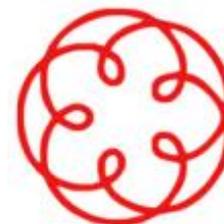


CONTABILITÀ E ADEMPIMENTI FISCALI - Dal bilancio al modello Redditi -



Consulenti del Lavoro

▼ Consiglio Provinciale dell'Ordine
di Macerata



ORDINE DEI
DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI
CONTABILI DI
MACERATA - CAMERINO - FERMO

12 giugno 2023

Per correttezza, si pone in evidenza che l'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze.

Interventi a cura di
Giancarlo Modolo
Claudio Sabbatini

CONTABILITÀ E ADEMPIMENTI FISCALI

- Dal bilancio al modello Redditi –



Argomenti



1 – Aspetti generali

2 – Lavoro autonomo professionale

3 – Reddito impresa contabilità ordinaria

4 – Reddito d'impresa contabilità semplificata

5 – S.r.l.-dal bilancio d'esercizio al quarro RF
mod. SC 2023

Aspetti generali Termini relativi ai modelli Redditi 2023



Aspetti generali – termini di presentazione

Termine di presentazione e della dichiarazione dei redditi

al 30 novembre di ogni anno -> per le persone fisiche, società personali e associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. 29.9.2073, n. 600 (*società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate*).

entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta -> per le società di capitale (S.p.A., S.r.l.) -> per i soggetti solari, la presentazione in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato, è fissato al 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

Le dichiarazioni presentate:

- **entro 90 giorni dalla scadenza del termine** -> sono considerate valide, salvo l'applicazione delle sanzioni amministrative;
- **oltre 90 giorni dalla scadenza del termine** -> sono considerate omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta dovuta.

Aspetti generali – termini di presentazione

**Termine di
presentazione
e della
dichiarazione
dei redditi**

***Società di
persone non
solari***

Il periodo di imposta di una società personale può anche non essere **coincidente con l'anno solare** se si verifica una delle seguenti condizioni:

- cessazione dell'attività in corso d'anno;
- liquidazione;
- operazione straordinaria (trasformazione, scissione, fusione).

Nel caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare -> i modelli di dichiarazione da utilizzare sono quelli approvati nel corso del medesimo anno solare in cui si chiude il periodo d'imposta di riferimento.

In pratica -> i modelli approvati entro il 31 gennaio 2023 devono essere utilizzati per gli adempimenti dichiarativi inerenti al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022. Se il periodo d'imposta non comprende il 31 dicembre 2022 -> devono essere utilizzati i modelli dichiarativi precedenti.

Aspetti generali – termini di presentazione



Si consideri una società personale che ha **cessato l'attività senza messa in liquidazione prima del 31 dicembre 2022**, ai fini reddituali, quale modello Redditi SP deve utilizzare?

Art. 5, comma 1, D.P.R. n. 322/1998 -> [...] la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile, ... **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data.**

Per il periodo:

- ***ante liquidazione [primo periodo]*** -> dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Irap relative al solo periodo ante liquidazione -> **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di iscrizione al registro delle imprese;**
- ***post liquidazione [periodo successivo]*** -> dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Irap relative al solo periodo post liquidazione -> **entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di chiusura della liquidazione.**

Aspetti generali – termini di presentazione



Si consideri una società personale che ha **cessato l'attività con messa in liquidazione prima del 31 dicembre 2022**, ai fini reddituali, quale modello Redditi SP deve utilizzare?

ai fini reddituali -> deve presentare le singole dichiarazioni utilizzando il modello Redditi SP 2022 approvato nel corso del 2022.

Circolare Agenzia delle entrate n. 48/2002 -> al caso in esame si rende applicabile l'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998.

Ne deriva che la dichiarazione deve essere presentata in via telematica entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

In sintesi, le scadenze sono:

- per dichiarazione annuale Iva (mod. Iva 2022) -> **entro il 30 aprile 2023 (2 maggio 2023);**
- per dichiarazione dei redditi (mod. Redditi SP 2022) -> **entro il 30 novembre 2023;**
- per dichiarazione Irap (mod. Irap 2022) -> **entro il 30 novembre 2023.**

Aspetti generali – termini di presentazione

**Termine di presentazione
modello SC 2023**

alla fine dell'**undicesimo mese
successivo** alla chiusura del periodo
d'imposta.

**per i soggetti con periodo
d'imposta coincidente con
l'anno solare**

scadenza ordinaria di presentazione:
30.11.2023

**per i soggetti con periodo
d'imposta non coincidente
con l'anno solare**

se il periodo d'imposta 1.7.2022/30.6.2023:
scadenza di presentazione: **31.5.2024**

**in presenza di
operazioni
straordinarie**

presentazione telematica dichiarazioni dei redditi e Irap
in caso di:

- liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa (art. 5 del DPR 322/98);
- trasformazione, fusione e scissione (art. 5-bis del DPR 322/98);

**entro l'ultimo giorno del nono mese successivo
all'evento.**

Termini presentazione e regolarizzazione

Dichiarazioni presentate tardivamente

Si considerano valide le **dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine** -> salva applicazione sanzioni amministrative per il ritardo.

Dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni -> si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse rilevate.

Dichiarazioni integrative

Se, prima della scadenza del termine di presentazione -> si deve rettificare o integrare una dichiarazione già presentata -> compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "**Correttiva nei termini**".

Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione -> si può rettificare o integrare la stessa presentando una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti con modello conforme del periodo d'imposta.

Aspetti generali – termini di presentazione

Regolarizzazione delle dichiarazioni integrative entro 90 giorni

- **Sanzione amministrativa fissa** -> € 27,00 [1/9 di € 250,00 = € 27,78];
- **Imposte non versate** -> sanzione amministrativa base: 1/8 del 30% = 3,75%.

Possibilità di effettuare ravvedimento:

- *sprint* -> 0,1% al giorno fino a 14 gg.;
- *breve* -> dal 15.mo giorno al 30.mo giorno = 1/10 del 15% = 1,5%;
- *intermedio* -> dopo il 30.mo giorno, ma non oltre i 90 gg. = 1/9 del 15% = 1,6667%;
- dopo 90 gg. -> sanzione base 30%, riducibile secondo il periodo di attivazione del ravvedimento.

Indicazioni da riportare in F24:

- *codice tributo* -> **8911**;
- *anno di riferimento* -> anno in cui risulta commessa la violazione.

Termini presentazione e regolarizzazione

Dichiarazioni integrative oltre il termine di quella del periodo successivo (cioè nel c.d. "termine lungo")

- **Maggior credito derivante dalla dichiarazione integrativa** -> *se non chiesto a rimborso*:
 - deve essere annotato nel quadro "DI - dichiarazione integrativa" del modello REDDITI relativo all'anno in cui è presentata l'integrativa;
 - può essere utilizzato in tale dichiarazione.

SC
SOCIETÀ DI CAPITALI
2023
agenzia entrate

REDDITI
QUADRO DI
Dichiarazione integrativa

PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

Mod. N.

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	4	5
DI2					
DI3					
DI4					

Termini presentazione e regolarizzazione

Dichiarazioni integrative

Proroga dei termini di accertamento

- **Solamente per le voci che hanno costituito oggetto di rettifica con integrazione (a favore o a sfavore)** -> termini per l'accertamento decorrono nuovamente dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Sussiste la possibilità di procedere a integrare le dichiarazioni di anni precedenti anche:

- in sede di verifica;
- in conseguenza di accertamenti;
- nella fase del contraddittorio preventivo;
- in sede di adesione anticipata, purché prima della notifica dell'avviso di accertamento;

nel qual caso si rende operativa la sanzione amministrativa ridotta nella misura di 1/5 del minimo.

Termini presentazione e regolarizzazione

Sanzioni per la rettifica delle dichiarazioni a credito

(Agenzia delle entrate: circolare n. 8/E/2017 par. 15.1)

Se viene evidenziato un minor credito -> si rende dovuta la sanzione dal 90% al 180%:

- della maggiore imposta dovuta;
oppure:
- della differenza del «credito utilizzato».

Significato del termine «**credito utilizzato**»:

- **se il credito accertato risulta di entità superiore a quello spettante ->** commisurare la sanzione per l'infedeltà viene commisurata solo all'indebito utilizzo del credito e non al credito esposto in dichiarazione, ma non utilizzato;
- **credito effettivamente utilizzato ->** individuabile in quello compensato in F24 o in dichiarazione a scomputo dell'imposta dovuta o rimborsato;
- **non deve essere ritenuto utilizzato ->** il credito riportato nelle dichiarazioni successive.

Termini presentazione e regolarizzazione

Sanzioni per la rettifica delle dichiarazioni a credito

(Agenzia delle entrate: circolare n. 8/E/2017 par. 15.1)

Sanzione per infedele dichiarazione -> gli organi accertatori devono rilevare la parte di credito non spettante, **effettivamente utilizzata** (*diversamente, infatti, se non è stato utilizzato il credito, il contribuente non ha avuto alcun vantaggio e, quindi, non ha arrecato alcun danno all'Erario*).

Se risulta esposto in dichiarazione un credito superiore a quello spettante e lo stesso (in tutto o in parte) non è stato utilizzato -> la violazione commessa è punita con la sanzione da € 250,00 a € 2.000,00, senza recupero d'imposta.

Sanzione per infedele dichiarazione nella misura dal 90% al 180% (ed il recupero dell'imposta) -> si rende operativa solamente nel caso in cui risulti utilizzato un credito di entità maggiore rispetto a quella effettivamente spettante.

Casi particolari di presentazione

**Esercizio sociale
o periodo
d'imposta
superiore a 12
mesi**

CASO OPERATIVO:

- Costituzione di una S.r.l. in data **30 ottobre 2021**;
- Chiusura primo esercizio sociale al **31.12.2022**;
- Approvazione bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2022 in data **29.4.2023**.

<i>Tipo dichiarazione</i>	<i>Modello utilizzabile</i>	<i>Termine per invio telematico</i>
Redditi	Reddito SC 2023	30.11.2023
Irap	Irap 2023	
Annuale Iva (anno 2021)	Iva 2022	30.4.2022 (2.5.2022)
Annuale Iva (anno 2022)	Iva 2023	30.4.2023 (2.5.2023)
Sostituto d'imposta (anno 2021)	770 2022	31.10.2022
Sostituto d'imposta (anno 2022)	770 2023	31.10.2023

**Versamento saldo e
acconti**

entro il **30.6.2023** (*salvo proroghe*)
o entro il **20.7.2027** con maggiorazione 0,40%.
Secondo acconto -> entro il 30.11.2023.

Casi particolari di presentazione

Conferimento ditta individuale in una società di capitali

CASO OPERATIVO:

- Conferimento intera attività di una ditta individuale in una S.r.l. di nuova costituzione in data **30 aprile 2022**;
- Chiusura primo esercizio sociale al **31.12.2022**;
- Approvazione bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2022 in data **29.4.2023**.

<i>Tipo dichiarazione</i>	<i>Modello utilizzabile</i>	<i>Termine per invio telematico</i>
Redditi (periodo: 1.5/31.12.2022)	Reddito SC 2023	30.11.2023
Irap (periodo: 1.5/31.12.2022)	Irap 2023	
Annuale Iva (<i>comprendendo anche modulo inerente a ditta individuale</i>)	Iva 2023	30.4.2023 (2.5.2022)
Sostituto d'imposta (<i>comprendendo anche dati ditta individuale</i>)	770 2023	31.10.2023

Versamento saldo e acconti

entro il **30.6.2023** (*salvo proroghe*)
o entro il **31.7.2027** con maggiorazione 0,40%.
Secondo acconto -> entro il 30.11.2023.

Casi particolari di presentazione

Trasformazione di una società di persone in una società di capitali



CASO OPERATIVO:

- Trasformazione di una Snc in una S.r.l. in data **1.12.2022** (*data di iscrizione Registro imprese*);
- Chiusura esercizio sociale S.r.l. in data **31.12.2022**;
- Approvazione bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2022 in data **29.4.2023**.

<i>Tipo dichiarazione</i>	<i>Modello utilizzabile</i>	<i>Termine per invio telematico</i>
Redditi (periodo: 1.12/31.12.2022)	Reddito SC 2023	30.11.2023
Irap (periodo: 1.12/31.12.2022)	Irap 2023	
Annuale Iva (<i>comprendendo anche per il periodo della Snc</i>)	Iva 2023	30.4.2023 (2.5.2023)
Presentazione per Snc della dichiarazione <ul style="list-style-type: none">▪ Redditi 2022 SP▪ Irap 2022	termine -> entro la fine del <i>nono mese successivo all'effetto della trasformazione</i>	30.9.2023

Casi particolari di presentazione

Fusione per incorporazione di una società di capitali in una società di capitali



CASO OPERATIVO:

- Fusione di una S.r.l. [Alfa] in altra S.r.l. [Beta] con effetto dal **11.10.2022** (*senza operare alcuna retrodatazione*);
- Chiusura esercizio sociale S.r.l. [Beta] -> **31.12.2022**;
- Approvazione bilancio d'esercizio chiuso al 31.12.2022 da Beta in data **29.4.2022**.

<i>Tipo dichiarazione di Beta S.r.l. per</i>	<i>Modello utilizzabile</i>	<i>Termine per invio telematico</i>
Alfa - Redditi (1.1/10.10.2022)	Reddito SC 2022	31.7.2023 (<i>entro la fine del nono mese successivo effetto fusione</i>)
Alfa - Irap (1.1/10.10.2022)	Irap 2021	
Beta-Annuale Iva (<i>comprendendo modulo per S.r.l. Alfa</i>)	Iva 2023	30.4.2023 (2.5.2022)
Beta-Sostituti d'imposta (<i>moduli distinti per Alfa e Beta</i>)	770 2023	30.10.2023
Beta - Redditi (1.1/31.12.2022)	Reddito SC 2023	30.11.2023
Beta - Irap (1.1/31.12.2022)	Irap 2023	

Casi particolari di presentazione

Liquidazione società di capitali

CASO OPERATIVO:

- Liquidazione di S.r.l. con esercizio sociale coincidente con l'anno solare;
- Iscrizione registro Imprese del liquidatore -> **6.5.2022**;
- Chiusura liquidazione **31.12.2022** con approvazione del piano di riparto.

<i>Tipo dichiarazione</i>	<i>Modello utilizzabile</i>	<i>Termine per invio telematico</i>
Redditi (1.1/5.5.2022)	Reddito SC 2022	28.2.2023 (<i>entro la fine del nono mese successivo messa in liquidazione</i>)
Irap (1.1/5.5.2022)	Irap 2022	
Annuale Iva (<i>compresa liquidazione</i>)	Iva 2023	30.4.2023 (2.5.2022)
Sostituti d'imposta (<i>compresa liquidazione</i>)	770 2023	30.10.2023
Redditi (5.5/31.12.2022)	Reddito SC 2023	30.9.2023
Irap (5.5/31.12.2022)	Irap 2023	

Termini di versamento

Approvazione del bilancio d'esercizio nei termini ordinari
(entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio)



Soggetti con esercizio solare/periodo d'imposta coincidente con l'anno solare

Regola operativa -> ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio -> in pratica: entro il 30.6.2023 o il 31.7.2023 con la maggiorazione dello 0,40%.

Approvazione del bilancio d'esercizio oltre i termini ordinari
(entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio)



Soggetti con esercizio solare/periodo d'imposta coincidente con l'anno solare

Regola operativa -> ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio d'esercizio -> in pratica: entro il 21.8.2023 o nei successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40%.

Termini di versamento – rilevazione termini

Mancata approvazione del bilancio d'esercizio

Se il bilancio doveva essere approvato nel termine ordinario di 120 giorni



Il versamento deve risultare eseguito entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio.
In pratica, per i soggetti solari -> entro il 30.6.2027 o entro il 31.7.2023 con la maggiorazione.

Se il bilancio doveva essere approvato nel maggior termine di 180 giorni



Il versamento deve risultare eseguito entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio.
In pratica, per i soggetti solari -> entro il 21.8.2023 o nei 30 giorni successivi con la maggiorazione.

Aspetti generali

Regole per riduzione

termini di accertamento



Regole per riduzione termini di accertamento

Principi di riferimento

(decreto Mef 4 agosto 2016)

I titolari:

- di reddito d'impresa;
- di lavoro autonomo;

che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati inerenti a operazioni di entità superiore a € 500,00, possono beneficiare della **riduzione di due anni dei termini di accertamento dell'Iva e delle imposte sui redditi** (di cui all'art. 3 D.Lgs. n. 127/2015).

L'agevolazione compete ai contribuenti che segnalano, per ciascun periodo d'imposta, la sussistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza nell'inerente **dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi.**

In pratica:* i termini ordinari per la notifica degli accertamenti -> dal 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (settimo nel caso di dichiarazione omessa) sono **ridotti al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.*

Regole per riduzione termini di accertamento

Cosa fare per ottenere il beneficio? Per ogni periodo d'imposta, il contribuente deve barrare l'apposita casella in relazione al proprio status ->

Società di capitale

Società di persone

Persona fisica

Comunicazione (Art. 4 D.M. 4 Agosto 2016)	RS136	Esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza	<input type="checkbox"/>
Comunicazione art. 4 D.M. 4 agosto 2016	RS136	Esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza	<input checked="" type="checkbox"/>
Comunicazione art. 4 D.M. 4 agosto 2016	RS269	Esistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di decadenza	<input checked="" type="checkbox"/>

Nell'ipotesi di omessa barratura dell'apposito rigo -> l'errore può risultare sanato con dichiarazione integrativa, sostitutiva della precedente, da trasmettere **entro e non oltre i successivi 90 giorni** dal termine previsto per la trasmissione.

