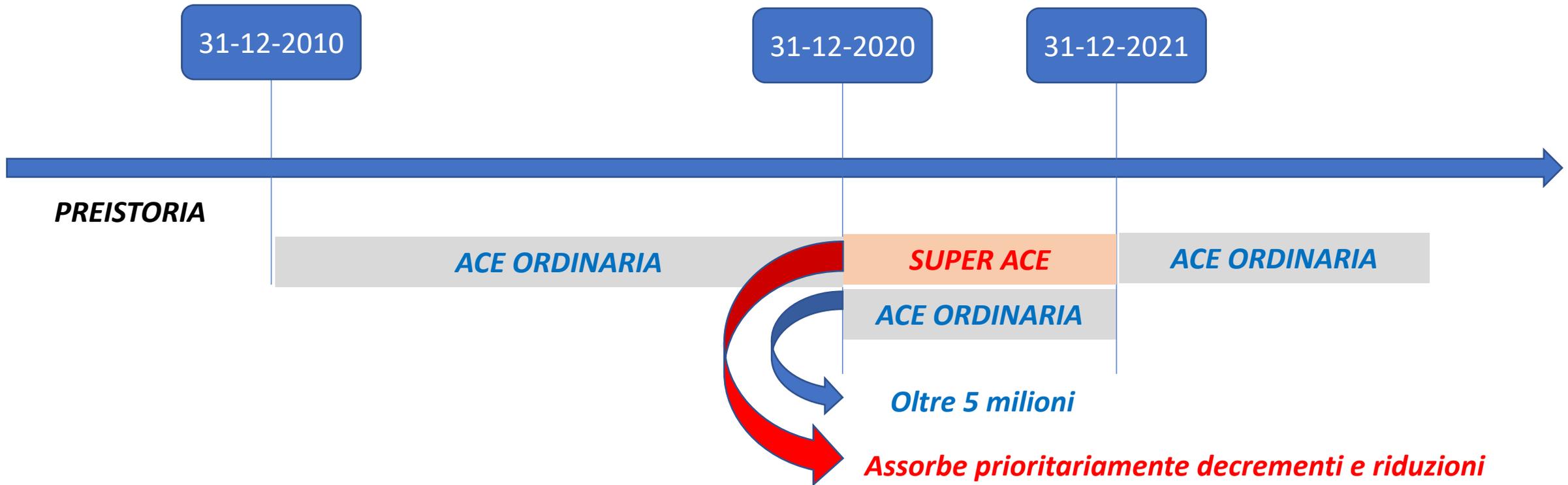


I REDDITI DELLE SOCIETA' DI CAPITALI PER L'ANNO 2021

A CURA DI GIOVANNI VALCARENGHI

LA SUPER ACE 2021

SUPER ACE



SUPER ACE

Deduzione
per capitale investito
proprio (ACE)

RS112A	VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)				15%	Rendimento	Rendimento trasformato
	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza			
1	,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5	,00	5A ,00

INCREMENTI DEL CAPITALE PROPRIO PER IL 2021 PARI:

- all'ammontare dei conferimenti in denaro; *Il tema del ragguglio temporale*
- degli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; *Riserve da rivalutazione*
- le rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili internazionali

SUPER ACE: VERSAMENTI E PRO RATA

Telefisco 2022

Patrimonio versato e pro rata

Nel caso di società costituita il 1° luglio 2021 con capitale versato in danaro, si può ritenere che il patrimonio di costituzione sia rilevante ai fini SuperACE per 12 mesi o solo *pro rata temporis*? Più in generale, il coefficiente della SuperACE va raggugliato alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi?

Risposta

L'art. 19, comma 2, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, c.d. "Decreto Sostegni Bis", prevede che - nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 - per la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, l'aliquota percentuale del rendimento nozionale sia pari al 15%.

Poiché tale **rendimento è commisurato su base annuale, questo dovrà essere raggugliato alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi** così come avviene nella determinazione dell'ACE cd. "ordinaria".

SUPER ACE: RISERVE DA RIVALUTAZIONE

Rilevanza della riserva di rivalutazione iscritta ai sensi del D.L. 104/2020

La risposta a interpello n. 889/2021 ha chiarito che le riserve di rivalutazione, originariamente escluse dalla base Ace, entrano a formare gli incrementi rilevanti per l'agevolazione di cui al D.L. 201/2011 (se formate dopo l'esercizio 2010), quando i maggiori valori iscritti sui beni vengono "realizzati" con la cessione oppure mediante lo stanziamento delle quote di ammortamento nel conto economico. Si chiede se la riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio al 31/12/2020 ai sensi del D.L. 104/2020 costituisca incremento rilevante ai fini della super Ace di cui all'art. 19, D.L. 73/2021, per la quota realizzata (mediante ammortamento o a seguito di cessione del bene) nell'esercizio 2021. La circolare 14/E/2017 (par. 6) aveva al riguardo affermato che la rilevanza dell'incremento patrimoniale generato dalla rivalutazione si ha dalla data dell'assemblea che approva il bilancio.

Risposta

Si conferma che la riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio chiuso al 31/12/2020, ai sensi del D.L. 104/2020, concorre alla formazione della base ACE man mano che la stessa viene a liberarsi per effetto del realizzo dei maggiori valori iscritti in bilancio. **Pertanto detta riserva costituisce un incremento rilevante ai fini della super ACE di cui all'art. 19, D.L. 73/2021, per la quota "realizzata" (mediante ammortamento o a seguito di cessione del bene) nell'esercizio 2021.**

SUPER ACE: ESEMPIO RIVALUTAZIONE

Ante ACE

La situazione contabile e fiscale La società Alfa presentava:

- al 31 dicembre 2010 **un patrimonio netto di 100.000 euro**, formato da capitale sociale per 20.000 e riserve di utili per 80.000.
- Nel corso del periodo 2011/2020 la società presenta un **incremento netto**, risultante dalla somma algebrica di utili destinati a riserva e distribuzioni ai soci, **pari a 30.000 euro**.

ACE

Super ACE

- L'utile del 2020 pari a 50.000 euro è stato destinato a riserva.
- La società inoltre presenta un saldo attivo da rivalutazione eseguita nel 2020 per 1.000.000 euro, iscritto in bilancio per 970.000 (al netto della sostitutiva del 3%).

PATRIMONIO NETTO: RIFLESSI ACE

rivalutazione

L'immobile rivalutato presentava questa situazione:

- Costo storico: 500.000 euro
- Fondo ammortamento: 500.000 euro
- Rivalutazione di 1.000.000 euro, che porta lo storico a 1.500.000 e lascia il fondo a 500.000.

Super ACE

- La quota di ammortamento 2021 è pari al 3% di 1.500.000, cioè 45.000 euro;
- La quota di ammortamento riguarda integralmente il maggior valore rivalutato, posto che il valore residuo era pari a zero
- La riserva da rivalutazione, tuttavia, è iscritta solo per il 97%, visto che abbiamo nettizzato della sostitutiva
- Quindi, il 97% della quota di ammortamento ($45.000 \times 97\%$) si considera realizzata ai fini ACE = 43.650 euro.

SUPER ACE

Deduzione
per capitale investito
proprio (ACE)

		VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)					
		Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Rendimento	Rendimento trasformato
RS112A	¹	,00	² ,00	³ ,00	⁴ ,00	15% ⁵ ,00	^{5A} ,00

decrementi del capitale proprio per il 2021 pari all'ammontare delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo (sia in denaro che in natura), ai soci o partecipanti

l'ammontare delle **riduzioni per il 2021** pari:

- agli acquisti di partecipazioni in società controllate e agli acquisti di aziende o di rami di aziende;
- alle altre riduzioni derivanti dalle disposizioni aventi finalità antielusiva stabilite dal predetto decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 3 agosto 2017 di cui all'art. 1, comma 8, del decreto-legge n. 201 del 2011;

PRIORITARIA IMPUTAZIONE A DECREMENTO DELLA «SUPER ACE»

Sia i decrementi che le riduzioni decurtano prioritariamente l'importo degli incrementi del capitale proprio rilevanti ai fini dell'ACE "innovativa" 2021 e per la quota eccedente gli incrementi rilevanti ai fini dell'ACE "ordinaria".

SUPER ACE

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)

RS112A	VARIAZIONE IN AUMENTO (< 5 milioni euro)				15%	Rendimento	Rendimento trasformato				
	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza							
1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	5A	,00
CREDITO D'IMPOSTA											
Potenziale	Spettante	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	

TRASFORMAZIONE ACE IN CREDITO D'IMPOSTA PREVIA ISTANZA:

- Provvedimento ADE 17-09-2021
- Subordinato all'accettazione di apposita istanza (se trasmessa nel 2021 va in contabilità);
- Monitoraggio delle evoluzioni del credito
- Le compensazioni si indicano sino al momento di presentazione della dichiarazione

ACE ORDINARIA

VARIAZIONE IN AUMENTO (> 5 milioni euro)				
Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>	4 <input type="text" value="0,00"/>	5 <input type="text" value="0,00"/>
	Minor importo	Rendimento	Codice fiscale	
RS113	6 <input type="text" value="0,00"/> 1,3%	7 <input type="text" value="0,00"/>	8 <input type="text" value=""/>	
		Rendimento attribuito	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile
		9 <input type="text" value="0,00"/>	10 <input type="text" value="0,00"/> (di cui	11 <input type="text" value="0,00"/>)
	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile	Codice Stato estero
	12 <input type="text" value="0,00"/>	13 <input type="text" value="0,00"/>	14 <input type="text" value="0,00"/>	15 <input type="text" value=""/>

PER ACE ORDINARIA VALE IL «TETTO MASSIMO» DEL PATRIMONIO NETTO:

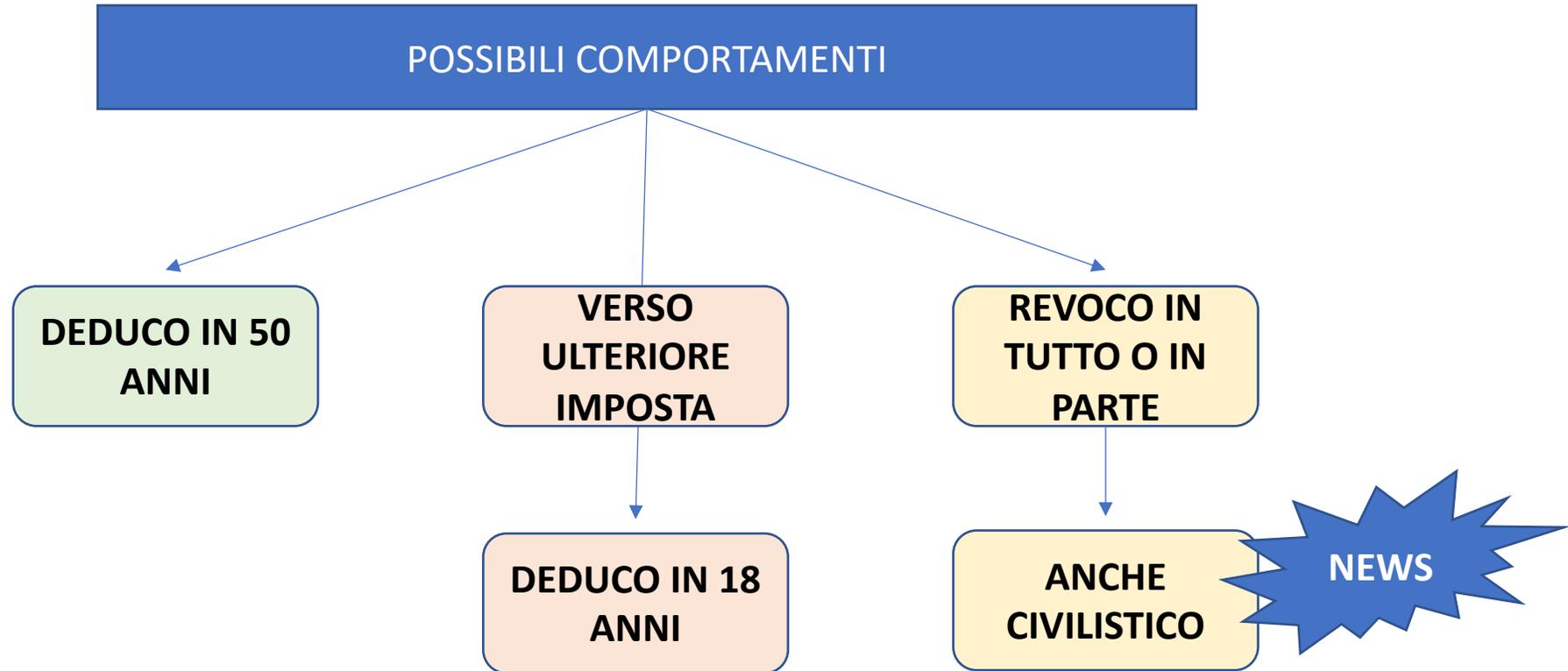
- L'importo del patrimonio netto include l'utile o la perdita dell'esercizio (che, a sua volta, è influenzato dall'ACE, quindi c'è un riferimento circolare).
- Per esigenze di semplificazione, il contribuente deve includere nel patrimonio netto l'utile o la perdita dell'esercizio determinati ipotizzando un carico fiscale teorico che non tenga conto dell'effetto dell'agevolazione ACE.
- Se il patrimonio netto assume valore negativo o zero, le successive colonne 6 e 7 non vanno compilate, in quanto non sussiste alcuna variazione in aumento del capitale proprio

ULTERIORE TORNATA PER LE RIVALUTAZIONI

COSA POSSIAMO FARE NEL 2021?



