regime di contabilità ordinaria nel 2022 era tenuto a versare, ed effettivamente ha versato, IMU relativa all'anno 2022 pari a 2.000 euro; nel medesimo anno ha versato tardivamente la seconda rata IMU dovuta per il 2021, pari a euro 1.000.

- Al rigo RF16 – variazioni in aumento, l'ammontare dell'IMU risultante a conto economico, ovvero 2.000 euro (IMU anno 2022)
- Al rigo RF55 – variazioni in diminuzione – con codice 38, l'ammontare deducibile, pari a 2.000 euro per quanto riguarda l'IMU 2022 + 600 euro per quanto riguarda l'IMU 2021 versata tardivamente nel 2022 (pari a 1.000 euro x 60%), per un totale di variazione in diminuzione di 2.600 euro.



**Attenzione! L'IMU è da sempre, e resta, totalmente indeducibile ai fini IRAP**

- Per le “società commerciali art. 5-bis D.lgs. n. 446 del 1997” l'IMU non deve essere indicata in alcun rigo.
- Nel caso di determinazione della base imponibile “da bilancio”: deve essere operata una variazione in aumento al rigo IP32, oppure IC46, oppure IE23 (a seconda della tipologia di soggetto dichiarante)



## QUADRO IP società di persone (che determinano IRAP «a bilancio»)

Variazioni in aumento	<b>IP29</b>	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446								,00		
	<b>IP30</b>	Quota degli interessi nei canoni di leasing								,00		
	<b>IP31</b>	Perdite su crediti								,00		
	<b>IP32</b>	Imposta municipale propria								,00		
	<b>IP34</b>	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento								,00		
	<b>IP35</b>	Interessi passivi indeducibili								,00		
	<b>IP36</b>	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS								1 ,00		
	<b>IP37</b>	Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	19
			7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
			13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
<b>IP38</b>	<b>Totale variazioni in aumento</b>								,00			

**QUADRO IC società di capitali**

Sez. IV Variazioni in aumento	<b>IC43</b>		Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446						,00
	<b>IC44</b>		Quota degli interessi nei canoni di leasing						,00
	<b>IC45</b>		Svalutazioni e perdite su crediti						,00
	<b>IC46</b>		Imposta municipale propria						,00
	<b>IC48</b>		Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento						,00
	<b>IC49</b>		Interessi passivi indeducibili						,00
	<b>IC50</b>		Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC						1 2 ,00
	<b>IC51</b>	Altre	1	2	3	4	5	6	,00
		variazioni	7	8	9	10	11	12	,00
		in aumento	13	14	15	16	17	18	19 ,00
<b>IC52</b>		<b>Totale variazioni in aumento</b>						,00	

## QUADRO IE enti non commerciali

Variazioni in aumento	<b>IE20</b>	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446								,00	
	<b>IE21</b>	Quota degli interessi nei canoni di leasing								,00	
	<b>IE22</b>	Perdite su crediti								,00	
	<b>IE23</b>	Imposta municipale propria								,00	
	<b>IE25</b>	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento								,00	
	<b>IE26</b>	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	
<b>IE27</b>	<b>Totale variazioni in aumento</b>								,00		



# NOVITÀ IRAP

*Soggetti esonerati  
Il nuovo quadro IS*

L'articolo 1, comma 8, della legge di bilancio 2022 (L. 234 del 30 dicembre 2021) ha disposto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge stessa, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, non sia più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997.

Posto che la L. 234/2021 è entrata in vigore il 1° gennaio 2022, ciò significa che a partire dall'anno di imposta 2022, **l'IRAP non è più dovuta in caso di:**

- **esercizio di attività in forma individuale;**
- **esercizio di professione in forma individuale.**

Quanto sopra secondo una previsione assoluta, e quindi a **prescindere da limiti dimensionali**, dal regime contabile adottato o *“dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*, criterio, quest'ultimo, che già in precedenza aveva permesso a numerosi contribuenti di fuoriuscire dal perimetro dell'imposta regionale sulle attività produttive.

**Quanto sopra vale anche nel caso in cui la ditta individuale sia condotta sotto forma di impresa familiare o coniugale.**

Dal punto di vista fiscale l'impresa familiare è, e resta, una ditta individuale, nella quale assume la qualifica di imprenditore il solo titolare, come più volte riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, ad esempio con la risposta ad Interpello nr. 195 del 18 marzo 2021. In tale sede, richiamando la risoluzione del 10 giugno 2008, n. 233/E, è stato ricordato che, sebbene il trattamento dei redditi delle imprese familiari sia collocato nell'ambito dell'articolo 5, comma 4, del TUIR (redditi prodotti in forma associata), ciò non significa che nel caso di impresa familiare si tratti di reddito prodotto in forma associata, ma solamente che si applica a tali redditi il principio di trasparenza, in forza del quale il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione.

Inoltre, la Corte di Cassazione, con sentenza nr. 23676 del 6 novembre 2014, ha sottolineato che, **seppure l'impresa familiare sia fondata sulla partecipazione dei collaboratori, in alcun caso può rendersi applicabile ad essa la disciplina prevista per le società.**



**Sezione dati contribuente, casella Dichiarazione Redditi**

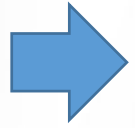
DATI DEL CONTRIBUENTE	PARTITA IVA		Dichiarazione REDDITI	Impresa concessionaria
--------------------------	-------------	--	--------------------------	---------------------------

E' ammessa l'indicazione di uno dei seguenti codici in relazione alla tipologia di modello Redditi che il contribuente è tenuto a presentare per il periodo d'imposta oggetto di dichiarazione:

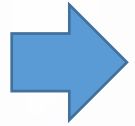
- 1 - modello REDDITI SP (società di persone);
- 2 - modello REDDITI SC (società di capitali);
- 3 - modello REDDITI ENC (enti privati non commerciali di cui all'art. 3, comma 1, lett. 3);
- 4 - modello REDDITI ENC. (amministrazioni pubbliche di cui all'art. 3, comma 1, lett. e-bis).

(I codici 3 e 4 devono essere indicati anche dalle Amministrazioni pubbliche ed enti non assoggettati a IRES).

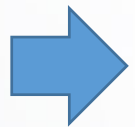
**No modello REDDITI PF**



Decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, articolo 10 – modifica alle deduzioni relative al costo del personale dipendente previste dall'articolo 11 del D.lgs. 446/97.



Le sono state introdotte con effetto retroattivo, a valere sull'esercizio precedente a quello di entrata in vigore del decreto stesso, e pertanto già con riferimento all'anno di imposta 2021.



Tuttavia, con Risoluzione 40/E del 15 luglio 2022, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che per il primo anno (ovvero l'anno di imposta 2021) i contribuenti avevano facoltà di compilare la sezione I del quadro IS secondo le regole fornite nelle istruzioni per la compilazione del modello IRAP 2022, ovvero le "vecchie" regole, se ciò fosse risultato più agevole.

**Dall'anno di imposta 2022 il quadro IS si adegua alle novità introdotte dal D.L. 73/2022**



PERIODO D'IMPOSTA 2021

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IS  
Prospetti vari

Mod. N.

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

		1		2	Deduzione
IS1	Contributi assicurativi	<input type="text"/>		<input type="text"/>	,00
IS2	Deduzione forfetaria	<input type="text"/>		<input type="text"/>	,00
IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali	<input type="text"/>		<input type="text"/>	,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	<input type="text"/>	Personale addetto alla ricerca e sviluppo di cui <sup>2</sup>	<input type="text"/>	Deduzione <input type="text"/>
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti	<input type="text"/>		<input type="text"/>	,00
IS6	Deduzione per incremento occupazionale	<input type="text"/>		<input type="text"/>	,00
IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	<input type="text"/>	Lavoratori stagionali di cui <sup>2</sup>	<input type="text"/>	Deduzione <input type="text"/>
IS8	Somma dei righi IS1 col. 2, IS2 col. 2, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 3				,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai righi da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni				,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)				,00



PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**QUADRO IS**  
Prospetti vari

Mod. N. 

--	--	--

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

			Deduzione
IS1	Contributi assicurativi		,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	Personale addetto alla ricerca e sviluppo	Deduzione
		di cui <sup>1</sup>	<sup>2</sup> ,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti		,00
IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	Lavoratori stagionali	Deduzione
		di cui <sup>1</sup>	<sup>2</sup> ,00
IS8	Somma dei righi IS1, IS4 col. 2, IS5 e IS7 col. 2		,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)		,00

L'esposizione dei dati richiesti risulta semplificata, posto che il **quadro IS**:

- non richiede più l'indicazione del numero dei soggetti;
- prevede un'elencazione ridotta di voci rispetto agli anni precedenti.

Nella sostanza, nulla cambia rispetto al passato. Infatti, già in precedenza il costo relativo al personale assunto a tempo indeterminato era totalmente deducibile ai fini IRAP, ma a tale risultato si addiveniva con l'esposizione di tutta una serie di deduzioni specifiche, per poi arrivare all'ammontare totale del costo del personale a tempo indeterminato tramite l'utilizzo della **deduzione relativa al "costo residuo"**.

- **Rigo IS1:** deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro in relazione ai soggetti **diversi** dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato;
- **Rigo IS4:** deduzione per spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo;
- **Rigo IS5:** deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti;

- **Rigo IS7:** deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato
- **Rigo IS9:** somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai commi 1 e 4-bis.1 dell'articolo 11 riferite a ciascuno dei dipendenti per i quali si fruisce di una o più deduzioni rispetto alla retribuzione e agli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro (*le deduzioni non possono eccedere il costo sostenuto per retribuzione, oneri e spese a carico del datore di lavoro*).



Non sono più previste:

- ❖ La deduzione forfetaria di 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;
- ❖ La deduzione dei contributi previdenziali ed assistenziali relativi ai medesimi lavoratori
- ❖ La deduzione per incremento occupazionale fino a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato
- ❖ La deduzione del costo residuo del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato.

**Queste deduzioni sono sostituite dalla deduzione integrale del costo complessivo relativo al personale assunto a tempo indeterminato (rigo IS7).**



In precedenza, il rigo IS1 accoglieva normalmente il costo di competenza dell'esercizio relativo ai contributi INAIL; di fatto, era possibile ed opportuno effettuare una quadratura tra il valore del costo a bilancio relativo ai contributi INAIL (del personale dipendente e degli eventuali soci lavoratori assicurati), ed il medesimo rigo IS1

Alla luce delle nuove modalità espositive, **la coincidenza tra costo INAIL e rigo IS1 si avrà solo nel caso in cui non sia presente alcun lavoratore a tempo indeterminato.**

Infatti, laddove sia presente un lavoratore a tempo indeterminato, la quota parte di contributi INAIL a questi riferibile entrerà a far parte dell'ammontare iscritto al rigo IS7, in maniera indistinta rispetto alle altre voci che concorrono alla formazione del costo del lavoro relativo ai lavoratori assunti a tempo indeterminato.

# ISA 2023

*Novità*

- i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- i contribuenti che dichiarano ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA. Si osserva che, 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;
- i contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività

- i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario agevolato, previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, e che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- i contribuenti 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;

- 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;
- 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);

- 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);
- 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);



- 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;
- 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;
- le corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all’ISA CG77U;
- 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;

- ✓ **Non è più causa di esclusione la diminuzione dei ricavi** di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di almeno il 33 % (l'anno scorso per il periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019)
- ✓ **Non è più prevista esclusione in base ad elencazione di ATECO**

**Introdotta causa di esclusione per coloro i quali hanno  
aperto partita iva dal 1° gennaio 2021**

Sono quindi esclusi ISA sia coloro che hanno aperto partita IVA nel 2021 sia coloro che hanno aperto partita IVA nel 2022

Gli effetti della crisi energetica sono stati considerati nella predisposizione degli ISA. Di conseguenza **non possono essere invocati quali causa di non normale svolgimento dell'attività.**

**Seppure esclusi dagli ISA, devono compilare comunque il modello:**

- Multiattività
- Partecipanti a gruppo IVA
- Soggetti che hanno aperto la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2021

**In tutti gli altri casi il modello non deve essere compilato**

**Quando il soggetto è escluso ISA non è necessario prelevare i «dati ulteriori»**

Il sistema degli ISA prevede l'attribuzione di rilevanti premialità ai contribuenti che, anche a seguito dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, presentano un punteggio ISA adeguato, anche per effetto di adeguamento spontaneo.



L'articolo 9-bis al comma 11 del D.L. n. 50/2017 individua gli effetti premiali correlabili ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguiti all'applicazione degli ISA.

ISA 2023

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 140005 del 27 aprile 2023

Minimo 8

Esonero visto IVA (50mila euro)

Esonero visto dirette e IRAP (20mila euro)

Esonero visto o garanzia rimborsi IVA (50mila euro)

Termini di decadenza anticipati di un anno

Minimo 8,5

Esonero visto IVA (50mila euro)

Esonero visto dirette e IRAP (20mila euro)

Esonero visto o garanzia rimborsi IVA (50mila euro)

Termini di decadenza anticipati di un anno

**Esclusione accertamenti su presunzioni semplici**



Minimo 9

Esonero visto IVA (50mila euro)

Esonero visto dirette e IRAP (20mila euro)

Esonero visto o garanzia rimborsi IVA (50mila euro)

Termini di decadenza anticipati di un anno

Esclusione accertamenti su presunzioni semplici

**Esclusione disciplina società non operative**

**Esclusione determinazione sintetica reddito**

Minimo 8,5

Esonero visto IVA (50mila euro)

Esonero visto dirette e IRAP (20mila euro)

Esonero visto o garanzia rimborsi IVA (50mila euro)

~~Termini di decadenza anticipati di un anno~~

Richiesto mezzo punto in più. Non vale per la riduzione dei termini di decadenza

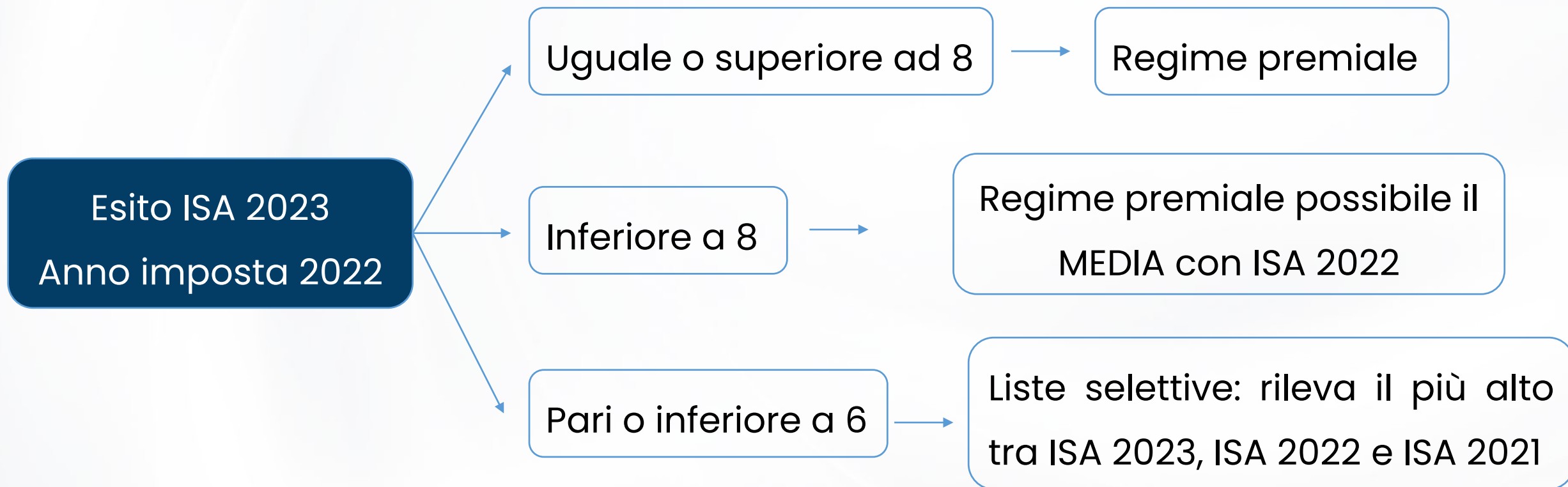
Minimo 9

- Esonero visto IVA (50mila euro)
- Esonero visto dirette e IRAP (20mila euro)
- Esonero visto o garanzia rimborsi IVA (50mila euro)
- ~~Termini di decadenza anticipati di un anno~~
- Esclusione accertamenti su presunzioni semplici
- Esclusione disciplina società non operative
- Esclusione determinazione sintetica reddito

I soggetti cui non si applicano gli ISA non possono avvalersi del regime premiale

Art. 9-bis D.L. 50/2017: L'Agenzia delle entrate e il Corpo della guardia di finanza, nel definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli indici. Tale livello è stato stabilito in misura **pari o inferiore a sei** dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 10 maggio 2019

D.L. 34/2020 articolo 148 comma 2 come modificato dal D.L. Semplificazioni nr. 73/2022: **per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022**, si tiene conto anche del **livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021**



# Quadro RU

*Le novità*



Sezione	Oggetto
Sezione I	Crediti di imposta vari (tabella esplicativa posta in appendice alle istruzioni del modello Redditi)
Sezione II	Caro petrolio
Sezione III	Finanziamenti agevolati sisma Abruzzo/ Banche
Sezione IV	Dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione, formazione e investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato ( <b>nuovi obblighi comunicativi</b> ) e Bonus bonifica ambientale.
Sezione V	Altri crediti di imposta
Sezione VI	Crediti di imposta ricevuti e trasferiti e limiti di utilizzo

In appendice alle istruzioni viene fornita un'utile tabella, che elenca tutti i crediti di imposta, il relativo codice identificativo e le sezioni del quadro RU che devono essere compilate, a seconda della tipologia di credito.

## REDDITI SC 2023

## SOCIETÀ DI CAPITALI

## TABELLA CODICI CREDITI D'IMPOSTA

Credito	Codice	Sezione
TELERISCALDAMENTO CON BIOMASSA ED ENERGIA GEOTERMICA	01	I
ESERCENTI SALE CINEMATOGRAFICHE	02	I
INCENTIVI OCCUPAZIONALI	03	I
INVESTIMENTI DELLE IMPRESE EDITRICI	04	VI-C
ESERCIZIO DI SERVIZIO DI TAXI	05	I
GIOVANI CALCIATORI	06	I
CAMPAGNE PUBBLICITARIE	07	VI-C
INVESTIMENTI IN AGRICOLTURA	09	I
INVESTIMENTI EX ART. 8 L.388/2000	VS	I
INVESTIMENTI EX ART. 10 D.L. 138/2002	TS	I
INVESTIMENTI EX ART. 62 L. 289/2002- ISTANZA 2006	56	VI-C
INVESTIMENTI INNOVATIVI	10	VI-C
SPESE DI RICERCA	11	VI-C
COMMERCIO E TURISMO	12	VI-C
STRUMENTI PER PESARE	13	VI-C
INCENTIVI PER LA RICERCA SCIENTIFICA	17	I
VEICOLI ELETTRICI, A METANO O A GPL	20	I
CARO PETROLIO	23	II
ASSUNZIONE DETENUTI	24	I
MEZZI ANTINCENDIO E ALTICAMBILIANTE	25	I

In appendice è altresì presente una tabella, intitolata "Tabella crediti residui". Si tratta di crediti **che non possono essere maturati nel periodo di imposta 2022**, per i quali l'indicazione in quadro RU deve avvenire solo nel caso in cui tale credito non sia stato totalmente esaurito nel 2021.

TABELLA CREDITI RESIDUI				
CODICE CREDITO	CREDITO D'IMPOSTA	RIFERIMENTO NORMATIVO	CODICE TRIBUTO	RIGHI COMPILABILI
02	Credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche	art. 20, D.Lgs. 60/99	6604	RU2, RU3, RU6, RU7, col. 2 e 3, RU8, RU10 e RU12
03	Incentivi occupazionali ex art. 7 l. 388/2000 e art. 63 l. 289/2002	art. 7, L. 388/2000, art. 63, L. 289/2002	6732 - 33 - 44 - 45 - 51 - 58 - 52 - 53 - 54 - 55 - 56 - 57	RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12
06	Giovani calciatori	art. 145, c. 13, L. 388/2000	6767	RU3, RU6, RU8 e RU10
09	Credito d'imposta per investimenti in agricoltura	art. 11, D.L. 138/2002; art. 69, L. 289/2002	6743	RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12
VS	Credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate	art. 8, L. 388/2000	6734	RU2, RU3, RU6, RU8, RU10 e RU12

Il quadro RU riepiloga, distintamente per ciascuna tipologia di credito di imposta: formazione, utilizzi, richieste di rimborso e ammontare a nuovo.