N.B.: al riguardo l'Agenzia delle entrate, nell'*interpello n. 411 del 2022* ha precisato che la dichiarazione integrativa presentata entro il termine di 90 giorni, per correggere omissioni di una precedente dichiarazione tempestivamente presentata, si sostituisce a quella originaria, rettificando le omissioni della precedente (*Circ. n. 42/E del 2016*).

Aspetti generali Titolarità effettiva e divieto doppio finanziamento



Titolarità effettiva e divieto doppio finanziamento

In relazione al disposto di cui all'art. 22 del Reg. (UE) 2021/241-Dispositivo per la ripresa e la resilienza) -> nella **Sez. IV del quadro RU** sono presenti:

- **il rigo RU150 "Titolare effettivo"** -> per le informazioni volte ad accertare la titolarità effettiva dei **soggetti destinatari «dei fondi»**;
- **il rigo RU151 "Cumulo"** -> per le informazioni per la verifica del rispetto del principio di **«divieto di doppio finanziamento»**.

Attenzione -> le informazioni sono richieste per i **periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022**.



DUBBI -> **«doppio finanziamento» e «cumulo»** -> sono **due principi distinti e non sovrapponibili** (*Circ. 21 del 14.10.2021 Ragioneria di Stato*) che:

- **include tra gli obblighi da rispettare** -> i progetti finanziati dal PNRR (bonus investimenti, bonus R&S, ecc.);
 - **riscontro assenza di doppio finanziamento** -> non consentire la duplicazione del finanziamento dei medesimi costi da parte del dispositivo e di altri programmi dell'Unione, nonché con risorse ordinarie statali;
- pur pervenendo a consentire, per costi diversi all'interno di un medesimo progetto/diverse quote parti del costo di uno stesso bene, la **possibilità di cumulare il sostegno di diverse fonti finanziarie**.

Titolarità effettiva e divieto doppio finanziamento

Rigo RU150 -> indicazione di ulteriori indirizzi del contribuente intestatario della posizione fiscale individuale -> il **titolare effettivo** è coincidente con il contribuente.

- Il **domicilio “generale”** corrisponde al luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi -> caselle dal n. 10 al n. 15 e dal n. 20 al n. 23 devono essere compilate alternativamente, al fine di specificare il domicilio anagrafico italiano o quello estero, se diversi dalla residenza anagrafica (*già conosciuta o conoscibile dall’Agenzia delle entrate*).
- Il **rigo RU150 del modello PF** deve rilevare il **domicilio italiano o estero, se diverso dalla residenza anagrafica**.



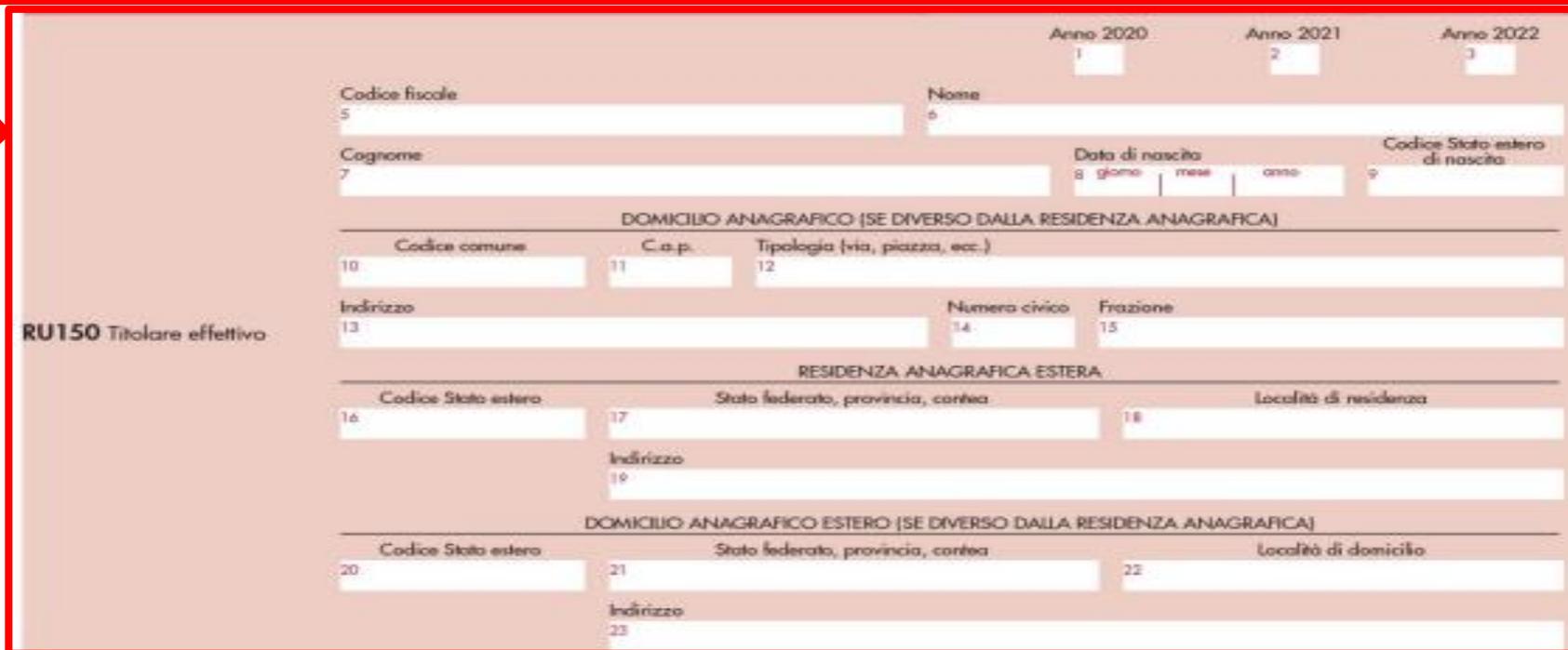
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)		
10	11	12		
Indirizzo		Numero civico	Frazione	
13		14	15	
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio	
20	21		22	
Indirizzo				
23				

RU150 Titolare effettivo

Titolarità effettiva e divieto doppio finanziamento

Rigo RU150 -> indicazione dei dati anagrafici del titolare effettivo, con domicilio italiano, se diverso dalla residenza anagrafica e dell'eventuale residenza estera e domicilio anagrafico estero se diversi dalla residenza.

Se l'indicazione del titolare effettivo risulta variata nel triennio -> compilare moduli intercalari diversi in modo che sia correlato il periodo d'imposta per il quale si è beneficiato del credito, con le persone fisiche titolari effettivi dello stesso periodo.



Form RU150 Titolare effettivo. The form is divided into several sections for data entry:

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

Titolarità effettiva e divieto doppio finanziamento

ALTRO DUBBIO -> individuazione «destinatari dei fondi» -> poiché l'art. 22 del Regolamento UE per implementazione PNRR (specifica le cautele che gli Stati membri devono porre in essere in sede di investimento delle somme ricevute dalla UE) -> nel rigo dovrebbe essere individuato:

- il **beneficiario ultimo del credito d'imposta** ("finanziato" all'interno del PNRR) -> cioè il **titolare effettivo del contribuente** cui è intestato il modello Redditi (*ipotesi che si ritiene prevalente*);
- **l'impresa ha ottenuto dei finanziamenti agevolati** per realizzare l'investimento (*situazione possibile*).



RU151 Cumulo	Codice credito	1	Anno	2
	Descrizione ulteriore sovvenzione			
3				

Dati inerenti al gennaio 2020 -> Nel rigo RU152 coloro che nel periodo 2020 hanno fruito dei crediti d'imposta in beni materiali e immateriali 4.0 sono tenuti ad annotare:

- **l'ammontare dei costi sostenuti nel mese di gennaio 2020** (*colonna 1 e 3*);
- il **rapporto** (*in percentuale*) tra costi di gennaio e quelli del 2020.



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

Aspetti generali Isa-regime premiale 2023



Isa-regime premiale 2023

**Provv.
Agenzia delle
entrate
27.4.2023 n.
140005**

Individuazione delle condizioni per l'accesso ai **benefici per il periodo d'imposta 2022.**

Art. 9-*bis*, c. 11, DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017, n. 96 -> specifica i benefici fiscali al raggiungimento di determinati punteggi di affidabilità, anche in relazione a ulteriori componenti positivi in dichiarazione.

Finalità

Isa-Indici sintetici di affidabilità fiscale -> mediante una sintesi delle informazioni contabili ed extracontabili fornite dal contribuente consentono di esprimere [scala da 1 a 10] il grado di affidabilità fiscale riconosciuto anche al fine di consentire una **serie graduale di benefici premiali.**

**Ambito
soggettivo**

Operativo per l'attività esercitata (o per quella esercitata in misura prevalente, in presenza di più attività d'impresa o più attività di lavoro autonomo) -> se è stato previsto uno specifico Isa -> applicato dal contribuente.

Isa-regime premiale 2023

**Livello
minimo di
affidabilità
richiesto:**

8
(per il 2022)

8,5
*(media
semplice dei
livelli
di affidabilità
2021 e 2022)*

esonero apposizione visto di conformità -> per compensazione crediti Iva per un'entità non superiore a € 50.000,00 annui -> esonero riguarda, cumulativamente, il credito Iva 2023 (modello IVA 2024) e crediti emergenti dalle richieste in compensazione con modello Iva TR del primo, secondo e terzo trimestre 2024.

esonero apposizione visto di conformità -> per compensazione crediti per un importo non superiore a € 20.000,00 annui per imposte dirette e all'Irap (modelli Redditi 2023 per periodo d'imposta «2022»).

esonero apposizione visto di conformità o dalla prestazione della garanzia per rimborsi Iva fino a € 50.000,00 -> esonero riguarda, cumulativamente, il credito Iva maturato nel 2023 (o quello che risulterà dal modello Iva 2024) e crediti emergenti dalle richieste in compensazione con modello Iva TR del primo, secondo e terzo trimestre 2024.

Isa-regime premiale 2023

Livello minimo di affidabilità richiesto:

8
(per il 2022)

Non previsto
(media semplice dei livelli di affidabilità 2021 e 2022)

Accertamento -> Anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento relativamente:

- al reddito d'impresa;
e:
- al reddito di lavoro autonomo;
(di cui agli artt. 43, c. 1, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 57, c. 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

Livello minimo di affidabilità richiesto:

9
(per il 2022)

9
(media semplice dei livelli di affidabilità 2021 e 2022)

Società non operative -> **Esclusa applicazione della disciplina delle società non operative** di cui all'art. 30 della L. 23.12,1994, n. 724 [periodo d'imposta «2022»].

Isa-regime premiale 2023

Livello minimo di affidabilità richiesto:

8,5
(per il 2022)

9
(media semplice dei livelli di affidabilità 2021 e 2022)

Esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici (di cui agli artt. 39, c. 1 lett. d), secondo periodo, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 e 54, c. 2, secondo periodo, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633).

Livello minimo di affidabilità richiesto:

9
(per il 2022)

9
(media semplice dei livelli di affidabilità 2021 e 2022)

Esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo (art. 38 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600) -> se il reddito complessivo accertabile non eccede di due terzi il reddito dichiarato.

Isa-regime premiale 2023

Esclusione della garanzia per la sospensione dell'atto impugnato



Art. 47, c. 5, del D.Lgs. 546/1992, dopo modifiche dell'art. 2, c. 1, della L. 130/2022 -> esonero per i contribuenti con punteggio Isa pari almeno a 9 negli ultimi tre periodi d'imposta dalla prestazione della garanzia in ordine alla sospensione dell'atto impugnato nel processo tributario (*soggetti con "bollino di affidabilità fiscale"*).

Avvertenza -> (circ. Agenzia delle entrate 16.6.2020 n. 16).

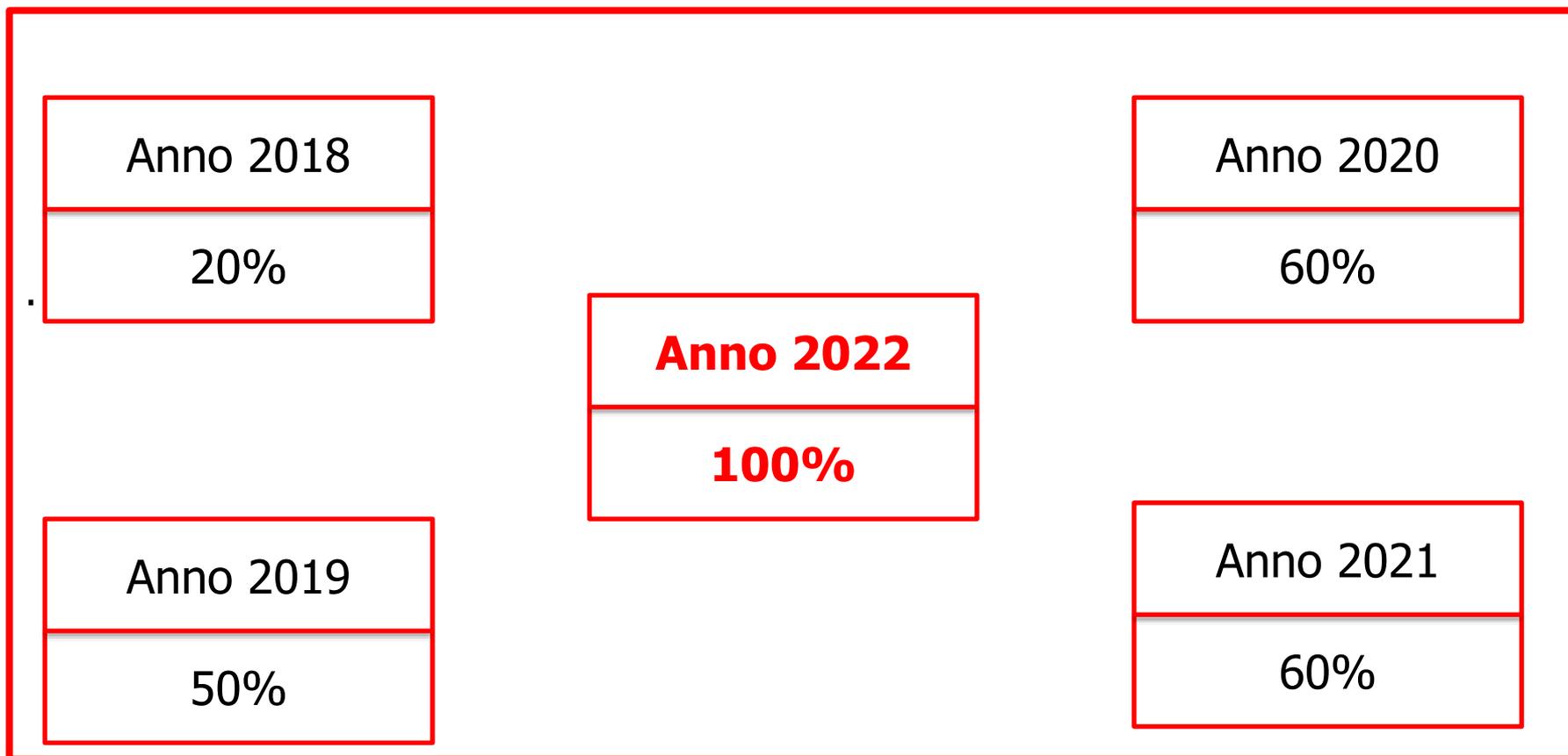
Le **dichiarazioni integrative presentate successivamente alla scadenza del termine ordinario**, che determinano la variazione dell'originario punteggio Isa:

- **se migliorano il punteggio precedente -> si devono considerare non rilevanti** ai fini dei benefici premiali;
- **se riducono il punteggio precedente -> esplicano effetti per la riduzione o per la perdita dei benefici premiali.**

Aspetti generali Deduzione Imu 2022



Deduzione dell'Imu 2022



Deducibilità Imu sui fabbricati strumentali -> compete sia alle imprese, sia ai professionisti [«regime di cassa»]
Imu sempre non deducibile ai fini Irap

Deduzione dell'Imu 2022

IMMOBILI INTERESSATI

La deducibilità parziale riguarda soltanto per l'IMU riferita agli **immobili strumentali** (l'Agenzia delle entrate ha posto in rilievo che il riferimento deve essere fatto agli artt. 43, c. 2, per le imprese e 54, Tuir per i lavoratori autonomi).

Per quanto attiene:

- *alle imprese*, l'art. 43 individua due tipologie di beni immobili strumentali:
 - *per natura*, se riferita ai beni immobili accatastati nelle categorie A/10, B, C, D ed E;
 - *per destinazione*, se riferita ai beni immobili utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa indipendentemente dalla classificazione catastale del bene;
- *ai lavoratori autonomi*, la natura strumentale è collegata all'utilizzazione esclusiva ed effettiva per lo svolgimento dell'attività professionale, indipendentemente dalla categoria catastale.

Deduzione dell'Imu 2022

La deducibilità dell'Imu non è stata riconosciuta:

- per gli immobili patrimonio;
- per i beni immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa (*cosiddetti beni merce*).

BENI IMMOBILI A USO PROMISCUO

Poiché sono considerati strumentali i beni immobili che risultano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività, l'Agenzia delle entrate ha posto in evidenza che la deducibilità non si rende applicabile agli immobili adibiti promiscuamente:

- all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo;
e:
- all'uso personale o familiare del contribuente;

per cui l'IMU è integralmente non deducibile.