RIVALUTAZIONE BENI IMMATERIALI NEL 2020 (e relativo «scherzetto» legge bilancio)



RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXIII-A

Rivalutazione
dei beni e delle
partecipazioni

L. 160/2019
rivalutazione

		Importo	Aliquota	Imposta
RQ86	Rivalutazione dei beni ammortizzabili	1 <input type="text" value=""/>	12%	2 <input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>
RQ87	Rivalutazione dei beni non ammortizzabili	<input type="text" value=""/>	10%	<input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>
RQ88	Rivalutazione delle partecipazioni	<input type="text" value=""/>	10%	<input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>

La sezione XXIII-A va compilata dai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio e che, anche in deroga all'art. 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge, si sono avvalsi della facoltà di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018.

La rivalutazione, che deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, va eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021.

Il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge.

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini dell'IRES e dell'IRAP **a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita** (per gli immobili, dal 1-12-2024), mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 12 per cento per i beni ammortizzabili e del 10 per cento per i beni non ammortizzabili.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXIII-B

Riconoscimento dei maggiori valori dei beni e delle partecipazioni

L. 160/2019 riallineamento

		Importo	Aliquota	Imposta
RQ89	Maggiori valori dei beni ammortizzabili	1 <input type="text" value=""/>	12%	2 <input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>
RQ90	Maggiori valori dei beni non ammortizzabili	<input type="text" value=""/>	10%	<input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>
RQ91	Maggiori valori delle partecipazioni	<input type="text" value=""/>	10%	<input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>
RQ92	Totale imposte	1 <input type="text" value=""/>		2 <input type="text" value=""/>
		<input type="text" value=""/>		<input type="text" value=""/>

La sezione XXIII-B va compilata dai soggetti che, ai sensi del comma 702 dell'art. 1 della legge, si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342 di affrancare ai fini fiscali i maggiori valori che risultano iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, a condizione che i relativi beni, purché ricompresi tra quelli previsti dall'art. 10 della legge n. 342 del 2000, siano ancora presenti nel bilancio in cui è operato il riallineamento.

Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 699 dell'art. 1 della legge, è vincolata una riserva in sospensione di imposta ai fini fiscali che può essere affrancata ai sensi del comma 698.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXIII-C

Affrancamento	RQ93	Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	Importo	Aliquota	Imposta	Prima rata
L. 160/2019 affrancamento			1	10%	2	3
			,00		,00	,00

La sezione XXIII-C è riservata:

- ai soggetti che abbiano proceduto alla rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni, i quali possono affrancare, in tutto o in parte, il saldo di rivalutazione risultante;
- ai soggetti che abbiano proceduto al riallineamento dei valori, i quali possono affrancare la riserva vincolata in sospensione d'imposta ai fini fiscali.

L'affrancamento è effettuato con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali, nella misura del 10 per cento.

L'imposta sostitutiva di cui al comma 698 dell'art. 1 della legge è versata per importi complessivi fino a 3.000.000 di euro in un massimo di tre rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi; per importi complessivi superiori a 3.000.000 di euro in un massimo di sei rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo, le altre con scadenza, rispettivamente, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi e il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi, per i periodi d'imposta successivi.

Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXIV
Rivalutazione delle
attività immateriali

RQ100

Maggiori valori immateriali

1 **BASE** ,00

Imposta calcolata

2 **12-14-16%** ,00

Imposta art. 110 c. 4
D.L. 104/20

3 **3%** ,00

Imposta dovuta

4 ,00

Serve per mantenere deduzioni marchi e avviamento in 18 anni anziché 50 anni

Prima rata

5 ,00

Nel rigo RQ100 va indicato:

- ✓ in colonna 1, l'ammontare dei maggiori valori attribuiti alle attività immateriali;
- ✓ in colonna 2, l'imposta sostitutiva calcolata complessivamente sull'ammontare di colonna 1 applicando le aliquote del 12, del 14 e del 16 per cento agli importi compresi negli scaglioni previsti all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR, e cioè con aliquota: del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro; del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro; del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro;
- ✓ in colonna 3 va indicata l'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 dell'art. 110 del decreto-legge n. 104 del 2020;
- ✓ in colonna 4, la differenza tra la colonna 2 e la colonna 3, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta. Il versamento dell'imposta sostitutiva va effettuato, utilizzando l'apposito codice tributo, in un massimo di due rate di pari importo di cui la prima, da indicare in colonna 5, con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e la seconda con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXV

Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale

RQ110 Saldo di rivalutazione/riserva vincolata

Importo

Aliquota

Imposta

Prima rata

1

,00

10%

2

,00

3

,00

Ai sensi dell'art. 6-bis del decreto-legge n. 23 del 2020, i soggetti operanti nei settori alberghiero e termale che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono, anche in deroga all'art. 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge n. 342 del 2000, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La rivalutazione deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Le disposizioni si applicano, alle medesime condizioni, anche per gli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale ovvero per gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXV

Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale

INDIVIDUAZIONE SETTORE

Circolare 6/E/2022

1.4. Rivalutazione dei beni posseduti da una società che svolge attività riconducibile al codice Ateco 55.30 - "Aree di campeggio ed aree attrezzate per camper e roulotte"

Risposta

Al riguardo, si rileva che, pur non essendo rinvenibile nella normativa fiscale una definizione puntuale di "settore alberghiero", si riscontrano previgenti disposizioni in cui il medesimo non appare strettamente circoscritto alle sole attività rientranti nella nozione di "albergo" (codice Ateco 55.10 - "Alberghi e strutture simili"). È il caso, ad esempio, dell'articolo 2 del decreto interministeriale del 20 dicembre 2017, recante disposizioni applicative per l'attribuzione del **credito di imposta di cui all'articolo 10 del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83**, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106, a mente del quale "sono strutture alberghiere gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, nonché quelle individuate come tali dalle specifiche normative regionali".

A ciò va aggiunto che la **risoluzione n. 12/E del 18 marzo 2020**, contenente i primi chiarimenti circa la sospensione dei versamenti disposta dall'articolo 8, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9 a favore, tra l'altro, delle imprese turistico-ricettive, ha indicato i codici Ateco riferibili alle attività economiche esercitate dai beneficiari della sospensione, **includendo tutti i codici rientranti nella sezione 55.**

Pertanto, poiché nella fattispecie oggetto del presente quesito la società risulta direttamente "operante" nel settore alberghiero, deve ritenersi realizzata la finalità del menzionato articolo 6-bis - "sostenere i settori alberghiero e termale" - con la conseguenza che la medesima potrà fruire della rivalutazione gratuita ivi prevista.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXV

Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale

INDIVIDUAZIONE SETTORE
«LA PREVALENZA»
Circolare 6/E/2022

1.2. Rivalutazione degli immobili detenuti da una società che opera nei settori alberghiero e termale in maniera non prevalente

Quesito

Una società che svolge in via prevalente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio, è proprietaria di alcuni immobili i quali vengono utilizzati per lo svolgimento (in via non prevalente) di attività nel settore "alberghiero". Considerato che la rivalutazione di cui all'articolo 6-bis del decreto liquidità deve essere operata per categorie omogenee, la società chiede se possa fruire della rivalutazione in questione in relazione a tutti gli immobili iscritti in bilancio.

Risposta

Considerato che la ratio legis della rivalutazione per il settore alberghiero è quella di consentire di rivalutare gratuitamente i beni delle imprese che operano nei settori alberghiero e termale che risultano tra quelli maggiormente colpiti dalla crisi economica conseguente alla pandemia da COVID-19, si deve ritenere che la disciplina di cui al menzionato articolo 6-bis trova applicazione nei confronti di:

- a) quei soggetti che operano in ambito "alberghiero e termale", anche in via non prevalente;
- b) limitatamente ai beni o porzioni di beni utilizzati per lo svolgimento di tali attività.

Tale interpretazione trova, peraltro, conferma nel tenore letterale dell'articolo 5-bis del decreto-legge n. 41 del 2021, secondo la quale "ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 6-bis del Decreto-Legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla Legge 5 giugno 2020, n. 40, si interpreta nel senso che le disposizioni ivi contenute si applicano, alle medesime condizioni, anche per gli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale" (sottolineature aggiunte). Tale norma di interpretazione autentica, infatti, contiene un doppio rinvio sia agli immobili a destinazione alberghiera sia ai soggetti operanti nei settori alberghiero e termale.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXV

Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale

1.2. Rivalutazione degli immobili detenuti da una società che opera nei settori alberghiero e termale in maniera non prevalente

... segue ...

Dunque, per quanto concerne il requisito sub a), sono da ritenersi inclusi tutti i soggetti che svolgono effettivamente (ancorché in misura non prevalente) le attività ricomprese nei codici Ateco della sezione 55 e quelle di cui al codice 96.04.20. A questi si aggiungono anche coloro che possono dimostrare di svolgere le medesime attività in forza di eventuali autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento di attività alberghiere e termali.

Con riferimento alla condizione sub b), è necessario fare riferimento ai beni - individuati al menzionato articolo 6-bis del decreto liquidità - utilizzati in via esclusiva per lo svolgimento delle attività dei settori alberghiero e termale.

In caso di utilizzo promiscuo dei beni, invece, è necessario identificare il valore di mercato del bene attribuibile alla "parte" di bene utilizzate per operare nei predetti settori.

Tale identificazione può avvenire sulla base della valutazione di stima operata ai sensi dell'articolo 6 del D.M. 2001 cui rinvia il menzionato articolo 6-bis, ovvero, mediante altro criterio che risulti dimostrabile e controllabile in sede di svolgimento delle attività di controllo (si pensi, ad esempio, ai millesimi di immobile destinato ad attività termale ovvero al rapporto tra ricavi prodotti tramite utilizzo della porzione di immobile destinato ad attività alberghiera).

Pertanto, una società che svolge in via prevalente attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio ed è proprietaria di alcuni immobili che utilizza per lo svolgimento di attività nel settore "alberghiero", può fruire della rivalutazione di cui al citato articolo 6-bis in relazione agli immobili utilizzati per lo svolgimento del settore alberghiero, secondo le modalità sopra descritte.