### Modello Redditi SC

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

A differenza dei crediti di imposta «residui», che devono essere riportati nella Sezione I del quadro RU, i crediti di imposta «residuali» trovano accoglimento nella **Sezione V – Altri crediti di imposta.**

In tale sezione devono essere riportati cumulativamente i crediti non interamente utilizzati, che residuano pertanto dalla precedente dichiarazione, e che – non essendo più vigenti – non sono riportati in modo distinto nel quadro RU (*privi di codice identificativo*)

SEZIONE V															
Altri crediti d'imposta	RU401	Crediti d'imposta residui della precedente dichiarazione							,00						
	RU402	Crediti d'imposta ricevuti (da riportare nella sezione VI-A)							,00						
	RU403	Crediti d'imposta spettanti a seguito di accoglimento di ricorsi							,00						
	RU404	Crediti utilizzati ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	Comp. con il mod. F24						
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00
	RU405	Crediti d'imposta riversati							,00						
	RU406	Crediti d'imposta trasferiti (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00						
	RU407	Crediti d'imposta residui (da riportare nella successiva dichiarazione)							,00						

L'elenco, non esaustivo, è fornito nelle istruzioni di compilazione (modello Redditi SC)

- credito relativo ai compensi in natura, previsto dall'art. 6 della legge n. 488 del 1999, utilizzabile tramite il codice tributo "6606";
- credito concesso ai datori di lavoro per l'incremento della base occupazionale di cui al D.L. 357 del 1994, utilizzabile tramite il codice tributo "6716";
- credito d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di veicoli, ciclomotori e motoveicoli, previsto dall'art. 29 della legge n. 669 del 1996, utilizzabile tramite i codici tributo "6710" e "6712"

I tax credit energia elettrica e gas vengono riepilogati nel quadro RU:

- ✓ Distintamente per periodo di formazione
- ✓ Distintamente per tipologia (energia elettrica / gas)
- ✓ Distintamente in ragione della tipologia (energivore / non energivore – gasifore / non gasifore)

### Attenzione!

Per i soggetti con **periodo non coincidente con l'anno solare** è prevista anche l'indicazione dei tax credit **maturati nel primo trimestre 2023**

Tipologia	Categoria	Periodo	Codice credito
Energia elettrica	Energivore	I trimestre 2022	O1
Energia elettrica	Energivore	II trimestre 2022	O2
Energia elettrica	<b>Non Energivore</b>	II trimestre 2022	O7
Energia elettrica	Energivore	III trimestre 2022	P3
Energia elettrica	<b>Non Energivore</b>	III trimestre 2022	P5
Energia elettrica	Energivore	Ottobre e novembre 2022	Q2
Energia elettrica	<b>Non Energivore</b>	Ottobre e novembre 2022	Q4
Energia elettrica	Energivore	Dicembre 2022	Q8
Energia elettrica	<b>Non Energivore</b>	Dicembre 2022	R1
Energia elettrica	Energivore	<b>I trimestre 2023 (*)</b>	R4
Energia elettrica	<b>Non Energivore</b>	<b>I trimestre 2023 (*)</b>	R5

(\*) per periodi di imposta che terminano dopo il 31 dicembre 2022

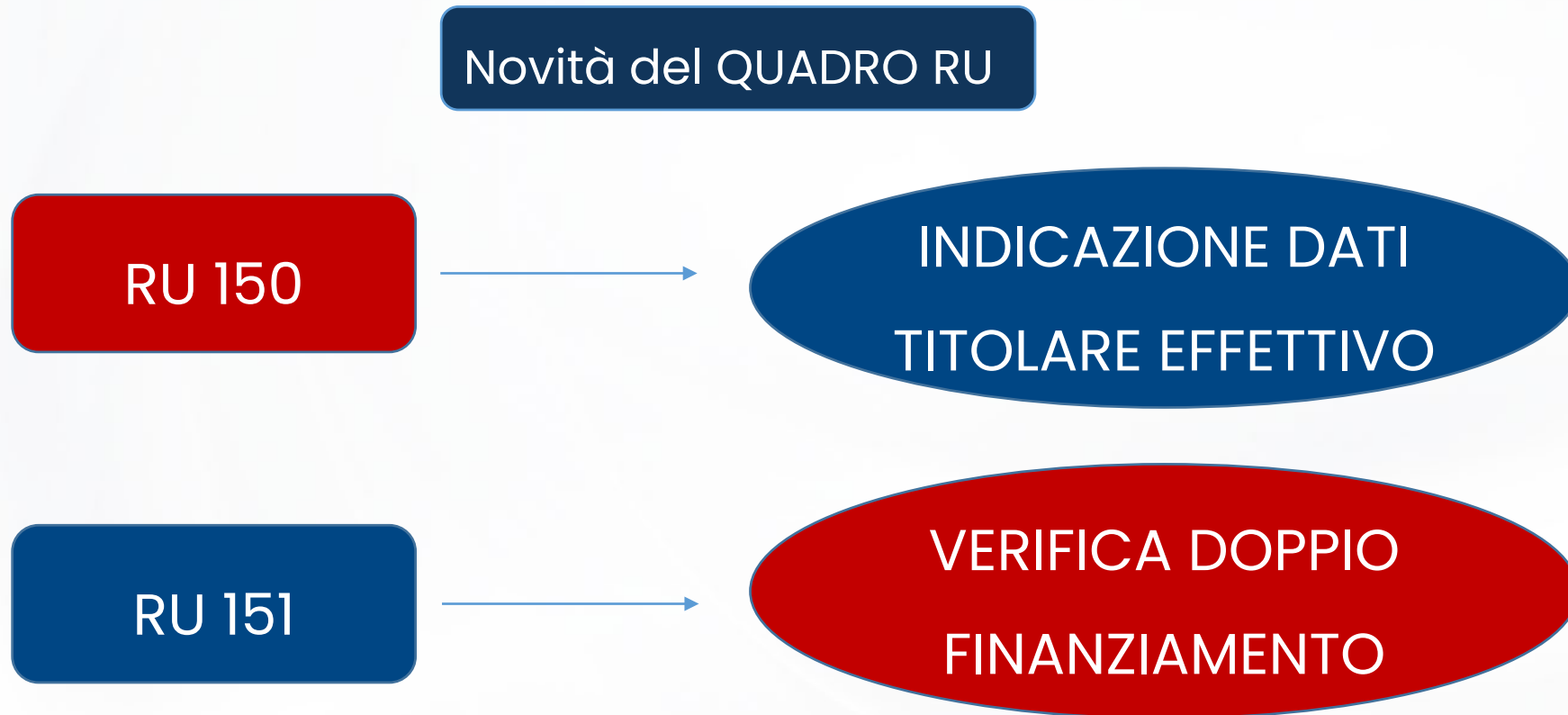


Tipologia	Categoria	Periodo	Codice credito
Gas	Gasifore	I trimestre 2022	P9
Gas	Gasifore	II trimestre 2022	O3
Gas	<b>Non gasifore</b>	II trimestre 2022	O8
Gas	Gasifore	III trimestre 2022	P4
Gas	<b>Non gasifore</b>	III trimestre 2022	P6
Gas	Gasifore	Ottobre e novembre 2022	Q3
Gas	<b>Non gasifore</b>	Ottobre e novembre 2022	Q5
Gas	Gasifore	Dicembre 2022	Q9
Gas	<b>Non gasifore</b>	Dicembre 2022	R2
Gas	Gasifore	<b>I trimestre 2023 (*)</b>	R6
Gas	<b>Non gasifore</b>	<b>I trimestre 2023 (*)</b>	R7

(\*) per periodi di imposta che terminano dopo il 31 dicembre 2022

# Novità del quadro RU

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO



**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

Quando occorre compilarlo?

Solo se il contribuente ha beneficiato di una delle seguenti agevolazioni nel 2020, 2021

e 2022

Formazione 4.0  
(Codice F7)

Ricerca, Sviluppo e  
innovazione (Codice L1)

Bruni Strumentali Nuovi  
(Codici L3, 2L, 3L)

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO

TITOLARE EFFETTIVO

↓  
Chi?

è “la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è istaurato, la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita”.

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO****TITOLARE EFFETTIVO**

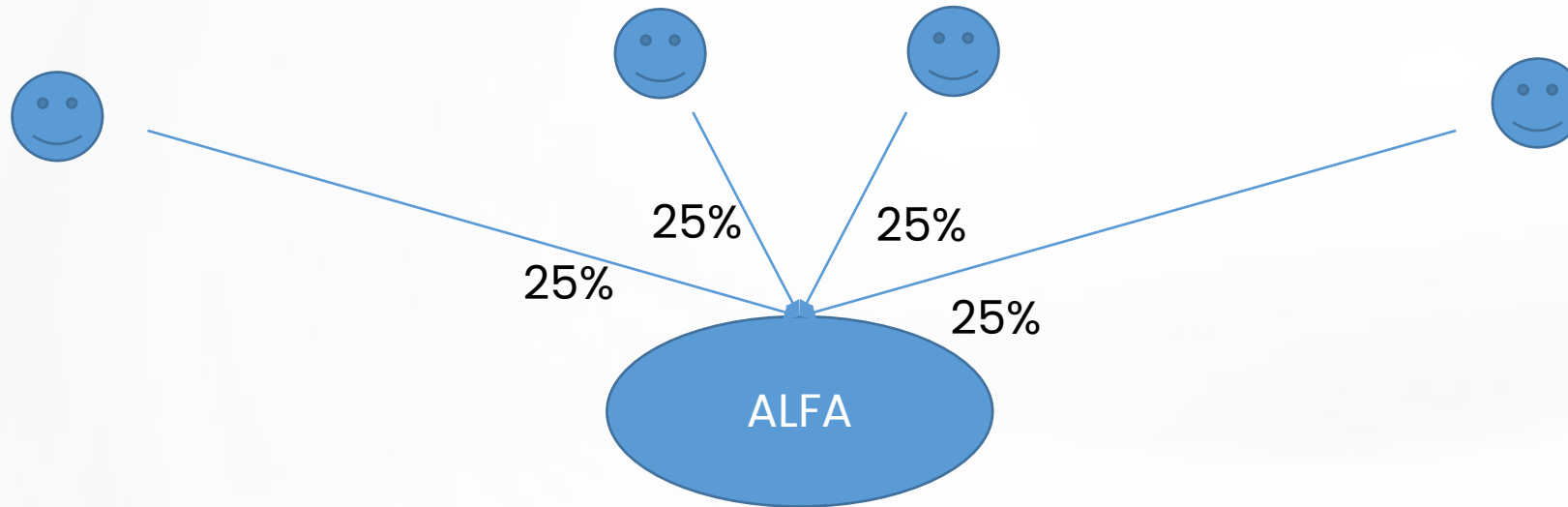
> 25% AL CAPITALE (DIRETTAMENTE O INDIRETTAMENTE)

In mancanza, criterio del controllo dell'assemblea  
(maggioranza diritti di voto, influenza dominante,  
vincoli contrattuali)

Rappresentante legale

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO

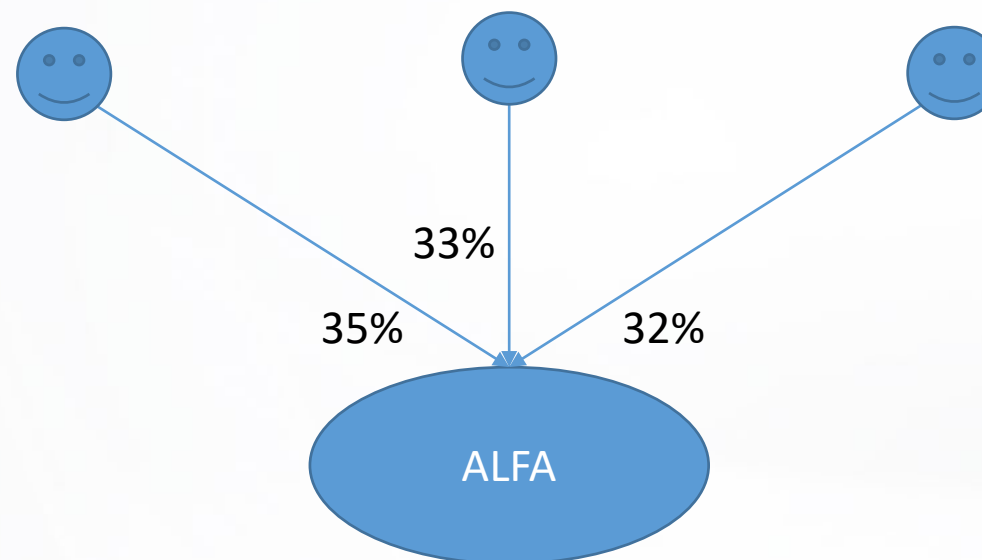
ESEMPIO 1



NESSUN TITOLARE EFFETTIVO, SI PASSA AL SECONDO CRITERIO

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO

ESEMPIO 2

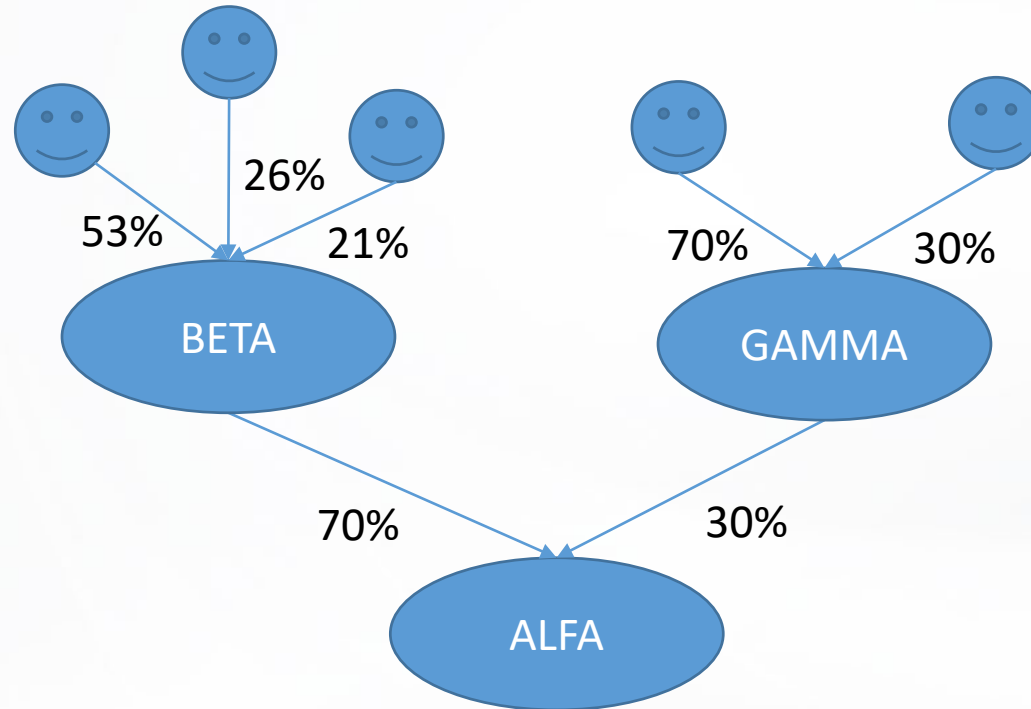


TUTTI E TRE TITOLARI EFFETTIVI



**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

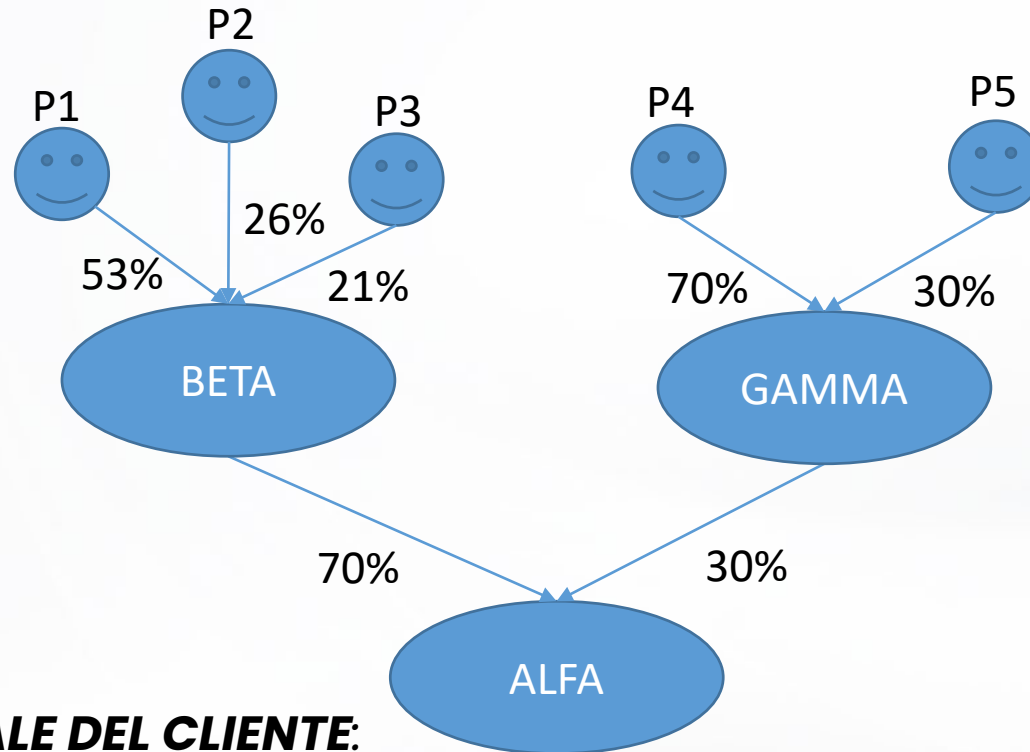
ESEMPIO 3



*Caso Assonime 1/2023 del 30.1.2023*

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

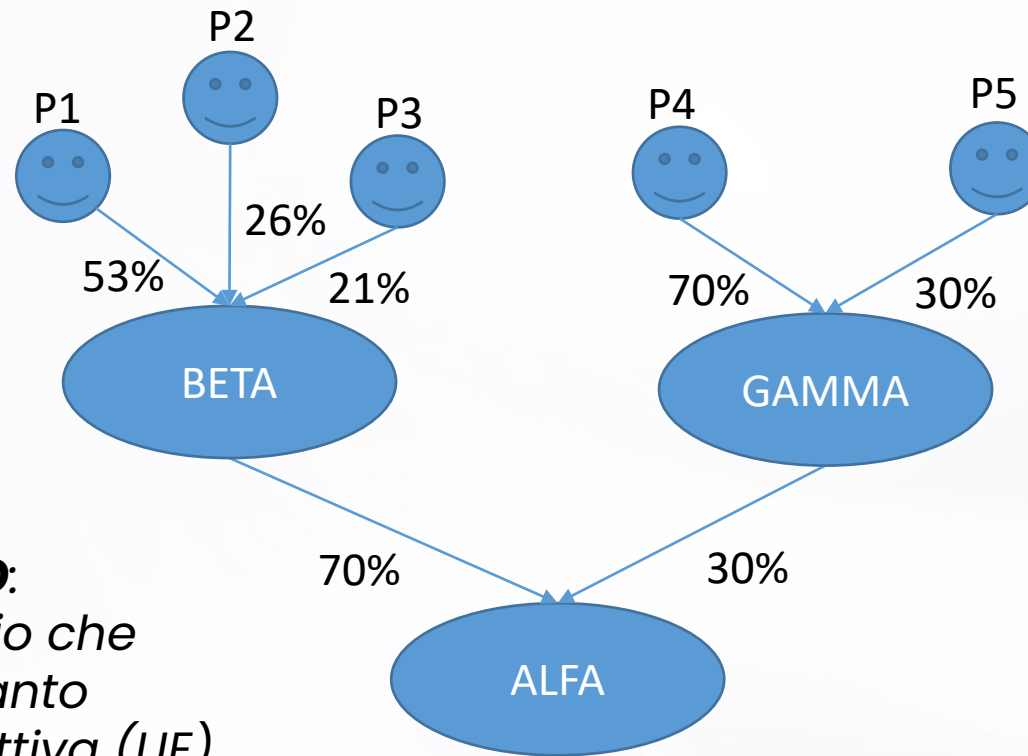
ESEMPIO 3



**CRITERIO DEL CAPITALE SOCIALE DEL CLIENTE:**  
TITOLARI EFFETTIVI P1 E P4

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO

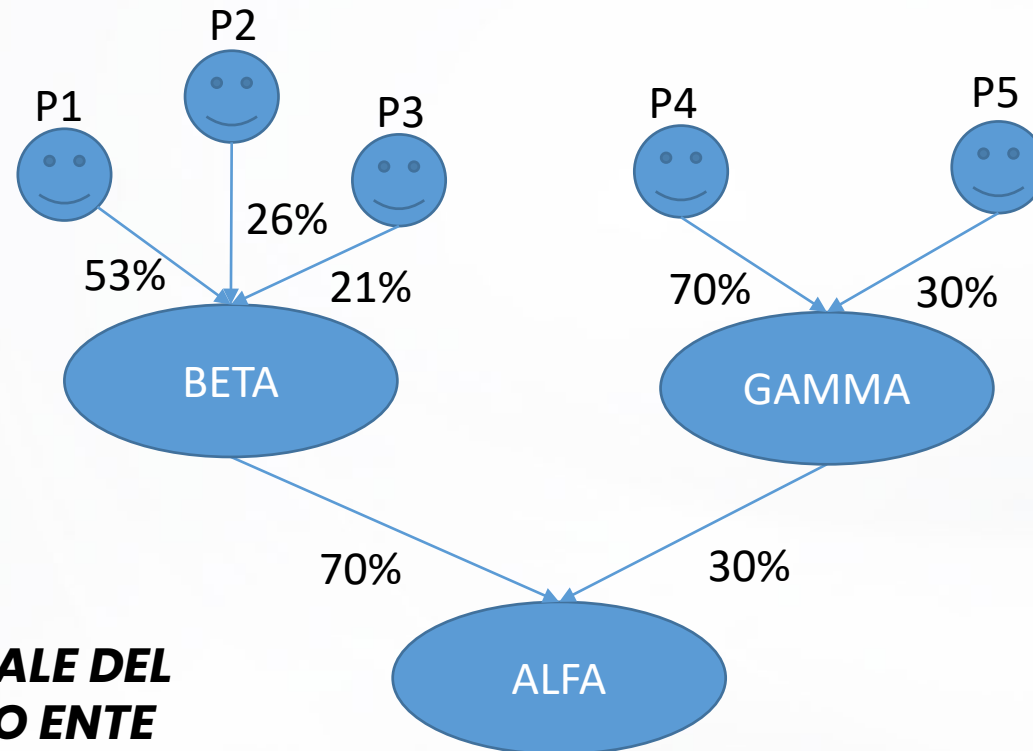
## ESEMPIO 3

**CRITERIO DEMOLTIPLICATIVO:**

TITOLARI EFFETTIVO P4 (criterio che sembra corrispondere a quanto richiesto dall'art. 3 della Direttiva (UE) 20.5.2015 n. 849)