Deduzione dell'Imu 2022

SOCIETÀ IMMOBILIARI DI GESTIONE

Per quanto attiene ai **beni immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione**, cioè quelle società che hanno come oggetto dell'attività la locazione immobiliare, si concretizza il problema di procedere all'individuazione dei beni per i quali è consentita l'applicazione della deducibilità dell'IMU.

Si ritiene che:

- **per gli immobili strumentali per natura (anche locati), l'IMU è parzialmente deducibile fino al 2021 compreso e interamente deducibile dal 2022;**
- **per gli immobili abitativi locati, l'IMU non è deducibile e, quindi, non si rende applicabile nemmeno la parziale deduzione;**
- **per gli immobili abitativi non locati, l'IMU si deve ritenere parzialmente deducibile fino al 2021 compreso e interamente deducibile dal 2022, se utilizzati direttamente dalla società (es.: quale sede legale e/o amministrativa).**

Deduzione dell'Imu 2022

SOCIETÀ IMMOBILIARI DI GESTIONE

In sintesi schematica:

<i>Tipologia immobile</i>	<i>Deducibilità IMU per il 2022</i>
Strumentale per natura	Sì, nella misura del 100%
Strumentale per destinazione	Sì, nella misura del 100%
Uso promiscuo	No
Bene merce	No
Bene patrimonio	No

Deduzione dell'Imu 2022



Una **società in contabilità ordinaria** nel corso dell'anno 2022 ha corrisposto l'Imu per **€ 3.000,00** per gli immobili di proprietà, di cui **€ 1.848,00** per gli immobili strumentali o utilizzati come tali.

Regola -> per il 2022 è prevista la deducibilità del 100% della quota dell'Imu che è stata pagata per i beni immobili strumentali.

Poiché la società ha **corrisposto l'Imu sui beni immobili strumentali di proprietà** per **€ 1.848,00**, ha diritto di rilevare **nel quadro RF del modello REDDITI 2023 SC (se società di capitale) SP (se società di persone)** la deduzione della stessa.

In sede di dichiarazione dei redditi si deve rilevare le **variazioni in:**

- **aumento (riga RF16)** – Imu pagata – imposta indeducibile -> **€ 3.000,00;**
- **diminuzione (riga RF55 – codice 38)** – quota deducibile -> **€ 1.848,00;**

come di seguito evidenziato:

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)											3.000,00
	1	2		3	4		5	6			
	38	1.848	,00			,00					,00
			,00			,00					,00
	13		,00	15	16		17	18			,00
			,00			,00					,00
	19	20	,00	21	22		23	24			,00
			,00			,00					,00
Altre	25	26	,00	27	28		29	30			,00
RF55			,00			,00					,00
variazioni in	31	32	,00	33	34		35	36			,00
diminuzione			,00			,00					,00

Deduzione dell'Imu 2022



nel corso dell'anno 2022 **un lavoratore professionista** ha corrisposto l'Imu per **€ 3.000,00** per gli immobili di proprietà, di cui **€ 1.848,00** per il proprio immobile strumentale utilizzato esclusivamente per l'attività.

Regola -> per il 2022 è prevista la deducibilità del 100% della quota dell'Imu che è stata pagata per i beni immobili strumentali.

Poiché il lavoratore autonomo professionista ha corrisposto l'Imu per il proprio immobile strumentale utilizzato esclusivamente per l'attività per **€ 1.848,00**, ha diritto di rilevare **nel rigo RE19 del modello REDDITI 2023 PF** la deduzione nella misura del 100%.

In sede di dichiarazione dei redditi come di seguito evidenziato

	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
RE19 Altre spese documentate	(di cui ¹ _____ ,00	² _____ ,00	³ 1.848 ,00)	⁴ _____ ,00

Deduzione dell'Imu 2022



nel corso dell'anno 2022 **un imprenditore individuale in contabilità semplificata** ha corrisposto l'Imu per **€ 3.000,00** per gli immobili di proprietà, di cui **€ 1.848,00** per il proprio immobile strumentale utilizzato per l'attività.

Regola -> per il 2022 è prevista la deducibilità del 100% della quota dell'Imu che è stata pagata per i beni immobili strumentali.

Dopo aver ricordata che la legge di Bilancio 2020 ha rimodulato il regime di deducibilità IMU, IMI, IMIS per gli immobili strumentali introdotto dal decreto Crescita 2019 (D.L. n. 34/2019), l'imprenditore individuale in contabilità semplificata ha diritto di rilevare **nel rigo RG22 del modello REDDITI 2023 PF** la deduzione nella misura del 100% (codice 23) di quanto corrisposto per l'immobile strumentale.

In sede di dichiarazione dei redditi, deve procedere nel modo seguente:

1	23	2	1.848	3	4	5	6
			,00				,00
7		8		9	10	11	12
			,00				,00
13		14		15	16	17	18
			,00				,00
19		20		21	22	23	24
			,00				,00

Deduzione dell'Imu 2022



nel corso dell'anno 2022 **una società personale in contabilità semplificata** ha corrisposto l'Imu per € 3.000,00 per gli immobili di proprietà, di cui € 1.848,00 per un immobile strumentale utilizzato per l'attività.

Regola -> per il 2022 è prevista la deducibilità del 100% della quota dell'Imu che è stata pagata per i beni immobili strumentali.

In relazione al **regime di deducibilità IMU, IMI, IMIS** per gli immobili strumentali introdotto dal decreto Crescita 2019 (D.L. n. 34/2019), la **società di personae in contabilità semplificata** ha diritto di rilevare **nel rigo RG22 del modello REDDITI 2023 SP** la deduzione nella misura del 100% (codice 23) di quanto corrisposto per l'immobile strumentale € 1.848,00).

In sede di dichiarazione dei redditi, deve procedere nel modo seguente:

	1	2		3	4		5	6	
	23		1.848,00			,00			,00
	7	8		9	10		11	12	
			,00			,00			,00
RG22 Altri componenti negativi	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

Aspetti generali

Deducibilità interessi passivi



Deducibilità interessi passivi

Riferimenti procedurali

Ai fini operativi, rilevano:

- gli interessi attivi;
- proventi finanziari;
- gli interessi passivi;
- gli oneri finanziari;

qualificati come tali dalle disposizioni contenenti la disciplina fiscale dei Principi contabili e delle regole di «derivazione rafforzata» e relativi a un'operazione o a un rapporto contrattuale aventi causa finanziaria o una componente significativa di finanziamento.

soggetti ai limiti di deducibilità -> anche gli interessi derivanti da **debiti di natura commerciale** derivanti da contratto di fornitura dei beni e/o servizi e se contiene una significativa componente di finanziamento

non rilevano ai fini della deducibilità -> gli interessi derivanti dall'attualizzazione di passività in scadenza o di ammontare non certo [*interest cost del Tfr e valore temporale delle opzioni e contratti forward*].

Deducibilità interessi passivi

Art. 96 Tuir
-> *si devono*
comprendere
anche

gli interessi passivi inclusi nel costo dei beni [art. 110, comma 1, lett. b), del Tuir], e cioè gli **interessi passivi**:

- **iscritti in bilancio ad aumento del costo** dei beni materiali e immateriali strumentali all'esercizio dell'attività;
- **su prestiti contratti per la costruzione e/o la ristrutturazione degli immobili** alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa ("immobili-merce").

interessi attivi, proventi finanziari, interessi passivi e oneri finanziari -> si devono considerare rispettivamente imponibili o deducibili in capo al percettore o all'erogante.

In concreto:

- gli **interessi attivi** rilevano nella misura in cui sono **imponibili**;
- per i soggetti che operano con la Pubblica Amministrazione, costituiscono interessi attivi rilevanti gli **interessi legali di mora**.

interessi passivi su finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono **in via effettiva e prevalente** attività immobiliare

Deducibilità interessi passivi

**Rol-risultato
operativo
lordo fiscale**

Rol-risultato operativo lordo della gestione caratteristica -> individuato quale **differenza** tra il valore ed i costi della produzione di cui alle macroclassi A e B del Conto economico, al netto degli ammortamenti e dei canoni di leasing.

Rol-risultato operativo lordo FISCALE
uguale

Valore della produzione
(macroclasse «A» del Conto economico)

meno

Costi della produzione
(macroclasse «B» del Conto economico)

al netto

- degli ammortamenti immobilizzazioni materiali
- degli ammortamenti immobilizzazioni immateriali
- dei canoni di leasing beni strumentali

Deducibilità interessi passivi

Prospetto degli interessi passivi non deducibili -> consente di individuare quelli:

- **indeducibili del periodo di adempimento dichiarativo (2022)** -> per i quali deve essere effettuata una **variazione in aumento** a rigo RF15 "Interessi passivi indeducibili";

RF15 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

- **indeducibili pregressi (2021) che sono deducibili nel periodo di adempimento dichiarativo (2022)** -> per i quali deve essere eseguita una **variazione in diminuzione** a rigo RF55 (codice "13").

RF55 Altre variazioni in diminuzione	13	2	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00

Deducibilità interessi passivi

**Eccedenza interessi passivi non deducibili
rispetto al RoI-Reddito operativo lordo [rigo RF121, campo 3]**

meno

**Interessi passivi non deducibili pregressi
[rigo RF118, campo 2]**

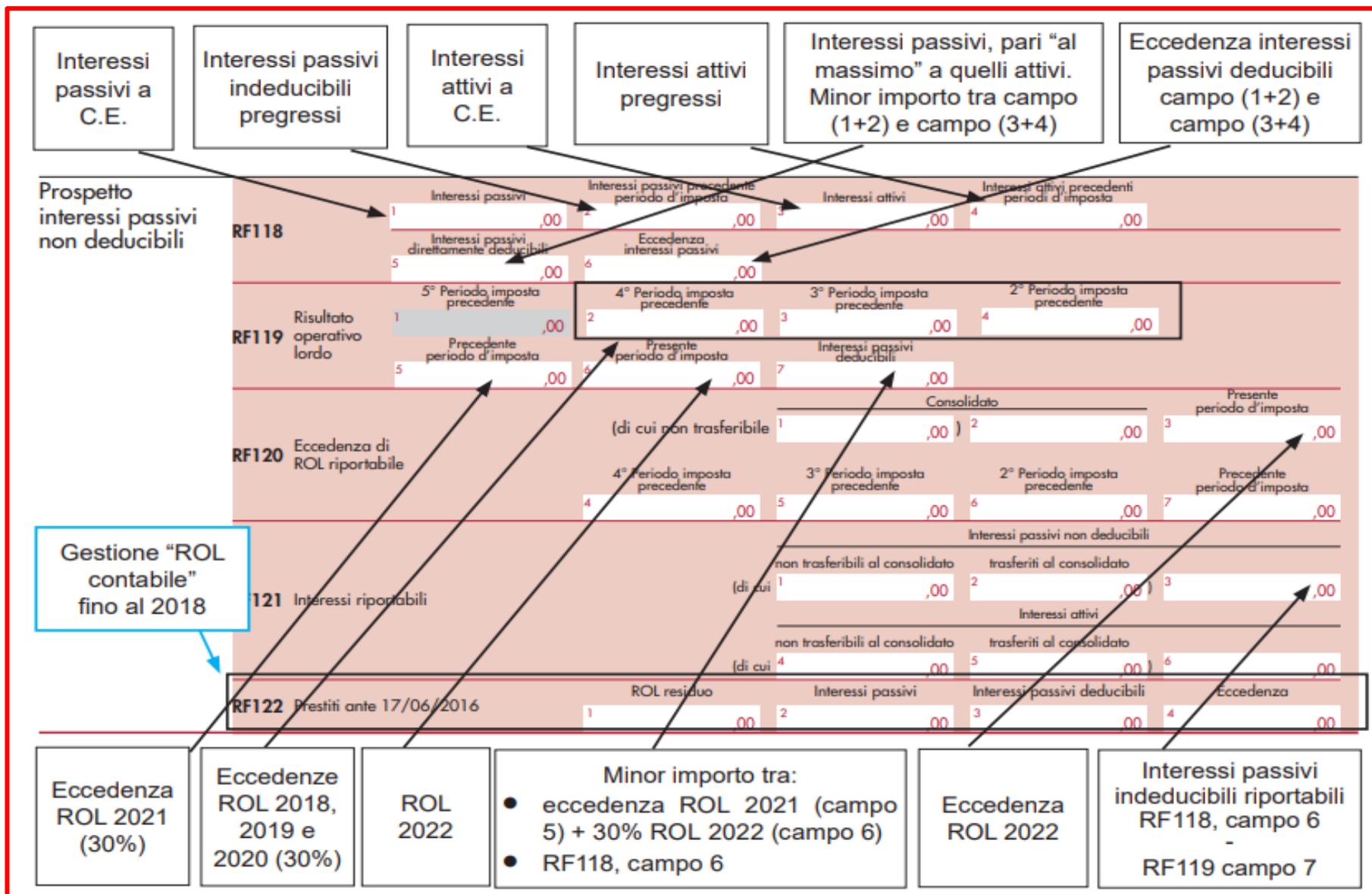
Se risultato positivo

Se risultato negativo

***Variazione in aumento interessi
passivi indeducibili 2022***
[rigo RF15, campo 1 e 2]

***Variazione in diminuzione
interessi passivi pregressi
"recuperati", deducibili nel 2022***
[rigo RF55, codice "13"]

Deducibilità interessi passivi



Deducibilità interessi passivi

Regole di deducibilità

interessi passivi e oneri finanziari assimilati -> deducibili, in ciascun periodo d'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare complessivo:

- degli interessi attivi e dei proventi finanziari **di competenza** del periodo d'imposta;
- degli interessi attivi e dei proventi finanziari **riportati da precedenti periodi d'imposta**.

eccedenza interessi passivi e oneri finanziari rispetto a interessi attivi e proventi finanziari **è deducibile** nei limiti:

- del 30% del "Rol fiscale" del periodo d'imposta;
- del 30% del "Rol fiscale" riportato da precedenti periodi.

Interessi passivi deducibili fino a concorrenza

Interessi attivi e proventi assimilati del **periodo d'imposta** + **interessi attivi** e proventi assimilati di **periodi d'imposta precedenti**

eccedenza di interessi passivi deducibili fino a concorrenza

30% Rol di periodo + **eccedenze Rol riportate** da periodi d'imposta precedenti

eventuale eccedenza di interessi passivi -> indeducibile, ma riportabile

Deducibilità interessi passivi



Una S.r.l. evidenzia la seguente situazione:

▪ Interessi passivi 2022	€ 11.200,00
▪ Interessi attivi 2022	€ 800,00
▪ Rol fiscale di periodo (2022)	€ 52.000,00

Partendo dai dati di riferimento del caso e cioè:

- interessi passivi -> € 11.200,00;
- interessi attivi -> € 800,00;
- Rol-risultato operativo lordo -> € 52.000,00;

si può ipotizzare le seguenti fasi:

- 1. interessi passivi immediatamente deducibili -> fino a concorrenza degli interessi attivi per € 800,00, per cui residuo da analizzare/valutare pari a € 10.400,00.**
- 2. eccedenza di interessi passivi per € 10.400,00 -> si deve ritenere deducibile nel limite del 30% del Rol-risultato operativo lordo della gestione caratteristica;**
- 3. calcolo da eseguire sull'eccedenza di interessi passivi -> € 10.400,00 (30% del Rol -> 30% di € 52.000,00 = € 15.600,00 -> limite di deducibilità)**

Deducibilità interessi passivi



(segue) -> Una S.r.l. evidenzia la seguente situazione:

▪ Interessi passivi 2022	€ 11.200,00
▪ Interessi attivi 2022	€ 800,00
▪ Rol fiscale di periodo (2022)	€ 52.000,00

Poiché:

- **il 30% del Rol-risultato operativo lordo [30% di € 52.000,00 = € 15.600,00] risulta di entità superiore alla quota residua dell'eccedenza di interessi passivi;**
- si deve ritenere **deducibile l'intera eccedenza -> € 10.400,00.**

Attenzione -> eccedenza della quota Rol [**pari a € 5.200,00** (€ 15.600,00 - € 10.400,00)] costituisce «residuo» riportabile nei 5 periodi d'imposta successivi.

Per gli interessi passivi, interamente deducibili, NON è necessario procedere a compilare il **rigo RF 15 del quadro RF del modello REDDITI SC 2023.**

RF15 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

Deducibilità interessi passivi



(segue) -> Una S.r.l. evidenzia la seguente situazione:

- Interessi passivi 2022 € 11.200,00
- Interessi attivi 2022 € 800,00
- Rol fiscale di periodo (2022) € 52.000,00

Il rigo RF15:

RF15 Interessi passivi indeducibili 1 ,00 2 ,00

non deve essere compilato, in quanto dal **PROSPETTO INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI** del quadro RF del **modello REDDITI SC 2023** (riprodotto in modo parziale) risulta dimostrato che tutti gli **interessi passivi sono deducibili**:

Prospetto interessi passivi non deducibili		Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi attivi precedenti periodi d'imposta	
RF118		1 11.200 ,00	2 ,00	3 800 ,00	4 ,00	
		5 800 ,00	6 10.400 ,00			
		5° Periodo imposta precedente	4° Periodo imposta precedente	3° Periodo imposta precedente	2° Periodo imposta precedente	
RF119	Risultato operativo lordo	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	
		5 Precedente periodo d'imposta	6 Presente periodo d'imposta	7 10.400 ,00		
				Consolidato	Presente periodo d'imposta	
RF120	Eccedenza di ROL riportabile		(di cui non trasferibile	1 ,00)	2 ,00	3 5.200 ,00
			4° Periodo imposta precedente	3° Periodo imposta precedente	2° Periodo imposta precedente	Precedente periodo d'imposta
			4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00

Deducibilità interessi passivi



nel corso dell'anno 2022:

- ha corrisposto interessi passivi per € 340.000,00 e ha rilevato interessi attivi per € 180.000,00 (Rol-Risultato lordo operativo calcolato = a € 560.000,00).