RIVALUTAZIONI

SEZIONE XXV

Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni – settori alberghiero e termale

1.5. Decorrenza della deduzione degli ammortamenti relativi a beni rivalutati di società operante nel settore alberghiero

Quesito

Una società operante nel settore alberghiero chiede come debba calcolare gli ammortamenti per l'annualità 2020 in relazione agli immobili rivalutati tenuto conto della decorrenza della misura in esame disposta dal comma 3 dell'articolo 6-bis del decreto liquidità.

Da adattare al 2021

Risposta

Con riferimento al calcolo delle quote di ammortamento, si evidenzia che, in forza del secondo periodo del comma 3 dell'articolo 6-bis del decreto liquidità, "il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita".

In linea generale, dunque, tenuto conto che la società intende operare la rivalutazione nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, i maggiori valori saranno fiscalmente riconosciuti già dall'esercizio 2020.

Per quanto attiene al calcolo degli ammortamenti, dunque, la previsione contenuta nel citato comma 3 dell'articolo 6-bis consente - a prescindere dal relativo trattamento contabile - di determinare gli ammortamenti deducibili tenendo conto del valore rivalutato, già a partire dal periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2020.

RIVALUTAZIONI E DISALLINEAMENTI

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	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	9	Valore di realizzo
			,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	Valore fiscale	10	Valore iniziale	11	Incrementi	12	Decrementi	13	Valore finale		
			,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00		

RIVALUTAZIONI 2020

VI ERA IMMEDIATO RICONOSCIMENTO FISCALE MA RINVIO PER PLUS E MINUS

RIVALUTAZIONI 2021

VALUTARE VOLTA PER VOLTA A SECONDA DEL TIPO DI RIVALUTAZIONE

RIVALUTAZIONE «SOLO CIVILE» DEI BENI

PUR ESSENDO BENE NON AMMORTIZZABILE DEVO MONITORARE PER GESTIRE LE PLUS / MINUS



Esempio:

- un bene non ammortizzabile (terreno) è portato dal valore storico di 150.000 euro al valore corrente di 250.000 euro al 31.12.2021;
- Il differenziale di 100.000 euro non è riconosciuto fiscalmente.

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		1	TERRENI E FABBRICATI		2	3	4
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
		150.000,00	100.000,00	,00	250.000,00	,00	
	Valore fiscale	10	11	12	13		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		
		150.000,00	,00	,00	150.000,00		

SANZIONI RV

- ✓ **Violazione meramente formale**
 - art. 6 co. 5-*bis* DLgs. 472/97 + art. 10 co. 3 L. 212/2000 + CM 77/2001;
 - non possono essere punite le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.
- ✓ **Omessa o irregolare compilazione del quadro RV:**
 - la violazione commessa non può essere considerata meramente formale, nonostante si tratti di violazione che non incide né sulla base imponibile, né sul tributo;
 - può ostacolare l'attività di controllo degli uffici;
 - art. 8 co. 1 DLgs. 471/97: la dichiarazione è inesatta quando è omesso o non è indicato un elemento prescritto per il compimento dei controlli e la sanzione minima è pari a 250 euro ravvedibili.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

ART. 60 D.L. 104/2020

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

POSSIBILITÀ DI NON EFFETTUARE AMMORTAMENTO 2020 e 2021 FINO AL 100% IN DEROGA ALL'ART. 2426 CC.

QUOTA DI AMMORTAMENTO NON EFFETTUATA VIENE IMPUTATA AL SUCCESSIVO ESERCIZIO

PIANO DI AMMORTAMENTO ALLUNGATO DI 1 ANNO

7 -BIS. I SOGGETTI CHE NON ADOTTANO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI, NELL'ESERCIZIO IN CORSO ALLA DATA DI ENTRATA IN VIGORE DEL PRESENTE DECRETO, POSSONO, ANCHE IN DEROGA ALL'ARTICOLO 2426, PRIMO COMMA, NUMERO 2), DEL CODICE CIVILE, NON EFFETTUARE FINO AL 100 PER CENTO DELL'AMMORTAMENTO ANNUO DEL COSTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI, MANTENENDO IL LORO VALORE DI ISCRIZIONE, COSÌ COME RISULTANTE DALL'ULTIMO BILANCIO ANNUALE REGOLARMENTE APPROVATO. **IN RELAZIONE ALL'EVOLUZIONE DELLA SITUAZIONE ECONOMICA CONSEGUENTE ALLA PANDEMIA DI SARS-CoV-2, L'APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DEL PRESENTE COMMA È ESTESA ALL'ESERCIZIO SUCCESSIVO A QUELLO DI CUI AL PRIMO PERIODO..**

ART. 60 D.L. 104/2020

SOGGETTI INTERESSATI

7 -quater. *La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.*



Aprile 2021

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9

Legge 13 ottobre 2020, n.126
“Disposizioni transitorie in materia di
principi di redazione del bilancio -
sospensione ammortamenti”

ORDINARIO

Redigono la Nota integrativa, quindi nessun problema

ABBREVIATO

MICROIMPRESE

Le micro imprese che decidono di avvalersi della deroga possono, ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, redigere la Nota Integrativa oppure fornire l'informativa richiesta dalla norma in calce al bilancio.

CONSIDERAZIONE (non contenuta nel documento OIC):

Le imprese in contabilità ordinaria diverse dalle società di capitali (società di persone e ditte individuali) applicano comunque la norma perché redigono il bilancio secondo i medesimi criteri del Codice.

Anche fiscalmente sono presenti le stesse previsioni di variazioni in diminuzione.

- codice 81**, per i soggetti che, nell'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020, non effettuano l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali in applicazione delle disposizioni di cui al comma 7-bis dell'art. 60 del decreto-legge n. 104 del 2020, la quota di ammortamento non effettuata deducibile alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR, a prescindere dall'imputazione al conto economico;

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6			
		81	Amm.ti non a CE	,00		,00		,00		
		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

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6			
		81	Amm.ti non a CE	,00		,00		,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

RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6			
		81	Amm.ti non a CE	,00		,00		,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

ART. 60 D.L. 104/2020

A QUALI BENI



Aprile 2021

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9

Legge 13 ottobre 2020, n.126
“Disposizioni transitorie in materia di
principi di redazione del bilancio -
sospensione ammortamenti”

MODALITA' DI APPLICAZIONE

5. LA NORMA NON INDIVIDUA A CHE LIVELLO DI IMMOBILIZZAZIONE DEVE ESSERE APPLICATA, SE AL SINGOLO CESPITE OPPURE A CLASSI DI IMMOBILIZZAZIONI (UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE). PERTANTO È POSSIBILE APPLICARE LA DEROGA:

- AI SINGOLI ELEMENTI DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI O IMMATERIALI,
- A GRUPPI DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI O IMMATERIALI OPPURE
- ALL'INTERA VOCE DI BILANCIO.

LA SCELTA IN MERITO ALL'UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE DEVE ESSERE COERENTE CON LE RAGIONI CHE HANNO INDOTTO LA SOCIETÀ A NON EFFETTUARE GLI AMMORTAMENTI.

ESEMPIO 2 – Unità elementare di contabilizzazione

2A - Una società possiede un albergo e dei fabbricati che affitta. Nell'esercizio 2020 l'albergo è stato chiuso quasi tutto l'anno, mentre gli altri fabbricati sono stati affittati normalmente. La società decide di non ammortizzare l'albergo e di ammortizzare normalmente gli altri fabbricati.

2B - Una società ha due impianti produttivi. Uno ha lavorato a pieno regime nel corso dell'esercizio, l'altro per il 60% considerato l'effetto del lockdown causato dalla pandemia. La società decide di avvalersi della norma con riguardo all'impianto produttivo che ha lavorato a regime ridotto e pertanto l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ad esso riconducibili è imputato a conto economico per il 60%.

UN ESEMPIO

Bene acquistato nel 2018
Costo storico = 1.000
aliquota ammortamento 10%

2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
50	100	100	100	100	100	100	100	100	100	50		
50	100	✘	✘	100	100	100	100	100	100	100	100	50



VINCOLO RISERVA
100

VINCOLO RISERVA
100

QUANDO SVINCOLO RISERVA? CI SONO 2 TESI:

- 1) Nel 2022 e 2023, perché la quota non imputata slitta di un anno
- 2) Al termine del processo di ammortamento, quindi 2028 – 2029 - 2030

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

Deducibile - IIDD

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

Deducibile - IRAP

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

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

LA DEDUZIONE FISCALE NON E' OBBLIGATORIA



Interpello 607/2021

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

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

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

CHI VUOLE DEDURRE, QUALE MISURA UTILIZZA?

Variazioni in diminuzione

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

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

Risposta

.... (OMISSIS)...

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

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

RIFLESSIONI DI NATURA FISCALE

LEGAME CON SUPER / IPER AMMORTAMENTO e ALTRO



Interpello 66/2022

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



Interpello 65/2022

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

CHI DEDUCE COMPILA RV

Esempio:

- un bene rientrante nella voce impianti e macchinari era stato acquistato nel 2020 ed ammortizzato per 5%;
- aliquota di ammortamento civilistico e fiscale: 10%;
- sospensione integrale ammortamento nel 2021, con relativa deduzione fiscale di 10 in RF 55, codice 81, SC.

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente
		1			2	3	4
		IMPIANTI E MACCHINARIO			5		,00
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
		95,00	,00	,00	95,00	,00	
	Valore fiscale	10	11	12	13		
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		
		95,00	,00	10,00	85,00		

AIUTI, CONTRIBUTI E BONUS NEL 2021

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

IL CONTRIBUTO PUÒ AVERE NATURA DI:

CONTRIBUTO IN C/ESERCIZIO

CONTRIBUTO IN C/CAPITALE

CONTRIBUTO IN C/ESERCIZIO: SCRITTURE CONTABILI

xx-xx-21 Rilevazione contributo in c/esercizio					
ATT CII 5-BIS	Crediti tributari	a	CE A 5	Altri ricavi e proventi	xxx.xxx

FISCALMENTE NON SONO TASSATI

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	99	2	AIUTI COVID	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	,00	

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

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

METODO INDIRECTO

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

METODO DIRETTO

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

EFFETTO IDENTICO SU UTILE E PN

AIUTI COVID - ESEMPIO SUL 2021

- Acquisto bene del costo di 1.000
- Ammortamento al 10%
- Contributo di 200

		2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	TOTALE
INDIRETTO	Amm.to sul lordo	50	100	100	100	100	100	100	100	100	100	50	1000
	Contributo	10	20	20	20	20	20	20	20	20	20	10	200
	a Conto Economico	40	80	80	80	80	80	80	80	80	80	40	800
DIRETTO	Amm.to sul netto	40	80	80	80	80	80	80	80	80	80	40	800

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	99	2	AIUTI COVID	,00	3	4		,00	5	6		,00
	7	8			,00	9	10		,00	11	12		,00
	13	14			,00	15	16		,00	17	18		,00
	19	20			,00	21	22		,00	23	24		,00
	25	26			,00	27	28		,00	29	30		,00
	31	32			,00	33	34		,00	35	36		,00

CREDITO IMPOSTA: ESEMPIO SUL 2021

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

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

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

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

Quesito 1 – contabilizzazione del diritto alla detrazione fiscale

Nell'esempio che segue si illustrano gli effetti contabili in capo all'impresa Alfa - committente dei lavori in qualità di condomino – che per effetto della realizzazione dell'intervento menzionato in premessa, acquisisce il diritto alla detrazione fiscale pari al 110% delle spese sostenute e rimaste a suo carico.

L'impresa Alfa si è avvalsa della facoltà prevista dai principi contabili di non applicare il costo ammortizzato e opta per la fruizione diretta della detrazione fiscale utilizzandola in detrazione dall'imposta IRES.