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

ESEMPIO 3

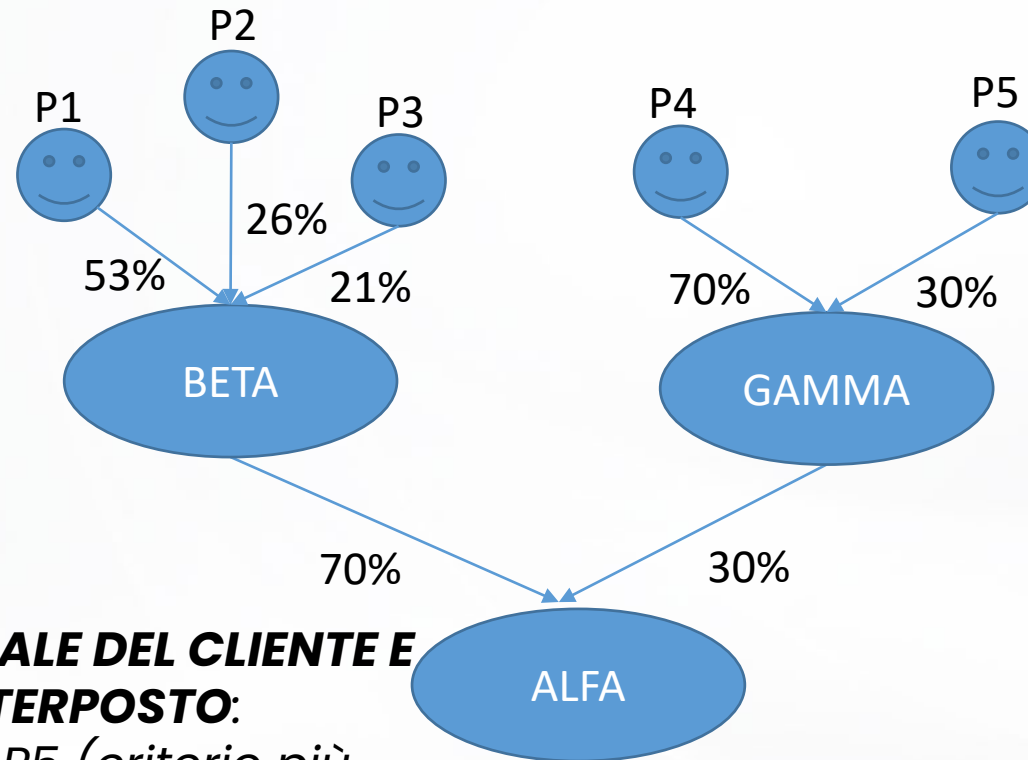


**CRITERIO DEL CAPITALE SOCIALE DEL CLIENTE E DI QUALSIASI ALTRO ENTE INTERPOSTO:**

TITOLARI EFFETTIVI P1, P2, P4 E P5

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

ESEMPIO 3

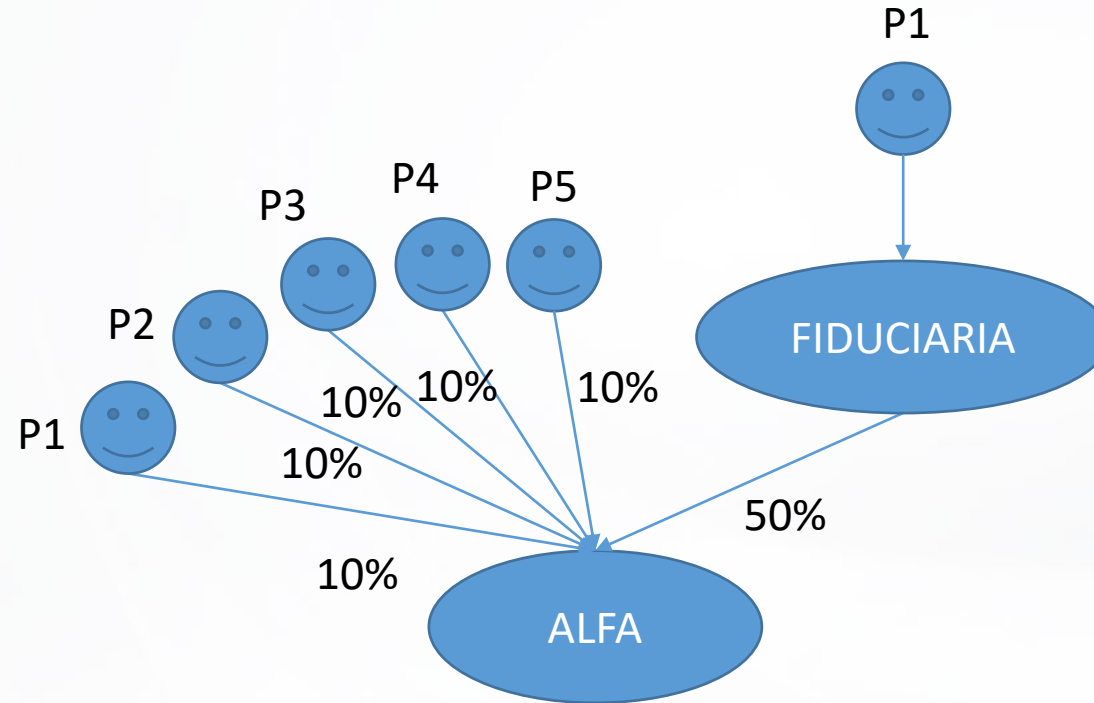


**CRITERIO DEL CAPITALE SOCIALE DEL CLIENTE E DI QUALSIASI ALTRO ENTE INTERPOSTO:**

TITOLARI EFFETTIVI P1, P2, P4 E P5 (criterio più prudentiale suggerito da Assonime e LINEE Guida Cndcec)

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

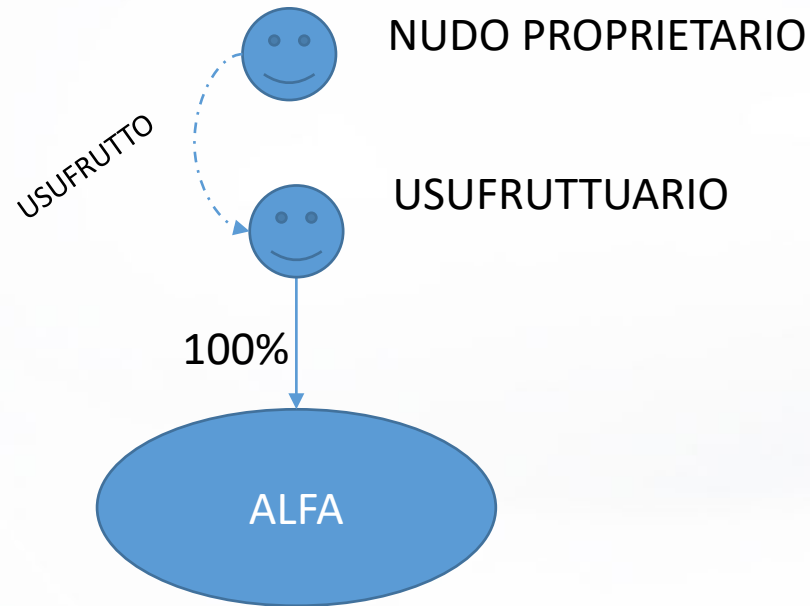
ESEMPIO 4



**TITOLARE EFFETTIVO: P1**

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

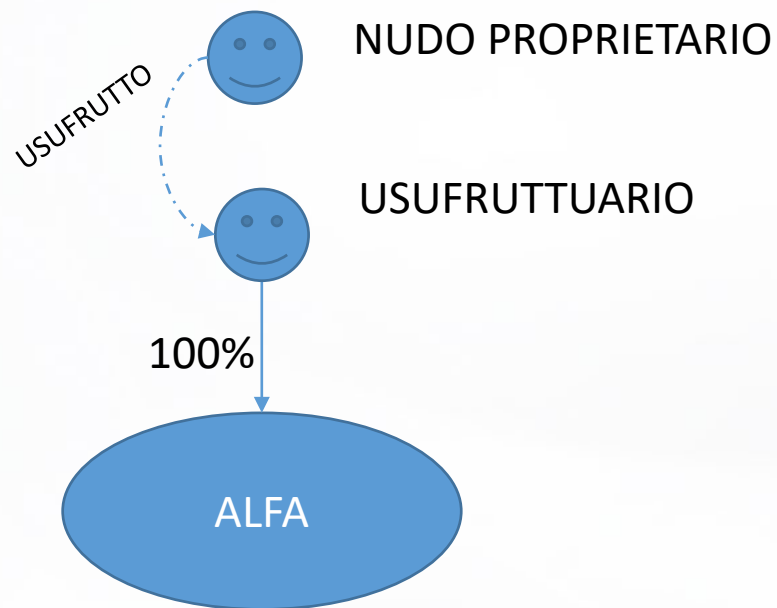
## ESEMPIO 5

**DIRITTI DI VOTO E UTILI SPETTANTI A  
USUFRUTTUARIO:**

- (impostazione sostanziale sposata da Assonime) TITOLARE EFFETTIVO USUFRUTTUARIO
- (impostazione formale sposata da Linee Guida CNDCEC) TITOLARI EFFETTIVI ENTRAMBI

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO

ESEMPIO 6



**DIRITTI DI VOTO SPETTANTI A NUDO PROPRIETARIO:**  
TITOLARI EFFETTIVI ENTRAMBI



**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

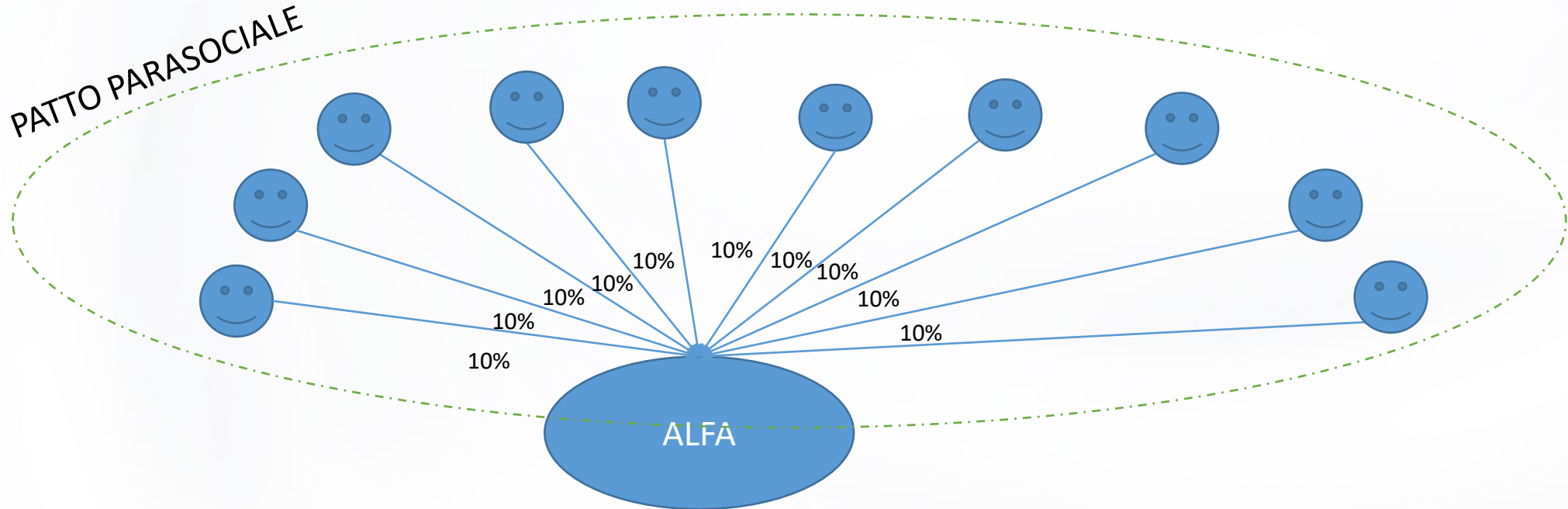
ESEMPIO 7



**TUTTI E QUATTRO TITOLARI EFFETTIVI**

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

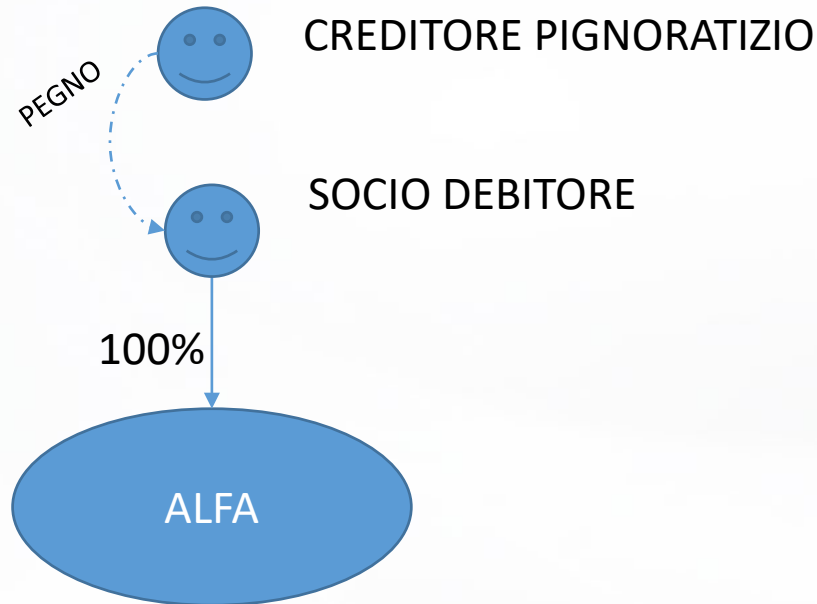
ESEMPIO 8



**TITOLARE EFFETTIVO CHI IN FORZA DEL PATTO ESERCITA CONTROLLO**

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

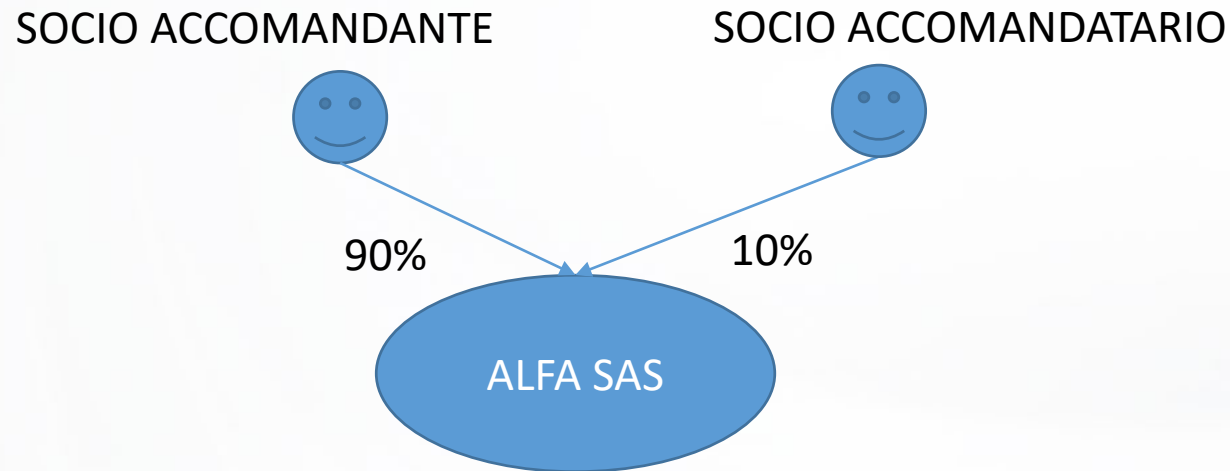
## ESEMPIO 9



**STESSO CRITERIO USATO PER USUFRUTTO:**  
ANALISI DELLE DISPOSIZIONI CONTRATTUALI DEL PEGNO

**INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO**

ESEMPIO 10



**SOCIETÀ DI PERSONE?  
ENTRAMBI TITOLARI EFFETTIVI**  
(vedasi caso assonime già citato)

## INDICAZIONE DEI DATI DEL 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			

RU150 Titolare effettivo

## INDICAZIONE DEI DATI DEL TITOLARE EFFETTIVO

RU151 Cumulo	Descrizione ulteriore sovvenzione	Codice credito	Anno
3	1	2	

## VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO



VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

SEZIONE IV		RU100 "R, S e I 2020 -2022" Ricerca e sviluppo (Comma 200)					RU37 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	
Dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione		Totale spese per ricerca e sviluppo	Attività commissionata (lett. c) 1° e 2° periodo	Totale spese di personale (lett.a)	Numero neo assunti <=35 anni	R&S nel Mezzogiorno (art. 244 DL 34/20; c. 185 L 178/20)		
		1	2	3	4	5		
		,00	,00	,00	,00	,00		

MOD SC 2022



SEZIONE IV		RU100 "R, S e I 2020 -2022" Ricerca e sviluppo (Comma 200)									RU37 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	
PARTE I		Spese di personale (lett. a)			Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni		Numero neo assunti <=35 anni		Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)			
Dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione - formazione - investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato		1			1A		1B		2			
		,00			,00		,00		,00			
		Spese di cui a colonna 2 per software			Spese per contratti di ricerca extra-muros (lett. c)		Spese di cui a col. 3 per università, istituti di ricerca e start-up		Spese per quote ammortamento acquisto private da terzi (lett. d)			
		2A			3		3A		4			
		,00			,00		,00		,00			
		Spese per servizi di consulenza (lett. e)			Spese per materiali (lett. f)		Totale spese per ricerca e sviluppo		Base di calcolo del credito d'imposta		R&S nel Mezzogiorno (art. 244 DL 34/20; c. 185 L 178/20)	
		5			6		7		8		9	
		,00			,00		,00		,00		,00	
		Spese di cui a			Spese per quote							

MOD SC 2023



VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

"R, S e I 2020 -2022" <b>RU101</b> Innovazione tecnologica (Comma 201)	Totale spese per attività innovazione tecnologica		Attività commissionata (lett. c) 1° periodo)	Totale spese di personale (lett.a)	Numero neo assunti <=35 anni		
	1	,00	2	,00	3	4	
	Totale spese (Transizione ecologica)	Totale spese (Innovazione digitale 4.0)	Attività commissionata (lett. c) 1° periodo)	Totale spese di personale (lett.a)	Numero neo assunti <=35 anni		
	5	,00	6	,00	7	8	9

MOD SC 2022

VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

"R, S e I 2020 -2022" <b>RU101</b> Innovazione tecnologica (Comma 201)	Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software
	1	1A	1B	2	2A
	,00	,00		,00	,00
	Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività innovazione tecnologica	Base di calcolo del credito d'imposta
	3	4	5	6	7
	,00	,00	,00	,00	,00
INNOVAZIONE DIGITALE 4.0					
	Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 8 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 9 per software
	8	8A	8B	9	9A
	,00	,00		,00	,00
Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività innovazione digitale 4.0	Base di calcolo del credito d'imposta	Obiettivo innovazione digitale 4.0
10	11	12	13	14	15
,00	,00	,00	,00	,00	
TRANSIZIONE ECOLOGICA					
	Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 16 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 17 per software
	16	16A	16B	17	17A
	,00	,00		,00	,00
Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività transizione ecologica	Base di calcolo del credito d'imposta	Obiettivo transizione ecologica
18	19	20	21	22	23
,00	,00	,00	,00	,00	

MOD SC 2023

VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

"R, S e I 2020 -2022"

**RU102** Design e ideazione estetica (Comma 202)

Totale spese per design e ideazione estetica	Attività commissionata (lett. c) 1° periodo	Totale spese di personale (lett.a)	Numero neo assunti <=35 anni
1 <input type="text" value="00"/>	2 <input type="text" value="00"/>	3 <input type="text" value="00"/>	4 <input type="text" value=""/>

MOD SC 2022



"R, S e I 2020 -2022"

**RU102** Design e ideazione estetica (Comma 202)

Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software
1 <input type="text" value="00"/>	1A <input type="text" value="00"/>	1R <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value="00"/>	2A <input type="text" value="00"/>
			Totale spese per attività design e ideazione estetica	Base di calcolo del credito d'imposta
			6 <input type="text" value="00"/>	7 <input type="text" value="00"/>

MOD SC 2023

VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

RU110 "Formazione 4.0"	Numero ore di formazione		Numero lavoratori	
	1		2	

MOD SC 2022



RU110 "Formazione 4.0"	Numero ore di formazione	Numero lavoratori	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
	1	2	3	4	5
		Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette	Soggetti formatori	Tecnologie abilitanti
		6	7	8	9

MOD SC 2023

## VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

### ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

<b>RU120</b>	Investimenti beni strumentali 2020	Investimenti c.188			Investimenti c.189	Investimenti c. 190
		1		2	3	
			,00		,00	,00
<b>RU130</b>	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw		
		1	2	3	4	5
			,00	,00	,00	,00
<b>RU140</b>	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 31 dicembre 2022)	Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw		
		1	2	3	4	5
			,00	,00	,00	,00

MOD SC 2022

VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

		Investimenti diversi allegati A e B				
RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	
		1	2	3	4	4
		,00	,00	,00	,00	,00
		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	,00	,00
		Investimenti diversi allegati A e B				
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	
		1	2	3	4	4
		,00	,00	,00	,00	,00
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	
		4A	4B	4C	5	5
		,00	,00	,00	,00	,00
		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
		,00	,00	,00	,00	,00
			Variazione Credito L3	Variazione Credito 2L	Variazione Credito 3L	
			6	7	8	8
			,00	,00	,00	,00

MOD SC 2023

**VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO**

**ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU**

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		%

MOD SC 2023

VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

RU153	"R, S e I 2020 -2022" Ricerca e sviluppo (Comma 200) - anno 2021	Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software
		1A	2	2A
		Spese per università, istituti di ricerca e start-up	Quote ammortamento acquisto privative industriali da terzi (lett. d)	Spese per servizi di consulenza (lett. e)
		3A	4	5
				Spese per materiali (lett. f)
				6
		Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software
		1A	2	2A
				4
				5
				Spese per servizi di consulenza (lett. d)
				4
				Spese per materiali (lett. e)
				5
				INNOVAZIONE DIGITALE 4.0
		Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 9 per software
		8A	9	9A
		Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Obiettivo innovazione digitale 4.0
		11	12	15
				TRANSIZIONE ECOLOGICA
		Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 17 per software
		16A	17	17A
		Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Obiettivo transizione ecologica
		19	20	23