Partendo dai dati di riferimento del caso e cioè:

- interessi passivi -> € 340.000,00;
- interessi attivi -> € 180.000,00;
- Rol-risultato operativo lordo -> € 560.000,00;

si può ipotizzare le seguenti fasi:

- 1. interessi passivi immediatamente deducibili -> fino a concorrenza degli interessi attivi per € 180.000,00, per cui residuo da analizzare/valutare pari a € 160.000,00.**
- 2. eccedenza di interessi passivi per € 160.000,00 -> si deve ritenere deducibile nel limite del 30% del Rol-risultato operativo lordo della gestione caratteristica;**
- 3. calcolo da eseguire sull'eccedenza di interessi passivi -> € 160.000,00 (30% del Rol -> 30% di € 560.000,00 = € 168.000,00 -> limite di deducibilità)**

Deducibilità interessi passivi



(segue) -> nel corso dell'anno 2022:

- ha corrisposto interessi passivi per € 340.000,00 e ha rilevato interessi attivi per € 180.000,00 (Rol-Risultato lordo operativo calcolato = a € 560.000,00).

Poiché:

- **il 30% del Rol-risultato operativo lordo [30% di € 560.000,00 = € 168.000,00] risulta di entità superiore alla quota residua dell'eccedenza di interessi passivi;**
- si deve ritenere **deducibile l'intera eccedenza -> € 160.000,00.**

Attenzione -> eccedenza della quota Rol [**pari a € 8.000,00** (€ 168.000,00 - € 160.000,00)] può essere riportata all'esercizio o periodo d'imposta successivo.

Per gli interessi passivi, interamente deducibili, NON è necessario procedere a compilare il **rigo RF 15 del quadro RF del modello REDDITI SC 2023.**

RF15 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

Deducibilità interessi passivi



(segue) -> nel corso dell'anno 2022:

- ha corrisposto interessi passivi per € 340.000,00 e ha rilevato interessi attivi per € 180.000,00 (Rol-Risultato lordo operativo calcolato = a € 560.000,00).

Il rigo RF15:

RF15 Interessi passivi indeducibili 1 ,00 2 ,00

non deve essere compilato, in quanto dal **PROSPETTO INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI** del quadro RF del **modello REDDITI SC 2023** (riprodotto in modo parziale) risulta dimostrato che tutti gli **interessi passivi sono deducibili**:

Prospetto interessi passivi non deducibili		Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi attivi precedenti periodi d'imposta
		1	2	3	4
RF118		340.000 ,00	,00	180.000 ,00	,00
		Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi		
		5	6		
		180.000 ,00	160.000 ,00		
		5° Periodo imposta precedente	4° Periodo imposta precedente	3° Periodo imposta precedente	2° Periodo imposta precedente
RF119	Risultato operativo lordo	1	2	3	4
		,00	,00	,00	,00
		Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili	
		5	6	7	
		,00	560.000 ,00	160.000 ,00	
		Consolidato			Presente periodo d'imposta
RF120	Eccedenza di ROL riportabile	(di cui non trasferibile 1 ,00) 2 ,00			3 8.000 ,00
		4° Periodo imposta precedente	3° Periodo imposta precedente	2° Periodo imposta precedente	Precedente periodo d'imposta
		4	5	6	7
		,00	,00	,00	,00

Imposte anticipate e perdite fiscali

Principio contabile OIC n. 25

Paragrafo 11 -> Le **attività per imposte anticipate** rappresentano gli ammontari delle imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle **differenze temporanee** deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.

Differenza temporanea -> quella risultante:

- tra il valore di una attività o di una passività, determinato con criteri di valutazione civilistici e;
- il loro valore riconosciuto ai fini fiscali;

è destinata ad annullarsi negli esercizi successivi.

Regola -> le attività per imposte anticipate devono essere imputate nel bilancio di esercizio se le **variazioni fiscali in aumento** presentino congiuntamente la caratteristica della **temporaneità** e della **deducibilità**.

Aspetti generali

Sospensione ammortamenti



Sospensione ammortamenti

Evoluzione normativa della sospensione degli ammortamenti

Art. 60, c. 7-bis, del DL 104/2020 integrato e modificato prevede che: «*i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023, possono, anche in deroga all'art. 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.*

La **sospensione dell'ammortamento è facoltativa** e può essere **totale o parziale**.

La quota di ammortamento non effettuata -> deve essere imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive.

Sospensione ammortamenti

Soggetti interessati alla sospensione degli ammortamenti

Interessati alla sospensione degli ammortamenti sono i **soggetti OIC**, ossia le società di capitali, incluse le micro imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali.

Anche le **società di persone** e gli **imprenditori individuali** possono avvalersi della disposizione.

La sospensione degli ammortamenti **non si applica:**

- **alle imprese in contabilità semplificata;**
- **agli esercenti arti e professioni.**

Nel modello Redditi (PF, SP e SC) è stato istituito:

- il **codice 81** da indicare a **rigo RF55** tra le altre variazioni in diminuzione;
- nel mod. Irap il **codice 15** tra le altre variazioni in diminuzione.

Sospensione ammortamenti

Immobilizzazioni materiali e immateriali

La **regola della «sospensione degli ammortamenti» può riguardare indifferentemente:**

- un singolo cespite (materiale o immateriale);
- un gruppo di immobilizzazioni (materiali o immateriali);
- l'intera voce delle immobilizzazioni materiali e immateriali del bilancio d'esercizio.

Regole

Quota di ammortamento non effettuata -> deve risultare imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.

Obbligo di destinazione a una riserva indisponibile utili -> ammontare pari alla quota di ammortamento non effettuata (*al netto delle imposte differite*).

Sospensione ammortamenti

Sospensione subordinata a una valutazione civilistica

sospensione dell'ammortamento -> può essere giustificata dalle imprese al fine di ridurre gli effetti negativi sul bilancio connessi:

- alla guerra in Ucraina;
- alla conseguente crisi energetica con il rialzo dei prezzi delle materie prime.

Regole procedurali

Sussiste **obbligo di vincolare una riserva indisponibile di utili**, per un **ammontare corrispondente al totale dell'ammortamento sospeso**, al netto delle eventuali imposte differite -> si ritiene che l'importo di tale riserva non può essere assunto al netto della fiscalità differita.

L'accantonamento a detta riserva deve essere eseguito al momento dell'approvazione del bilancio e della destinazione dell'utile effettuando una simile rilevazione:
[A.IX] Utile d'esercizio a [A.VI] Riserva ex art. 60, comma 7-bis, del DL 104/2020

Sospensione ammortamenti

**Risposta
interpello
Agenzia entrate
17.9.2021, n. 607**

deduzione fiscale dell'ammortamento sospeso è facoltativa, nel qual caso è, pertanto, possibile mantenere l'allineamento tra valore civile e fiscale dei beni.

**Deduzione della
quota di
ammortamento
ai fini fiscali**

La quota di ammortamento oggetto di sospensione si deve ritenere consentita alle stesse condizioni e con gli stessi limiti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir.

Ne deriva che, *in tale ipotesi*, **l'ammortamento viene in tutto o in parte sospeso** -> non è imputato a conto economico e:

- **la deduzione avviene mediante una variazione in diminuzione** in dichiarazione dei redditi;
- **per le differenze temporanee generate** -> si devono rilevare le imposte differite.

**In caso di
utili/riserve
insufficienti**

Sussiste possibilità che la **riserva possa essere integrata accantonando gli utili degli esercizi successivi.**

Sospensione ammortamenti



Si consideri la sospensione del **100%** dell'ammortamento **nel 2020, nel 2021 e nel 2022** di un bene ammortizzabile del costo di € 5.000,00 il cui ammortamento è iniziato nel 2018 con coefficiente del 20% sia contabile, sia fiscale.

Analisi:

- all'1.1.2023, per la sospensione per 3 anni del 100% dell'ammortamento si deve rideterminare il piano d'ammortamento **valutando di allungare la vita utile del bene di tre anni;**
- la quota d'ammortamento per il 2023 è pari a € 1.000,00, coincidente cioè al **valore residuo da ammortizzare (€ 3.500,00) diviso la vita utile residua (3 anni e 6 mesi);**

tenendo presente che:

- poiché il contribuente **ha optato per la deduzione fiscale degli ammortamenti sospesi** -> a fronte delle **differenze temporanee** per complessivi € 3.000,00, si dovranno rilevare le **imposte differite** che saranno riassorbite dal 2023 al 2026.

segue

Sospensione ammortamenti



(segue) Si consideri la sospensione del **100%** dell'ammortamento **nel 2020, nel 2021 e nel 2022** di un bene ammortizzabile del costo di € 5.000,00 il cui ammortamento è iniziato nel 2018 con coefficiente del 20% sia contabile, sia fiscale.

<i>Anno</i>	<i>Amm. iniziale</i>	<i>Amm. contabile</i>	<i>Amm. dedotto</i>	<i>Variazione fiscale</i>
2018	500,00	500,00	500,00	500,00
2019	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
2020	1.000,00	0,00	1.000,00	-1.000,00
2021	1.000,00	0,00	1.000,00	-1.000,00
2022	1.000,00	0,00	1.000,00	-1.000,00
2023	500,00	1.000,00	500,00	+500,00
2024		1.000,00	0,00	+1.000,00
2025		1.000,00	0,00	+1.000,00
2026		500,00	0,00	+500,00
<i>Totali</i>		5.000,00	5.000,00	0,00

Sospensione ammortamenti



Si consideri l'acquisto di un bene ammortizzabile:

- acquisto ed entrato in funzione nel corso del 2018;
- costo di acquisto o costo storico -> € 5.000,00;
- coefficiente di ammortamento -> 20%;
- ammortamento previsto per l'anno 2022 -> € 1.000,00;
- sospensione ammortamento: 100% nell'esercizio 2022.

Aspetti contabili -> inerenti alla quota di ammortamento non effettuata nel 2022
[€ 1.000,00 -> 20% di € 5.000,00)

RILEVAZIONE IMPOSTE DIFFERITE [31.12.2022]		c/dare	c/avere
CE E20	Imposte differite non rilevanti fiscalmente	279,00	
SP B2	Fondo imposte differite		279,00

RILEVAZIONE RISERVA INDISP ONIBILE [d.a.b.]		c/dare	c/avere
SP A IX	Utile dell'esercizio [2022]	1.000,00	
SP A VI	Riserva indisponibile		1.000,00

Sospensione ammortamenti



Si consideri la sospensione del **100%** dell'ammortamento solamente per l'anno **nel 2022** di un bene ammortizzabile del costo di € 5.000,00 il cui ammortamento è iniziato nel 2018 con coefficiente del 20% sia contabile, sia fiscale.

Analisi:

- all'1.1.2023, per la sospensione per un anno [2022] del 100% dell'ammortamento si deve rideterminare il piano d'ammortamento **valutando di allungare la vita utile del bene di un anno;**
- la quota d'ammortamento per il 2023 è pari a € 1.000,00, coincidente cioè al **valore residuo da ammortizzare (€ 1.500,00) diviso la vita utile residua (1 anni e 6 mesi);**

tenendo presente che:

- poiché il contribuente **ha deciso di non procedere a dedurre l'ammortamento ai fini fiscali.**

segue

Sospensione ammortamenti



(segue) Si consideri la sospensione del **100%** dell'ammortamento **nel 2020, nel 2021 e nel 2022** di un bene ammortizzabile del costo di € 5.000,00 il cui ammortamento è iniziato nel 2018 con coefficiente del 20% sia contabile, sia fiscale.

<i>Anno</i>	<i>Amm. iniziale</i>	<i>Amm. contabile</i>	<i>Amm. dedotto</i>	<i>Variazione fiscale</i>
2018	500,00	500,00	500,00	0,00
2019	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
2020	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
2021	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
2022	1.000,00	0,00	0,00	0,00
2023	500,00	1.000,00	1.000,00	0,00
2024		500,00	500,00	0,00
<i>Totali</i>		<i>5.000,00</i>	<i>5.000,00</i>	<i>0,00</i>

Reddito lavoro autonomo professionale ***Regole generali operative***



Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

Sono **redditi di lavoro autonomo** quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni, intendendosi per tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle d'impresa (*anche se esercitate in forma associata*).

risulta costituito dalla **differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti** nel periodo d'imposta e **quello delle spese sostenute nel periodo stesso**, fatte salve alcune deroghe ("principio di cassa"), in quanto concorrono a formare il reddito

le minusvalenze e/o le plusvalenze dei beni strumentali, escluse quelle relative agli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione

i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali riferibili all'attività professionale

perdite realizzate da esercenti professioni utilizzabili in riduzione del reddito complessivo, nel limite del suo ammontare -> eccedenza non riportabile.

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

Attrazione dei redditi da collaborazione coordinata e continuativa in quelli professionali

Attività di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica [art. 50, c. 1 lett. c-bis), del Tuir]
-> costituiscono, come regola, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

N.B.: se rientrano nell'ambito dell'arte o della professione o nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente esercitata dal contribuente -> si devono ritenere compresi, rispettivamente, nei:

- redditi di lavoro autonomo professionale (*art. 53, c. 1, del Tuir*);
- redditi di lavoro dipendente (*art. 49, c. 1, del Tuir*).

Compensi o corrispettivi per l'opera professionale prestata

Rilevati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali previsti per legge a carico del committente (*es.: contributo 4% per Cassa di previdenza e assistenza commercialisti*).

Esclusi dalla formazione del reddito di lavoro autonomo -> parte integrante dei compensi, la maggiorazione del 4% dovuta alla Gestione separata Inps.

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

Rimborsi spese

Se le spese sono state sostenute per lo svolgimento della professione -> compensi, con obbligo di fatturazione e assoggettamento a ritenuta (*Agenzia delle entrate circ. 18.6.2001, n. 58 e ris. 21.3.2003, n. 69*).

Eccezione -> rimborsi inerenti a esborsi, analiticamente dettagliati e anticipati in nome e per conto del cliente, in relazione a un specifico incarico professionale.

circ. Cndcec 9.1.2014 n. 37/IR -> oneri e spese, analiticamente documentati e rimborsati all'esercente arti o professioni -> **non influenti nella determinazione del suo reddito.**

Ne deriva:

- la non imponibilità del rimborso e:
- la non deducibilità dei costi inerenti agli oneri e alle spese oggetto di rimborso.

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

Rimborso canoni pagati inerenti alla locazione dello studio professionale

Agenzia delle entrate interpello 28.9.2022, n. 482 -> si deve ritenere imponibile quanto percepito da un lavoratore autonomo-professionista a titolo di parziale rimborso della quota del canone da questi corrisposto a fronte della locazione dello studio professionale.

Rimborso di oneri o spese inerenti l'esercizio dell'attività -> si devono ritenere imponibili in quanto il **canone di locazione** costituisce costo che viene interamente dedotto, in quanto riguarda un bene immobile destinato, in via esclusiva, all'attività del professionista.

Principio di cassa

Compensi -> esplicano rilievo fiscale nel **momento dell'effettiva percezione**.

Cass. 2.12.2021 n. 37957 e Cass. 31.7.2014 n. 17306 -> i compensi professionali concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo in relazione alla data di effettiva percezione -> emissione della fattura non esplica effetti.

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

MOMENTO IN CUI SI REALIZZA IL PRINCIPIO DI CASSA

Contanti

(rif.: Cass.
20033/2017)

Momento incasso compenso -> consegna denaro, documentata dall'inerente ricevuta confirmatoria emessa dal soggetto ricevente

Momento pagamento spesa -> consegna denaro, documentata dall'inerente ricevuta confirmatoria emessa dal soggetto ricevente

Assegni

(rif.: Agenzia
delle entrate
Ris. 138/2009,
circ. 38/2010 e
Cass.
20033/2017)

Momento incasso compenso -> quando il titolo di credito entra nella disponibilità del professionista (*non versamento in banca*)

Momento pagamento spesa -> quando il titolo di credito esce dalla disponibilità del professionista (*di regola, coincide con la data apposta sull'assegno*)

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

MOMENTO IN CUI SI REALIZZA IL PRINCIPIO DI CASSA

Bonifici
(rif.: Agenzia delle entrate Ris. 138/2009, circ. 38/2010 e Cass. 20033/2017)

Momento incasso compenso -> dalla data dell'avvenuto accredito dell'ammontare del bonifico sul conto corrente *(coincide con la "data della disponibilità")*

Momento pagamento spesa -> dal giorno in cui risulta impartito/eseguito dalla banca l'ordine di bonifico *(coincide con la "data del venire meno della disponibilità")*

Carta di credito / bancomat

(rif.: Agenzia delle entrate Ris. 77/2007)

Momento incasso compenso -> dalla data dell'accredito della somma sul conto corrente del professionista

Momento pagamento spesa -> data di utilizzo della carta di credito o del bancomat

MOMENTO IN CUI SI REALIZZA IL PRINCIPIO DI CASSA

Ri.Ba.

Momento incasso compenso:

- ***accredito in conto corrente con la clausola "salvo buon fine"*** -> dalla data dell'avvenuto pagamento da parte del cliente presso la banca;
- ***accredito in conto corrente con la clausola "al dopo incasso"*** -> dalla data dell'avvenuto accredito della somma sul conto corrente del professionista.