Impresa Alfa – rilevazione iniziale

Anno 0 – realizzazione dell'intervento

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

Pagamento del debito

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

Iscrizione Beneficio fiscale al valore nominale (VN Euro 22.000)

Crediti Tributari	22.000	@	Immobilizzazioni materiali	20.000
		@	Risconto Passivo	2.000

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

SI POTREBBE USARE ANCHE METODO INDIRETTO

- 1 *Lascio i 20.000 euro in aggiunta al valore dei beni (così farò ammortamento sul maggior valore)*
- 2 *Imputo i 20.000 euro di contributo in voce A5 del conto economico e li «spalmo» sul periodo di ammortamento del bene, secondo l'aliquota usata*

SCEGLIAMO L'UNO O L'ALTRO METODO, MA RILEVIAMO CHE

DIRETTO

*I maggiori costi
non si
ammortizzano*

INDIRETTO

*Il contributo si
tassa in mancanza
di esonero*

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

POTREMMO AVERE ASSUNTO COMPORTAMENTI SBAGLIATI NEL PASSATO

Ipotizziamo che un nostro cliente nel 2018 abbia beneficiato di un 65% per ecobonus da lavori sul capannone. Totale bonus 100

	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
bonus	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
	errore	errore	errore	10	10	10	10	10	10	10
Decido se rettificare	Iscrivo le quote residue in A5 al 31-12-2021									
				Crediti Tributari			@	Contributi		

NON HO TASSATO LA
QUOTA DI
COMPETENZA DEL
CONTRIBUTO

Risconto su durata del
piano ammortamento

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

Impresa Alfa – valutazione successiva e utilizzo della detrazione fiscale

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

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

Rilevazione delle imposte correnti e del debito IRES da pagare

Imposte IRES	15.000	@	Debito IRES	10.600
		@	Crediti Tributari	4.400

Rilevazione del provento finanziario

Risconto Passivo	400	@	Proventi finanziari	400
------------------	-----	---	---------------------	-----

	STATO PATRIMONIALE		CONTO ECONOMICO
	Credito Tributario	Risconto Passivo	Provento finanziario
Anno 0	22.000	2.000	0
Anno 1	17.600	1.600	400
Anno 2	13.200	1.200	400
Anno 3	8.800	800	400
Anno 4	4.400	400	400
Anno 5	0	0	400
			2.000

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

Quesito 2 - contabilizzazione dello sconto in fattura

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

1. l'applicazione da parte dell'impresa Beta di uno sconto in fattura di Euro 20.000 (pari al valore di mercato del credito tributario);
2. l'utilizzo diretto del credito tributario, da parte dell'impresa Beta, in compensazione con i propri debiti tributari per 5 anni.

Impresa Beta

Anno 0 – realizzazione dell'intervento

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

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

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

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

Anno 1-5

Debiti Tributari	4.400	@	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	400	@	Proventi finanziari	400

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

Quesito 3 – contabilizzazione della cessione del credito (cedente) ad un valore diverso dal valore nominale

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

- 1. Ipotesi 1: successiva cessione del credito ad un prezzo pari Euro 19.000 (valore nominale Euro 22.000);*
- 2. Ipotesi 2: successiva cessione del credito ad un prezzo pari Euro 23.000 (valore nominale Euro 22.000).*

Impresa Alfa

Anno 0 – realizzazione dell'intervento

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

Pagamento del debito

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

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

Iscrizione Beneficio fiscale al valore nominale

Crediti Tributari	22.000	@	Immobilizzazioni materiali	20.000
		@	Risconto Passivo	2.000

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

Cassa	19.000	@		
Oneri finanziari	1.000	@		
Risconto Passivo	2.000	@	Crediti Tributari	22.000

Hp 2 Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad Euro 23.000 (VN Euro 22.000)

Cassa	23.000	@	Crediti Tributari	22.000
Risconto Passivo	2.000	@	Proventi finanziari	3.000

Ipotesi scolastica che non commentiamo nemmeno

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRIBUTO

Bilancio forma abbreviata

Quesito 4 - contabilizzazione ricezione credito (cessionario)

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

Cessionario

Hp 1 Acquisizione del credito tributario (beneficio fiscale) dall'impresa Alfa ad Euro 19.000 (VN 22.000).

Iscrizione del credito al costo d'acquisto.

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

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

Anno 1-5

Debiti Tributari	4.400	@	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	600	@	Provento Finanziario	600

PERDITE SU CREDITI CENNI

PERDITE SU CREDITI

Sez. II - Soggetti diversi dagli intermediari finanziari e dalle imprese di assicurazione	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
	RS65	Perdite dell'esercizio <i>Ricordiamo che le perdite fiscali possono essere svalutazioni civilistiche</i>	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	,00	2	,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

1

Richiamo agli elementi certi e precisi e ipotesi simili dell'articolo 101, comma 5 del Tuir

2

Gestione delle nuove regole sulle note di accredito IVA nelle procedure concorsuali aperte dal 26 maggio 2021 (possibilità di recupero immediato dell'IVA)

PERDITE SU CREDITI

- Emessa fattura per 10.000 + 2.200 IVA = totale 12.200
- Fallimento cliente ottobre 2021
- Emessa nota di accredito imponibile + IVA (così indica circolare ADE) **entro 31-12**

Emissione fattura

Cliente XY	@	#		12.200
	@	Ricavi di vendita	10.000	
	@	IVA a debito	2.200	

Emissione N.C.

#	@	Cliente XY		12.200
Cliente XY			10.000	
IVA a credito			2.200	

Valutazione 31-12

Svalutazione crediti	@	F.Do Sval. crediti		10.000
----------------------	---	--------------------	--	--------

PERDITE SU CREDITI

- Emessa fattura per 10.000 + 2.200 IVA = totale 12.200
- Fallimento cliente ottobre 2021
- Emessa nota di accredito imponibile + IVA (così indica circolare ADE) **entro 30-04-22**

Emissione fattura

Cliente XY	@	#		12.200
	@	Ricavi di vendita	10.000	
	@	IVA a debito	2.200	

Valutazione 31-12

Svalutazione crediti	@	F.Do Sval. crediti		10.000
----------------------	---	--------------------	--	--------

Emissione N.C.

#	@	Cliente XY		12.200
Cliente XY			10.000	
IVA a credito			2.200	

PROSPETTO CAPITALE E RISERVE
– DISTRIBUZIONE UTILI E
PERIODO TRANSITORIO

31-12-2022 SCADE PERIODO TRANSITORIO

- Il 2022 è l'ultimo anno in cui le persone fisiche residenti in Italia titolari di partecipazioni qualificate possono beneficiare del regime transitorio di tassazione dei dividendi formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.
- Dal **1° gennaio 2018, la ritenuta del 26% sui dividendi** percepiti dalle persone fisiche residenti al di fuori dell'esercizio d'impresa si applica indistintamente sui dividendi relativi a partecipazioni qualificate e non qualificate in società italiane ed estere (articolo 1, commi 999 e successivi, della legge 205 del 2017).
- Il comma 1006 della legge 205, tuttavia, reca un regime transitorio in base al quale «alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati fino al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al Dm 26 maggio 2017».
- Il regime transitorio si applica alle **distribuzioni di utili «deliberate fino al 31 dicembre 2022»**. Non pare quindi necessario che il dividendo sia messo in pagamento entro la fine dell'anno. Tuttavia, esiste giurisprudenza (anche se isolata e non chiara sul piano logico) per la quale quando il mancato prelievo degli utili diventi un comportamento inusuale sarebbe ammessa la presunzione che i soci abbiano inteso finanziare la società, con conseguenza presunzione di maturazione degli interessi (Cassazione 10030 del 2009).

BASTA DELIBERARE
OPPURE OCCORRE
PAGARE?

31-12-2022 SCADE PERIODO TRANSITORIO

ANNO PRODUZIONE	% DI RILEVANZA PER IRPEF	CON ALIQUOTA IRPEF MASSIMA	CONVENIENZA VERSO 26%
FINO 2007	40%	17,20%	SEMPRE
DAL 2008 AL 2016	49,72%	21,38%	SEMPRE
2017	58,14%	25,00	LIMITE, PER ADDIZIONALI

VARIABILI DA CONSIDERARE:

- equilibrio patrimoniale e finanziario della società;
- effetto di anticipazione dell'imposta;
- impatto sulla base di calcolo dell'aiuto alla crescita economica (Ace);
- Posizione reddituale dei soci (presenza di detrazioni e oneri deducibili da recuperare).

OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE

VALE LA PENA DI CONSIDERARE

Modello REDDITI 2022 SC: l'opzione per la trasparenza

SEZIONE III Trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 del TUIR)		OP11 Tipo comunicazione	Opzione ¹	Revoca ²	Conferma ³
		Codice fiscale		Codice fiscale	
		OP12			
		OP13			
		OP14			
		OP15			

SEZIONE III - OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE.

La sezione va compilata dalla società trasparente per comunicare:

- ✓ l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale (art. 4, comma 1, del decreto);
- ✓ la revoca dell'opzione per la trasparenza fiscale (art. 115, comma 4, del TUIR);
- ✓ la conferma del regime di tassazione per trasparenza (art. 10, comma 4, del decreto).

La comunicazione va effettuata dalla società trasparente all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare o revocare o confermare l'opzione (art. 16 del decreto legislativo 21 novembre 2014 n. 175).

In caso di adesione al regime di tassazione per trasparenza (artt. 115 e 116 del TUIR), l'obbligo di versamento dell'acconto permane, nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, anche in capo alla società partecipata.

RICORDIAMO LE PRESUNZIONI PRESUNZIONE N. 1: PRIMA SI DISTRIBUISCONO GLI UTILI

1

IN CASO DI PATRIMONIO «MISTO» SI CONSIDERANO PRIORITARIAMENTE DISTRIBUITI GLI UTILI RISPETTO ALLA RESTITUZIONE DELLE RISERVE DI CAPITALE (si tiene conto dei vincoli civilistici, non rilevano le riserve in sospensione di imposta)

2

RELATIVAMENTE AGLI UTILI, CONSIDERO DISTRIBUITI PER PRIMI QUELLI CON FISCALITA' PIU' FAVOREVOLE PER IL SOCIO (per tale motivo nel prospetto devo segnalare la stratificazione qualitativa e storica di formazione)

3

IN CASO DI UTILIZZO A COPERTURA DI PERDITE, SI APPLICA L'ORDINE INVERSO (attenzione alla corretta gestione delle riserve in sospensione di imposta)

LE DELIBERE 2022

- ✓ **Fattispecie in esame:**
 - delibera assunta nel 2022 con distribuzione intervenuta nel 2023;
 - quale regime applico?
- ✓ **RM 56/E del 6 giugno 2019.**
- ✓ **Effetti:**
 - sarebbe applicabile il regime transitorio, con rilevanza della natura qualificata (o meno) della partecipazione;
 - al fine di accertare la natura di partecipazione qualificata (o meno) è rilevante la situazione esistente al momento di effettiva percezione degli utili e non quella esistente (ed eventualmente differente) nel momento di adozione della delibera (CM 165/1998).

ESEMPIO: PRINCIPIO DI COPERTURA

- ✓ Società di capitali.
- ✓ Capitale sociale: 120.000.
- ✓ Riserva sovrapprezzo: 500.000.
- ✓ Riserve legale e straordinaria:
 - 230.000: 50.000 formati sino al 2007 + 180.000 formati tra il 2008 e il 2016;
 - riserve utilizzate per 180.000 a copertura della perdita di esercizi precedenti.
- ✓ Riserve di rivalutazione pregresse: 1.100.000.
- ✓ Utile 2021: 37.000 accantonato a riserva straordinaria.

QUADRO RS

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 180.000,00	4 50.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 50.000,00		3 ,00	4 50.000,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 180.000,00		3 180.000,00	4 ,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 1.100.000,00	2 ,00	3 ,00	4 1.100.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

ESEMPIO: LA RIVALUTAZIONE 2021 SOLO CIVILISTICA

- ✓ **Normativa di riferimento:**
 - art. 110 co. 4-bis DL 104/2020;
 - la rivalutazione può essere eseguita nel bilancio 2021 con riferimento ai beni non rivalutati nel bilancio 2020, senza riconoscimento degli effetti fiscali.
- ✓ **Capitale sociale:** 120.000.
- ✓ **Riserva sovrapprezzo:** 500.000.
- ✓ **Riserve legale e straordinaria:** 230.000: 50.000 formati sino al 2007 + 180.000 formati tra il 2008 e il 2016.
- ✓ **Utile 2021:** 37.000 accantonato a riserva straordinaria.
- ✓ **Rivalutazione 2021:** 100.000 con efficacia solamente civilistica.
- ✓ **Saldo attivo (RS134):** 72.100 (al netto delle imposte differite 27,9%).