MOD SC 2023



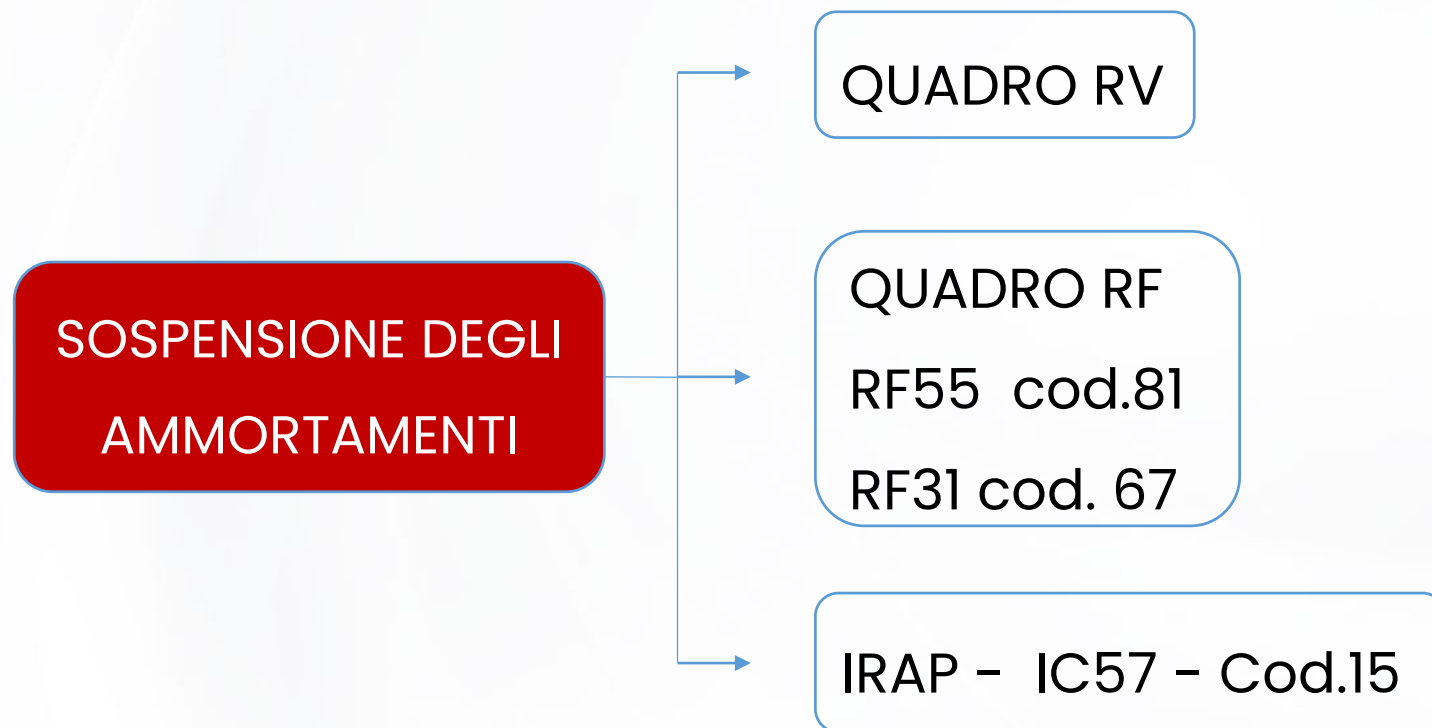
VERIFICA DEL DIVIETO DI DOPPIO FINANZIAMENTO

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

"R, S e I 2020 -2022" RU155 Design e ideazione estetica (Comma 202) - anno 2021	Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software
	1A ,00	2 ,00	2A ,00
RU156 Formazione 4.0 - anno 2021		Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)
		4 ,00	5 ,00
		Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione
	3 ,00	4 ,00	5 ,00
	Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette	Soggetti formatori
6 ,00	7 ,00	8	9
		Tecnologie abilitanti	

MOD SC 2023

## INDICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI



**n.b. prorogata fino al 2023**

INDICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

ESEMPIO 1

Ammortamento 2022 sospeso

contabilmente: 1.000

Deduzione fiscale: SI

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	81	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	,00

INDICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

ESEMPIO 1

Ammortamento 2022 sospeso contabilmente: 1.000  
Deduzione fiscale: SI

SEZIONE I Riconciliazione dati di bilancio e fiscali		Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		1		2	3	4
RV1	Valore contabile	IMPIANTI		5		,00
	Valore fiscale					
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo
		5.000,00	,00	,00	5.000,00	,00
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	
		5.000,00	,00	1.000,00	4.000,00	

**INDICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI**

**ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU**

ESEMPIO 2

Ammortamento 2020 sospeso contabilmente: 1.000

Deduzione fiscale: SI

Conclusione ammortamento fiscale nel 2021

	1	2		3	4		5	6		
	67		1.000							
			,00				,00			,00
	7	8		9	10		11	12		
			,00				,00			,00
	13	14		15	16		17	18		
			,00				,00			,00
	19	20		21	22		23	24		
			,00				,00			,00
	25	26		27	28		29	30		
			,00				,00			,00
	31	32		33	34		35	36		
			,00				,00			,00
	37	38		39	40		41	42		
			,00				,00			,00
	43	44		45	46		47	48		
			,00				,00			,00
	49	50		51	52		53	54		
			,00				,00			,00
									55	,00
<b>RF31</b>	<b>Altre variazioni in aumento</b>									
	<b>RF32 DI TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO</b>									

INDICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI SOSPESI

ALTRE NOVITÀ DEL QUADRO RU

ESEMPIO 2

Ammortamento 2020 sospeso contabilmente: 1.000

Deduzione fiscale: SI

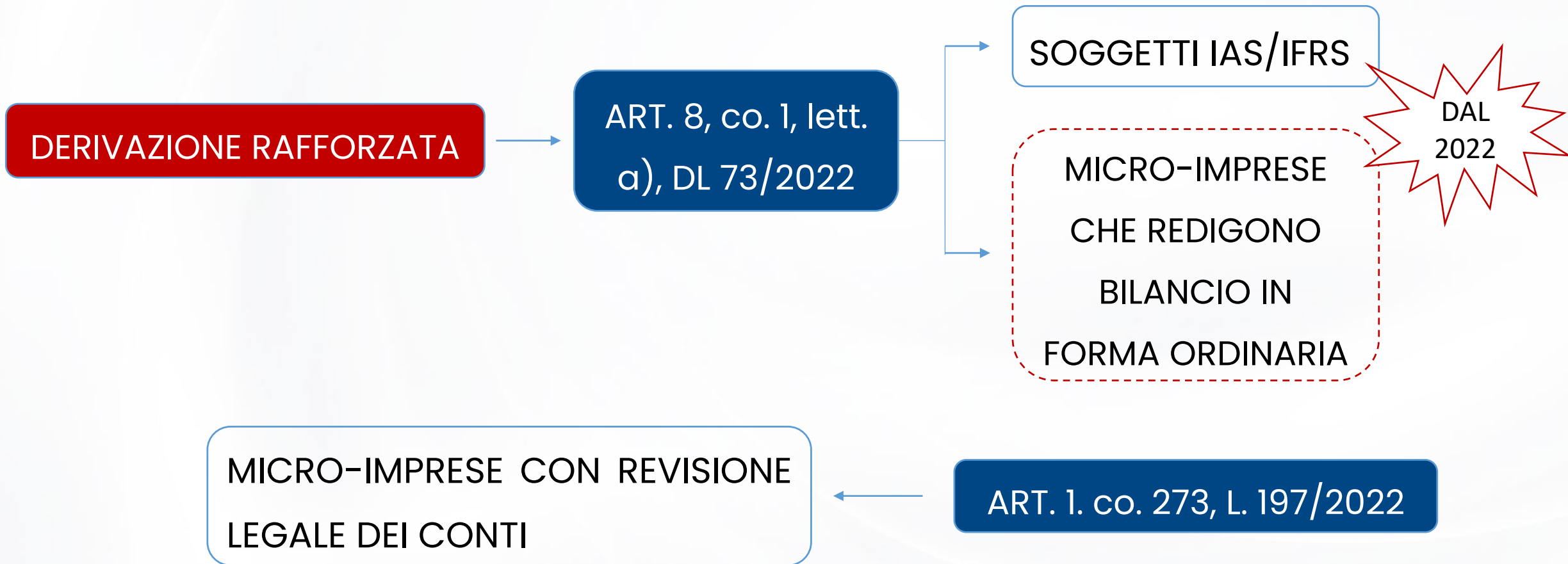
Conclusione ammortamento fiscale nel 2021

SEZIONE I

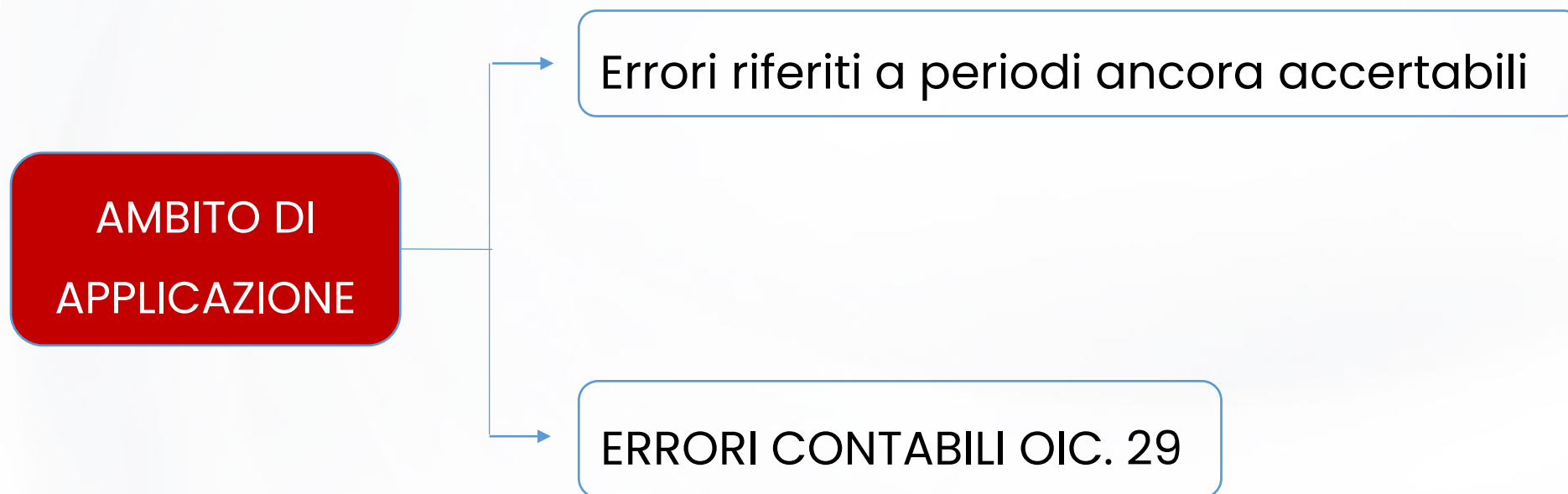
Riconciliazione dati di bilancio e fiscali

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		1			2	3	4
		IMPIANTI			5		,00
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		Valore di realizzo
		5	6	7	8	9	
		1.000,00	,00	1.000,00	,00	,00	,00
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		
		10	11	12	13		
		,00	,00	,00	,00	,00	

**DERIVAZIONE RAFFORZATA PER CORREZIONE ERRORI CONTABILI**



## DERIVAZIONE RAFFORZATA PER CORREZIONE ERRORI CONTABILI





Legge n. 205/2017

**26% + REGIME  
TRANSITORIO**

Utili prodotti fino al 31/12/2019 e delibera  
adottata fino al 31 gennaio 2022

UTILI FINO AL  
31/12/2007

**CONCORRENZA  
AL 40%**

UTILI FINO AL  
31/12/2016

**CONCORRENZA  
AL 49,72%**

UTILI DEL 2017

**CONCORRENZA  
AL 58,14%**

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
<b>RS130</b>	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
<b>RS131</b>	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS132</b>	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
<b>RS133</b>	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS134</b>	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS135</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
<b>RS136</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00		3 ,00	4 ,00
<b>RS136A</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00		3 ,00	4 ,00
<b>RS136B</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00		3 ,00	4 ,00
<b>RS137</b>	Riserve di utili antecedenti al regime SIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
<b>RS138</b>	Riserve di utili della gestione esente SIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS139</b>	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS140</b>	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
<b>RS141</b>	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS142</b>	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

# Aspetti fiscali delle operazioni agevolate

*assegnazione e cessione dei beni ai soci, trasformazione in società semplice, estromissione dell'immobile dall'impresa individuale*

# Assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci

**Termine di redazione degli atti di assegnazione e cessione agevolata****30 SETTEMBRE 2023****ASSEGNAZIONE:** data atto

(non rileva la data della delibera assembleare)

**CESSIONE:** data atto**Termini versamento delle imposte sostitutive****60% entro il 30 SETTEMBRE 2023****40% entro il 30 NOVEMBRE 2023**

E' ammessa la compensazione del debito per le imposte sostitutive

Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

**La società può liberamente scegliere se procedere ad un'assegnazione, piuttosto che ad una cessione. La scelta non è sindacabile dal Fisco.**

Sono **ammesse** alle assegnazioni ed alle cessioni agevolate le **società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni.**

Lo stato di liquidazione non preclude l'accesso alle agevolazioni.

Il dato normativo induce a ritenere che l'elencazione sia tassativa.

**Esclusi:** coop, società consortili, consorzi, enti non commerciali (anche con esercizio prevalente dell'attività di impresa), stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Per essere assegnatari, ovvero cessionari, in modo agevolato, i **soci devono essere iscritti nel libro soci, ove previsto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero entro 30 giorni dall'entrata in vigore della L. 197/2022, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.**

Non esistono vincoli per i soci:

- ❖ ammesse sia persone fisiche, che giuridiche;
- ❖ è irrilevante il regime fiscale (ammessi sia soggetti all'IRPEF, che all'IRES);
- ❖ è irrilevante la residenza fiscale (ammessi anche soci residenti all'estero).

Assenza libro soci ? 

- ✓ **risultanze Registro Imprese**
- ✓ **atto di trasferimento della partecipazione (data certa)**

La percentuale di partecipazione al capitale sociale del socio può anche mutare dopo il 30 settembre 2022.

**L'assegnazione avviene secondo quella risultante al momento di effettuazione dell'operazione agevolata.**

**Non è necessario che il possesso della partecipazione sia ininterrotto dal 30 settembre 2022 al momento dell'assegnazione.**

È sufficiente che sussista nei due prefati istanti (circolare n. 26/E/2016).



Le operazioni agevolate sono ammesse anche se dopo il 30 settembre 2022 sono entrati nella compagine altri soggetti. In tal caso le assegnazioni e le cessioni agevolate non sono ammesse nei confronti dei nuovi soci, in quanto riservate a coloro i quali lo erano al 30 settembre 2022 ed al momento dell'operazione.

**Beni agevolati**

**Beni immobili (terreni e fabbricati) non strumentali per destinazione ai sensi dell'art. 43, co. 2, primo periodo del TUIR**

**Beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali strumentali nell'attività propria dell'impresa**

Le caratteristiche del cespite oggetto dell'operazione agevolata devono sussistere al momento dell'operazione, a prescindere da quando siano entrati a far parte del patrimonio sociale. Il cambio di destinazione effettuato in prossimità dell'operazione agevolata non configura un'ipotesi di abuso del diritto (circolare n. 26/E, cit.).

**Verifica abuso del diritto**

Con la risoluzione n. 93/E del 17/10/2016, è stato affermato che lo schema assegnazione agevolata di un immobile al socio e successiva rivendita a terzi, con tassazione del plusvalore in capo alla società in misura ridotta (8%, ovvero 10,5%), in luogo di quella ordinaria in capo al socio cedente, non configura ipotesi di abuso del diritto.

## Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP

Le eventuali **plusvalenze** (derivanti da assegnazioni e cessioni di beni iscritti tra le immobilizzazioni) **sono tassate all'8%**

Su richiesta della società, le plusvalenze relative ad operazioni che coinvolgono gli immobili, possono essere determinate assumendo ai fini del calcolo il valore catastale, anziché il valore normale.

**La medesima tassazione agevolata è prevista anche per gli imponibili relativi ad operazioni che coinvolgono beni merce.**

## Imposta sostitutiva in caso di società non operative

**Se la società è stata non operativa** per almeno due dei tre periodi di imposta antecedenti all'assegnazione o alla cessione agevolata, **l'imposta sostitutiva è pari al 10,5%.**

***Società non operative = società che non superano il test di operatività***

(insufficienza dei ricavi)

Nonostante la norma si riferisca alle società non operative, la prassi erariale include anche le società in perdita sistematica, sono quindi **soggette alla maggiorazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva le società di comodo** (non operative ed in perdita sistematica).

**Se VALORE NORMALE (O VALORE CATASTALE) > VALORE FISCALE → PLUSVALENZA**

**Assegnazioni e cessioni di beni iscritti tra le immobilizzazioni**

VALORE NORMALE (O CATASTALE)

(-) VALORE FISCALE

(=) PLUSVALENZA (base imponibile imposta sostitutiva)

**L'eventuale differenziale positivo rappresenta la base imponibile anche in caso di operazioni agevolate relative a beni merce.**

**L'assenza della base imponibile dell'imposta sostitutiva non preclude l'accesso all'agevolazione (circolare n. 26/E, cit.).**

## La base imponibile dell'imposta sostitutiva

**Per l'assegnazione di beni immobili la società, ai fini della determinazione della plusvalenza, può attestarsi ad un valore intermedio** tra il valore normale (determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR) e quello catastale. La scelta può essere differenziata in relazione ai diversi beni.

In caso di cessione, per la determinazione della base imponibile, il corrispettivo, se inferiore al valore normale del bene, o, in alternativa, al valore catastale, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori.

## Le assegnazioni plurime (circolare n. 37/E cit.)

«In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva».

«Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi»



Le **minusvalenze conseguenti all'assegnazione agevolata di beni diversi da quelli merce non sono deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa** (non lo sono nemmeno in caso di agevolazione non agevolata, articolo 101, comma 1, TUIR). **Sono deducibili ai fini IRAP per le società di capitali e le società di persone che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del D.lgs. 446/1997** (determinazione della base imponibile IRAP in base al bilancio).

I **differenziali negativi** (perdite) conseguenti all'assegnazione di beni merce, se determinate in base al valore normale, sono deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa. **Sono deducibili ai fini IRAP per le società di capitali e le società di persone che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del D.lgs. 446/1997** (determinazione della base imponibile IRAP in base al bilancio).

## Le cessioni plurime (circolare n. 37/E cit.)

«Se in caso di cessione agevolata di più beni emergono componenti negative di reddito le stesse devono essere “utilizzate” per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva. Nel caso in esame, quindi, i **componenti positivi** saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi determinati secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame».

Le **minusvalenze conseguenti alla cessione di beni iscritti tra le immobilizzazioni**, ovvero i differenziali negativi (perdite) in caso di beni merce, **sono determinate in base al corrispettivo risultante dall'atto.**

Secondo le indicazioni dell'AdE, sono deducibili ai fini della determinazione del reddito di impresa solo se determinate in base al valore normale (risoluzione n. 101/E, cit.).

**Sono deducibili ai fini IRAP per le società di capitali e le società di persone che hanno esercitato l'opzione ex art. 5 del D.lgs. 446/1997** (determinazione della base imponibile IRAP in base al bilancio).

## L'imposta sostitutiva in caso di annullamento di riserve in sospensione d'imposta

**Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%.**

L'imposta non è dovuta sull'annullamento

- delle riserve da rivalutazione civilistica,
- e delle riserve da rivalutazione fiscale affrancate.

Tali riserve non **sono in sospensione di imposta.**

**Il pagamento della sostitutiva del 13% determina l'irrilevanza dell'annullamento della riserva in sospensione di imposta ai fini della determinazione del reddito e dell'IRAP.**

«L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile» (circolare n. 37/E, cit.).

**«Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione» (circolare n. 37/E, cit.).**

**Non si applica la presunzione di cui all'articolo 47 del TUIR.**

Il pagamento dell'imposta sostitutiva chiude (fino a concorrenza dell'ammontare tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio.

**La norma intende garantire che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società, nei limiti della base imponibile di detta imposta, sia definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.**

**L'importo delle riserve di patrimonio netto annullate e' irrilevante per la fiscalità dell'operazione in capo al socio.**

In caso di assegnazione con annullamento di **riserve di utili**,

- si realizza una **distribuzione di utili in natura**;
- il **valore degli utili è il valore normale, o**, in caso di assegnazione di immobili ed esercizio della relativa opzione in atto, il **valore catastale**

Se **valore normale (o catastale) > base imponibile imposta sostitutiva**



**Dividendo imponibile in capo al socio**

**VALORE NORMALE (O CATASTALE)**

**(-) BASE IMPONIBILE IMPOSTA SOSTITUTIVA**

**(=) UTILE IN NATURA TASSATO IN CAPO AL SOCIO**

Nelle **società di persone** l'assegnazione, a prescindere dalle riserve annullate (utili o capitale), **non determina un'ipotesi di tassazione in capo al socio** (l'assolvimento dell'onere fiscale da parte della società definisce anche la tassazione in capo al socio).

**Si configura solo la rideterminazione del costo fiscale della partecipazione.**

**Tassazione solo in caso di cd. sottozero.**

#### **COSTO DELLA PARTECIPAZIONE**

**(+) BASE IMPONIBILE IMPOSTA SOSTITUTIVA**

**(-) VALORE NORMALE (O CATASTALE)**

**(=) IMPONIBILE PER IL SOCIO ASSEGNATARIO (cd. SOTTOZERO)**



Nelle **società di capitali**, in caso di assegnazione con distribuzione di **riserve di capitale il socio non consegue alcun reddito da tassare**.

L'unica conseguenza è rappresentata dalla riduzione del costo della partecipazione.

In particolare, **il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione, in misura pari al valore normale del bene assegnato, deve incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva**.

Nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l'eccedenza è soggetta a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario (**tassazione del sottozero**).

## Annullamento di riserve in sospensione d'imposta

In caso di assegnazione con distribuzione di riserve in sospensione di imposta, **nel limite dell'ammontare soggetto all'imposta sostitutiva (13%), non si generano dividendi da tassare in capo ai soci.**

La società può **utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili (le riserve in sospensione si utilizzano per ultime).**

## Annullamento di riserve in sospensione d'imposta

Per i soci sia delle società di capitali, che di persone, il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrilevanza in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

Con il pagamento dell'imposta sostitutiva (13%) si assolve l'onere fiscale sia in capo alla società, che ai soci.