Momento pagamento spesa -> dal giorno in cui risulta pagata la Ri.Ba. *(se addebitata sul conto corrente del professionista: alla data dell'addebito che, di regola, coincide con la scadenza della Ri.Ba.).*

Corte di Cassazione 28.9.2022 n. 28253 – presunzione di incasso -> si devono ritenere come «incassati/percepiti» e, conseguentemente «imponibili», i compensi che risultano addebitati con l'emissione di una parcella che risulta non essere mai stata saldata *[si ritiene che senza «elementi probatori», pervenire a presumere l'incasso della fattura al momento dell'emissione è priva di fondamento].*

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

DEROGHE AL PRINCIPIO DI CASSA

Il **costo del bene strumentale avente utilità pluriennale** deve essere imputato per quote ad ogni anno solare in cui viene utilizzato, indipendentemente dal momento di pagamento (criterio di competenza)



Canoni di locazione finanziaria (leasing) di beni strumentali -> vale il principio di competenza (c.s.)



Accantonamento Tfr e simili indennità -> è deducibile la quota maturata nel corso dell'anno solare anche se non viene effettivamente corrisposta (principio di competenza).

Leasing immobiliare -> dal 1° gennaio 2014 i canoni sono deducibili considerando una durata minima di 12 anni.

Lavoro autonomo professionale – regole generali operative

PROBLEMATICHE IRAP

Art. 1, c. 8, della L. 234/2021 -> dal periodo d'imposta «**2022**», l'Irap non si rende dovuta dalle persone fisiche esercenti:

- attività commerciali;
- arti e professioni.

Risposta a interpello n. 338/2023 -> Sono soggetti a Irap i compensi per l'attività di sindaco e di amministratore per le prestazioni poste in essere dai professionisti associati e corrisposti allo studio professionale.

N.B.: i compensi per incarichi di sindaco amministratore svolti da un professionista che partecipa a un'associazione professionale **possono essere esclusi dalla base imponibile dell'associazione** solo se l'esercizio delle predette attività avviene «in modo individuale e separato rispetto a ulteriori attività espletate all'interno di un'associazione professionale» e senza fruire, *con onere della prova a carico del contribuente*, dei benefici organizzativi recati dalla titolarità di uno studio professionale o dall'adesione ad una associazione professionale.

Reddito lavoro autonomo professionale ***Elementi immateriali e materiali***



Elementi immateriali - Cessione della clientela

Regola

Art. 54 co. 1-*quater* del Tuir -> i corrispettivi percepiti per la cessione della clientela (*o di altri beni immateriali riferibili all'attività professionale*) partecipano alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

Cessione gratuita della clientela e apporto della medesima in una associazione professionale

Agenzia delle entrate circ. 13.3.2009, n. 8 e ris. 9.7.2009, n. 177) -> l'apporto della clientela da parte dei futuri associati senza corresponsione di compenso, configura un'operazione fiscalmente irrilevante in capo ai medesimi. Infatti, per l'art. 54, c. 1-*quater*, del Tuir, concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo professionale i "corrispettivi" percepiti per la «cessione della clientela» -> pertanto, anche in assenza di corrispettivo, si rende operativa l'imponibilità -> se, però, non è prevista alcuna remunerazione per l'apporto della clientela, né al momento dell'adesione all'associazione né al momento dell'eventuale recesso, si ritiene che non sussista materia imponibile da assoggettare a tassazione ai sensi del citato art. 54, c. 1-*quater*, del Tuir.

Elementi immateriali - Cessione del contratto di leasing

**Imponibilità
del
corrispettivo**

Agenzia delle entrate interpello 13.7.2020, n. 209 -> il corrispettivo derivante dalla **cessione di un contratto di leasing relativo a un bene immobile utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale**, si dovrebbe considerare alla stregua di una cessione di "elementi immateriali", attratta a tassazione ai sensi del comma 1-quater dell'art. 54 del Tuir.

tesi opinabile -> in quanto la cessione di un contratto di leasing non pare assimilabile a una cessione di «elementi immateriali», ma costituisce una mera vicenda modificativa soggettiva del rapporto contrattuale originario.

se il compenso derivante dalla «cessione della clientela» o dalla «cessione di elementi immateriali» risulta riscosso interamente nel periodo d'imposta -> il contribuente ha la possibilità di scegliere di assoggettare tali importi a **tassazione separata**, indicandoli nel **quadro RM** (ai sensi della lettera g-ter, del comma 1 dell'art. 17 del Tuir).

Plusvalenze rilevanti nell'ambito del reddito di lavoro autonomo

art. 54, co. 1-*bis*, del Tuir
plusvalenze inerenti a beni strumentali
che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo/professionale

**Se realizzate tramite
cessione a titolo
oneroso di beni
strumentali**

**Se realizzate tramite
risarcimento, anche in
forma assicurativa,
per perdita o
danneggiamento di
beni**

**Se i beni strumentali
sono destinati al
consumo personale o
familiare del
professionista o a
finalità estranee alla
professione.**

Plusvalenze -> partecipano alla formazione del reddito di lavoro autonomo in base al **principio di cassa** -> cioè nel momento della percezione del corrispettivo (circ. Agenzia delle entrate circ. 4.8.2006 n. 28) -> L'operatività del criterio di imputazione temporale determina l'esclusione della facoltà di frazionamento in un massimo di cinque periodi d'imposta -> **principio di competenza** per l'autoconsumo o la destinazione extraprofessionali, in quanto mancante la percezione del corrispettivo o dell'indennizzo -> non operano le «minusvalenze».

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Regola per gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali

Agenzia delle entrate ris. 9.4.2004, n. 56 -> ai fini della formazione del reddito di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 54, c. 2, del Tuir, sono **ammortizzabili tutti i beni materiali strumentali** con percentuali indicate nel DM 31.12.1988.

Art. 2 del DM 31.12.1988 -> per i beni strumentali utilizzati nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo, si rendono operativi i coefficienti di ammortamento previsti per i medesimi beni per attività d'impresa.

Immobilii strumentali

Art. 43, c. 2. del Tuir -> quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio della professione da parte del possessore.

Agenzia delle entrate ris. 2.3.2010, n. 13 -> non configurabile la strumentalità "per natura", ma solamente quella "per destinazione".

Ammortizzabili -> **solo se** acquistati o costruiti fino al 14.6.1990 (DL 27.4.1990, n. 90) o se acquistati negli anni 2007, 2008 e 2009 (L. 296/2006).

Ammortamento dello studio (cat. A/10)



Uno studio associato ha acquistato nel corso del mese di gennaio 2009 un'unità immobiliare (cat. A/10) per € 240.000,00 da adibire a studio professionale. Il coefficiente di ammortamento previsto dall'apposita tabella è pari al 3%. È deducibile la quota di ammortamento per il periodo d'imposta 2022?

Soluzione

La quota di ammortamento deducibile per il periodo d'imposta 2022 è pari a € 7.200,00 (3% di € 240.000,00). Infatti, gli acquisti effettuati **nel periodo dall'1.1.2007 al 31.12.2009 consentono l'imputazione delle quote di ammortamento per competenza** (*quota che doveva essere ridotta a un terzo per gli anni 2007, 2008 e 2009*).

Leasing dello studio (cat. A/10)



Un'associazione professionale ha acquistato lo studio stipulando in data 2 gennaio 2017 un contratto di leasing immobiliare:

1. della durata di 15 anni;
2. della durata di 10 anni.

In quale entità sono deducibili i canoni di leasing?

Soluzione

La **deduzione dei canoni di leasing** è consentita per il contratto avente una durata di:

1. **durata di 15 anni**, suddividendo il costo per la durata del contratto (15 anni);
2. **durata di 10 anni**, suddividendo il costo per un periodo di 12 anni (*in quanto fiscalmente è prevista la ripartizione in un periodo non inferiore a 12 anni*).

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Beni di costo unitario non superiore a € 516,46

(artt. 54, c. 2 e 102, c. 5, Tuir)

deduzione integrale del costo di acquisizione -> nel periodo d'imposta in cui sono stati acquistati (*anno solare in cui è stata sostenuta la spesa*)

oppure, in alternativa:

deduzione quote annuali di ammortamento -> da determinare applicando i noti coefficienti ministeriali.



in data 21 dicembre 2022 un'associazione professionale ha acquistato tre nuove scrivanie per lo studio del valore di € 300,00 ciascuna, il cui pagamento è avvenuto in contrassegno. L'utilizzo è iniziato a gennaio 2023.

È corretto, per i dati del caso, compilare:

- il rigo RE7 nel modo seguente:

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	(¹ _____ ,00)	900 ,00
-----	--	--	---------------------------	----------------

Sì, per il costo (pagato nel 2022), in quanto interamente deducibile dal reddito del 2022 [*importo unitario è di entità non superiore a € 516,42*].

Spese incrementative per immobili di terzi (*precisazione*)

Interventi di ristrutturazione sostenute per un bene immobile di terzi -> le spese non sono capitalizzabili, in quanto risultano sostenute dal professionista conduttore dell'immobile e non dal proprietario.

(Agenzia delle entrate ris. 8.4.2009, n. 99 e Cass. 13.3.2020, n. 7226) -> si deve applicare il criterio di deducibilità nel limite del *plafond* del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili secondo le modalità disciplinate dall'art. 54, c. 2, del Tuir.

Beni immobili acquisiti gratuitamente (*precisazione*)

Esecuzione di un intervento edilizio su un immobile acquisito a titolo gratuito -> poiché risulta mancante il costo fiscale del bene di oggetto di intervento edilizio, l'Agenzia delle entrate nella ris. 8.4.2009, n. 99, ha precisato che le **spese incrementative sostenute sono deducibili** in relazione agli stessi criteri di imputazione temporale dettati dall'art. 54, c. 2, del Tuir per le spese non aventi natura incrementativa

Ne deriva, di conseguenza, che le medesime **sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta** e, per l'eventuale eccedenza, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Autoveicoli e/o mezzi di trasporto

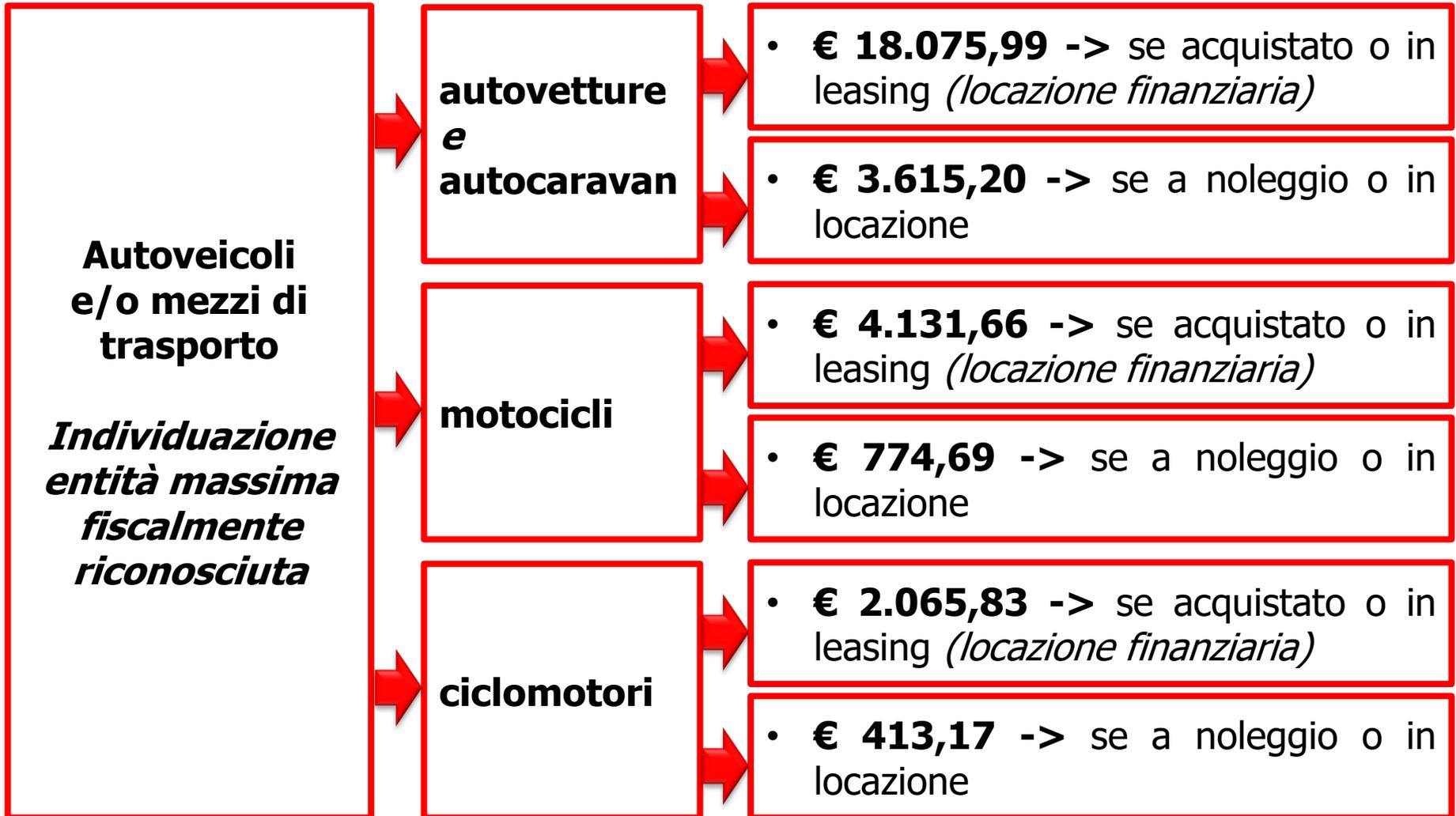
Art. 164 del Tuir -> le spese di acquisto e gli altri oneri sostenuti per i mezzi di trasporto a motore utilizzati per l'attività professionale -> deducibili nel limite del 20% (70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per maggior parte del periodo d'imposta).

Tra altri oneri sostenuti da considerare (senza pretesa di completezza) -> ammortamenti – canoni di *leasing* e di noleggio – esborsi di impiego (carburanti, lubrificanti, ecc.) - spese di manutenzione e di riparazione, nonché l'Iva non detraibile.

Regola inerente al numero veicoli deducibili -> il regime agevolativo riguarda:

- **un unico veicolo** -> se l'esercizio dell'attività professionale viene esercitata in modo individuale;
- un veicolo per ogni associato o socio se l'esercizio dell'attività professionale risulta posta in essere in forma associata (es.: *studio associato associazione o società semplice*).

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali



Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Acquisto di autovettura e motociclo



- Un esercente attività professionale in forma individuale, nel mese di:
- giugno 2022 ha acquistato un'autovettura per € 35.000,00;
 - settembre 2022, ha acquistato uno scoter per € 10.000,00.

Analisi:

L'esercente attività professionale in forma individuale ha la possibilità di procedere a dedurre le **quote di ammortamento commisurate al 20% del costo fiscalmente riconosciuto** è cioè:

- *per l'autovettura:*

$$20\% \text{ di } \mathbf{€ 18.075,90} = \mathbf{€ 3.615,20}$$

- *per lo scooter* -> nessun ammontare, in quanto fiscalmente non deducibile.

Pertanto la **quota di ammortamento annua** deducibile sarà pari al 25% di € 3.615,20 = € 903,80 (arr. a € 904,00) il **rigo RE7 del modello Redditi PF** deve essere compilato nel modo seguente:

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	(<input type="text" value="1"/> ,00)	904 ,00
-----	--	--	--	----------------

Maggior quota di ammortamento delle immobilizzazioni

Super/maxi ammortamento

L'art. 1, cc. 91 - 94 e 97, della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016)

agevolazione temporanea tendente a incentivare gli **investimenti in beni strumentali nuovi nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2016** riconoscendo un **incremento del costo di acquisto del 40% [30%]** con effetti sulla disciplina fiscale degli ammortamenti.

Nella **colonna 1 del rigo RE7** del quadro redditi PF 2023 devono essere indicate le quote di maxi ammortamento dei beni acquistati:

- nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2016 (art. 1, c. 91 e 92, L. 208/2015);
- nel 2017-*esclusi veicoli* (art. 1, c. 8, L. 232/2016);
- nel 2018-*esclusi veicoli* (art. 1, c. 29, L. 205/2017);
- dall'1.4.2019 al 31.12.2020-*esclusi veicoli* (art. 1, D.L. 34/2019), a condizione che entro il 31.12.2019 l'ordine risulti accettato dal venditore e siano stati pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo d'acquisto.

Agevolazione -> non più prorogata - sostituita, dal 2020 con credito d'imposta investimenti beni strumentali nuovi.

Maggior quota di ammortamento delle immobilizzazioni

Ammortamento ordinario e super/maxi ammortamento - rilevazione



Un esercente attività professionale in forma individuale, tra i fatti amministrativi oggetto di adempimento dichiarativo, evidenzia la seguente situazione:

- quota ammortamento di € 2.000,00 per un bene strumentale – acquistato nel 2020 – per il quale è stato corrisposto un acconto pari al 20% entro il 31.12.2019;
- maggiorazione del 30% a titolo di super/maxi ammortamento per il bene acquistato nel 2020, pari a € 600,00 (30% di € 2.000,00);
- quota ammortamento di € 800,00 per beni strumentali di costo superiore a € 516,46.

Analisi:

i valori da rilevare:

- **in colonna 2 riga RE7** = a € 3.400,00 (€ 2.000,00 + € 600,00 + € 800,00);
- **in colonna 1 riga RE7** = a € 600,00 (30% di € 2.000,00).

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	(¹ 600,00)	3.400,00
-----	--	--	--------------------------------	-----------------

Reddito lavoro autonomo professionale

Componenti negativi di reddito



Compensi per prestazioni professionali

RE12 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica

,00

Rigo RE12 -> riguarda l'ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente (*es.: compensi corrisposti dallo studio/associazione a un consulente del lavoro per l'elaborazione dei cedolini paga e adempimenti collegati*).