QUADRO RS

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 72.100,00	3 ,00	4 302.100,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 50.000,00		3 ,00	4 50.000,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 180.000,00		3 ,00	4 180.000,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

ESEMPIO: RIVALUTAZIONE 2020 FISCALE

- ✓ **Normativa di riferimento:**
 - art. 110, co. 1-4 DL 104/2020;
 - la rivalutazione può essere eseguita nel bilancio 2020 con effetti fiscali.
- ✓ **Capitale sociale:** 120.000.
- ✓ **Riserva sovrapprezzo:** 500.000.
- ✓ **Riserve legale e straordinaria:**
 - 230.000;
 - di cui: 50.000 formati sino al 2007 + 180.000 formati tra il 2008 e il 2016.
- ✓ **Utile 2021:** 37.000 accantonato a riserva straordinaria.
- ✓ **Rivalutazione 2020:** 100.000 con efficacia fiscale
- ✓ **Saldo attivo:** 97.000 (al netto IS del 3%).

QUADRO RS

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 120.000,00	2 ,00	3 ,00	4 120.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 500.000,00	2 ,00	3 ,00	4 500.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 230.000,00	2 ,00	3 ,00	4 230.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 50.000,00		3 ,00	4 50.000,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 180.000,00		3 ,00	4 180.000,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 97.000,00	2 ,00	3 ,00	4 97.000,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 37.000,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

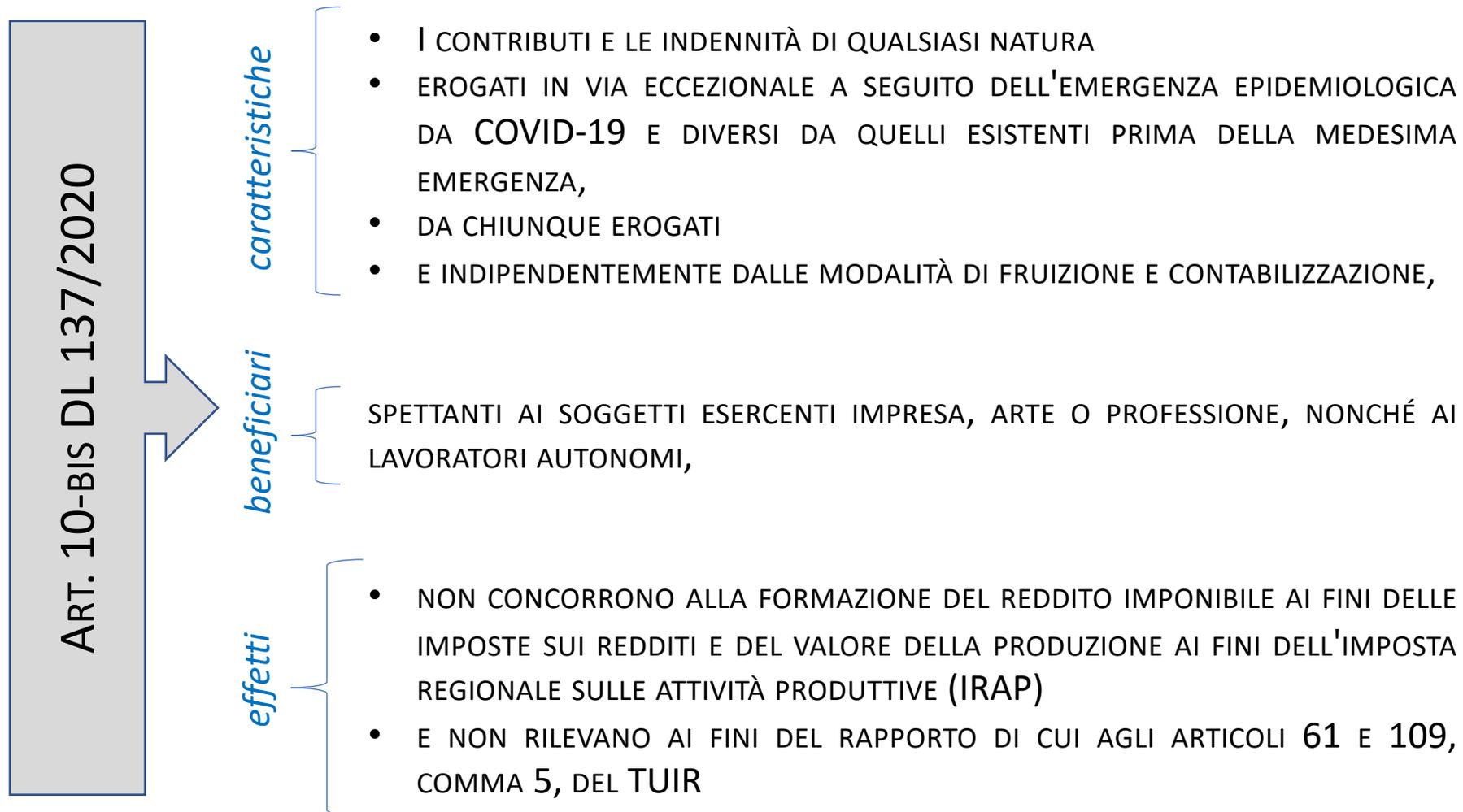
BONUS E CREDITI DI IMPOSTA IN DICHIARAZIONE

QUADRO DI INSIEME



- 1 Sterilizzare tassazione
- 2 Verificare inserimento in quadro RS – Prospetto Aiuti Stato
- 3 Se crediti di imposta, esporre in RU

STERILIZZARE LA TASSAZIONE



STERILIZZARE LA TASSAZIONE



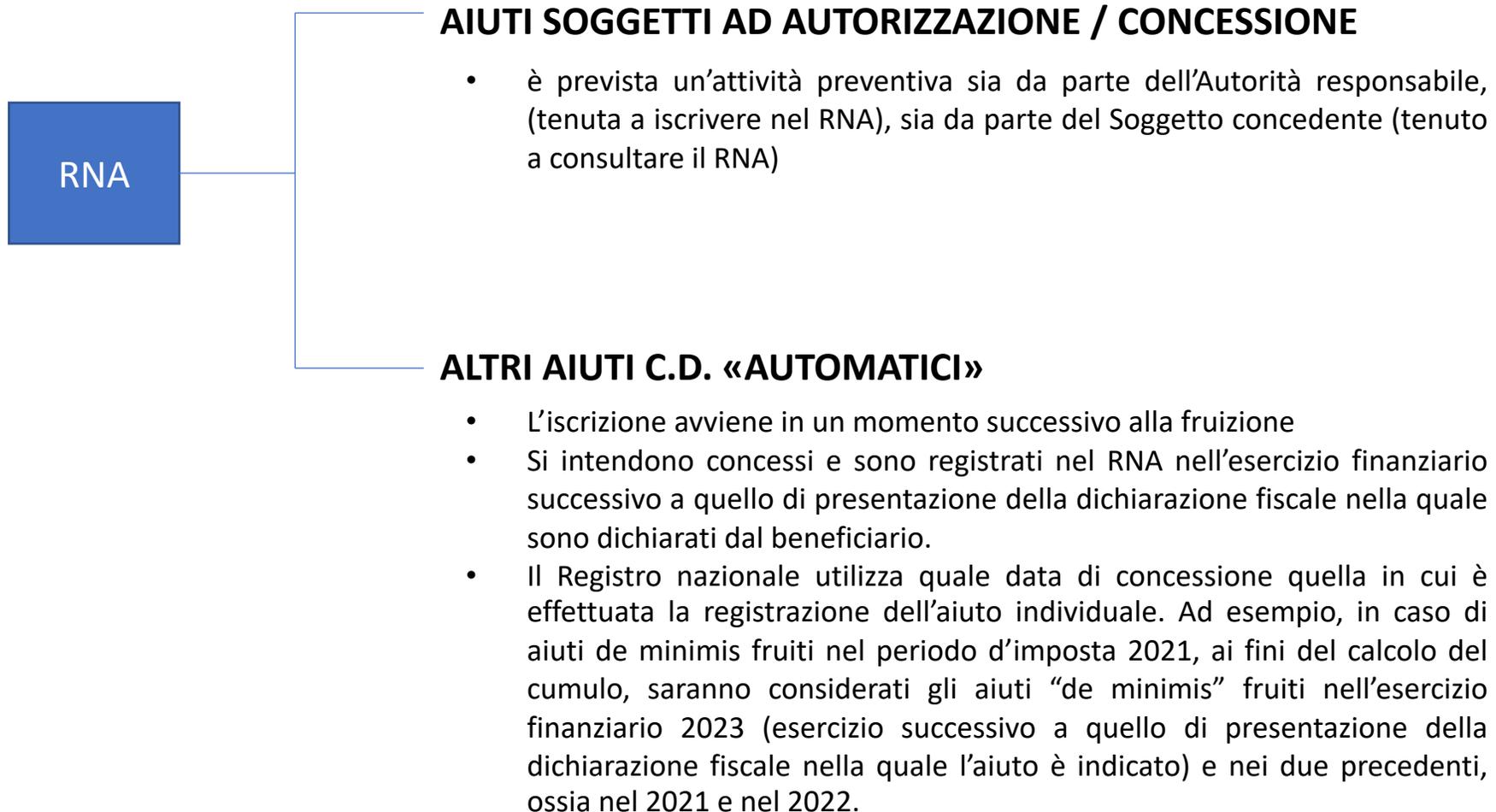
ANNO 2020

- 1 Codice 83 per contributi a fondo perduto
Codice 84 per altri contributi non tassati ex art. 10-bis
- 2 Codice 84 sostituito con codice 99 perché non ricompresi nel quadro temporaneo aiuti di Stato