## Annullamento di riserve in sospensione d'imposta

Per i soci delle società di capitali, eventuale tassazione, se

**VALORE NORMALE (O VALORE CATASTALE) >**

**(BASE IMPONIBILE IMPOSTA SOSTITUTIVA + RISERVE TASSATE)**

**VALORE NORMALE (O CATASTALE)**

**(-) BASE IMPONIBILE IMPOSTA SOSTITUTIVA (8% - 10,5%)**

**(-) RISERVE IN SOSPENSIONE TASSATE (13%)**

**(=) UTILE IN NATURA TASSATO IN CAPO AL SOCIO**

## Annullamento di riserve in sospensione d'imposta

Per le **società di persone in contabilità semplificata** «considerato che la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d'imposta, il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che **il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l'assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13 per cento prevista in materia di assegnazione agevolata**» (circolare n. 37/E, cit.).

La prassi erariale (circolare n. 37/E, cit.), emanata in riferimento a precedenti disposizioni, ha chiarito che, appare ragionevole ritenere che la fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell'impresa nel periodo 2023, quindi prima della rilevanza fiscale della rivalutazione ai fini del calcolo delle plusvalenze e delle minusvalenze, non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.

Ne consegue che l'eventuale **plusvalenza dovrebbe essere calcolata tenendo conto del valore rivalutato.**

In **caso di assegnatario, o cessionario, non imprenditore il quinquennio rilevante ai fini della tassazione delle plusvalenze immobiliari decorre dall'assegnazione, ovvero dalla cessione.** In pratica, in caso di successiva cessione infra quinquennale, il socio può conseguire una plusvalenza imponibile quale reddito diverso.



**In vista di prospettive concrete di vendita entro tale termine va valutata l'assunzione del valore normale sia per l'assegnazione, che quale corrispettivo per la cessione.**

Per l'assegnazione rileva il valore normale/catastale utilizzato per la base imponibile della sostitutiva.

Per la cessione rileva il corrispettivo.

**Le cessioni (anche agevolate) sono rilevanti ai fini IVA.**

**Le assegnazioni (anche agevolate) sono equiparate alle cessioni** (art. 2, co. 2, n. 6, D.P.R. 633/1972).

**Sono escluse da IVA le assegnazioni dei beni acquisiti senza assolvimento dell'imposta in occasione dell'acquisto** (ad esempio acquisti da privati), nonché, secondo la prassi fiscale, quelle relative a beni per i quali a monte non è stata detratta l'IVA (equiparazione all'autoconsumo, art. 2, co. 2, n. 5, D.P.R. 633/1972).

**La disciplina agevolativa non esplica alcun effetto ai fini IVA, che, pertanto, si applica secondo le regole ordinarie (momento impositivo, liquidazione e versamento).**

In particolare, non si applica nemmeno la possibilità di determinare la base imponibile in funzione del valore catastale dell'immobile.

Per le assegnazioni e le cessioni agevolate, le **aliquote dell'imposta** proporzionale **di registro** eventualmente applicabili sono ridotte alla **metà** e le **imposte ipotecarie e catastali** si applicano in **misura fissa**.

IMMOBILI ABITATIVI			
SOCIETA' ASSEGNANTE / CEDENTE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIE E CATASTALI
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile - 4% se prima casa; - 10% se non A/1, A/8 o A/9; - 22% se A/1, A/8 o A/9	200 euro	200 euro cad.
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200 euro	200 euro cad.
	Esente in assenza di opzione(*)	4,5% (1% se prima casa)	50 euro cad.
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente (*)	4,5% (1% se prima casa)	50 euro cad.
Chiunque, se ha acquistato il fabbricato senza addebito dell'IVA <b>(solo assegnazioni)</b>	Fuori campo	4,5% (1% se prima casa)	50 euro cad.

(\*) Possibile ripercussione sulla rettifica della detrazione (art.19-bis2, co. 2, D.P.R. 633/1972).

IMMOBILI STRUMENTALI			
SOCIETA' ASSEGNANTE / CEDENTE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIE E CATASTALI
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile	200 euro	200 euro cad.
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200 euro	200 euro cad.
	Esente in assenza di opzione (*)	200 euro	200 euro cad.
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	200 euro	200 euro cad.
	Esente in assenza di opzione (*)	200 euro	200 euro cad.
Chiunque, se ha acquistato il fabbricato senza addebito dell'IVA <b>(solo assegnazioni)</b>	Fuori campo	2% (**)	200 euro cad.

(\*) Possibile ripercussione sulla rettifica della detrazione (art.19-bis2, co. 2, D.P.R. 633/1972).

TERRENI			
SOCIETA' ASSEGNANTE / CEDENTE	IVA	REGISTRO	IPOTECARIE E CATASTALI
Edificabile	Imponibile 22%	200 euro	200 euro cad.
Agricolo	Fuori campo (se cessionario IAP)	200 euro	200 euro cad.
	Fuori campo	7,5%	50 euro cad.
Né edificabile, né agricolo	Fuori campo	4,5%	50 euro cad.

# Trasformazione agevolata in società semplice

**La trasformazione agevolata deve avvenire entro il 30 settembre 2023.**

**Ragioni di prudenza inducono a ritenere che entro tale data debba avvenire l'iscrizione dell'atto al Registro delle imprese.**

### **Termini versamento delle imposte sostitutive**

**60% entro il 30 SETTEMBRE 2023**  
**40% entro il 30 NOVEMBRE 2023**

E' ammessa la compensazione del debito per le imposte sostitutive. Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.



Sono **ammesse** alla trasformazione agevolata i medesimi soggetti che possono porre in essere assegnazioni e cessioni agevolate: **le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni.**

**Ulteriore requisito:** oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni immobili o beni iscritti nei pubblici registri.

**Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto (art. 73, co. 4 secondo periodo, TUIR).**

La presenza di beni diversi da quelli agevolabili non inibisce l'operazione, per tali cespiti la tassazione sarà quella ordinaria.

Il **Notariato** (Studio n. 73-2017/T) ha affermato che quanto sostenuto a proposito del cambio di destinazione dell'immobile dalla citata circolare non può essere considerata una clausola generale, con la conseguenza che **l'eventuale modifica integrale dell'oggetto sociale finalizzata a rientrare nella disciplina agevolativa in parola può essere censurata in quanto posta in essere in violazione delle regole a presidio dell'abuso del diritto.**

**L'eventuale mera riduzione dell'ampio oggetto sociale che prevede anche la gestione dei beni immobili o beni iscritti nei pubblici registri non dovrebbe essere considerata «abusiva».**

Secondo la dottrina dovrebbe essere consentito l'adeguamento di un oggetto sociale non immobiliare per una società che di fatto svolge attività immobiliare.

**Verifica abuso del diritto**

**Operazioni preordinate a creare le condizioni per procedere alla trasformazione agevolata in società semplice non sono censurabili dall' Agenzia delle Entrate.**

È stato, infatti, chiarito che «la scissione della società con attribuzione alla società scissa delle partecipazioni finanziarie e attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili con contestuale trasformazione agevolata in società semplice di quest'ultima - è del tutto in linea con le intenzioni che il Legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario» (Risoluzione 101/E 2016).

La **trasformazione in società semplice** in via agevolata può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali alla data del **30 settembre 2022** (ovvero che lo divengano entro 30 giorni dall'entrata in vigore della L. 197/2022, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022).

E' ininfluente la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduta alla data del **30 settembre 2022**.

- **Base imponibile**
- **Aliquote**
- **Tassazione riserve in sospensione  
d'imposta**



ASSEGNAZIONI  
AGEVOLATE

Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate deve essere aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

**La trasformazione in società semplice non è fiscalmente neutrale.**

**Per le società di capitali, le riserve di utili costituite prima della trasformazione sono da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole.**

In caso di trasformazione da società di persone a società semplice, le riserve di utili risultano già tassate per trasparenza in capo ai soci, con conseguente irrilevanza impositiva dell'operazione.



**La trasformazione in società semplice non interrompe il decorso del quinquennio rilevante per la tassazione delle plusvalenze immobiliari quali redditi diversi.**

In pratica, se al momento della trasformazione la società deteneva gli immobili da almeno 5 anni, la successiva rivendita da parte del socio, a prescindere da quando dovesse intervenire, non genera plusvalenze tassabili.

**L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice**, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare, **determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con conseguente rilevanza dell'operazione ai fini IVA** (art. 2, co. 2, n. 5), D.P.R. n. 633/1972).

**La società trasformanda deve procedere alla chiusura della partiva iva (circolare n. 37/E, cit.).**

L'operazione di trasformazione realizza il **presupposto oggettivo dell'IVA** (qualora al momento dell'acquisto sia stata effettuata dei beni la detrazione dell'imposta) e viene assoggettata alle stesse regole delineate in materia di assegnazione di beni ai soci.

Le trasformazioni ordinariamente sono soggette ad **imposta di registro ed ipocatastali in misura fissa.**

# Adempimenti dichiarativi:

*assegnazione e cessione dei beni ai soci, trasformazione in  
società semplice*

L'esercizio dell'opzione deve ritenersi perfezionato con l'indicazione nella sezione XXIV dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva (circolare n. 26/E, cit.; istruzioni SC 2023).

La mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa.

**E' irrilevante il pagamento dell'imposta sostitutiva.**

Il mancato pagamento è ravvedibile.

Si applicano le ordinarie regole di riscossione:

- avviso bonario;
- cartella di pagamento.

### Modelli SC da utilizzare per le operazioni agevolate

Assegnazione o cessione agevolata periodo di imposta ordinario	<b>SC 2024</b>
Assegnazione o cessione agevolata da società in liquidazione dal 2023 (periodo ante liquidazione)	<b>SC 2023</b>
Assegnazione o cessione agevolata da società in liquidazione dal 2023 (periodo post liquidazione, se in corso al 31/12/2023)	<b>SC 2024</b>
Trasformazione in società semplice effettuata nel 2023	<b>SC 2023</b>

#### SEZIONE XXIV

Assegnazione o cessione di beni ai soci

	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
<b>RQ94</b> Beni immobili	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>
<b>RQ95</b> Beni mobili	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>
<b>RQ96</b> Totale	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>
<b>RQ97</b> Riserve in sospensione	1 <input type="text" value="0,00"/>	Aliquota 13%	2 <input type="text" value="0,00"/>

Nel rigo RQ94 va indicato:

- in colonna 1, relativamente ai **beni immobili**, il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti;
- in colonna 2, il **costo fiscalmente riconosciuto** relativamente ai beni di colonna 1;
- in colonna 3, **la base imponibile** pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; **in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno "-"**.

Nel rigo RQ95 va indicato:

- in colonna 1, relativamente ai **beni mobili iscritti in pubblici registri** non utilizzati come beni strumentali, il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, oppure il corrispettivo dei beni ceduti;
- in colonna 2, il **costo fiscalmente riconosciuto** relativamente ai beni di colonna 1;
- in colonna 3, la base imponibile pari alla differenza tra gli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del presente rigo; **in caso di risultato negativo l'importo va preceduto dal segno "-"**.



Nel rigo RQ96 va indicato:

- in colonna 1, la **somma algebrica** tra gli importi indicati nella colonna 3 dei rigi RQ94 e RQ95; **in caso di risultato negativo la presente colonna non va compilata;**
- in colonna 3, l'**imposta sostitutiva** dovuta ai sensi dell'art. 1, comma 101, della citata legge n. 197 del 2022.

I soggetti considerati **non operativi** devono **barrare** anche **la casella di colonna 2.**

Nel rigo RQ97 va indicato:

- in colonna 1, **l'ammontare delle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano;**
- in colonna 2, **l'imposta sostitutiva** dovuta ai sensi dell'art. 1, comma 102, della citata legge n. 197 del 2022.

In caso di compensazione di plus/minusvalenze i valori del rigo RQ94 si espongono al netto della compensazione

SEZIONE XXIV		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
Assegnazione o cessione di beni ai soci	RQ94 Beni immobili	1 150.000,00	2 80.000,00	3 70.000,00
	RQ95 Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96 Totale		1 Imponibile 70.000,00	2 Società non operative	3 Imposta sostitutiva 5.600,00
RQ97 Riserve in sospensione		1 Imponibile ,00	2 Aliquota 13%	3 Imposta sostitutiva ,00

Esempio: società di comodo

SEZIONE XXIV		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
Assegnazione o cessione di beni ai soci	RQ94 Beni immobili	1 150.000,00	2 80.000,00	3 70.000,00
	RQ95 Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96 Totale		1 Imponibile 70.000,00	2 Società non operative X	3 Imposta sostitutiva 7.350,00
RQ97 Riserve in sospensione		1 Imponibile ,00	2 Aliquota 13%	3 Imposta sostitutiva ,00

Esempio: assenza di base imponibile imposta sostitutiva

SEZIONE XXIV		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
Assegnazione o cessione di beni ai soci	RQ94 Beni immobili	1 75.000,00	2 80.000,00	3 -5.000,00
	RQ95 Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00
RQ96 Totale		1 Imponibile ,00	2 Società non operative	3 Imposta sostitutiva ,00
RQ97 Riserve in sospensione		1 Imponibile ,00	2 Aliquota 13%	3 Imposta sostitutiva ,00

# Estromissione agevolata degli immobili dall'impresa individuale

Imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2022 possedeva beni immobili strumentali per natura (anche locati a terzi) o per destinazione (art. 43, co. 2, TUIR).

Lo status di imprenditore individuale deve sussistere anche al 1° gennaio 2023 (data di decorrenza degli effetti dell'estromissione).

Lo stato di liquidazione dell'impresa individuale non inibisce l'operazione.

**Non sono ammessi all'estromissione agevolata individuale gli imprenditori che hanno concesso in affitto, ovvero in usufrutto, l'unica azienda di cui erano titolari in data antecedente al 1° gennaio 2023.**

L'estromissione può essere effettuata

- in caso di **impresa** familiare;
- dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31 ottobre 2022, a **condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale;**
- dal **donatario**, alle medesime condizioni previste per l'erede.

Il regime contabile adottato dall'impresa è irrilevante.



**Per i contribuenti in regime forfettario la disciplina agevolativa non assume alcuna rilevanza particolare**, in quanto le eventuali plusvalenze conseguite in costanza di tale regime non sono tassate, sicché l'estromissione avviene comunque senza determinare base imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

La circolare n. 10/E, 4/4/2016, prg. 4.3.1., afferma che «le plusvalenze e le minusvalenze realizzate effettuate in corso di regime non abbiano alcun rilievo fiscale, anche se riferite a beni acquistati negli anni che hanno preceduto l'adozione del regime forfettario». Tale indicazione è confermata dalla risposta all'interpello n. 391, 7/10/2019.

L'estromissione agevolata può riguardare **esclusivamente** gli immobili strumentali, sia per natura che per destinazione.

Gli **immobili strumentali per natura** possono essere estromessi dal regime di impresa **anche se non sono impiegati nel ciclo produttivo** dell'impresa o non lo sono direttamente, perché dati a terzi in locazione o comodato.

Per quanto riguarda, invece, gli **immobili strumentali per destinazione**, l'agevolazione troverà applicazione **solo** con riferimento a quelli **utilizzati dall'imprenditore in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'impresa**.

In caso di immobili strumentali per destinazione la categoria catastale è irrilevante.

L'estromissione agevolata non è ammessa per gli immobili merce e per quelli patrimoniali.

**Il requisito della strumentalità deve sussistere al 31 ottobre 2022.**

**L'eventuale cambio di destinazione** (ad esempio la locazione dell'immobile) **successiva a tale data non inibisce l'operazione.**

E' necessario che siano posseduti anche al 1° gennaio 2023.

Gli immobili strumentali si considerano dell'impresa individuale:

- **per i soggetti in contabilità ordinaria se iscritti nell'inventario;**
- **per i soggetti in contabilità semplificata se iscritti nel registro dei beni ammortizzabili** (in caso di mancata tenuta del registro cespiti devono risultare dal registro iva acquisti).

**Precisazione per gli immobili acquistati entro il 31 dicembre 1991:**

- se strumentali per destinazione sono considerati relativi all'impresa, a prescindere dall'annotazione nell'inventario;
- se strumentali per natura sono considerati relativi all'impresa solo se annotati nell'inventario.

L'estromissione dev'essere effettuata entro il **31 maggio 2023**.

Gli **effetti** retroagiscono al **1° gennaio 2023**.

Per l'esercizio dell'**opzione** assumono rilevanza gli adempimenti posti in essere dall'imprenditore che presuppongono la volontà di escludere i beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (**comportamento concludente**, ad esempio le conseguenti annotazioni contabili).

**Per il perfezionamento dell'opzione è necessario compilare il relativo quadro nel modello PF** («l'esercizio dell'opzione per l'estromissione dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva» circolare n. 26/E, cit.).

In caso di mancata opzione ammessa la sostitutiva entro 90 gg.  
In caso di congruità del versamento ammessa l'integrativa a favore nei termini dell'accertamento (risoluzione n. 228/E, 18/8/2009).

**E' irrilevante il pagamento dell'imposta sostitutiva.**

Il mancato pagamento è ravvedibile.

Si applicano le ordinarie regole di riscossione:

- avviso bonario;
- cartella di pagamento.

Per effetto dell'opzione, con decorrenza dal 1° gennaio 2023, il regime fiscale dell'immobile estromesso, sia ai fini delle imposte dirette, che indirette, diviene quello dei soggetti non imprenditori.

### Conseguenze

- In caso di immobile locato i canoni si dichiarano quali redditi fondiari, con conseguente irrilevanza ai fini del reddito di impresa.
- Sono indeducibili i costi ad essi afferenti sostenuti dall'inizio del periodo di imposta sino al momento dell'estromissione.

✓ **BASE IMPONIBILE**

✓ **ALIQUOTA (\*)**



**ASSEGNAZIONI**

**AGEVOLATE**

**Termini di versamento dell'imposta sostitutiva:**

- **il 60% entro il 30 novembre 2023;**
- **il 40% entro il 30 giugno 2024.**

TASSAZIONE ORDINARIA REDDITO DI IMPRESA (\*\*)

VALORE NORMALE – VALORE FISCALE = COMPONENTE POSITIVO DEL REDDITO

(\*) no aliquota 10,5%

(\*\*) no IRAP dal 2022



L'estromissione agevolata è consentita anche nell'ipotesi in cui non vi sia differenza, tra il valore normale (o catastale) dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare ad imposta sostitutiva.

**L'assenza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina in esame.**

L'eventuale **minusvalenza** (valore fiscale > valore normale o catastale) **non è deducibile** dal reddito di impresa (art. 101, co. 1, TUIR).

**Se l'immobile estromesso è posseduto dall'imprenditore individuale da almeno cinque anni, una successiva cessione quale «privato» non imprenditore non genera plusvalenze imponibili quali redditi diversi.**

In pratica, il periodo di possesso in regime di impresa e quello successivo (non in regime di impresa), per la verifica del quinquennio rilevante, si cumulano.

Considerato che la privatizzazione dell'immobile non necessita di un atto notarile e che non comporta il cambio della proprietà del bene, è **irrilevante ai fini dell'imposta di registro, nonché di quelle ipotecarie e catastali.**

L'estromissione (anche agevolata) è **rilevante ai fini IVA.**

Si configura un'ipotesi di **destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** (art. 2, co. 2, n. 5), D.P.R. n. 633/ 1972).

La disciplina agevolativa non esplica alcun effetto ai fini IVA, che, pertanto, si applica secondo le regole ordinarie e va versata nei termini consueti.

Per la **determinazione della base imponibile ai fini IVA** «occorrerà fare riferimento al criterio costituito “dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni” di cui all’art. 13, comma 2, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972», poiché **«la previsione del criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del valore normale, implica che la base imponibile IVA della cessione gratuita non comprenda il “ricarico” normalmente praticato sul mercato per quel bene, bensì sia costituita dal prezzo di acquisto del bene “attualizzato” al momento della cessione»** (circolare n. 26/E, cit.).

«Ai fini della determinazione dell'imponibile, **il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale** (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), **tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo»** (circolare n. 26/E, cit.).

In pratica,

**(+) costo di acquisto o costruzione**

**(+) spese incrementative sostenute**

**(-) deperimento del cespite**

**(=) base imponibile IVA**

IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA	
TIPO DI IMPRESA	IVA
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione (*)
	Esente in assenza di opzione (***)
Impresa diversa dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione (*)
	Esente in assenza di opzione (***)
Impresa che ha acquistato il fabbricato senza addebito dell'IVA, ovvero con indetraibilità totale rispetto all'acquisto (**)	Fuori campo

(\*) A prescindere dalla dubbia convenienza per l'imponibilità, considerato che la disciplina IVA (art. 10, co. 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972) richiede l'esercizio dell'opzione in atto, che manca nel caso dell'estromissione, è dubbia la possibilità di optare per l'imponibilità.

(\*\*) Si tratta delle seguenti ipotesi:

- acquisti da privati;
- acquisti effettuati entro il 31/12/1972;
- acquisti effettuati da un'impresa che ha effettuato un'operazione esente da IVA.

(\*\*\*) Possibile ripercussione sulla rettifica della detrazione (art.19-bis2, co. 2, D.P.R. 633/1972).

IMMOBILI ABITATIVI STRUMENTALI PER DESTINAZIONE	
TIPO DI IMPRESA	IVA
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione (*)
	Esente in assenza di opzione (***)
Impresa diversa dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente (***)
Impresa che ha acquistato il fabbricato senza addebito dell'IVA, ovvero con indetraibilità totale rispetto all'acquisto (**)	Fuori campo

(\*) A prescindere dalla dubbia convenienza per l'imponibilità, considerato che la disciplina IVA (art. 10, co. 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972) richiede l'esercizio dell'opzione in atto, che manca nel caso dell'estromissione, è dubbia la possibilità di optare per l'imponibilità.