Interessi passivi

RE13 Interessi passivi

,00

Rigo RE13 -> concerne l'ammontare degli interessi passivi sostenuti nel periodo d'imposta per finanziamenti relativi all'attività artistica o professionale (*compresi quelli sostenuti per l'acquisto dell'immobile strumentale*) o per dilazione nei pagamenti di beni acquistati per l'esercizio dell'arte o professione.

N.B.: ai sensi dell'art. 66, comma 11, del D.L. 331/1993 -> **non deducibili gli interessi versati dai contribuenti che hanno optato per il versamento trimestrale dell'Iva.**

Consumi

RE14 Consumi

,00

Rigo RE14 -> indicare l'ammontare deducibile delle spese sostenute nell'anno per servizi telefonici compresi quelli accessori e i consumi di energia elettrica.

Prestazioni alberghiere e somministrazioni

RE15 Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande

Spese non addebitate analiticamente al committente

1

,00

Spese addebitate analiticamente al committente

2

,00

Ammontare deducibile

3

,00

Rigo RE15, colonna 1 -> indicare 75% spese per prestazioni alberghiere somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi effettivamente sostenute dal professionista, diverse da spese rappresentanza e partecipazione a convegni (entità non superiore al 2% dei compensi percepiti (differenza rigo RE6 e rigo RE4).

Rigo RE15, colonna 2 -> spese sostenute per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente (senza limiti predetti);

Rigo RE15, colonna 3 -> importo deducibile (somma di colonna 1 e colonna 2).

Prestazioni alberghiere e somministrazioni

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	Spese non addebitate analiticamente al committente	Spese addebitate analiticamente al committente	Ammontare deducibile
		1	2	3



un'associazione professionale con compensi percepiti per € 70.000,00 (pari a rigo RE6 – RE4) ha sostenuto nel corso del 2022 spese per alberghi e ristoranti per € 1.900,00, oltre ad aver addebitato ai clienti simili oneri per € 600,00.

È corretto, per i dati del caso, compilare:

- il rigo RE15 nel modo seguente:

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	Spese non addebitate analiticamente al committente	Spese addebitate analiticamente al committente	Ammontare deducibile
		1	2	3
		1.900,00	600,00	2.500,00

No, i conteggi da effettuare sono i seguenti:

- 75% spese alberghi e ristoranti sostenute -> **€ 1.425,00** (75% di € 1.900,00);
- limite massimo deduzione: 2% di € 70.000,00 = **€ 1.400,00**;

e, quindi, il rigo RE15 deve essere così compilato:

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	Spese non addebitate analiticamente al committente	Spese addebitate analiticamente al committente	Ammontare deducibile
		1	2	3
		1.400,00	600,00	2.000,00

Prestazioni alberghiere e somministrazioni

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	Spese non addebitate	Spese addebitate	Ammontare deducibile
		analiticamente al committente	analiticamente al committente	
		1	2	3
		,00	,00	,00



Un commercialista con compensi (comprensivi di rimborsi spese) pari a € 100.000,00 ha sostenuto spese di vitto e alloggio di entità pari a € 3.000,00, per l'esecuzione di vari incarichi, che ha riaddebitato analitico in parcella al cliente-committente.

È corretto, per i dati del caso, compilare:

- il rigo RE15 nel modo seguente:

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	Spese non addebitate	Spese addebitate	Ammontare deducibile
		analiticamente al committente	analiticamente al committente	
		1	2	3
		,00	3.000,00	3.000,00

Sì, in quanto le soglie di deducibilità delle spese di vitto e alloggio (75% dell'onere sostenuto, nei limiti del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo) non si applicano ai costi in argomento, poiché i medesimi, ai sensi dell'art. 54, c. 5, del Tuir):

- sono stati sostenuti dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di incarichi professionali;
- sono stati riaddebitati analiticamente in parcella al cliente-committente.

Spese di rappresentanza

RE16 Spese di rappresentanza

Spese alberghiere,
alimenti e bevande

Altre spese

Ammontare deducibile

1		2		3	
	,00		,00		,00



un'associazione professionale con compensi percepiti per € 90.000,00 (pari a rigo RE6 – RE4) ha sostenuto nel corso del 2021 spese di rappresentanza per alberghi e ristoranti per € 600,00, oltre ad altre spese per € 400,00.

È corretto, per i dati del caso, compilare:

- il rigo RE16 nel modo seguente:

RE16 Spese di rappresentanza

Spese alberghiere,
alimenti e bevande

Altre spese

Ammontare deducibile

1	450	2	400	3	850
	,00		,00		,00

Sì, i conteggi da effettuare sono i seguenti:

- 75% spese alberghi e ristoranti sostenute -> **€ 450,00** (75% di € 600,00);
- altre spese di rappresentanza -> **€ 400,00**;
- limite massimo deduzione: 1% di € 90.000,00 = **€ 900,00**;

e, quindi, il totale spese di rappresentanza [€ 450,00 + € 400,00 = € 850,00] risulta di entità inferiore a € 900,00, la compilazione del rigo in esame è corretta.

Oneri di formazione e di certificazione competenze

Ai sensi del sesto e del settimo periodo del comma 5 dell'art. 54 del Tuir, le **spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità**, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, **erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente**, si devono ritenere **integralmente deducibili entro il limite annuo di € 5.000,00**.



Un consulente, nel corso del 2022, ha sostenuto esborsi pari a:

- € 6.000,00, per l'iscrizione a un master;
- € 1.200,00, per ristoranti e albergo connessi al master;
- € 800,00, per spese viaggio per arrivare alla sede del master;
- € 1.000,00, per spese per la certificazione delle competenze.

Il rigo **RE17** del modello **Redditi PF** deve risultare così compilato:

75% di € 1.200,00

€ 6.000,00 + € 800,00 + € 900,00 + € 1.000,00

€ 1.000,00

RE17	Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale	Spese alberghiere, alimenti e bevande	Spese formazione	Spese servizi certificazione competenze	Ammontare deducibile
		1	2	3	4
		900,00	7.700,00	1.000,00	8.700,00

Oneri di formazione e spese collegate

Le spese per l'**iscrizione a master e/o a corsi di formazione e/o di aggiornamento professionale**, nonché:

- gli oneri di iscrizione a convegni e congressi;
- le spese di partecipazione ai corsi per la formazione continua obbligatoria;
- gli oneri di viaggio e soggiorno;

si devono ritenere **integralmente deducibili** dal professionale, ai sensi dell'art. 54, c. 5, del Tuir, **entro il limite annuo di € 10.000,00**.



Un consulente del lavoro, nel corso del 2022, ha sostenuto i seguenti esborsi:

- € 6.000,00, per l'iscrizione a un master;
- € 1.200,00, per ristoranti e albergo connessi al master;
- € 800,00, per spese viaggio per arrivare alla sede del master.

Il rigo **RE17** del modello **Redditi PF** deve risultare così compilato:

75% di € 1.200,00

€ 6.000,00 + € 800,00 + € 900,00

RE17	Spese di iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi o a corsi di aggiornamento professionale	Spese alberghiere, alimenti e bevande	Spese formazione	Spese servizi certificazione competenze	Ammontare deducibile
	1	900,00	2 7.700,00	3 ,00	4 7.700,00

Minusvalenze

Nel **rigo RE18** devono essere annotate le minusvalenze di beni strumentali conseguite nel periodo d'imposta e derivanti da «cessione a titolo oneroso» o da «risarcimenti, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni».

Sussistono dubbi di deducibilità delle minusvalenze relative ai beni immobili strumentali non acquistati negli anni 2007, 2008 e 2009.



Un consulente del lavoro, nel corso del 2022, cede un'autovettura per € 5.000,00 che aveva acquistato nel 2019 per € 30.000,00.

Il fondo di ammortamento contabile alla fine del periodo d'imposta precedente risultava di entità pari a € 22.500,00 (25% di € 30.000,00 x 3), per cui la minusvalenza contabile è pari a € 2.500,00 (€ 30.000,00 – € 22.500,00 - € 5.000,00).

Poiché, ai fini fiscali, la **minusvalenza** da rilevare al rigo **RE18 del modello Redditi PF** è il risultato tra ammortamenti fiscalmente ridotti e quelli effettuati è necessario procedere nel modo seguente:

$$\begin{aligned} & \text{€ 2.500,00} \times [(\text{25\% del 20\% di € 18.075,99}) : \text{€ 22.500,00}] \\ & \text{€ 2.500,00} \times (\text{2.711,40} : \text{€ 22.500,00}) = \text{€ 301,27 (arr.€ 301,00)} \end{aligned}$$

RE18 Minusvalenze patrimoniali

301,00

Altre spese e oneri deducibili

	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
RE19 Altre spese documentate	(di cui ¹ ,00	² ,00	³ ,00) ⁴ ,00

Rigo RE19, col. 4 -> altre spese documentate deducibili, tra cui:

- il 20% delle spese sostenute nel periodo d'imposta, limitatamente a un solo veicolo, per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili (benzina, gasolio, metano, ecc.) utilizzati esclusivamente per la trazione di autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, nonché il 70% di tali spese sostenute per detti veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- il 20% delle altre spese (*diverse da quelle sostenute per l'acquisto di carburanti, lubrificanti e simili*), utilizzati esclusivamente per la trazione e limitatamente a un solo veicolo, nonché il 70% di tali spese sostenute relativamente ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- l'80% delle spese di manutenzione relative ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico;
- il 50% delle spese di impiego dei beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione e all'uso personale o familiare del contribuente e utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria o di noleggio;
- l'ammontare degli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà;

segue

Altre spese e oneri deducibili

	Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
RE19 Altre spese documentate	(di cui ¹ ,00	² ,00	³ ,00) ⁴ ,00

Rigo RE19, col. 4 -> altre spese documentate deducibili, tra cui (*segue*):

- 10% dell'IRAP, versata a titolo di saldo nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione, deducibile dal reddito di lavoro autonomo (*da indicare anche in colonna 1*);
- l'Irap versata relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti, versata nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione, a titolo di saldo, deducibile dal reddito di lavoro autonomo (*da indicare anche in colonna 2*);
- l'imposta municipale propria, relativa agli immobili strumentali, versata nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione (*da indicare anche in colonna 3*). Nella medesima colonna deve essere annotata anche l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano e dell'imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento;
- l'ammontare delle altre spese inerenti l'attività professionale o artistica, effettivamente sostenute e debitamente documentate, inclusi i premi di assicurazione per rischi professionali, tenendo presente che le spese afferenti i beni o servizi utilizzati in modo promiscuo sono deducibili nella misura del 50%.

Spese di assicurazione contro i mancati pagamenti

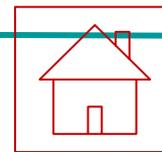
A norma dell'art. 5, comma 5, del Tuir, si devono ritenere **deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo** fornita da forme assicurative o di solidarietà.

Nella relazione illustrativa alla L. 81/2017 -> viene precisato che si tratta del pagamento di premi per polizze assicurative facoltative contro il rischio del mancato pagamento delle prestazioni professionali di lavoro autonomo.

Spese e oneri legali

Principio di inerenza -> le **spese e gli oneri legali**, se inerenti all'attività professionale, **sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo**.

Esempio -> vertenza legale tendente a far dichiarare la **responsabilità civile dell'amministratore (commercialista) nella gestione sociale** -> i costi sostenuti dal professionista che aveva rivestito la carica di amministratore di una società per le spese legali relative ad un procedimento civile intentato dalla società medesima.



***Aspetti procedurali e casi operativi
determinazione fiscale
reddito d'impresa
in contabilità ordinaria***



Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento ...



Spese di manutenzione, riparazione, ...

RIGO RF24 – spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile

Art. 102, c. 6, TUIR -> deduzione dal reddito di esercizio le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione effettuate su beni propri, per le quali non si sia provveduto alla loro capitalizzazione, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal libro cespiti ammortizzabili, **e di spendere l'eccedenza in quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello in cui i costi sono stati sostenuti.**

Art. 3, c.16-quater, D.L. 16/2012 -> abrogata la disposizione in base alla quale per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, il calcolo del plafond del 5% competeva in relazione al periodo di possesso.

Dal periodo d'imposta 2015 -> determinazione del plafond di deducibilità avviene applicando il 5% al valore dei beni ammortizzabili **all'inizio del periodo d'imposta.**

Spese di manutenzione, riparazione, ...



nel corso dell'anno 2022 la S.r.l. ha sostenuto **spese di manutenzione per complessivi € 13.500,00** [valore contabile del plafond dei beni ammortizzabili all'1 gennaio 2022 pari a € 230.000,00] e, inoltre, deve imputare eccedenze di oneri di manutenzione periodi d'imposta precedenti per € 500,00.

- Spese di manutenzione -> € **13.500,00.**
meno:
- quota spese manutenzione deducibile [5% di € 230.000,00] -> € **11.500,00.**
uguale:
- eccedenza **non deducibile nel 2022**
da imputare nei 5 esercizi successivi per
un'entità di quota annua pari a € 400,00. -> € **2.000,00.**

Nel modello **REDDITI 2023 SC** deve risultare annotata tra le **variazioni in aumento**, tutta la predetta eccedenza che deve essere rinviata per futura competenza:

RF24 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)

2.000,00

Spese di manutenzione ...

e, inoltre, deve imputare eccedenze di oneri di manutenzione periodi d'imposta precedenti per **€ 500,00**.

Poiché nel corso dei precedenti esercizi sociali era stata rinviata per competenza a quote nei cinque periodi d'imposta successivi l'eccedenza di entità superiore al 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili che risultavano all'inizio dell'esercizio dal registro dei cespiti.

Ne deriva, di conseguenza, stando ai dati previsti -> nell'esercizio sociale o **periodo d'imposta 2022** deve necessariamente risultare scomputata la quota di eccedenze pregresse del periodo oggetto di dichiarazione **per l'importo di € 500,00** -> da annotare **nel rigo RF55 "Altre variazioni in diminuzione" con il codice «6»**

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	
	6	500,00			,00		,00
	7				,00	11	12
		,00			,00		,00
	13	14	15	16	17	18	
		,00		,00		,00	
	19	20	21	22	23	24	
		,00		,00		,00	
	25	26	27	28	29	30	
		,00		,00		,00	
31	32	33	34	35	36		
	,00		,00		,00		
37	38	39	40	41	42		
	,00		,00		,00		
43	44	45	46	47	48		
	,00		,00		,00		
49	50	51	52	53	54		
	,00		,00		,00		
						55	,00

Contributi in conto capitale



Contributo in conto capitale



nel corso del **2022**, ha **riscosso un contributo in conto capitale di € 30.000,00**, deliberato l'anno precedente (*con esercizio dell'opzione -> tassazione per quote in 5 periodi d'imposta*).

A favore della società è stata deliberata nel **corso dell'anno 2021** l'assegnazione di un **contributo in conto capitale di € 30.000,00** -> **contributo che risulta interamente incassato nel 2022**.

Dal punto di vista:

- **civilistico** -> il **contributo in conto capitale** doveva necessariamente risultare imputato interamente nel conto economico del periodo d'imposta 2021 (**criterio di competenza**) e, quindi, non ha esplicato effetti ai fini fiscali;
- **fiscale** -> il **contributo in conto capitale** si rende operativo secondo il **principio di cassa** -> per cui in sede di redazione dell'adempimento dichiarativo **Redditi SC 2023** per il periodo d'imposta precedente è stata espressamente annotata una *variazione in diminuzione* per l'intero ammontare del contributo [**€ 30.000,00**].

Contributo in conto capitale



nel corso del **2022**, ha riscosso un contributo in conto capitale di **€ 30.000,00**, deliberato l'anno precedente (*con esercizio dell'opzione -> tassazione per quote in 5 periodi d'imposta*).

La S.r.l. ha deciso di imputare/rateizzare la sopravvenienza attiva in 5 quote costanti, per cui in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2022 (**modello Redditi SC 2023**) deve rilevare:

- una variazione **in aumento** di € 30.000,00 -> **riga RF31**;
- una variazione **in diminuzione** di € 30.000,00 -> **riga RF35**;
- una variazione **in aumento** di € 6.000,00 -> **riga RF8**.

RF8 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b) **6.000,00**

	13	2	30.000	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	,00	21	22	,00	23	24	,00
RF31	25	26	,00	,00	27	28	,00	29	30	,00
Altre variazioni in aumento	31	32	,00	,00	33	34	,00	35	36	,00

RF35 Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b)) **30.000,00**

Contributo in conto capitale



nel corso del **2022**, ha **riscosso un contributo in conto capitale di € 30.000,00**, deliberato l'anno precedente (*con esercizio dell'opzione -> tassazione per quote in 5 periodi d'imposta*).

Attenzione -> ai fini dichiarativi le annotazioni nel modello REDDITI SC 2023 del **CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE** si possono considerare concluse?

No! Infatti, è necessario redigere anche il quadro RS, nel quale rilevare:

- **a rigo RS128 -> € 30.000,00** che costituisce l'importo complessivo da rateizzare a norma dell'art. 88, c. 3, lettera b) del Tuir;
- **a rigo RS129 -> € 6.000,00**, che rappresenta l'entità della quota costante annua dell'importo da rateizzare nel rispetto del disposto di cui all'art. 88, c. 3, lettera b) del Tuir.