ANNO 2021

- 1 Per ora nessun codice specifico nemmeno per i contributi a fondo perduto

QUADRO AIUTI DI STATO



QUADRO AIUTI DI STATO

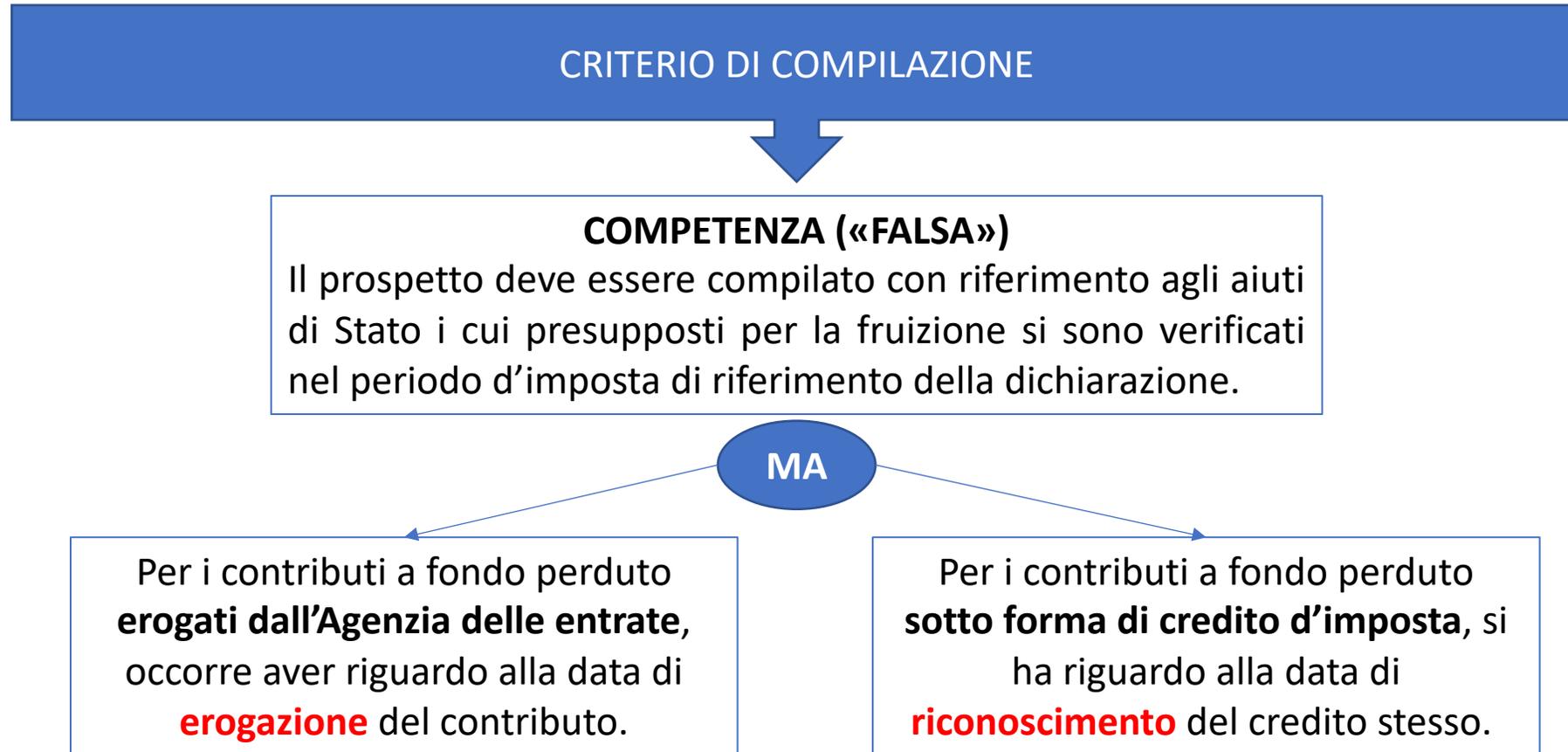
COLLEGAMENTO CON ART. 3 DM 11-12-2021 (IN GU DEL 20-01-2022)



ATTENZIONE: Nel presente prospetto non vanno indicati i dati relativi agli aiuti di Stato:

- 1) che rientrano nell'ambito della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" (c.d. Temporary Framework) e successive modifiche;
- 2) i cui dati necessari per la registrazione nel RNA (ad esempio, forma giuridica, dimensione impresa, settore, ecc.) sono stati già comunicati all'Agenzia delle entrate mediante l'autodichiarazione di cui all'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 11 dicembre 2021, pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 20 gennaio 2022

QUADRO AIUTI DI STATO



QUADRO AIUTI DI STATO

ULTERIORI AVVERTENZE:

- 1 Il prospetto va compilato con riferimento agli aiuti specificati nella “Tabella codici aiuti di Stato” già indicati nei relativi quadri (ad esempio, nel quadro RF e/o nel quadro RU).

Eccezioni:

 - contributi fondo perduto erogati dall’Agenzia;
 - codice 42 - Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni
 - codice 73 - Credito d’imposta per versamento il canone RAI
- 2 L’indicazione degli aiuti nel prospetto è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi.
- 3 Il presente prospetto va compilato anche in caso di aiuti maturati nel periodo d’imposta di riferimento della dichiarazione ma non fruiti nel medesimo periodo.

QUADRO AIUTI DI STATO

20	Contributo a fondo perduto per i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19"	Art. 25, D.L. n. 34/2020
22	Contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici	Art. 59, D.L. n. 104/2020
23	Contributo a fondo perduto per gli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive	Art. 1, D.L. n. 137/2020
	<i>NOTIAMO LA SCOMPARSA DEL CODICE 24 – AIUTI NON TASSATI ART. 10-BIS</i>	
27	Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive del d.P.C.M. del 3 novembre 2020	Art. 1-bis, D.L. n. 137/2020
28	Contributo a fondo perduto da destinare all'attività dei servizi di ristorazione	Art. 2, D.L. n. 172/2020
29	Contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del D.L. n. 137/2020 (estensione ad ulteriori attività economiche)	Art. 1-ter, D.L. n. 137/2020
30	Contributo a fondo perduto per i soggetti con domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di comuni classificati totalmente montani	Art. 60, comma 7-sexies, D.L. n. 104/2020
31	Contributo a fondo perduto per i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19"	Art. 1, D.L. n. 41/2021
32	Contributo a fondo perduto per le start up	Art. 1-ter, D.L. n. 41/2021
33	Contributo a fondo perduto automatico per i soggetti che hanno presentato istanza e ottenuto il contributo di cui all'art. 1, D.L. n. 41/2021	Art. 1, commi da 1 a 3, D.L. n. 73/2021
34	Contributo a fondo perduto per i soggetti maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19"	Art. 1, commi da 5 a 15, D.L. n. 73/2021
35	Contributo a fondo perduto perequativo per i soggetti maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19"	Art. 1, commi da 16 a 27, D.L. n. 73/2021

QUADRO AIUTI DI STATO

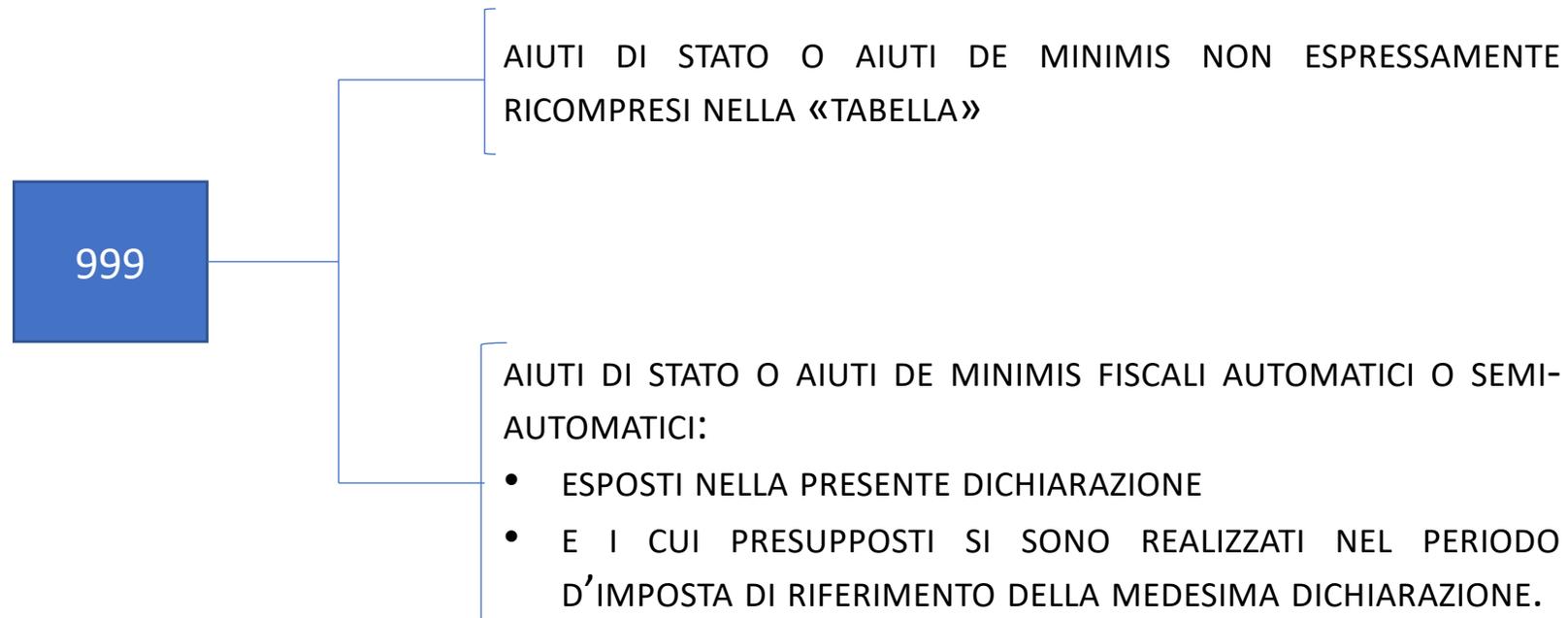
35	Contributo a fondo perduto perequativo per i soggetti maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19"	Art. 1, commi da 16 a 27, D.L. n. 73/2021
36	Contributo a fondo perduto per i soggetti titolari di reddito agrario e per i soggetti che hanno conseguito ricavi o compensi superiori a 10 milioni di euro ma non superiori a 15 milioni di euro	Art. 1, comma 30-bis, D.L. n. 73/2021
37	Contributo a fondo perduto per i servizi della ristorazione collettiva	Art. 43-bis, D.L. n. 73/2021
38	Contributo a fondo perduto a favore delle imprese operanti nei settori del wedding, dell'intrattenimento e dell'HORECA	Art. 1-ter, D.L. n. 73/2021
39	Contributo a fondo perduto per il sostegno delle attività economiche chiuse	Art. 2, D.L. n. 73/2021 e art. 11, D.L. n. 105/2021
40	Contributo a fondo perduto in favore delle imprese turistico-ricettive	Art. 6, decreto del Ministro del Turismo 24 agosto 2021
41	Non imponibilità degli utili di esercizio derivanti dall'attività di impresa delle start-up a vocazione sociale che impiegano lavoratori con disturbi dello spettro autistico	Art. 12-quinquies, comma 3 D.L. n. 146/2021
42	Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni	Art. 5, commi 1 – 9, D.L. n. 41/2021
43	Non imponibilità delle plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), del TUIR realizzate da persone fisiche	Art. 14, commi da 1 a 3, D.L. n. 73/2021

QUADRO AIUTI DI STATO

60	Credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda	Art. 28 D.L. n. 34/2020	
61	Credito d'imposta maggiorazione per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia	Art. 1, comma 185, L. n. 178/2020	Art. 25, par. 2, Reg. UE 651/2014: 1. ricerca fondamentale (lett. a) 2. ricerca industriale (lett. b) 3. sviluppo sperimentale (lett. c)
66	Credito d'imposta investimenti nel territorio del comune di Campione d'Italia	Art. 1, comma 577, L. n. 160/2019	
67	Credito d'imposta rimanenze di magazzino (bonus tessile, moda e accessori)	Art. 48-bis, D.L. n. 34/2020	
68	Credito d'imposta bonus teatro e spettacoli	Art. 36-bis, D.L. n. 41/2021	
69	Credito d'imposta pagamento canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria	Art. 67-bis, D.L. n. 73/2021	
70	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali/Sisma Centro-Italia	Art. 43-ter, D.L. n. 152/2021 e art. 18-quater D.L. n. 8/2017	
71	Credito d'imposta per le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci nuovi, inclusi i vaccini	Art. 31, D.L. n. 73/2021	Art. 25, par. 2, Reg. UE 651/2014: 1. ricerca fondamentale (lett. a) 2. ricerca industriale (lett. b) 3. sviluppo sperimentale (lett. c) 4 studi di fattibilità (lett. d)

QUADRO AIUTI DI STATO

72	Credito d'imposta per l'acquisto, il noleggio o l'utilizzo di strumenti che consentono forme di pagamento elettronico e per il collegamento con i registratori telematici	Art. 22-bis, D.L. n. 124/2019	
73	Credito d'imposta per i soggetti che hanno versato il canone RAI	Art. 6, comma 6, D.L. n. 41/2021	
999	Altri aiuti di Stato o aiuti de minimis diversi da quelli sopra elencati		



QUADRO AIUTI DI STATO

A TITOLO ESEMPLIFICATIVO NON USO CODICE 999
PER GLI AIUTI DI STATO E DE MINIMIS

1. GIÀ PRESENTI NELLA TABELLA;
2. FRUIBILI AI FINI DI IMPOSTE DIVERSE DA QUELLE SUI REDDITI (AD ESEMPIO, LE AGEVOLAZIONI UTILIZZABILI AI FINI IRAP);
3. FRUIBILI IN DIMINUZIONE DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI;
4. FRUIBILI IN DIMINUZIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI SUBORDINATI ALLA PRESENTAZIONE DI APPOSITA ISTANZA AD AMMINISTRAZIONI DIVERSE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE (AD ESEMPIO, L'AGEVOLAZIONE ZFU, SUBORDINATA A PROVVEDIMENTO DEL MISE);
5. LE AGEVOLAZIONI ESPOSTE NEI QUADRI DELLA PRESENTE DICHIARAZIONE NON QUALIFICABILI COME AIUTI DI STATO O AIUTI DE MINIMIS (AD ESEMPIO, IL CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI R&S, IN QUANTO TALE MISURA, PUR ESSENDO DI NATURA FISCALE E AUTOMATICA, NON PRESENTA PROFILI DI SELETTIVITÀ MA HA UNA PORTATA APPLICATIVA GENERALE);
6. GLI IMPORTI RESIDUI UTILIZZATI NEL PERIODO D'IMPOSTA RELATIVI AD AIUTI DI STATO E AIUTI DE MINIMIS I CUI PRESUPPOSTI SI SONO REALIZZATI NEI PRECEDENTI PERIODI D'IMPOSTA.