(\*\*) Si tratta delle seguenti ipotesi:

- acquisti da privati;
- acquisti effettuati entro il 31/12/1972;
- acquisti effettuati da un'impresa che ha effettuato un'operazione esente da IVA.

(\*\*\*) Possibile ripercussione sulla rettifica della detrazione (art.19-bis2, co. 2, D.P.R. 633/1972).



# Recapture super ACE

*(ACE innovativa ex 19, co. 2- 7, DL 73/2021)*

**Periodo agevolato: successivo a quello in corso al 31/12/2020** (2021 per i «solari», 2021/2022 per i contribuenti con esercizio non coincidente con l'anno solare).

Novità:

- ✓ **coefficiente di remunerazione 15%;**
- ✓ **non si applica il principio del pro rata temporis;**
- ✓ **è agevolabile anche un importo superiore al patrimonio netto;**
- ✓ **il beneficio può essere convertito in credito di imposta, che può essere ceduto, ovvero chiesto a rimborso.**

Il credito di imposta da ACE innovativa

- **non è imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e non concorre a determinare il valore della produzione ai fini IRAP;
- **non rileva ai fini** del rapporto di cui all'articolo 61 del TUIR (**pro-rata do deducibilità degli interessi passivi**) e di quello di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR (**pro-rata di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi**);
- **non è soggetto al limite dell'ammontare annuo massimo delle compensazioni** di cui all'articolo 34 della L. 388/2000;
- **non è soggetto al limite relativo ai crediti di imposta esposti nel quadro RU** del modello dichiarativo (articolo 1, comma 53, L. 244/2007).

**Periodi di imposta da monitorare:**

- ❖ primo successivo a quello agevolato (**2022** per i solari);
- ❖ secondo successivo a quello agevolato (**2023** per i solari).

**CAUSA DI RECAPTURE: RIDUZIONE DEL PATRIMONIO NETTO PER CAUSE DIVERSE DALLA PERDITE DI ESERCIZIO (di fatto, a seguito di distribuzioni di riserve ai soci).**

**In caso le riduzioni per distribuzioni ai soci siano compensate da apporti dei soci e/o dall'accantonamento a riserva dell'utile di esercizio, non si procede al recupero dell'agevolazione.**

**Attenzione alle delibere**

- **Assunte entro il 31/12/2022 per fruire del regime transitorio di tassazione dei dividendi (art. 1, co. 106, L. 205/2017 – **rileva la data della delibera**)**
- **Assunte entro il 30/9/2023 per l'assegnazione agevolata dei beni ai soci**

Utile esercizio 2020 a riserva: 100.000 (Super ACE 2021)

Anno 2022

Distribuzione utile: -50.000 (variazione negativa patrimonio netto)

Apporti soci: 100.000 (variazione positiva patrimonio netto)

**Variazione patrimonio netto: 50.000 (NO recupero agevolazione)**

Deduzione  
per capitale investito  
proprio (ACE)

		CREDITO D'IMPOSTA					
RS112A		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
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

**Credito da riversare  
(recapture)**

**Credito riconosciuto post  
invio SC 2022**

**Utilizzi credito esposto  
in SC 2022**

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	CREDITO D'IMPOSTA					
	Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
RS112A	6 1.800,00	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

**RS112A** colonna 6: **quota del credito d'imposta, che deve essere restituita** qualora nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a quella del periodo precedente. In tal caso, il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo.

Utile esercizio 2020 a riserva	100.000	Super ACE 2021
Agevolazione	15.000	15%
Credito d'imposta	3.600	24%
Riduzione base ACE 2022	50.000	
<b>Credito d'imposta da riversare</b>	<b>1.800</b>	<b>(50.000*15%*24%)</b>

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

**RS112A** colonna 7: **credito d'imposta riconosciuto successivamente al termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020.** Tale colonna **non va compilata qualora detto credito sia stato già indicato nel modello REDDITI 2022.**



**RS112A** colonna 8: **credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione, pari all'importo indicato nella colonna 15 del rigo RS112A del modello REDDITI 2022.** Il credito residuo da riportare nella presente colonna va **diminuito dell'eventuale importo indicato nella precedente colonna 6** (sempre che lo stesso non sia stato già restituito).

SC 2022

		VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)					
		Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Rendimento	Rendimento trasformato
RS112A	1	200.000,00	,00	,00	200.000,00	15% 5 30.000,00	5A 30.000,00
		CREDITO D'IMPOSTA					
		Potenziale	Spettante	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
	6	7.200,00	7.200,00	,00	,00	,00	11 5.000,00
				Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
	12			,00	,00	15 2.200,00	16 ,00

SC 2023

		CREDITO D'IMPOSTA					
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
RS112A	6	,00	,00	2.200,00	,00	,00	11 ,00
				Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
	12			,00	,00	15 ,00	16 ,00

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

**RS112A** colonna 9: **credito d'imposta ricevuto dal dichiarante e formalmente accettato (da compilare a cura del cessionario).**

**RS112A** colonna 10: **credito d'imposta attribuito al dichiarante dalla società partecipata in regime di trasparenza fiscale.**

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	2.200,00	,00	,00	2.200,00
		Ceduto	Rimborso	Trasparenza/consolidato	Residuo	Riversato
		12	13	14	15	16
		,00	,00	,00	0,00	,00

**RS112A** colonna 11: **credito d'imposta utilizzato in compensazione entro la data di presentazione della dichiarazione.**

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	CREDITO D'IMPOSTA					
	Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato
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"/>

RS112A colonna 12: **credito d'imposta ceduto (da compilare a cura del cedente).**

RS112A colonna 13: **credito d'imposta di cui si chiede il rimborso.**

RS112A colonna 14: nel caso in cui la società dichiarante sia in regime di trasparenza o di consolidato fiscale, **credito d'imposta imputato ai soci o trasferito al consolidato.**

RS113	Incrementi del capitale proprio	1	,00	Decrementi del capitale proprio	2	,00	Riduzioni	3	,00	Differenza	4	,00	Patrimonio netto	5	,00
	Minor importo	6	,00	Rendimento	7	,00	Codice fiscale	8		Rendimento attribuito	9	,00			
	Eccedenza pregressa	10	,00	Eccedenza non attribuibile	11	,00	Rendimenti totali	12	,00	Eccedenza trasformata in credito IRAP	13	,00	Eccedenza riportabile	14	,00
				(di cui											

**COMPRESI QUELLI 2021  
BENEFICIARI DELLA SUPER ACE**

**NEL CASO L'AGEVOLAZIONE SIA STATA FRUITA  
NELLA FORMA DI RIDUZIONE DELL'IMPONIBILE**

RS113

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1	2	3	4	5
,00	,00	,00	,00	,00

Colonna 1: **incrementi comprensivi di quelli che hanno beneficiato della super ACE.**

Colonna 4: somma valore (1) + (2) - (3), **se pari a inferiore a zero non compilare (assenza incremento)**

Colonna 5: patrimonio netto risultante dal bilancio (incluso il risultato dell'esercizio calcolato prescindendo dall'effetto dell'agevolazione ACE). **Se il PN assume valore negativo o zero, le successive colonne 6 e 7 non vanno compilate (assenza incremento).**

RS113

Minor importo	Rendimento	Codice fiscale	Rendimento attribuito
6 <input type="text" value="0,00"/> 1,3%	7 <input type="text" value="0,00"/>	8 <input type="text" value=""/>	9 <input type="text" value="0,00"/>

Colonna 6: il minore tra gli importi di colonna 4 e di colonna 5 (**base calcolo ACE**)

Colonna 7: l'1,3% di colonna 6 (**agevolazione spettante nel periodo di imposta**).

Colonna 8: il codice fiscale del soggetto partecipato che ha attribuito per trasparenza il rendimento nozionale eccedente il proprio reddito d'impresa o il proprio reddito complessivo netto dichiarato.

Colonna 9: il relativo importo (nel caso in cui si sia ricevuta l'agevolazione il rendimento nozionale da più soggetti compilare più moduli).

RS113

Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
10	(di cui 11	12	13	14
,00	,00 )	,00	,00	,00

Colonna 10: l'importo del rendimento nozionale riportato dal precedente periodo d'imposta indicato nel rigo RS113, colonna 14, del modello REDDITI SC 2022 .

Colonna 11: la quota dell'importo indicato in colonna 10 non attribuibile ai soci (in caso di trasparenza fiscale) o al consolidato fiscale, in quanto generato anteriormente all'opzione.

Colonna 12: **l'importo del rendimento nozionale complessivo (agevolazione spettante), detto ammontare va riportato, a scomputo del reddito complessivo netto dichiarato, nel rigo RN6, colonna 6.**

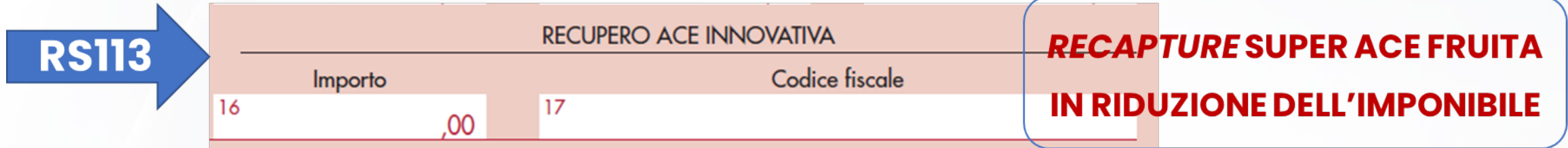
Colonna 13: l'importo dell'ACE del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione che è fruito come credito d'imposta in diminuzione dell'IRAP.

Colonna 14: residuo non fruito da riportare al periodo di imposta successivo



**ESEMPIO RECAPTURE SUPER ACE FRUITA IN RIDUZIONE DELL'IMPONIBILE**

Capitale sociale costituzione anno 2020	10.000	
Utile esercizio 2020 a riserva	90.000	Super ACE 2021
Agevolazione	15.000	(10.000 15%)
Distribuzione dividendi 2022	50.000	Riduzione base ACE 2022
<b>Aumento imponibile IRES 2022</b>	<b>7.500</b>	<b>(50.000*15%)</b>
Totale incrementi al 31/12/2022	100.000	(capitale + utile 2020)
Totale decrementi al 31/12/2022	50.000	(distribuzione dividendi)
Patrimonio netto al 31/12/2022 (<31/12/2021)	50.000	(10.000+90.000-50.000)



Colonna 16: qualora la variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, va indicato l'importo pari al 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso. **Tale importo è portato in aumento del reddito complessivo ai fini IRES, con indicazione in colonna 3 del rigo RN3.**

Utile esercizio 2020 a riserva	100.000	Super ACE 2021
Agevolazione	15.000	15%
Riduzione base ACE 2022	50.000	
<b>Aumento imponibile IRES 2022</b>	<b>7.500</b>	<b>(50.000*15%)</b>

# Abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica

**A decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 è abrogata la disciplina delle società in perdita sistematica.**

Società che presentavano una dichiarazione con una perdita fiscale per 5 anni periodi di imposta consecutivi:

- i cinque periodi d'imposta in perdita dovevano essere consecutivi; qualora si fosse dichiarato un reddito imponibile (superiore al minimo delle società di comodo), il quinquennio rilevante era interrotto;
- il riferimento ai "periodi d'imposta", e non agli esercizi, comportava che il requisito era valutato in riferimento alle ultime cinque dichiarazioni fiscali, anche ove l'esercizio sociale fosse frazionato in due periodi d'imposta per effetto di operazioni straordinarie.

**Le penalizzazioni previste (reddito minimo) non sono applicabili il periodo di imposta 2022 (solare) nel caso in cui:**

- **i periodi di imposta 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 risultino in perdita fiscale;**
- **ovvero quattro dei sopraindicati periodi siano in perdita e il rimanente presenti un reddito imponibile inferiore al reddito minimo.**

Nel quinquennio di osservazione, al fine della verifica della sussistenza di una perdita fiscale, l'adeguamento al reddito minimo conseguente all'applicazione della normativa sulle società di comodo è irrilevante, poiché la società deve fare riferimento al reddito imponibile complessivo analiticamente determinato (risultato civilistico + variazioni in aumento - variazioni in diminuzione).

SC 2022

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

Start-up

Impegno allo scioglimento

RS116	Esclusione 1	Disapplicazione società non operative 2	<del>Soggetto in perdita sistematica 3</del>	Imposta sul reddito - società non operativa 4	<del>Imposta sul reddito - società in perdita sistematica 5</del>	IRAP 6	IVA 7	Casi particolari 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%
RS123	Totale		2	Ricavi presunti ,00	3	Ricavi effettivi ,00	5	Reddito presunto ,00
RS124					1	Agevolazioni ,00	2	Variazioni in aumento ,00
RS125	Reddito imponibile minimo						3	,00

SC 2023

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

RS116	Esclusione 1	Disapplicazione 2	Imposta sul reddito 4	IRAP 6	IVA 7	Casi particolari 8		
	Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%

# Bonus edilizi:

*riflessi delle novità del momento  
rappresentazione in dichiarazione dei redditi  
criteri e modalità della remissione in bonis*



# Indicazione in dichiarazione delle detrazioni Superbonus

**ES. 1** Il sig. Bianchi ha sostenuto spese su una unifamiliare per € 48.000 per un intervento di isolamento termico che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% quale intervento trainante e, al contempo, ha ottenuto lo sconto in fattura per altri interventi trainati (infissi, fotovoltaico e accumulo).

**Sezione IV**  
Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus

	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterm. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RP61	30	2022					1	48.000,00		12.000,00
RP62								,00		,00
RP63								,00		,00
RP64								,00		,00
RP65 TOTALE RATE			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%	
	1		2		3		4		5	
			,00		,00		,00		,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%	
	6		7		8		9		10	
			,00		,00		,00		12.000,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%	
	1		2		3		4		5	
			,00		,00		,00		,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%	
	6		7		8		9		10	
			,00		,00		,00		13.200,00	

**ES. 2** Il sig. Bianchi ha sostenuto spese su una unifamiliare per € 48.000 per un intervento di isolamento termico che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% quale intervento trainante e, al contempo, ha sostenuto spese per la sostituzione degli infissi per € 30.000, per l'installazione dell'impianto fotovoltaico per € 10.000 e per l'installazione del relativo accumulo per € 10.000

**Sezione IV**

Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus

	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterm. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
RP61	30	2022					1	48.000,00		12.000,00	
RP62	12	2022				X	1	30.000,00		7.500,00	
RP63								,00		,00	
RP64								,00		,00	
RP65 TOTALE RATE			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%		Rata 75%
	1		2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%		Rata 60%
	6		7	,00	8	,00	9	19.500,00	10	,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%		Detrazione 75%
	1		2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%		Detrazione 60%
	6		7	,00	8	,00	9	21.450,00	10	,00	

**Sezione III A**

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Maggiorazione sisma	110%	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile					
RP41	2022	16						1	10.000,00	2.500,00	1					
RP42	2022	17						1	10.000,00	2.500,00	1					
RP43									,00	,00						
RP44									,00	,00						
RP45									,00	,00						
RP46									,00	,00						
RP47									,00	,00						
RP48	TOTALE RATE	Rata 60%	1	,00	Rata 50%	2	,00	Rata 65%	3	,00	Rata 70%	4	,00	Rata 75%	5	,00
		Rata 80%	6	,00	Rata 85%	7	,00	Rata Bonus Verde	8	,00	Rata 90%	9	,00	Rata 110%	10	5.000,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detraz. 60%	1	,00	Detraz. 50%	2	,00	Detraz. 65%	3	,00	Detraz. 70%	4	,00	Detraz. 75%	5	,00
		Detraz. 80%	6	,00	Detraz. 85%	7	,00	Detraz. Bonus Verde	8	,00	Detraz. 90%	9	,00	Detraz. 110%	10	5.500,00

**Sezione III B**  
Dati catastali identificativi  
degli immobili  
e altri dati per fruire  
della detrazione

RP51		N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
		1	2	3 A089	4 U	5	6 1	7 12	8
RP52		N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
		1	2	3	4	5	6	7	8
CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)							CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO		
Altri dati		N. d'ordine immobile	Condominio	Data	Serie	Numero e sottnumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate		
RP53		1	2	3	4	5	6	7	
DOMANDA ACCATASTAMENTO									
			Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate				
			8	9	10				

**ES. 3** Il sig. Bianchi ha sostenuto spese nel 2021 su una unifamiliare per € 48.000 per un intervento di isolamento termico che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% quale intervento trainante mentre ha sostenuto spese nel 2022 per la sostituzione degli infissi per € 30.000, per l'installazione dell'impianto fotovoltaico per € 10.000 e per l'installazione del relativo accumulo per € 10.000.



**Sezione IV**  
Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus

	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterm. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata		
RP61	1 30	2 2021	3	4	5	6	7 2	8 48.000,00	9	10 9.600,00		
RP62	12	2022				X	1	30.000,00		7.500,00		
RP63								,00		,00		
RP64								,00		,00		
			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%		Rata 75%	
RP65 TOTALE RATE			1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%		Rata 60%	
			6	,00	7	,00	8	,00	9	17.100,00	10	,00
			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%		Detrazione 75%	
RP66 TOTALE DETRAZIONE			1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%		Detrazione 60%	
			6	,00	7	,00	8	,00	9	18.810,00	10	,00

**Sezione III A**

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Maggiorazione sisma	110%	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile					
RP41	2022	16						1	10.000,00	2.500,00	1					
RP42	2022	17						1	10.000,00	2.500,00	1					
RP43									,00	,00						
RP44									,00	,00						
RP45									,00	,00						
RP46									,00	,00						
RP47									,00	,00						
RP48	TOTALE RATE	Rata 60%	1	,00	Rata 50%	2	,00	Rata 65%	3	,00	Rata 70%	4	,00	Rata 75%	5	,00
		Rata 80%	6	,00	Rata 85%	7	,00	Rata Bonus Verde	8	,00	Rata 90%	9	,00	Rata 110%	10	5.000,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detraz. 60%	1	,00	Detraz. 50%	2	,00	Detraz. 65%	3	,00	Detraz. 70%	4	,00	Detraz. 75%	5	,00
		Detraz. 80%	6	,00	Detraz. 85%	7	,00	Detraz. Bonus Verde	8	,00	Detraz. 90%	9	,00	Detraz. 110%	10	5.500,00

**Sezione III B**  
Dati catastali identificativi  
degli immobili  
e altri dati per fruire  
della detrazione

RP51	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
	1	2	3 A089	4 U	5	6 1	7 12 /	8
RP52	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
	1	2	3	4	5	6	7 /	8
CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)					CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO			
Altri dati	RP53	N. d'ordine immobile	Condominio	Data	Serie	Numero e sottnumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate	
		1	2	3	4	5 /	6	7
DOMANDA ACCATASTAMENTO								
				Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate		
				8	9	10		

**ES. 4** Il sig. Bianchi ha sostenuto spese nel 2021 su una unifamiliare per € 48.000 per un intervento di isolamento termico che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% quale intervento trainante, inoltre, sempre nel 2021 ha sostenuto spese per la sostituzione degli infissi per € 30.000, per l'installazione dell'impianto fotovoltaico per € 10.000. Nel 2022 sostiene spese per € 5.000 per un intervento di isolamento termico che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% quale intervento trainante, per € 15.000 per la sostituzione degli infissi, per € 5.000, per l'installazione dell'impianto fotovoltaico e per € 10.000 per l'installazione del relativo accumulatore

**Sezione IV**

Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus

	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterm. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
RP61	30	2021					2	48.000,00		9.600,00		
RP62	30	2022					1	2.000,00		500,00		
RP63	12	2021				X	2	30.000,00		6.000,00		
RP64	12	2022				X	1	15.000,00		3.750,00		
RP65 TOTALE RATE			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%		Rata 75%	
			1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%		Rata 60%	
			6	,00	7	,00	8	,00	9	19.850,00	10	,00
RP66 TOTALE DETRAZIONE			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%		Detrazione 75%	
			1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%		Detrazione 60%	
			6	,00	7	,00	8	,00	9	21.835,00	10	,00

**Sezione III A**

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus

	Anno	Tipologia	Codice fiscale		Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Maggiorazione sisma	110%	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile				
	1	2	3		4	5	6	7	8	9	10	11				
RP41	2021	16							2	10.000,00	2.000,00					
RP42	2022	16							1	5.000,00	1.250,00	1				
RP43	2022	17							1	10.000,00	2.500,00	1				
RP44										,00	,00					
RP45										,00	,00					
RP46										,00	,00					
RP47										,00	,00					
RP48	TOTALE RATE	Rata 60%	1	,00	Rata 50%	2	,00	Rata 65%	3	,00	Rata 70%	4	,00	Rata 75%	5	,00
		Rata 80%	6	,00	Rata 85%	7	,00	Rata Bonus Verde	8	,00	Rata 90%	9	,00	Rata 110%	10	5.750,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detraz. 60%	1	,00	Detraz. 50%	2	,00	Detraz. 65%	3	,00	Detraz. 70%	4	,00	Detraz. 75%	5	,00
		Detraz. 80%	6	,00	Detraz. 85%	7	,00	Detraz. Bonus Verde	8	,00	Detraz. 90%	9	,00	Detraz. 110%	10	6.325,00

**Sezione III B**  
Dati catastali identificativi  
degli immobili  
e altri dati per fruire  
della detrazione

RP51		N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
		1	2	3 <b>A089</b>	4 <b>U</b>	5	6 <b>1</b>	7 <b>12</b>	8
RP52		N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
		1	2	3	4	5	6	7	8
CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)							CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO		
Altri dati		N. d'ordine immobile	Condominio	Data	Serie	Numero e sottnumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate		
		1	2	3	4	5	6	7	
DOMANDA ACCATASTAMENTO									
			Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate				
			8	9	10				

**ES. 5** Il sig. Bianchi ha sostenuto nel 2022 spese su una unifamiliare per € 80.000 per un intervento Sismabonus, € 48.000 per un intervento di isolamento termico che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% e, al contempo, ha sostenuto spese per l'abbattimento delle barriere architettoniche per € 20.000