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS126 Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS127 Quota costante dell'importo del rigo RS126	,00		,00
	RS128 Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)			30.000,00
	RS129 Quota costante dell'importo del rigo RS128			6.000,00

Contributi a fondo perduto



Contributo a fondo perduto



nel corso del 2022, dopo aver presentato l'apposita istanza, ha **percepito un contributo a fondo perduto** (ex art. 1 del D.L. 73/2022) per **€ 5.000,00**.

Il **contributo a fondo perduto** (ex art. 1 del D.L. 73/2022) **non partecipa alla formazione del reddito imponibile del contribuente**, anche se contabilmente è stato imputato a conto economico (*si deve compilare il rigo RS401*), con l'apposito codice aiuto desumibile dalla "Tabella codici aiuti di Stato", se i dati necessari per la registrazione nel RNA non sono stati già comunicati mediante l'autodichiarazione di cui all'art. 3 del D.M. 11.12.2021).

Ne deriva, di conseguenza, che in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2022 (**modello Redditi SC 2023**) per detto «**contributo**» che costituisce «**Aiuto di Stato**» è necessario procedere alla rilevazione di una **variazione in diminuzione di € 5.000,00 -> rigo RF55** (utilizzando il codice 99), oltre all'iniziale previsione di indicazione del medesimo nel **rigo RS401**:

	1	2	3	4	5	6	
	99	5.000	,00		,00		,00
	7	8	,00	9	10	,00	11
							12
	13	14	,00	15	16	,00	17
							18
	19	20	,00	21	22	,00	23
							24
	25	26	,00	27	28	,00	29
							30
	31	32	,00	33	34	,00	35
							36
	37	38	,00	39	40	,00	41
							42

RF55 Altre variazioni in diminuzione

Contributo a fondo perduto



nel corso del 2022, dopo aver presentato l'apposita istanza, ha **percepito un contributo a fondo perduto** (ex art. 1 del D.L. 73/2022) per **€ 5.000,00**.

PROSPETTO "AIUTI DI STATO NEL MOD. REDDITI 2023 – ESONERO

Le istruzioni al modello chiariscono che per gli aiuti elencati nel quadro A per i quali sono presenti i campi "Settore" e "Codice attività«:

- è possibile (*facoltà*) fornire, ove richiesto, i dati relativi alla "Forma giuridica" e alla "Dimensione dell'impresa" secondo la disciplina UE richiesti per la registrazione nel RNA;
- compilando anche i campi 5 (Settore) e 6 (Codice attività) nel quadro A (è sufficiente indicare uno dei codici ATECO ammissibili).

In tal caso spetterà all'Agenzia la **compilazione del RNA, ma non sussiste l'esonero** della compilazione dell'**apposito prospetto del quadro RS nel modello Redditi 2023**.

Tuttavia, tale scelta deve riguardare tutti gli aiuti per i quali sono presenti i campi "Settore" e "Codice attività«, tranne l'ipotesi in cui l'aiuto sia fruito nell'ambito di diversi settori (*nel qual caso ricorre l'obbligo del quadro RS e nel campo 5 "Settore" va indicato il cod. "6", senza compilare il campo 6 "Codice attività"*).

Contributo a fondo perduto



nel corso del 2022, dopo aver presentato l'apposita istanza, ha **percepito un contributo a fondo perduto** (ex art. 1 del D.L. 73/2022) per **€ 5.000,00**.

Per il **contributo a fondo perduto** (ex art. 1 del D.L. 73/2022) era stato precisato la non redazione del **rigo RS401**, in quanto l'invio dell'apposita **autodichiarazione** [il prospetto "aiuti di Stato" del **quadro RS** del modello **REDDITI 2023**, non consente di non presentare l'autodichiarazione per il monitoraggio del rispetto dei requisiti e dei massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato].

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	
33										
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante			
11-A	12	13	14		15	16	17			
RS401	SR	1	41.....		1		,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				
		20				,00				

Spese di rappresentanza



Spese di rappresentanza



nel corso dell'anno 2022 ha sostenuto spese di rappresentanza (compreso l'acquisto di beni di costo unitario superiore ad € 50,00) per complessivi **€ 48.000,00** [ricavi complessivi del 2022: € 2.000.000,00].

Deducibilità delle spese di rappresentanza

spese di rappresentanza (art. 108, c. 2 Tuir e D.M. 19 novembre 2008) -> deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti a determinati requisiti di congruità e inerenza

Limiti di deducibilità -> in misura pari:

- **all'1,5%** dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa (come da dichiarazione dei redditi) -> fino a 10 milioni di euro;
- **allo 0,60%** dei suddetti ricavi e proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- **allo 0,40%** dei suddetti ricavi e proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Spese di rappresentanza



nel corso dell'anno 2022 ha sostenuto spese di rappresentanza (compreso l'acquisto di beni di costo unitario superiore ad € 50,00) per complessivi **€ 48.000,00** [ricavi complessivi del 2022: € 2.000.000,00].

Spese di rappresentanza sostenute nel 2022 -> **€ 48.000,00.**

Entità massima deducibile -> 1,50% di € 2.000.000,00 = **€ 30.000,00.**

In pratica, le spese di rappresentanza sostenute nel 2022 **superano per € 18.000,00** il limite massimo di deducibilità consentito (**€ 30.000,00**).

Che fare in sede di compilazione del modello REDDITI SC 2023?

È necessario effettuare una **variazione**:

➤ **in aumento -> a rigo RF23, col. 2** (da riportare anche in col. 3) per l'importo complessivo annotato a conto economico = **€ 48.000,00**;

RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	48.000 ,00	3	48.000 ,00
------	--	---	-----	---	-------------------	---	-------------------

➤ **in diminuzione -> a rigo RF43, col. 2** (da ripetere anche in col. 3), per la quota fiscalmente deducibile -> **€ 30.000,00.**

RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	,00	2	30.000 ,00	3	30.000 ,00
------	---	---	-----	---	-------------------	---	-------------------

Accantonamento fondo svalutazione crediti



Accantonamento fondo svalutazione crediti



nel corso dell'anno 2022 viene effettuato un accantonamento integrativo del **fondo svalutazione crediti per € 2.500,00** [crediti verso clienti iscritti in bilancio pari a € 500.000,00 -> incremento del fondo, esistente per € 24.000,00, dello 0,50%].

Situazione numerica riepilogativa dei dati contabili:

Fondo svalutazione crediti ante accantonamento	24.000,00	dato al 31.12.2022
Crediti commerciali al 31/12/2022	500.000,00	dato al 31.12.2022
Calcolo quota accantonamento di competenza dell'esercizio 2022	2.500,00	0,50% di 500.000,00
Entità fondo massimo consentito	25.000,00	5% di 500.000,00
Entità massima fiscalmente accantonabile (art. 106 del Tuir)	1.000,00	25.000,00 – 24.000,00

Accantonamento fondo svalutazione crediti



nel corso dell'anno 2022 viene effettuato un accantonamento integrativo del **fondo svalutazione crediti per € 2.500,00** [crediti verso clienti iscritti in bilancio pari a € 500.000,00 -> incremento del fondo, esistente per € 24.000,00, dello 0,50%].

Entità massima fiscalmente accantonabile per 2022

ai sensi dell'art. 106 del Tuir ->

€ 1.000,00.

Incremento effettuato al fondo svalutazione crediti

In sede di redazione del bilancio d'esercizio 2022 ->

€ 2.500,00.

Si rende necessaria, pertanto, una **variazione in aumento** di **€ 1.500,00** [€ 2.500,00 - € 1.000,00] da rilevare **al rigo RF31 con il codice «41»:**

	1	2	3	4	5	6
	41	1.500,00			,00	,00
	7	8	9	10	11	12
			,00		,00	,00
	13	14	15	16	17	18
			,00		,00	,00
	19	20	21	22	23	24
			,00		,00	,00
RF31	25	26	27	28	29	30
Altre			,00		,00	,00
variazioni	31	32	33	34	35	36
in aumento			,00		,00	,00

Accantonamento fondo svalutazione crediti



nel corso dell'anno 2022 viene effettuato un accantonamento integrativo del **fondo svalutazione crediti per € 2.500,00** [crediti verso clienti iscritti in bilancio pari a € 500.000,00 -> incremento del fondo, esistente per € 24.000,00, dello 0,50%].

Crediti commerciali al 31 dicembre 2022 ->	€ 500.000,00.
Fondo svalutazione crediti ante accantonamento ->	€ 24.000,00.
Entità massima fiscalmente accantonabile per 2022 ->	€ 1.000,00.
Incremento effettuato a fondo svalutazione crediti ->	€ 2.500,00.
Variazione in aumento nel modello REDDITI 2023 SC ->	€ 1.500,00.

Si può considerare conclusa la compilazione del modello **REDDITI 2023 SC** per quanto attiene l'**ACCANTONAMENTO AL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI?**

Sì, ma manca il dettaglio analitico dei dati predetti che deve anche risultare esposto nel -> **QUADRO RS - Sez. II – Soggetti diversi dagli intermediari finanziari e dalle imprese di assicurazioni**

RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	¹	24.000 ,00	²	24.000 ,00
RS65	Perdite dell'esercizio	¹	,00	²	,00
RS66	Differenza				24.000 ,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	¹	2.500 ,00	²	1.000 ,00
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	¹	27.500 ,00	²	25.000 ,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	¹	472.500 ,00	²	500.000 ,00

Compensi ad amministratori e sindaci



Compensi ad amministratori e sindaci



nel corso dell'anno 2022 (dopo il 12 gennaio) ha corrisposto compensi di competenza del periodo d'imposta precedente agli amministratori per € 5.500,00 e al collegio sindacale per € 6.000,00.

Nel corso dell'anno 2022 (dopo il 12 gennaio) sono stati corrisposti compensi di competenza del periodo d'imposta precedente (anno 2021):

- agli amministratori per € 5.500,00;
- al collegio sindacale di € 6.000,00.

Per il **compenso pagato agli amministratori**, la cui imputazione a conto economico è avvenuta nell'anno 2021 (*e rinviata fiscalmente in REDDITI SC 2022 con una variazione in aumento*), è necessario effettuare nel quadro RF del modello REDDITI 2023 SC una **variazione in diminuzione** (rigo RF40):

RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	5.500 ,00
------	---	------------------

in quanto detti compensi sono deducibili secondo il criterio di cassa (art. 95, c. 5, del Tuir), mentre per quanto concerne **i compensi del collegio sindacale non è necessari alcuna variazione**, in quanto detti compensi sono da ritenersi deducibili secondo il «**principio della competenza**».

Costi inerenti agli automezzi



Costi e oneri inerenti agli autoveicoli



nel corso dell'anno 2022 ha sostenuto **costi per carburante autovetture per € 6.000,00** (compresa la quota non detratta dell'Iva) e imputato a conto economico **ammortamenti per € 6.650,00**.

Gli oneri sostenuti o imputati per i carburanti delle autovetture a deducibilità limitata nel 2022 sono deducibili nel limite, di regola, del 20% dell'entità base di riferimento (*Iva deducibile al 40%, per cui nel costo del carburante si deve considerare contabilizzata anche la quota non detratta*).

Pertanto, ai fini dell'adempimento dichiarativo si deve considerare quanto segue:

- Carburante-> **quota deducibile** [20% di € 6.000,00 = € 1.200,00];
- Carburante-> **quota non deducibile** -> **€ 4.800,00** [€ 6.000,00 – 1,200,00];
che deve risultare indicata al **rigo RF18** quale **variazione in aumento**.

RF18 Spese per mezzi di trasporto in deducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR

4.800,00

Costi e oneri inerenti agli autoveicoli



nel corso dell'anno 2022 ha sostenuto **costi per carburante autovetture per € 6.000,00** (compresa la quota non detratta dell'Iva) e imputato a conto economico **ammortamenti per € 6.650,00**.

Gli oneri sostenuti o imputati nel 2022 per l'autovettura a deducibilità limitata, compresi gli ammortamenti, possono essere dedotti nel limite, di regola, del 20% dell'entità base di riferimento.

Ai fini dell'adempimento dichiarativo.

- *quota ammortamento fiscalmente deducibile* **€ 1.330,00** [20% di € 6.650,00];
- *quota ammortamento fiscalmente non deducibile* -> **€ 5.320,00** [€ 6.650,00 – 1.330,00], che coincide con l'80% di € 6.650,00).
che deve risultare indicata al **rigo RF21** quale **variazione in aumento**.

RF21	Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	5.320 ,00	ex art. 104 ²	,00 ³	5.320 ,00
------	-----------------------------	--	------------------	--------------------------	------------------	------------------

Acquisto bene strumentale nuovo e credito d'imposta



Acquisto bene strumentale e credito d'imposta



nel corso dell'anno 2022 ha effettuato un acquisto di bene strumentale nuovo (compreso nell'allegato A della L. 232/2016 - aliquota 15%) per € 20.000,00 + Iva, per il quale compete il «credito d'imposta».

Per gli **investimenti aventi a oggetto beni materiali strumentali nuovi (compresi nell'allegato A della L. 232/2016)**, il credito d'imposta viene riconosciuto in misura distinta in base al periodo di effettuazione degli investimenti: **per il periodo d'imposta 2022 -> il «credito d'imposta» compete nella misura del 50% per la quota di investimenti fino a € 2,5 milioni,**

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate con **circolare n. 9/2022** ha precisato che:

- la rilevanza delle operazioni di locazione finanziaria è riconosciuta sulla base di un principio di "sostanziale";
- il mancato riferimento ai contratti di locazione finanziaria deve essere imputato a un mero difetto di coordinamento formale;
- i beni materiali strumentali di costo unitario inferiore a € 516,46 sono ammissibili al credito d'imposta e, quindi, concorrono alla sua determinazione, indipendentemente dalla circostanza che, in sede contabile e fiscale, il contribuente scelga di dedurre o di non dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento.

Acquisto bene strumentale e credito d'imposta



nel corso dell'anno 2022 ha effettuato un acquisto di bene strumentale nuovo (compreso nell'allegato A della L. 232/2016 - aliquota 15%) per € 20.000,00 + Iva, per il quale compete il «credito d'imposta».

Ai fini dell'adempimento dichiarativo:

- **credito d'imposta spettante -> € 10.000,00** [50% di € 20.000,00];
 - **applicando il metodo indiretto** e considerando la riduzione alla metà per il primo periodo d'imposta:
 - Quota di competenza 2022 -> [50% del 15%] di € 10.000,00 = € 750,00;
 - Credito d'imposta da riscontare -> € 9.250,00 [€ 10.000,00 - € 750,00];
- e, quindi, è necessario compilare
- **il Rigo RF55 del modello Redditi SC 2023;**
 - per rilevare la **variazione in diminuzione di € 750,00** specificando il **codice residuale «99»**.

	99	2	750	,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	
RF55	Altre	25	variazioni in	,00	27	28	,00	29	30	,00
	diminuzione	31		,00	33	34	,00	35	36	,00

Utili da partecipazioni



Utili da partecipazioni



nel corso dell'anno 2022 ha **incassato utili dalla partecipazione in una società di persone (sas)** per **€ 30.000,00**, a fronte di reddito **attribuito per trasparenza di € 108.000,00.**

- Incasso quota distribuzione di utili dalla partecipata sas contabilizzata a conto economico ->
€ 30.000,00;
- Quota redditi complessivo di competenza per trasparenza della partecipata sas ->
€ 108.000,00.

Nel **quadro RF del modello Redditi 2023 SC** deve essere rilevata:

➤ **una variazione in aumento** di € 108.000,00 -> rigo RF58, col. 1:

RF58	Redditi da partecipazione	¹	108.000	²	,00	,00	reddito minimo	³	,00	⁴	108.000	,00
------	---------------------------	--------------	----------------	--------------	-----	-----	----------------	--------------	-----	--------------	----------------	-----

➤ **una variazione in diminuzione** di € 30.000,00 -> rigo RF36:

RF36	Utili da partecipazione in società di persone o in GEIE										30.000	,00
------	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---------------	-----

L'operazione, però, necessita anche della specifica rilevazione nel prospetto del quadro RS nel rispetto del disposto di cui all'art. 101, c. 6, del Tuir.

Utili da partecipazioni



nel corso dell'anno 2022 ha **incassato utili dalla partecipazione in una società di persone (sas)** per **€ 30.000,00**, a fronte di reddito **attribuito per trasparenza di € 108.000,00**.

Nel **prospetto del quadro RS -> Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice** (art. 101 , c. 6 del Tuir) deve risultare evidenziata in dettaglio l'imputazione del reddito per trasparenza, nel modo seguente:

RS91	Codice fiscale	Quadro RH	Perdita pregressa	Perdita del presente periodo d'imposta
	Codice fiscale sas partecipata	2	3 ,00	4 ,00
RS92	Reddito attribuito	(di cui reddito minimo 1	,00)	2 108.000,00
RS93	Reddito al netto delle perdite	Perdite pregresse	1 ,00	2 108.000,00
RS100	Totale redditi (da riportare nel quadro RF)	(di cui reddito minimo 1	,00)	2 108.000,00
RF58	Redditi da partecipazione	1 108.000,00	2 ,00	reddito minimo 3 ,00
				4 108.000,00

Locazione unità immobiliare abitativa



Locazione unità abitativa



nel corso dell'anno 2022 ha riscosso canoni d'affitto per un'unità abitativa (**rendita catastale rivalutata pari a € 2.400,00**) di **€ 24.000,00** e ha sostenuto **spese condominiali per € 2.600,00**.

I redditi dei fabbricati, che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito secondo le risultanze catastali.