QUADRO AIUTI DI STATO

BASE GIURIDICA

Generale, Strada, SIEG, Agricoltura, Pesca

Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma Estensione	Lettera
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11
RS401	11-A	13							
Codice CAR		Dimensione impresa		Codice attività ATECO		Settore		Tipo SIEG	
11-A		13		14		15		16	
Data inizio		Data fine		Codice Regione		Codice Comune		Importo totale aiuto spettante	
giorno mese anno		19 giorno mese anno		20		21		17	
Obiettivo		Tipologia costi		Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante	
25		26		27		28		29	
								,00	

Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003:
1, micro impresa - 2, piccola impresa - 3, media impresa - 4, grande impresa - 5, non classificabile (solo per i soggetti pubblici).

	ULA	ALTERNATIVAMENTE	
		FATTURATO	ATTIVO
MICRO	9	2 MIL	2MIL
PICCOLA	da 10 a 49	10 MIL	10 MIL
MEDIA	da 50 a 249	50 MIL	43 MIL

IMPRESA: ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. In particolare sono considerate tali le entità che esercitano un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitino un'attività economica.

QUADRO AIUTI DI STATO

BASE GIURIDICA										
Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Comma			
1	3	4	5	6	7	8	Numero	Estensione	Lettera	
9	10	11								
RS401	11-A	12	13	14	15	16	17			,00
DATI DEL PROGETTO										
Data inizio			Data fine			Codice Regione		Codice Comune		
18 giorno	mese	anno	19 giorno	mese	anno	20	21			
Obiettivo		Tipologia costi	Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante			
25	26	27	28		29					

- 1 Materiali - Terreni
- 2 Materiali - Immobili
- 3 Materiali - Impianti/Macchinari/Attrezzature
- 4 Materiali - Progettazione/studi/consulenze
- 5 Immateriali - Licenze
- 6 Immateriali - Know-How
- 7 Immateriali - Conoscenze Tecniche Non Brevettate
- 8 Immateriali - Marchi
- 9 Immateriali - Diritti Di Brevetto
- 10 Costi di personale - Formazione Professionale
- 11 Costi di personale - Costo del personale
- 12 Materie prime, di consumo e merci
- 13 Servizi - Servizi professionali

- 14 *Oneri diversi di gestione*
- 15 *Ammortamenti - Costo di strumenti e attrezzature*
- 16 *Ammortamenti - Costo dei fabbricati e dei terreni*
- 17 *Ammortamenti - Costi della ricerca contrattuale, delle conoscenze e dei brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato*
- 18 *Costi generali - Spese generali*
- 19 *Oneri finanziari*
- 20 *Non individuabili secondo le definizioni di cui ai Regolamenti Comunitari*
- 31 *Servizi - Altri servizi.*

QUADRO RU – PER CREDITI IMPOSTA

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

STRUTTURA ANALOGA ALL'ANNO PASSATO:

- 1) MODELLO «POLIVALENTE»
- 2) QUALIFICAZIONE DELLA TIPOLOGIA DI CREDITO
- 3) COMPILAZIONE «SELETTIVA» DI ALCUNE CASELLE IN RAGIONE DEL TIPO DI CREDITO INDICATO
- 4) RACCORDO DEI DATI NEL TEMPO, CON RIPRESA DEL RESIDUO DEL 2020

QUADRO RU – PER CREDITI IMPOSTA

DESCRIZIONE	CODICE
Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28 D.L. 34/2020; art. 77, c.1, lett. b) e b-bis), D.L. 104/2020; art. 8 D.L. 137/2020; art. 4 D.L. 149/2020; art. 1, c. 602, L. 178/2020; art. 4, D.L. 73/2021)	H8
Credito d'imposta per le spese di sanificazione e per l'acquisto di dispositivi di protezione (art. 125 D.L. 34/2020; art. 31, c. 4-ter, D.L. 104/2020)	H9
Credito d'imposta per i canoni di locazione di botteghe e negozi (art. 65 D.L. 18/2020)	I1
Credito d'imposta per le rimanenze di magazzino (art. 48-bis, c. 4, D.L. 34/2020; art. 8 D.L. 73/2021)	I5
Credito d'imposta per il recupero dei buoni vacanza (art. 176 D.L. 34/2020; art. 5, commi 6 e 7, D.L. 137/2020; art. 7, c. 3-bis, D.L. 183/2020; art. 7-bis D.L. 73/2021)	I7
Credito d'imposta per le spese di sanificazione e per l'acquisto di dispositivi di protezione (art. 32 D.L. 73/2021)	M1

QUADRO RU – PER CREDITI IMPOSTA

SEZIONE I															
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1 Dati identificativi del credito d'imposta spettante Codice credito _____ 1 _____														
	RU2 Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione Sì ,00														
	RU3 Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) Sì ,00														
	RU5 Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ _____ ,00 ² _____ ,00 ^{B2} _____ ,00 ^{C2} _____ ,00 ^{D2} _____ ,00) ³ Sì ,00														
	RU6 Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 Sì ,00														
	RU7 Credito utilizzato ai fini <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Ritenute</th> <th>IVA (Periodici e acconto)</th> <th>IVA (Saldo)</th> <th>IRES (Acconti)</th> <th>IRES (Saldo)</th> <th>Imposta sostitutiva</th> <th>IRAP</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>¹ _____ ,00</td> <td>² _____ ,00</td> <td>³ _____ ,00</td> <td>⁴ Sì ,00</td> <td>⁵ Sì ,00</td> <td>⁶ _____ ,00</td> <td>⁷ _____ ,00</td> </tr> </tbody> </table>	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP	¹ _____ ,00	² _____ ,00	³ _____ ,00	⁴ Sì ,00	⁵ Sì ,00	⁶ _____ ,00	⁷ _____ ,00
	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP								
	¹ _____ ,00	² _____ ,00	³ _____ ,00	⁴ Sì ,00	⁵ Sì ,00	⁶ _____ ,00	⁷ _____ ,00								
	RU8 Credito d'imposta riversato Sì ,00														
	RU9 Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) Art. 1260 c.c. ¹ Sì ,00 ² _____ ,00														
	RU10 Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) Sì ,00														
	RU11 Credito d'imposta richiesto a rimborso _____ ,00														
RU12 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) Vedere istruzioni ¹ _____ ² Sì ,00															

- LA SEZIONE DEVE ESSERE COMPILATA SOLO DAI SOGGETTI CHE MATURANO IL DIRITTO AL BENEFICIO (LOCATARIO E CONDUTTORE), ANCHE IN CASO DI CESSIONE, TOTALE O PARZIALE, DEL CREDITO MEDESIMO (I CESSIONARI RS450 SE IN DIMINUZIONE IRES);
- NELLA SEZIONE POSSONO ESSERE COMPILATI ESCLUSIVAMENTE I RIGHI RU2, RU3, RU5, COLONNA 3, RU6, RU7, COLONNE 4 E 5, RU8, RU9, COLONNA 1, RU10 E RU12. NEL RIGO RU5, COLONNA 3, VA INDICATO L'AMMONTARE DEL CREDITO D'IMPOSTA SPETTANTE CON RIFERIMENTO AI CANONI DI LOCAZIONE E/O AFFITTO RELATIVI AI MESI AGEVOLATI RICADENTI NEL PERIODO D'IMPOSTA OGGETTO DELLA PRESENTE DICHIARAZIONE.

NEL RIGO RU6, L'AMMONTARE DEL CREDITO UTILIZZATO IN COMPENSAZIONE NEL PERIODO D'IMPOSTA CUI SI RIFERISCE LA PRESENTE DICHIARAZIONE, TRANNE ECCEZIONI:

- CODICE "06" – GIOVANI CALCIATORI - ENTRO IL TERMINE PER IL VERSAMENTO DEL SALDO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI;
- CODICE "80" - IMPOSTE ANTICIPATE (DTA) - ENTRO LA DATA DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE;

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE INVESTIMENTO

Articolo 109 del TUIR

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

Investimenti in appalto particolarmente problematici (ris. 107/2022)

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

INVESTIMENTI «ORDINARI» AGEVOLATI

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

INVESTIMENTI MATERIALI 4.0

Investimenti	<p>Dal 1 gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 (o 30 giugno 2021) – L. 160/2019</p>	<p>Dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (o 31 dicembre 2022 se prenotati) – L. 178/2020</p>	<p>Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (o 30 giugno 2023) – L. 178/2020</p>	<p>2023 – 2024 – 2025</p>
<p>Beni materiali 4.0 di cui all'Allegato A della L. 232/2016</p>	<p>Credito d'imposta nella misura del:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni ✓ 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni 	<p>Credito d'imposta nella misura del:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni ✓ 30% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni ✓ 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni 	<p>Credito d'imposta nella misura del:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni ✓ 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni ✓ 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni 	<p>20% per investimenti fino a 2,5 milioni di euro</p> <p>10% per investimenti dai 2,5 ai 10 milioni di euro</p> <p>5% per investimenti dai 10 ai 20 milioni di euro</p> <p>Limite: fino a 20 milioni di Euro – plafond unico</p>

INVESTIMENTI IMMATERIALI 4.0

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

LA PRASSI DELLE ENTRATE

Contributi in conto impianti

Per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, si fa presente che, con riferimento alle precedenti misure del super e dell'iperammortamento, la circolare n. 4/E del 2017 ha precisato che esso è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi. Ciò posto, attesa la sostanziale analogia del credito di imposta in argomento e della disciplina del super e dell'iperammortamento a prescindere dalla forma in cui viene riconosciuto l'incentivo per gli investimenti in beni strumentali, si ritiene che non vi sia motivo di discostarsi da tale interpretazione.

CUMULABILITÀ BONUS

SOGGETTO IRES E IRAP

Bene materiale agevolato 4.0 costo	10.000
Credito imposta 50%	5.000
Altre agevolazioni in c/capitale	4.000
Effetto fiscale credito imposta (5.000 x 27,9%) *	1.395
Agevolazione teorica	10.395
Agevolazione spettante nella capienza del costo	10.000
Credito imposta 4.0 utilizzabile (6.000/1,279)	4.691 **

() dubbi su base calcolo effetti fiscali – (**) effettiva agevolazione minore*

CUMULABILITÀ BONUS

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

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

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

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

LA PRASSI DELLE ENTRATE

Ritardo interconnessione

Nel caso in cui il bene entri in funzione, pur senza essere interconnesso, il contribuente può godere del credito d'imposta "in misura ridotta" fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione e dall'interconnessione il credito d'imposta "in misura piena".