**Sezione III A**

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Maggiorazione sisma	110%	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile					
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11					
RP41	2022	05					X	1	80.000,00	20.000,00	1					
RP42	2022	20					X	1	16.000,00	4.000,00	1					
RP43	2022	21						1	4.000,00	800,00	1					
RP44									,00	,00						
RP45									,00	,00						
RP46									,00	,00						
RP47									,00	,00						
RP48	TOTALE RATE	Rata 60%	1	,00	Rata 50%	2	,00	Rata 65%	3	,00	Rata 70%	4	,00	Rata 75%	5	800,00
		Rata 80%	6	,00	Rata 85%	7	,00	Rata Bonus Verde	8	,00	Rata 90%	9	,00	Rata 110%	10	24.000,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detraz. 60%	1	,00	Detraz. 50%	2	,00	Detraz. 65%	3	,00	Detraz. 70%	4	,00	Detraz. 75%	5	600,00
		Detraz. 80%	6	,00	Detraz. 85%	7	,00	Detraz. Bonus Verde	8	,00	Detraz. 90%	9	,00	Detraz. 110%	10	26.400,00

**Sezione III B**

Dati catastali identificativi  
degli immobili  
e altri dati per fruire  
della detrazione

RP51	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
	1	2	A089	U	5	1	12 /	8
RP52	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
	1	2	3	4	5	6	7 /	8
CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)					CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO			
Altri dati RP53	N. d'ordine immobile	Condominio	Data	Serie	Numero e sottnumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate		
	1	2	3	4	5 /	6	7	
DOMANDA ACCATASTAMENTO								
		Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate				
		8	9	10				

**Sezione IV**

Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus

	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 rideterm. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
<b>RP61</b>	30	2022					1	48.000,00		12.000,00	
<b>RP62</b>								,00		,00	
<b>RP63</b>								,00		,00	
<b>RP64</b>								,00		,00	
<b>RP65 TOTALE RATE</b>			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%		Rata 75%
	1		2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	
<b>RP66 TOTALE DETRAZIONE</b>			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%		Rata 60%
	6		7	,00	8	,00	9	12.000,00	10	,00	
<b>RP66 TOTALE DETRAZIONE</b>			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%		Detrazione 75%
	1		2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	
<b>RP66 TOTALE DETRAZIONE</b>			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%		Detrazione 60%
	6		7	,00	8	,00	9	13.200,00	10	,00	

**ES. 6** Il sig. Bianchi ha sostenuto spese nel 2022 per € 10.000 per un intervento di isolamento termico su parti comuni che ha interessato l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% quale intervento trainante, ha sostenuto spese per l'installazione di un impianto fotovoltaico a servizio del condominio per € 2.000, inoltre ha sostenuto spese per la propria unità immobiliare per la sostituzione degli infissi per € 15.000 e per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione per € 10.000

**Sezione IV**

Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico e superbonus

	Tipo intervento	Anno	Periodo 2013	Casi particolari	Periodo 2008 ridelem. rate	110%	N. rata	Spesa totale	Maggiorazione sisma	Importo rata		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
RP61	31	2022					1	10.000,00		2.500,00		
RP62	12	2022				X	1	15.000,00		3.750,00		
RP63	4	2022				X	1	10.000,00		2.500,00		
RP64								,00		,00		
			Rata 50%		Rata 55%		Rata 65%		Rata 70%		Rata 75%	
RP65	TOTALE RATE		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Rata 80%		Rata 85%		Rata 90%		Rata 110%		Rata 60%	
	6	,00	7	,00	8	,00	9	8.750,00	10	,00		
			Detrazione 50%		Detrazione 55%		Detrazione 65%		Detrazione 70%		Detrazione 75%	
RP66	TOTALE DETRAZIONE		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
			Detrazione 80%		Detrazione 85%		Detrazione 90%		Detrazione 110%		Detrazione 60%	
	6	,00	7	,00	8	,00	9	9.625,00	10	,00		

**Sezione III A**

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus

	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interventi particolari	Acquisto, eredità o donazione	Maggiorazione sisma	110%	Numero rata	Importo spesa	Importo rata	N. d'ordine immobile					
RP41	2022	16		4	5	6	7	8 1	9 2.000,00	10 500,00	11 1					
RP42									,00	,00						
RP43									,00	,00						
RP44									,00	,00						
RP45									,00	,00						
RP46									,00	,00						
RP47									,00	,00						
RP48	TOTALE RATE	Rata 60%	1	,00	Rata 50%	2	,00	Rata 65%	3	,00	Rata 70%	4	,00	Rata 75%	5	,00
		Rata 80%	6	,00	Rata 85%	7	,00	Rata Bonus Verde	8	,00	Rata 90%	9	,00	Rata 110%	10	500,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detraz. 60%	1	,00	Detraz. 50%	2	,00	Detraz. 65%	3	,00	Detraz. 70%	4	,00	Detraz. 75%	5	,00
		Detraz. 80%	6	,00	Detraz. 85%	7	,00	Detraz. Bonus Verde	8	,00	Detraz. 90%	9	,00	Detraz. 110%	10	550,00

**Sezione III B**

Dati catastali identificativi  
degli immobili  
e altri dati per fruire  
della detrazione

RP51	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
	1 <b>1</b>	2 <b>X</b>	3	4	5	6	7 /	8
RP52	N. d'ordine immobile	Condominio	Codice comune	T/U	Sez. urb./comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno
	1	2	3	4	5	6	7 /	8
CONDUTTORE (estremi registrazione contratto)					CODICE IDENTIFICATIVO DEL CONTRATTO			
Altri dati RP53	N. d'ordine immobile	Condominio	Data	Serie	Numero e sottnumero	Cod. Ufficio Ag. Entrate		
	1	2	3	4	5 /	6	7	
DOMANDA ACCATASTAMENTO								
		Data	Numero	Provincia Uff. Agenzia Entrate				
		8	9	10				

# Novità del momento e remissione in bonis



Il **decreto-legge n. 11/2023** nella sua versione convertita in legge contiene le ultime modifiche in materia di cessione dei crediti fiscali derivanti dal Superbonus e da altri bonus edilizi.

***Durante l'iter di conversione del D.L. n. 11/2023 il "blocco" della cessione dei crediti e dello sconto in fattura è stato parzialmente mitigato.***

**Il DL 11/2023 è entrato in vigore il 17.2.2023.**

Il divieto decorre dalla data di entrata in vigore del decreto ovvero il 17/02/2023 ed è relativo a tutti gli interventi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 salvo le specifiche eccezioni di cui si dirà in seguito.

Vengono esclusi dal divieto operante dal 17 febbraio 2023 di optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione, per un contributo anticipato sotto forma di sconto o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante, alcuni specifici interventi:

- interventi di superamento ed eliminazione di barriere architettoniche agevolati con la detrazione del 75%

- Interventi rientranti nella disciplina del Superbonus che in data antecedente al 17 febbraio 2023 rispettino determinate condizioni ovvero:
  - per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini qualora risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata-Cila;
  - per gli interventi effettuati dai condomini qualora risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la Cila;
  - per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici qualora risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

- ulteriori deroghe al divieto sono previste per **interventi non rientranti nel Superbonus** per i quali in data antecedente al 17 febbraio 2023 risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario, oppure, per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori.

Il divieto poi non si applica agli interventi realizzati dagli IACP, dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, e dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale o dalle organizzazioni di volontariato

Infine, il divieto **non si applica** agli interventi effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici di cui all'articolo 119, comma 8-ter, primo periodo, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, nonché in relazione a immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15 settembre 2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con le deliberazioni del Consiglio dei ministri 16 settembre 2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 221 del 21 settembre 2022, e 19 ottobre 2022, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale n. 255 del 31 ottobre 2022, situati nei territori della regione Marche.

Introdotta la possibilità, per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 relativamente agli interventi superbonus, che la detrazione sia ripartita, su opzione del contribuente, in dieci quote annuali di pari importo a partire dal periodo d'imposta 2023.

***L'opzione è irrevocabile.***



Confermata l'attesa proroga del termine per avvalersi della detrazione al 110% per gli interventi realizzati sugli edifici unifamiliari. Infatti, si potrà fruire della detrazione maggiorata anche per le spese sostenute entro 30 settembre 2023, rispetto al previgente termine del 31 marzo 2023, a condizione che, alla data del 30 settembre 2022, siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

E' consentito alle banche, agli intermediari finanziari iscritti all'apposito albo e alle società appartenenti a un gruppo bancario e alle imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia, cessionarie dei crediti d'imposta legati agli interventi rientranti nel Superbonus, in relazione agli interventi la cui spesa è stata sostenuta sino al 31 dicembre 2022, di utilizzare in tutto o in parte detti crediti per sottoscrivere emissioni di Buoni del Tesoro Poliennali, con scadenza non inferiore a dieci anni.

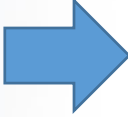
***In ogni caso, il primo utilizzo può essere effettuato in relazione alle emissioni ordinarie effettuate a partire dal 1° gennaio 2028.***

Nel caso di realizzazione di lavori che abbiano un importo superiore a 516.000 euro e per i quali viene richiesta la possibilità di accedere al meccanismo degli incentivi del 110%, le imprese esecutrici devono essere in possesso di particolari qualificazioni. Per i contratti di appalto e di subappalto stipulati in data compresa tra il 21 maggio 2022 e il 31 dicembre 2022, la condizione di essere in possesso della occorrente qualificazione, oppure di documentare al committente ovvero all'impresa appaltatrice l'avvenuta sottoscrizione di un contratto, è sufficiente che risultino soddisfatte **entro la data del 1° gennaio 2023.**

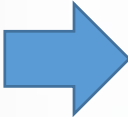
L'applicabilità dell'istituto cosiddetto della "**compensazione**", di cui all'articolo 17, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, può avvenire, nel rispetto delle disposizioni vigenti, anche tra debiti e crediti, compresi quelli di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nei confronti di enti impositori diversi.

Rispetto al termine, attualmente fissato al 31 marzo 2023, per l'invio della **comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio** delle opzioni alternative alla detrazione fiscale (sconto in fattura e cessione del credito) prevista per le spese sostenute nel 2022 per le **rate residue non fruite** delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020 e 2021 per gli interventi edilizi, nell'ipotesi in cui il contratto di cessione non sia stato concluso al 31 marzo 2023, il beneficiario della detrazione può **effettuare detta comunicazione anche tardivamente**, con le modalità e i termini per la remissione in bonis, se il soggetto cessionario è una banca, un intermediario finanziario iscritto all'albo, una società appartenente a un gruppo bancario o un'impresa di assicurazione autorizzata ad operare in Italia.

# La remissione in bonis per le comunicazioni di cessione/sconto



Attraverso l'istituto della remissione in bonis è possibile ovviare all'omessa comunicazione pro tempore dell'opzione per lo sconto in fattura/cessione del credito.



Al fine di fruire di tale opportunità devono sussistere tutti i presupposti che consentono l'esercizio dell'opzione ed è indispensabile versare la sanzione specificamente prevista.



I principali chiarimenti sullo strumento in commento sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate nella **Circolare n.33/E/2022**.

**ATTENZIONE!** Deve poi ancora osservarsi che durante l'iter di conversione del D.L. n. 11/2023 sono state apportate alcune modifiche in grado di rendere più agevole l'applicazione dell'istituto per le spese sostenute nell'anno 2022.

L'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura/cessione del credito relativa agli interventi edilizi di cui all'art. 121, DL n. 34/2020 di regola deve essere comunicata dal beneficiario dell'agevolazione all'Agenzia delle Entrate tramite l'apposito modello **entro il 16 marzo (salvo proroghe) dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese.**

**ATTENZIONE!** Il mancato rispetto dei termini sopra citati a rigore rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (non è pertanto riconosciuto alcun credito ceduto).



Pertanto le spese sostenute nel 2022 la presentazione del modello doveva avvenire entro il **31 marzo 2023**. Anche la Comunicazione relativa alle rate residue non fruitive della detrazione (rate residue 2020 e 2021) doveva essere inviata entro il 31 marzo 2023.

La remissione in bonis si perfeziona in presenza dei seguenti presupposti:

- sussistano tutti i requisiti sostanziali per usufruire della detrazione di imposta relativa alle spese dell'anno di riferimento;
- i contribuenti abbiano tenuto un comportamento coerente con l'esercizio dell'opzione, in particolare, nelle ipotesi in cui tale esercizio risulti da un accordo o da una fattura precedenti al termine di scadenza per l'invio della comunicazione;
- non siano già state poste in essere attività di controllo in ordine alla spettanza del beneficio fiscale che si intende cedere o acquisire sotto forma di sconto sul corrispettivo;
- sia versata la misura minima della sanzione prevista.

La possibilità di fruire della “**remissione in bonis**” riguarda anche le Comunicazioni che il contribuente intende inviare dopo aver annullato l'accettazione di crediti derivanti da Comunicazioni errate tramite la presentazione dell'apposito modello previsto in calce alla Circolare 33/E/2022.

Con la conversione in legge del DL 11/2023, **è stata esclusa la necessità della preesistenza circa il contratto di cessione già stipulato con l'istituto di credito;** pertanto, la remissione potrà essere legittimamente posta in essere anche laddove tale contratto non sia presente alla data del 31 marzo, ferme restando tutte le altre condizioni.

Per usufruire della remissione in bonis, è necessario versare una sanzione il cui importo è pari alla misura minima della sanzione prevista dall'articolo 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

**La sanzione dovuta è quindi pari a 250 euro.**

Nel **modello F24 ELIDE** deve essere indicato:

→ nella sezione **"CONTRIBUENTE"**

Nei campi **"codice fiscale"**  
e **"dati anagrafici"**

→ il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto titolare della detrazione ceduta o fruita mediante sconto.

**ATTENZIONE!** In caso di lavori eseguiti sulle parti comuni condominiali, sono indicati, invece, il codice fiscale e i dati anagrafici del condominio, oppure, in mancanza, del condomino incaricato dell'invio della comunicazione.

Nel campo "**codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare**"



va indicato il codice fiscale del primo cessionario o del fornitore che ha acquistato il credito, unitamente al codice "10" da riportare nel campo 3 "codice identificativo".

**ATTENZIONE!** Nel caso in cui la comunicazione si riferisca a più fornitori o cessionari, è indicato il codice fiscale di uno di essi;

Nel **modello F24 ELIDE** deve essere indicato:



# Quadro RW e “novità” criptovalute



PERSONE FISICHE

ENC

SOCIETA' SEMPLICI E  
ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

***Residenti in Italia (art. 2 e 73 del Tuir)***

Il quadro va compilato sia ai fini del **monitoraggio** che per la liquidazione di **IVIE** (imposta sul valore degli immobili esteri) e **IVAFE** (imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero).

Vanno infatti sempre monitorate – a prescindere alla origine (acquisto, donazione eredità eccetera) – le attività detenute a titolo di

**proprietà**

**altro diritto reale**

Si tratta degli **immobili** siti all'estero e dei diritti reali immobiliari (anche in comproprietà/multiproprietà), ma anche degli **oggetti preziosi** e delle **opere d'arte** che si trovano al di fuori dello Stato, delle **imbarcazioni** e **navi da diporto** detenute all'estero oppure iscritte in pubblici registri esteri.

Sono incluse:

- ✓ le **partecipazioni al capitale** o al **patrimonio** di soggetti non residenti (società o altre entità giuridiche estere),
- ✓ le **obbligazioni** e i titoli similari esteri,
- ✓ i **titoli pubblici italiani** emessi all'estero,
- ✓ le **quote di OICR esteri**,
- ✓ e **valute estere**,
- ✓ I **depositi e conti correnti bancari** costituiti all'estero (comunque alimentati),
- ✓ i **contratti di natura finanziaria** stipulati con controparti non residenti (finanziamenti, riporti, pronti contro termine, prestito titoli eccetera),

- ✓ le **polizze di assicurazione** sulla vita e di capitalizzazione stipulate con compagnie di assicurazioni estere,
- ✓ i **contratti derivati** stipulati al di fuori del territorio dello Stato,
- ✓ i **diritti di opzione** all'acquisto di partecipazioni estere,
- ✓ le **forme di previdenza** complementare gestite da fondi pensione esteri,
- ✓ i **metalli preziosi** allo stato grezzo o monetato detenuti all'estero,
- ✓ le **attività finanziarie italiane** detenute all'estero.

**Per tali beni vi è una presunzione (relativa) di redditività**



In generale il quadro RW va compilato a prescindere dall'importo delle attività finanziarie e patrimoniali detenute.

Fanno eccezione i **conti correnti e depositi bancari esteri**, da non dichiarare se non superano i 15.000 di valore complessivo nel periodo di riferimento.

**N.B.:** resta però fermo l'obbligo di compilazione del quadro se è dovuta l'IVAFE, in particolare qualora il valore medio di giacenza complessivo del conto sia pari o superiore a 5.000 euro.

1. qualora i beni da indicare nel quadro RW siano detenute in comunione (o tramite cointestazione), tutti i soggetti coinvolti le devono dichiarare – per l'intero importo e riportando la percentuale di possesso – colonna 5.
2. se oltre alla proprietà di sono altri diritti reali (nuda proprietà e usufrutto) ancora una volta il monitoraggio ricade in capo a tutti i titolari di tali diritti – colonna 1.
3. devono inoltre dichiarare le attività finanziarie coloro che hanno **deleghe ad operare** – colonna 2 (codice 1) – su di un rapporto all'estero altrui: ciò, però qualora non vi siano limiti al potere di disporre dei beni (e a prescindere dall'effettiva movimentazione) a meno che non si tratti di una delega ad operare per conto dell'intestatario in esecuzione di un mandato (amministratore di società) o qualora la delega non dia la possibilità di effettuare operazioni di versamento e prelevamento

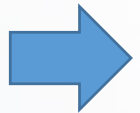




Attenzione, inoltre, alla figura del **titolare effettivo**, ossia al soggetto che in base alla normativa antiriciclaggio risulta detentore dell'investimento – pur non essendone formalmente in possesso – anche tramite soggetti giuridici (trust). Il dettaglio della detenzione dell'investimento da parte del titolare effettivo va dato in colonna 2 (codice 2).

Viene quindi meno, ai fini del monitoraggio, ogni ipotesi di detenzione tramite interposta persona.

I beni visti in precedenza (investimenti e attività finanziarie) devono essere inclusi nel quadro RW se sono in grado di produrre redditi che imponibili in Italia. Questo a prescindere dalla fonte di reddito (fonte nazionale o estera) o dai presupposti di territorialità.



Quindi, se l'investimento è suscettibile di produrre redditi tassabili in Italia va sempre dichiarato, **anche se non ha prodotto un reddito nel periodo d'imposta di riferimento.**

I beni visti in precedenza devono essere valorizzati sulla base di quanto previsto dalle norme su IVIE E IVAFE (anche qualora non dovute).

Bisogna in particolare riportare:

- il **valore iniziale** delle attività all'inizio del periodo d'imposta o nel primo giorno di detenzione,
- Il **valore finale**, risultante a al termine del periodo quando cessa la detenzione;
- il **numero dei giorni/mesi** di possesso.



PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

REDDITI

**QUADRO RW - Investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio IVIE / IVAFE**

Mod. N.

--	--

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
						,00	,00
Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVAFA)		IVAFA		Valore iniziale	
9		10		11		12	
,00				,00		,00	
Credito d'imposta		IVAFA dovuta		Detrazioni		IVAFA dovuta	
14		15		16		17	
,00		,00		,00		,00	
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo		Codice fiscale altri cointestatari		Codice fiscale altri cointestatari		Codice fiscale altri cointestatari	
21		22		23		24	

Se si tratta di attività e investimenti espressi in valuta estera, il controvalore in euro va calcolato sulla base dei **cambi medi mensili** predisposti dall'Agenzia delle Entrate con apposito provvedimento (n. 11836 del 16/01/2023 per i cambi di dicembre 2022 e n. 13543 del 17/01/2022 per i cambi di dicembre 2021).

Ed infatti, se l'investimento è detenuto per l'intero anno vanno utilizzati i cambi medi al 31/12 dell'anno precedente/di detenzione.

Diversamente, se l'investimento è stato effettuato oppure è cessato nel corso dell'anno, si utilizzano il cambio relativo al mese di costituzione o di dismissione dell'investimento.

È possibile valorizzare le attività finanziarie sulla base di – colonna 6:

- **valore di mercato**,
- **valore nominale** – per le attività non negoziate,
- **valore di rimborso** – in mancanza del valore nominale,
- **costo di acquisto** – in mancanza del valore nominale e del valore di rimborso.

**N.B.:** qualora siano cedute attività finanziarie appartenenti alla stessa categoria, acquistate a prezzi e in tempi diversi, per stabilire quale delle attività finanziarie è detenuta nel periodo d'imposta, il metodo che deve essere utilizzato è il LIFO, quindi si considerano ceduti per primi quelli acquisiti in data più recente.

Per gli immobili è poi previsto:

- valore catastale,
- valore dichiarato nella dichiarazione di successione o in altri atti.





PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

REDDITI

**QUADRO RW - Investimenti all'estero e/o attività estere  
di natura finanziaria - monitoraggio  
IVIE / IVAFE**

Mod. N.

--	--

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			
						,00	,00			
Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVAFA)		IVAFA		Mesi (IVIE)				
9	10	11	12	13						
,00			,00			,00				
Credito d'imposta		IVAFA dovuta		Detrazioni		IVIE dovuta		Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14	15	16	17	18	19	20				
,00	,00	,00	,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"/>

La sanzione per infedeltà/omissione indicazione dati nel quadro RW è pari a:

- **3-15%** del valore dei beni non dichiarati,
- **6-30%** nel caso di detenzione in paradisi fiscali.

Ma...

La penalità diventa invece **fissa** (euro 258) qualora l'errore sia commesso – e regolarizzato – entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ad oggi risulta ormai chiaro che il quadro RW non rappresenta un'autonoma dichiarazione, bensì (solamente) un quadro di quest'ultima – *circolare n. 11/E del 12/03/2010 e Cassazione n. 31626 del 04/11/2021*.

Motivo per cui, fatta salva la mancata presentazione del Modello Redditi entro 90 giorni dalla scadenza, il quadro RW potrà sempre essere integrato.

La Legge 197/2022 ha – finalmente – stabilito, a livello normativo, che ci è l'obbligo di dichiarare anche le valute virtuali nel quadro RW.

Anche se, sulla base della precedente prassi amministrativa (**risposta a interpello n. 788 del 24/11/2021**), tale obbligo sussisteva invero già.

**cod. 5** se non ci sono redditi/plusvalenze

**cod. 3** per compilazione RT

non compilare

**PF**  
**PERSONE FISICHE**  
**2023**  
Agenzia Entrate

**PERIODO D'IMPOSTA 2022**

CODICE FISCALE

**REDDITI**  
**QUADRO RW - Investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio IVIE / IVAFE**

Mod. N.

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
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVAFA)	IVAFA	Mesi (IVIE)	IVIE		
9	10	11	12	13			
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>			
RW1 Credito d'imposta		IVAFA dovuta	Detrazioni	IVIE dovuta	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
14		15	16	17	18	19	20
<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo			Codice fiscale altri cointestatari				
21			22		23		24
<input type="text"/>			<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="checkbox"/>

valute virtuali al 01/01/2022: 1 bitcoin (€ 15K), 2 ETH (€ 5K cad) = **totale 25.000**

valute virtuali al 31/12/2022: 14 bitcoin (€ 3,5K cad), 10 ETH (€ 11K cad) = **totale 159.000**



*no prelievi da wallet nel 2022*

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

PERIODO D'IMPOSTA 2022

**REDDITI**  
**QUADRO RW - Investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio IVIE / IVAFE**

Mod. N.

	Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
	1	2	14	4	100	6	25.000,00	159.000,00
	Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVA FE)		IVA FE		Mesi (IVE)	
	9		10		11		12	
	,00		,00		,00		,00	
<b>RW1</b>	Credito d'imposta		IVA FE dovuta		Detrazioni		IVE dovuta	
	14		15		16		17	
	,00		,00		,00		,00	
	Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo		Codice fiscale altri cointestatori				Vedere istruzioni	
	21		22		23		18	
							5	
							Quota partecipazione	
							19	
							<input checked="" type="checkbox"/>	
							Solo monitoraggio	
							<input type="checkbox"/>	
							24	
							<input type="checkbox"/>	

valute virtuali al 01/01/2022: 5 bitcoin e 2 ethereum per **euro 30.000**  
 valute virtuali al 31/12/2022: 8 bitcoin e 3 ethereum per **euro 80.000**

**PF**  
**PERSONE FISICHE**  
**2023**  
Agenzia Entrate

*no prelievi da wallet nel 2022*      PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

**REDDITI**  
**QUADRO RW - Investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio IVIE / IVAFE**

Mod. N.

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		14		100		30.000,00	80.000,00
9	10	11	12	13			
Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giorni (IVAFA)	IVAFA	Mesi (IVIE)	IVIE			
,00		,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 cointestatori						
			<input type="checkbox"/>				



# Crediti da “integrativa lunga”

Con riferimento alle integrative a favore, dalle quali emerge un credito (in considerazione del minor debito/maggior credito inizialmente dichiarato) ciò che cambia a seconda del momento di presentazione dell'integrativa è la **tempistica di utilizzo del credito che ne deriva** – da utilizzare in compensazione.

Specifica infatti l'art. 2, comma 8-bis, secondo periodo del D.P.R. 322/1998 (diverso per l'IVA – infra) che *“nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, **per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa...**”*.

In sintesi, se l'integrativa relativa alle imposte sui redditi viene presentata oltre il termine di quella del periodo d'imposta successivo, occorre attendere il 1° gennaio (per i soggetti "**solari**") dell'anno ancora successivo per poter compensare il credito.

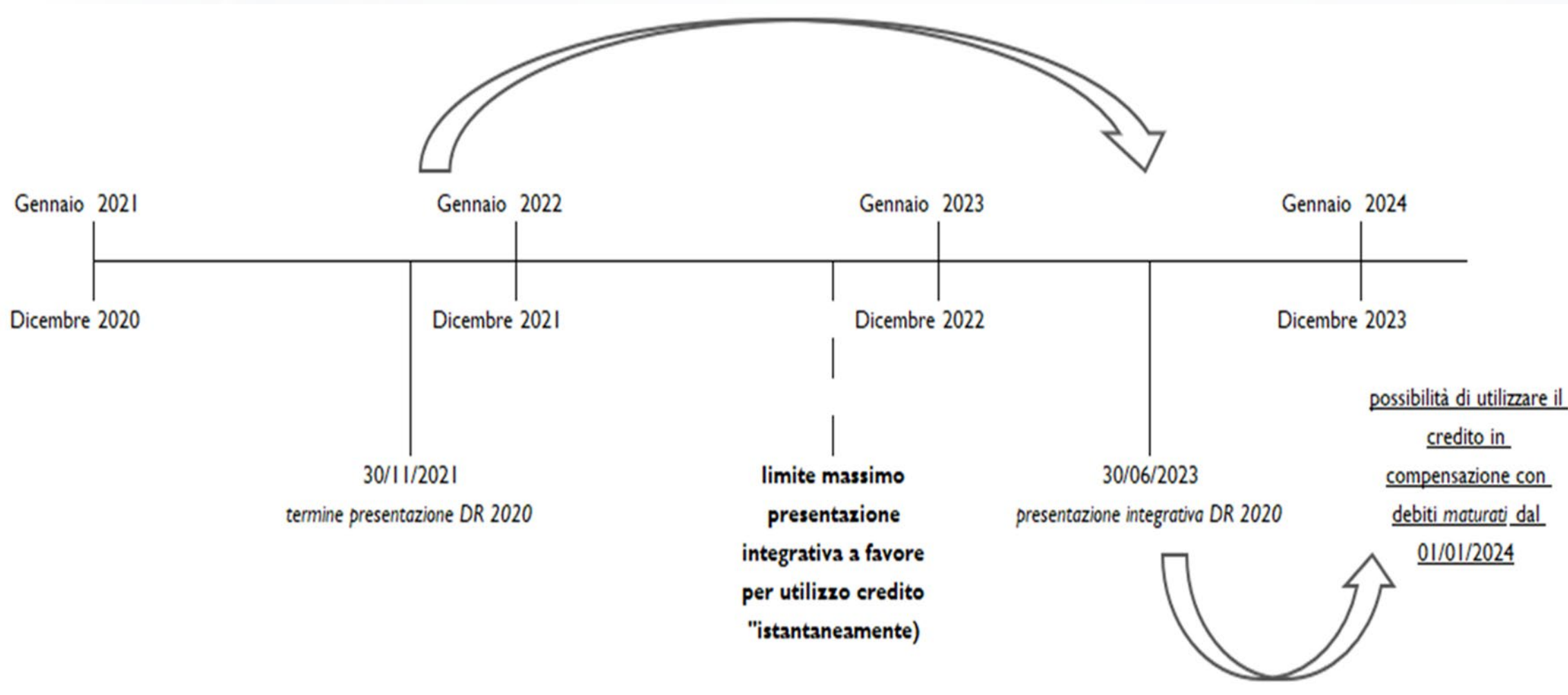
Utilizzando il credito derivante dall'integrativa per versare, per l'appunto, debiti maturati a partire da tale data.

Il fatto che debba trattarsi, come si è visto, di un debito “maturato” dal 1° gennaio dell’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa significa che non deve trattarsi necessariamente di un debito d’imposta relativo al periodo d’imposta successivo a quello di trasmissione della stessa integrativa.

Integrativa presentata:

- per il periodo d'imposta 2018
- il giorno 20/11/2021

Credito d'imposta utilizzabile per il versamento di debiti maturati dal 01/01/2022 – non per forza relativi all'anno d'imposta 2022 (e successivi)



*Attenzione però ai risvolti operativi*



In sede di **Telefisco 2020** (risposta n. 18 ai quesiti del 30.01.2020) l'Agenzia delle Entrate ha riportato che il credito d'imposta derivante dalla dichiarazione integrativa a favore c.d. "**ultrannuale**" deve essere rigenerato nell'anno successivo a quello di presentazione della stessa integrativa.

Ad esempio: se la dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta **2018** viene presentata nel corso del 2021, il credito d'imposta che ne emerge viene rigenerato nella dichiarazione per lo stesso 2021 (presentata infatti l'anno successivo, tramite il modello Redditi 2022).

Ciò avviene attraverso l'indicazione, nella dichiarazione ("ordinaria") presentata per il periodo d'imposta nel quale è stata inviata l'integrativa – nel nostro caso 2021 – del credito derivante da quest'ultima dichiarazione (integrativa).

Credito da integrativa che dev'essere infatti indicato nell'apposito **quadro DI**.

Bisogna notare che, vista la rigenerazione del credito, quest'ultimo deve ritenersi assoggettato alla disciplina applicabile ai crediti della nuova dichiarazione.

Ad ogni modo, poi, lo stesso credito da integrativa deve essere utilizzato prioritariamente a scomputo delle imposte della "stessa natura".

Solo successivamente, se dal risultato di tale liquidazione (del periodo d'imposta nel quale è stata presentata l'integrativa – 2021) emerge un'eccedenza d'imposta **a credito**, secondo l'Agenzia tale eccedenza potrà essere eventualmente utilizzata in compensazione esterna (c.d. "orizzontale") per il pagamento di debiti relativi ad altre imposte.

Si tratta di una procedura in un certo senso “forzosa” (che non risulta in alcun modo dal dettato normativo)...

Comunque, oltre a quanto visto in precedenza, il fatto di dover considerare la disciplina applicabile ai crediti relativi alla dichiarazione integrativa implica, ad esempio, che si devono rispettare gli eventuali limiti (quantitativi) alla compensazione che nel frattempo sono stati modificati – integrative presentate a partire dal 2017 e **nuovi limiti ex D.L. 50/2017 per i crediti > 5.000 euro.**

Con riferimento all'IVA la disciplina è lievemente diversa da quella vista in precedenza, posto che l'art. 8, comma 6-ter del D.P.R. 322/1998 prevede che *"L'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 6-bis, **presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero, sempreché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui agli articoli 30 e 34, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, chiesto a rimborso"*.

In sostanza, se la presentazione dell'integrativa IVA a favore avviene entro il termine per la dichiarazione del successivo periodo d'imposta, il credito può essere alternativamente:

- portato in avanti in **detrazione** (compensazione c.d. "verticale");
- utilizzato in **compensazione c.d. "orizzontale"**;
- chiesto a rimborso (sussistendo i presupposti).



Se si va invece oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito da integrativa "può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli articoli 30 e 34, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero può essere utilizzato in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa" (analogamente alle imposte sui redditi).

L'unica eccezione alla regola sull'utilizzo "postergato" del credito da integrativa è quella di cui alla prima parte del secondo periodo in esame, secondo cui *"Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo [sull'utilizzo del credito da integrativa a favore in compensazione – nota aggiunta] per i **casi di correzione di errori contabili di competenza...**"*, per i quali non vale pertanto la dilazione nell'utilizzo del credito che deriva dall'integrazione della dichiarazione.

Bisogna poi tenere a mente che, per tali integrative a favore “ultrannuali” (presentate oltre il termine relativo alla dichiarazione del periodo d’imposta successivo), è necessario compilare un apposito **quadro (“DI”)** nella dichiarazione del periodo d’imposta in cui è stata presentata l’integrativa.

In questo modo si forniscono le informazioni relative:

- al **periodo d'imposta** oggetto di integrazione;
- al **credito** derivante dalla medesima integrativa;
- eccetera.





REDDITI  
QUADRO DI  
Dichiarazione integrativa

PERIODO D'IMPOSTA 2022

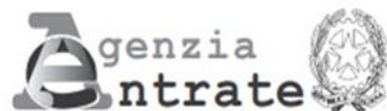
CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

	Codice fiscale													Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili		Maggior credito	
	1														2	3	4	5	
DI1																		,00	,00
DI2																		,00	,00
DI3																		,00	,00
DI4																		,00	,00
DI5																		,00	,00
DI6																		,00	,00
DI7																		,00	,00
DI8																		,00	,00
DI9																		,00	,00
DI10																		,00	,00
DI11																		,00	,00
DI12																		,00	,00
DI13																		,00	,00
DI14																		,00	,00
DI15																		,00	,00
DI16																		,00	,00
DI17																		,00	,00
DI18																		,00	,00
DI19																		,00	,00
DI20																		,00	,00



PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO IP  
SOCIETÀ DI PERSONE

Mod. N. 

--	--

Sez. XVII  
Dichiarazione  
integrativa

IS92	1	Codice fiscale	2	Periodo d'imposta	3	Codice regione	4	Errori contabili	5	Maggior credito
								,00		,00
IS93	1		2		3		4	,00	5	,00
IS94	1		2		3		4	,00	5	,00
IS95	1		2		3		4	,00	5	,00
IS96	1		2		3		4	,00	5	,00
IS97	TOTALE						4	,00	5	,00

MODELLO IVA 2023  
Periodo d'imposta 2022



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRI VN-VQ  
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE,  
VERSAMENTI PERIODICI OMESSI

Mod. N. 

--	--

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito		Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	VN1	1	2	3	4		5
	VN1				,00		
	VN2				,00		
	VN3				,00		
	VN4				,00		



# Interpelli e indicazione in dichiarazione

L'art. 11, comma 1 della Legge 212/2000 dispone che il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a diverse ipotesi nelle quali vi sono *dubbi* sull'interpretazione e applicazione delle norme di legge.

Più nello specifico, la lettera b) dell'art. 11, comma 1 in questione stabilisce che sia possibile fornire prova circa *“la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti”* – **interpello probatorio.**

Si tratta delle tipiche ipotesi nelle quali vi sono norme che stabiliscono determinati presupposti ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, oppure dei casi in cui lo stesso interpello va presentato per evitare l'applicazione di norme di fatto lesive del soggetto istante (società di comodo, sterilizzazione della base ACE in caso siano state poste in essere operazioni potenzialmente in grado di duplicare il beneficio fiscale, società estere controllate eccetera – cfr. **circolare n. 9/E del 01/04/2016**).

Non vi è alcun obbligo di presentazione delle istanze, ma nei casi di:

- mancata presentazione delle istanze, o
- risposta negativa ricevuta a seguito dell'interpello,

il contribuente può comunque comportarsi come se vi fosse stato l'accoglimento nell'istanza, in particolare qualora ritenga comunque *sussistenti le condizioni* affinché ciò accada.

In simili fattispecie vi sono quindi specifici obblighi di indicazione in dichiarazione di tale circostanza, pena l'applicazione delle sanzioni per l'omessa informazione nel modello redditi (che si vedranno).

La casistica più frequente è quella delle **società di comodo**, per le quali l'art. 30, comma 4-quater della Legge 724/1994 prevede che *"I contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-bis [le oggettive situazioni che non hanno reso possibile il superamento del test di vitalità] ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi"*.

Da ciò deriva che, a seconda che si tratti di disapplicazione ai fini delle imposte sui redditi (IRES e IRAP) oppure dell'IVA, le colonne 4, 5 e 6 del rigo RS116 vanno compilate in questo modo:

- **1** se vi è stato l'accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione;
- **2** per la mancata presentazione dell'istanza di interpello pur sussistendo le condizioni per la disapplicazione;
- **3** in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative.



Da notare che va fornito il riscontro anche in merito all'avvenuta presentazione dell'istanza di interpello con esito positivo (cosa che, invece, non accade negli altri casi che si esamineranno).

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

Start-up

Impegno  
allo scioglimento

RS116	Esclusione 1	Disapplicazione 2	Imposta sul reddito 4	IRAP 6	IVA 7	Casi particolari 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 1	Variazioni in aumento 2	3	,00
RS125	Reddito imponibile minimo						,00

Vi sono poi le operazioni potenzialmente elusive ai fini **dell’Aiuto alla Crescita Economica** (art. 10 del D.M. 03/08/2017), che se poste in essere impongono una sterilizzazione della base di calcolo per l’agevolazione fiscale di riferimento.

Tali casistiche vanno indicate nelle colonne da 2 a 11 del Rigo RS115 – salva per l’appunto la disapplicazione di simili disposizioni (infra).

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

Art. 84, c. 1, TUIR - RS113

Art. 84, c. 1, TUIR - RS114

		CREDITO D'IMPOSTA											
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato						
<b>RS112A</b>	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	1,3%	7	,00	8			9	,00		
<b>RS113</b>		Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile							
		10	,00	(di cui 11	,00)	12	,00	13	,00	14	,00		
				Codice Stato estero	Importo	Codice fiscale							
				15	16	,00	17						
				Eccedenza pregressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa						
<b>RS114</b>		Maggiorazione società di comodo	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	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	,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	,00	9	,00				
		Conferimenti art. 10, co. 4	Conferimenti col. 10 sterilizzati										
		10	,00	11	,00								

L'art. 1, comma 8 ultimo periodo del D.L. 201/2011 (istitutivo dell'ACE) prescrive infatti che *"Il contribuente che intende fruire del beneficio ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve separatamente indicare nella dichiarazione dei redditi gli elementi conoscitivi indicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate"*.

Pertanto l'ipotesi di interpello andrà parimenti resa nota in dichiarazione, nella colonna 1 ("Interpello") dello stesso rigo RS115, con i seguenti codici:

- **1** qualora non sia stata presentata l'istanza di interpello;
- **2** in caso di presentazione dell'istanza di interpello se non c'è stata risposta positiva.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

Art. 84, c. 1, TUIR - RS113

Art. 84, c. 1, TUIR - RS114

		CREDITO D'IMPOSTA									
		Credito da restituire	Riconosciuto	Residuo prec. dichiarazione	Ricevuto	Attribuito	Compensato				
RS112A	6	,00	7	,00	8	,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					5		,00			
		Minor importo	Rendimento	Codice fiscale		Rendimento attribuito					
RS113	6	,00	1,3%	7	,00	8	9	,00			
		Eccedenza progressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile				
		10	,00	(di cui 11	,00	12	,00	13	,00		
						14	,00				
				Codice Stato estero	RECUPERO ACE INNOVATIVA						
				15	16	,00	17				
				Importo	Codice fiscale						
				Eccedenza progressa	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa				
RS114	1	,00	2	,00	3	,00	3A		,00		
		Maggiorazione società di comodo									
		Addizionale	Eccedenza progressa	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Recupero ACE innovativa				
		4	,00	5	,00	5A	,00	6	,00		
							7		,00		
				Elementi conoscitivi ex D.M. 3 agosto 2017							
				Interpello							
				1							
				Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati				
RS115	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	,00	9	,00
				Conferimenti art. 10, co. 4	Conferimenti col. 10 sterilizzati						
				10	,00	11	,00				

Con riguardo alla normativa sulle **società estere controllate** (CFC) l'art. 167, comma 11, ultimo periodo del Tuir stabilisce che *"Fatti salvi i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata oppure non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello di cui al comma 5, il soggetto di cui al comma 1 deve segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in soggetti controllati non residenti di cui ai commi 2 e 3, al ricorrere delle condizioni di cui al comma 4, lettere a) e b)"*.



Le istruzioni al modello Redditi richiedono in ogni caso, parimenti, di rendere note le informazioni sugli interpelli non presentati o non accolti; ciò anche se, come visto, a rigore la normativa primaria impone *solamente l'indicazione delle partecipazioni* nelle entità estere (quanto richiesto a livello ministeriale supera quindi il dato legislativo).

Viene dunque prevista l'indicazione, nella casella "Art. 167, comma 11", dei seguenti codici:

- **1** in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;
- **2** in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva ma qualora sussistano le condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC.



**REDDITI  
QUADRO FC**  
Redditi dei soggetti controllati non residenti (CFC)

PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N. 

--	--

**SEZIONE I**

Dati identificativi  
del soggetto  
controllato  
non residente

Monitoraggio

Mod. CFC

Art. 167  
comma 11

OICR

Art. 168-ter  
comma 4

**CFC**

Denominazione

1

Codice identificativo estero

2

Data di chiusura esercizio

3

Sede legale, indirizzo

4

Cod. Stato estero

5

Sede della stabile organizzazione, indirizzo

6

Cod. Stato estero

7

Tipologia controllo

8

Controllo indiretto

9

Codice fiscale controllante

10

N. progressivo  
stabile organizz.

11

Codice fiscale avente causa (Trasferimento branch)

12

CASISTICA INTERPELLO	PARTE DICHIARATIVA	INDICAZIONE
<b>Società di comodo</b>	Rigo RS116 , colonne: 4 - "Imposta sul reddito" 5 - "IRAP" 6 - "IVA"	1 - accoglimento istanza (irregolarità non sanzionata) 2- mancata presentazione 3- risposta negativa
<b>Sterilizzazione ACE</b>	Rigo RS115, colonna 1 - "Interpello"	1- mancata presentazione 2- risposta negativa
<b>CFC</b>	Quadro FC, casella "Art. 167, comma 11"	

Attenzione al fatto che l'omessa segnalazione in dichiarazione della mancata presentazione, così come della risposta negativa, delle istanze di interpello in esame è punita con la sanzione amministrativa **da 2.000 a 21.000 euro** (ex art. 8, comma 3-quinquies del D.lgs. 471/1997).

Tale sanzione **non si applica** invece, con riferimento alle *società di comodo*, nei casi di irregolare indicazione del mero accoglimento dell'interpello: questo perché il richiamato comma 3-quinquies dell'art. 8, che regola il comparto sanzionatorio in discussione, fa espresso riferimento al citato art. 30, comma 4-quater della Legge 724/1994 (norma che si è per l'appunto visto richiedere solamente l'indicazione delle circostanze diverse dall'esito positivo dell'istanza).

Vi è però un'eccezione alla penalità vista in precedenza, dato che per le società estere controllate l'omissione dell'obbligo di indicazione in dichiarazione vede applicata una **sanzione pari al 10% del reddito dell'entità partecipata**, con:

- un minimo di 1.000 euro, e
- un massimo di 50.000 euro,

sulla base di quanto previsto dall'art. 8, comma 3-quater del D.lgs. 471/1997.

CASISTICA INTERPELLO	SANZIONE	NORMA (D.Lgs 471/1997)
Società di comodo	da 2.000 a 21.000 €	art. 8, comma 3-quinquies
Sterilizzazione ACE		
CFC	10% del reddito della partecipata (minimo 1.000 € massimo 50.000 €)	art. 8, comma 3-quater