Esempio:

2021 acquisto e entrata in funzione di un bene agevolabile costo pari a 90.000 euro

2022 interconnessione

Bonus 2021 ordinario:

10% di 90 mila: 9 mila in tre rate. Bonus fruibile 3 mila

Bonus 2022 maggiorato 4.0:

Quota piena 45 mila (50% di 90 mila) Meno quota già fruita (3 mila). Netto 42 mila.

Quota fruibile 1/3 di 42 mila. In pratica 14 mila euro.

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

INVESTIMENTI E QUADRO RU

Si riportano di seguito i codici tributo per l'utilizzo dei crediti di imposta in compensazione nel modello F24 e i relativi codici per l'indicazione nel quadro RU delle dichiarazioni dei redditi 2021.

tipologia credito di imposta	codice tributo	codice quadro RU
Beni ordinari ex articolo 1, comma 188, L. 160/2019	6932	H4
Beni materiali 4.0 ex articolo 1, comma 189, L. 160/2019	6933	2H
Beni immateriali 4.0 ex articolo 1, comma 190, L. 160/2019	6934	3H
Beni ordinari ex articolo 1, comma 1054, L. 178/2020	6935	L3
Beni materiali 4.0 ex articolo 1, comma 1056, L. 178/2020	6936	2L
Beni immateriali 4.0 ex articolo 1, comma 1058, L. 178/2020	6937	3L

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti 2021 beni ordinari Legge 160/2019 – prenotazione entro il 15 novembre 2020

- ✓ Importo spese sostenute euro 10.000
- ✓ Credito imposta 6% euro 600
- ✓ Codice H4
- ✓ Utilizzo in compensazione (5 quote annuali 2022/2026) cod. tributo 6932

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
			H 4					
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00	
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00	
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo		(di cui)	600	,00	,00	,00	600
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						,00	
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e accertati)	IVA (Soldo)	IRES (Accertati)	IRES (Soldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RU8	Credito d'imposta riversato						,00	
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		Art. 1260 c.c.		,00	Art. 45-ter D.P.R. 602/73	,00	
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00	
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00	
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		Vedere istruzioni				600 ,00	
RU120	Investimenti beni strumentali 2020		Investimenti c.188	Investimenti c.189	Investimenti c.200			
			10000 ,00	,00	,00			

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti beni ordinari 2021 Legge n. 178/2020

Importo spese sostenute euro 10.000

Credito imposta 10% euro 1.000 non utilizzato nel 2021

Codice L3

Da utilizzare in compensazione nel 2022 - cod. tributo 6935

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
			L3					
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui)		1.000	,00	,00	,00	,00	1.000
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							,00
RU7	Ritenute	IVA (Periodi e accanti)	IVA (Soldo)	IRES (Accanti)	IRES (Soldo)	Imposta sostitutiva	RAP	
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RU8	Credito d'imposta riversato							,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c.	,00	Art. 45-ter D.P.R. 602/73	,00	,00
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					Vedere istruzioni	1.000	,00
RU130	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati nel periodo d'imposta)		Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058	
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sv					
	10.000	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RU140	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 30 giugno 2022)		Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058	
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sv					
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti beni materiali all. A - 4.0 - 2021

Importo spese sostenute euro 120.000

Credito imposta 50% euro 60.000

Codice 2L

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

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito					
			2L					
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							.00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							.00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 60.000)							60.000
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							20.000
RU7	Risultato	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Soldo)	IRES (Account)	IRES (Soldo)	Imposta sostitutiva	IRAP	
	.00	10.000	.00	10.000	.00	.00	.00	.00
RU8	Credito d'imposta riversato							.00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)							.00
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							.00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							.00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)							40.000
RU130	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati nel periodo d'imposta)		Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058	
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw					
	.00	.00	.00		120.000	.00	.00	.00
RU140	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 30 giugno 2022)		Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058	
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw					
	.00	.00	.00		.00	.00	.00	.00

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Credito investimenti beni materiali all. A - 4.0 - 2021

Investimento 2021 euro 120.000 - Credito imposta 50% euro 60.000 - Codice 2L

Investimento 2022 con prenotazione entro 31.12.2021 euro 50.000 - Credito imposta 50% euro 25.000 - Codice 2L

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

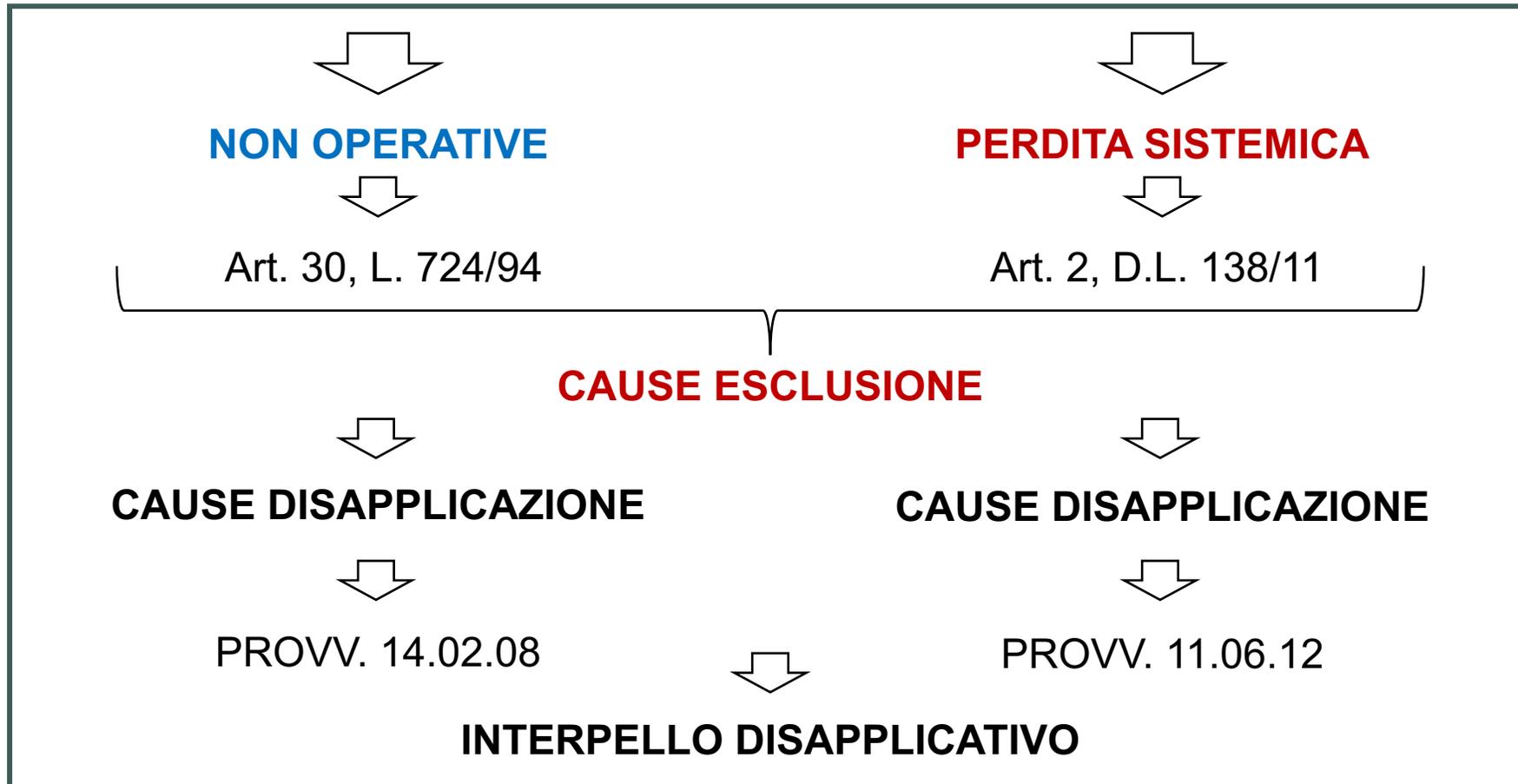
RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito				
			2.L				
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					.00	
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					.00	
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui)		60.000	25.000		85.000	
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					20.000	
RU7	Risultato	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Soldo)	IRES (Acconto)	IRES (Soldo)	Imposta sostitutiva	
	.00	10.000	.00	10.000	.00	.00	
RU8	Credito d'imposta riversato					.00	
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)					.00	
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)					.00	
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					.00	
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)					65.000	
RU130	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati nel periodo d'imposta)		Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw				
	.00	.00	.00		120.000	.00	
RU140	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 30 giugno 2022)		Investimenti c.1054			Investimenti c.1056	Investimenti c.1058
	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw				
	.00	.00	.00		50.000	.00	

LE SOCIETA' DI COMODO RIFLESSIONI

LE SOCIETÀ DI COMODO

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

DISINNESCO DISCIPLINA



CAUSE ESCLUSIONE

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
	1	2	3	Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	7
	Valgono per entrambe le discipline → consentono disinnesco integrale						
	Vanno verificate sull'anno di comodo (per Unico 2022 il 2021)						
Le più ricorrenti		2 - soggetti nel primo periodo d'imposta					
		7 - società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità					
		9 - società che presentano il valore della produzione (A del conto economico) superiore all'attivo patrimoniale					
		11 - società affidabili ISA (ex congrue e coerenti studi di settore);					

CAUSE ESCLUSIONE

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
	1	2	3	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	7

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

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

Disapplicazione parziale

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

CAUSE ESCLUSIONE

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	INTERPELLO			Casi particolari		
	1	2	3	Imposta sul reddito	4	IRAP	5	IVA	6

Valgono solo per società in perdita sistemática

- ➔ Vanno verificate nel periodo di sorveglianza (per unico 2022 il quinquennio 2016 -2020)
- ➔ Il primo periodo d'imposta astrattamente utile (considerando anche la causa di disapplicazione automatica prevista dall'art. 1, lettera m), del provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012) per l'applicazione della disciplina in esame è il settimo anno dalla costituzione (C.M. N. 6/15)
- ➔ **Attenzione: disapplicazione da «stato di emergenza covid» da verificare sul quinquennio di osservazione**

SOCIETÀ DI COMODO PER MANCATO SUPERAMENTO TEST RICAVI

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	
		Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale	
Start-up <input type="checkbox"/>	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%
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>	RS123	Totale	Ricavi presunti		Ricavi effettivi		Reddito presunto		
			2	,00	3	,00	5	,00	
	RS124		Agevolazioni		Variazioni in aumento				
			1	,00	2	,00	3	,00	
	RS125	Reddito imponibile minimo							

Indicare:

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

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

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

RIVALUTAZIONE 2020 E SOCIETÀ DI COMODO

Considerazioni da tenere presente

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

LE SOCIETÀ DI COMODO NELL'ERA COVID

Tema: disapplicazione legale del regime presuntivo vista l'eccezionale situazione pandemica

Risposte alle interrogazioni parlamentari nn. 5-06289 e 5-06627 del 2021:

- ✓ non sussistono le condizioni per la “sterilizzazione in via automatica delle disposizioni dettate per le società di comodo e in perdita sistematica”
- ✓ l'AdE si riserva di valutare la disapplicazione sulla base degli interpelli presentati volti a dimostrare che “l'emergenza epidemiologica abbia oggettivamente reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, ovvero non abbia consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

LE SOCIETÀ DI COMODO NELL'ERA COVID

Provvedimento 87956 del 2012 del Direttore dell'AdE: possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo, senza presentare istanza di interpello: *«le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo».*

Problema: l'art. 5 della L. n. 225/1992 è stato abrogato dal D.lgs. n. 1/2018 (di riforma della Protezione civile)?

- ✓ L'art. 5 della L. n. 225/1992 è confluito nell'art. 24 del D.Lgs. n. 1/2018, come confermato dall'art. 47 dello stesso Decreto
- ✓ La delibera del CdM del 31 gennaio 2020 che dichiara lo stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario, menziona espressamente l'articolo 5 della Legge 24 febbraio 1992, n. 225