Ne deriva, di conseguenza, che nel modello **REDDITI 2023 SC** è necessario rilevare le seguenti **variazioni in:**

- **aumento (rigo RF10)** – per il canone locazione percepito -> **€ 24.000,00;**
- **aumento (rigo RF11)** – per le spese condominiali sostenute -> **€ 2.600,00;**
- **diminuzione (rigo RF39)** – per canone locazione percepito -> **€ 24.000,00;**

come di seguito evidenziato:

RF10 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	24.000 ,00
RF11 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10	2.600 ,00
RF39 Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	24.000 ,00

Plusvalenza patrimoniale rateizzabile



Plusvalenza patrimoniale rateizzabile



nel corso dell'anno 2022, la società a seguito della cessione di un cespite iscritto in bilancio da oltre tre anni, ha realizzato una **plusvalenza di € 50.000,00** (da rendere imponibile in 5 quote annuale di pari importo).

Calcolo del possesso del cespite per oltre tre anni [gg. 365 x 3 = gg. 1.095]:

Caso 1:

- **Data acquisto cespite: 20 settembre 2019;**
- **Data cessione cespite: 8 giugno 2022;**
- **Durata possesso del bene: giorni 992.**

La plusvalenza non può essere rateizzata e, quindi, deve essere resa imponibile interamente

Caso 2:

- **Data acquisto cespite: 22 maggio 2018;**
- **Data cessione cespite: 30 maggio 2022;**
- **Durata possesso del bene: giorni 1.400.**

La plusvalenza può essere rateizzata e, quindi, può non essere resa imponibile interamente

Plusvalenza patrimoniale rateizzabile



nel corso dell'anno 2022, la società a seguito della cessione di un cespite iscritto in bilancio da oltre tre anni, ha realizzato una **plusvalenza di € 50.000,00** (da rendere imponibile in 5 quote annuale di pari importo).

Regola -> la plusvalenza realizzata sulla cessione di un bene ammortizzabile iscritto in bilancio da più di 3 anni può beneficiare della tassazione in 5 rate costanti, anche se civilisticamente è di competenza dell'esercizio o periodo d'imposta in cui risulta ceduto il cespite.

Nel **modello REDDITI 2023 SC** per quanto attiene la plusvalenza di **€ 50.000,00** regolarmente contabilizzata a conto economico si deve procedere a rilevare la **variazione in:**

- **aumento (riga RF7)** – per 1/5 della plusvalenza -> **€ 10.000,00;**
- **diminuzione (riga RF34)** – per l'intera plusvalenza -> **€ 50.000,00;**

come di seguito evidenziato:

RF7 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	¹ 10.000,00	² 10.000,00
RF34 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	¹ 50.000,00	² 50.000,00

tenendo presente che i medesimi dati devono necessariamente anche essere rilevati nell'apposito **prospetto del quadro RS.**

Plusvalenza patrimoniale rateizzabile



nel corso dell'anno 2022, la società a seguito della cessione di un cespite iscritto in bilancio da oltre tre anni, ha realizzato una **plusvalenza di € 50.000,00** (da rendere imponibile in 5 quote annuale di pari importo).

Il prospetto in argomento riguardante il differimento della tassazione delle plusvalenze deve essere compilato **esclusivamente** nell'anno in cui viene operata la scelta per la rateazione. Ne deriva, che si deve rilevare:

- **nel rigo RS126 (colonna 1)** -> l'importo complessivo delle plusvalenze oggetto di rateazione (art. 86, c. 4, del Tuir);
- **nel rigo RS127 (colonna 1)** -> l'entità corrispondente alla quota costante prescelta per le plusvalenze.

Come accennato, i dati che hanno interessato il **quadro RF del modello REDDITI SC 2023** devono anche risultare iscritti nel prospetto **«plusvalenze e sopravvenienze attive» del quadro RS** nel modo seguente:

RS126 Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	¹	50.000,00	e 88, comma 2	²	,00
RS127 Quota costante dell'importo del rigo RS126	¹	10.000,00		²	,00
RS128 Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)					,00
RS129 Quota costante dell'importo del rigo RS128					,00

Irap dovuta e possibile deduzione Irap



Irap dovuta e possibile deduzione Irap



nell'anno 2022, si è rilevato a **conto economico un ammontare Irap di competenza dell'esercizio per € 9.752,00** e ha corrisposto:

- saldo Irap inerente al periodo d'imposta precedente per **€ 2.000,00**;
- acconti Irap per l'anno oggetto di adempimento dichiarativo per **€ 8.000,00**.

Se nel conto economico della Società a responsabilità limitata risulta contabilizzato un ammontare **Irap di € 19.752,00 (pari al 3,90% di € 506.462,00)**, ai sensi dell'art. 99, c. 1, del Tuir, la medesima, **come regola generale procedurale**, si deve ritenere «non deducibile» nell'ambito dell'Ires, per cui in sede di adempimento dichiarativo **Modello REDDITI SC 2023** si dovrà procedere a rilevare la **variazioni in aumento (nel rigo RF16)** come di seguito indicato:

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

19.752,00

N.B.: in questa sede, si ritiene opportuno rammentare che:

- *l'art. 2 del D.L. 201/2011*, ha previsto la deduzione di una quota parte dell'Irap gravante sul costo del personale dipendente e assimilati (*non considerato nel caso in esame*);
- *il D.L. 185/2008* riconosce una deduzione ai soli interessi passivi netti e oneri assimilati.

Irap dovuta e possibile deduzione Irap



nell'anno 2022, si è rilevato a **conto economico un ammontare Irap di competenza dell'esercizio per € 9.752,00** e ha corrisposto:

- saldo Irap inerente al periodo d'imposta precedente per **€ 2.000,00**;
- acconti Irap per l'anno oggetto di adempimento dichiarativo per **€ 8.000,00**.

DEDUZIONE DEL 10% DELL'IRAP

L'art. 6, c. 1, del D.L. 185/2008, prevede la deduzione del 10% dell'Irap pagata nel corso del periodo d'imposta forfetariamente riferita all'imposta dovuta sugli interessi passivi deducibili netti dovuti.

Nel quadro RF del **modello REDDITI 2023 SC** può essere rilevata **variazione:**

- **in diminuzione (rigo RF55 -> codice 12) -> per il 10% di € 10.000,00 (€ 2.000,00 + € 8.000,00) = € 1.000,00**

come di seguito evidenziato:

	12	2	1.000	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
RF55	Altre	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	variazioni in	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	diminuzione									

Imposte anticipate e perdite fiscali



Imposte anticipate e perdite fiscali

**Principio contabile
OIC n. 25**

**differenze
temporanee
sorgono a seguito di**

Operazioni che hanno effetto sul conto economico = componenti negativi (o positivi) di reddito parzialmente o totalmente indeducibili (o imponibili) ai fini fiscali.

Fiscalmente -> dette differenze derivano dalle differenze **tra il risultato civilistico e il reddito imponibile**, che hanno origine in un esercizio e si annullano in uno o più esercizi successivi [ricavi e costi (o di parte di essi) che concorrono a formare il reddito imponibile in un esercizio diverso da quello riguardante il risultato civilistico].

Operazioni che non hanno effetto sul conto economico = operazioni straordinarie (fusioni, scissioni o conferimenti), correzioni di errori commessi in esercizi precedenti, cambiamenti di principi contabili, rivalutazione di attività iscritte nello stato patrimoniale a seguito di specifiche leggi o riserve in sospensione di imposta.

Imposte anticipate e perdite fiscali

**Principio contabile
OIC n. 25**

differenze deducibili
se, in futuro,
prevedono una
**variazione fiscale in
diminuzione**

Ipotesi -> variazione in aumento effettuata nel periodo d'imposta di competenza pari all'entità delle spese di manutenzione eccedenti il plafond = **variazione temporanea -> deducibile in futuro**

nei cinque periodi d'imposta successivi verranno effettuate cinque **variazioni in diminuzione** di pari entità che in concreto riassorbiranno la variazione in aumento iniziale

differenze temporanee deducibili -> generano imposte anticipate (dovute nell'esercizio superiori quelle di competenza rilevate in bilancio = attività per imposte anticipate per le entità minori che saranno corrisposte negli esercizi successivi).

Imposte anticipate e perdite fiscali

Art. 84 Tuir -> prevede di scomputare perdite fiscali dal reddito imponibile negli anni successivi nella misura :

- del **80%** di quest'ultimo, se sono state prodotte dal quarto periodo successivo alla costituzione della società (*comma 1*);
- del **100%** di quest'ultimo, se sono state prodotte nei primi tre periodi d'imposta dopo la costituzione della società (*comma 2*).



Una S.r.l., costituita nell'anno 2000, per il periodo d'imposta 2022 ha generato per la prima volta perdite fiscali per € 120.000,00. In relazione al piano aziendale quinquennale, **prevede di ottenere nei periodi d'imposta successivi redditi imponibili da cui potranno essere scomputate integralmente le perdite fiscali** -> pertanto **stanzia le attività per imposte anticipate.**

RISULTATI ECONOMICI FISCALI ANNI SUCCESSIVI AL 2022 (in euro)

2023	2024	2025	2026	2027
20.000,00	24.000,00	30.000,00	36.000,00	40.000,00

Imposte anticipate e perdite fiscali

SITUAZIONE RECUPERO PERDITA 2022 DI € 120.000,00 [IRES 24%]

Periodi d'imposta	Reddito fiscale (in euro)	Recupero perdita 2022	Reddito ai fini fiscali	Imposte anticipate (CE 22)	Credito per imposte anticipate	Imposte correnti (Ires 24%)
2022	-120.000	0	0	28.800	28.800	0
2023	20.000	16.000	4.000	-3.840	24.960	960
2024	24.000	19.200	4.800	-4.608	20.352	1.152
2025	30.000	24.000	6.000	-5.760	14.592	1.440
2026	36.000	28.800	7.200	-6.912	7.680	1.728
2027	40.000	32.000	8.000	-7.680	0	1.920
Recupero perdita ->		120.000				



Imposte anticipate e perdite fiscali

ANNOTAZIONI IN CONTABILITÀ GENERALE D'IMPRESA

al 31.12.2022	Credito per imposte anticipate (SP) a Imposte anticipate (CE)	28.800
al 31.12.2023	Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP)	3.840
al 31.12.2024	Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP)	4.608
al 31.12.2025	Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP)	5.760
al 31.12.2026	Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP)	6.912
al 31.12.2027	Imposte anticipate (CE) a Credito per imposte anticipate (SP)	7.680

La soluzione del caso è corretta e rispetta le regole procedurali?

Beni concessi in godimento ai soci



Beni concessi in godimento ai soci

Principio procedurale

i costi relativi ai beni dell'impresa, concessi in godimento ai soci e/o ai familiari per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, non sono deducibili dal reddito imponibile ai sensi dell'art. 2, comma 36-quaterdecies, del D.L. 13.8.2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14.9.2011, n. 148 (*cf. circolare dell'Agenzia delle entrate del 15.6.2012, n. 24/E*)

Regole di natura fiscale

differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa ai soci o familiari dell'imprenditore = reddito diverso (art. 67, c. 1, lett. h-ter) del Tuir).

Detta differenza concorre alla formazione del reddito imponibile del socio o familiare utilizzatore, da annotare nel rigo RL10 del modello REDDITI PF 2023.

modello REDDITI SC 2023 - rigo RF31 (altre variazioni in aumento) - codice "34" -> per non deducibilità dei costi.

Beni concessi in godimento ai soci

Precisazioni dell'Agenzia delle entrate

Sussiste l'indeducibilità "in ogni caso", in capo all'impresa commerciale concedente, **di tutti i costi relativi ai beni concessi in godimento.**

Per l'impresa si devono **ritenere non deducibili non solo i costi sostenuti per l'acquisto dei beni concessi in godimento**, ma anche le eventuali altre spese e componenti negativi relativi agli stessi beni **quali, ad esempio, le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria, le spese di gestione e tutte le altre spese ad essi relative.**

Deroga per detta non deducibilità -> quando sono concessi in godimento beni per i quali il Tuir prevede già una limitazione alla deducibilità (*es.: concessione in godimento degli autoveicoli che rientrano nel regime di indeducibilità previsto dall'art. 164 del Tuir*).

Beni concessi in godimento ai soci

**Come
procedere per
rilevare la
quota di
indeducibilità**

per individuare la parte di indeducibilità dei costi relativi al bene concesso in godimento -> differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo pattuito e tassato dalla società.

In pratica, **i costi indeducibili** devono essere calcolati applicando ai costi relativi al bene concesso in godimento, la percentuale derivante dal rapporto tra la differenza di cui sopra e il valore di mercato del diritto di godimento.



- Corrispettivo pattuito per la concessione in godimento del bene: € 16.000,00;
- Valore di mercato del diritto di godimento: € 20.000,00;
- Costi complessivamente sostenuti nell'anno per il bene concesso in godimento: € 2.000,00;

Conteggio

$$\frac{2.000,00 \times (20.000,00 - 16.000,00)}{20.000,00} = 400,00$$

Beni concessi in godimento ai soci



- Corrispettivo pattuito per la concessione in godimento del bene: € 16.000,00;
- Valore di mercato del diritto di godimento: € 20.000,00;
- Costi complessivamente sostenuti nell'anno per il bene concesso in godimento: € 2.000,00;

Come rilevare la non deducibilità dei costi nell'ambito dell'adempimento dichiarativo modello REDDITI SC 2023?

	1	2		3	4		5	6	
	34		400			,00			,00
		8		9	10		11	12	
						,00			,00
	13	14		15	16		17	18	
			,00			,00			,00
	19	20		21	22		23	24	
			,00			,00			,00
RF31	25	26		27	28		29	30	
Altre			,00			,00			,00
variazioni	31	32		33	34		35	36	
in aumento			,00			,00			,00
	37	38		39	40		41	42	
			,00			,00			,00
	43	44		45	46		47	48	
			,00			,00			,00
	49	50		51	52		53	54	
			,00			,00			,00
									55
									,00

La soluzione del caso è corretta e rispetta le regole procedurali?

Come regola: sì – ma, forse, si devono tenere in considerazione altre variabili?

Beni concessi in godimento ai soci

Considerazioni operative

limitazioni alla deducibilità delle quote di ammortamento relative ai beni in godimento -> comportano che gli stessi devono considerarsi relativi all'impresa nella corrispondente limitata misura.

le eventuali plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione a terzi -> rilevano ai fini fiscali allo stesso modo.

nel caso in cui il bene venga concesso in godimento ai soci o loro familiari da una società di persone oppure da una società a responsabilità limitata che ha optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 del Tuir -> il maggior reddito della società derivante dall'indeducibilità dei costi deve essere imputato esclusivamente ai soci utilizzatori (*anche nell'ipotesi in cui il bene sia utilizzato dai loro familiari*).

Contributi e imposizione diretta



Contributi e imposizione diretta

Fiscalmente i «contributi» possono essere suddivisi nelle seguenti fattispecie:

contributi «ricavi» (ex art. 85, lett. g) del Tuir -> *contributi in denaro o in natura al valore nominale spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto)*

contributi «ricavi» (ex art. 85, lett. h) del Tuir -> *contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, erogati da qualunque soggetto anche diverso dallo Stato o da altri enti pubblici)*

contributi «sopravvenienza attiva» (ex art. 88, c. 3, lett. b) del Tuir -> *proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità)*

contributi in «conto impianti» -> se l'erogazione è subordinata all'acquisizione o alla realizzazione di beni strumentali ammortizzabili (ris. Ag. Entrate 29.3.2002, n. 100 e 22.1.2010, n. 2)

Contributi in conto esercizio

**Finalità del
«contributo in
conto esercizio»**

erogazioni tendenti a sostenere la gestione corrente dell'impresa, come, a titolo meramente indicativo:

- i contributi dell'Unione europea alla produzione;
- i contributi per l'imprenditorialità femminile;
- i contributi per l'imprenditorialità giovanile del Mezzogiorno;

che devono risultare iscritti in modo separato tra gli «altri ricavi e proventi» di cui alla voce «A.5 del conto economico».

rilevazione in un'unica soluzione nell'esercizio sociale o periodo d'imposta in cui sono imputate a conto economico le spese (oneri/costi) che il contributo ha l'obiettivo di compensare -> se le spese (oneri/costi) da agevolare risultano sostenuti dall'impresa nel periodo di due esercizi successivi, si rende necessario procedere a operare la rilevazione del «contributo in conto esercizio» per competenza tramite l'iscrizione di «risconti passivi».

Contributi in conto esercizio

Rilevazione del «contributo in conto esercizio»

Documento interpretativo 1 dell'Oic 12- Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi -> *rilevazione in contabilità per «competenza»* nell'esercizio sociale o periodo d'imposta in cui il «contributo in conto esercizio» il diritto a percepirlo è certo, indipendentemente dalla data di effettivo incasso.

Se l'esercizio sociale o periodo d'imposta risulta successivo a quello al quale esso è riferito (e/o nell'ipotesi in cui l'erogazione è soggetta a condizione sospensiva) -> si deve necessariamente fare riferimento all'esercizio sociale in cui il soggetto erogante emette formale delibera successivamente all'accertamento della sussistenza delle previste condizioni cui l'erogazione del medesimo è subordinata

Contributi in conto esercizio

Caso di rilevazione del «contributo in conto esercizio»

A una S.r.l. perviene formale comunicazione di assegnazione di un contributo da parte dello Stato per un importo di € 100.000,00 -> contabilmente rileva:

<i>Credito verso ente pubblico</i>	<i>a</i>	<i>Contributo in c/esercizio</i>	100.000,00
------------------------------------	----------	----------------------------------	------------

Se si tratta di contributo che ha natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria -> lo stesso deve essere imputato alla «voce A5 - «Altri ricavi e proventi» del conto economico»

Se si tratta di contributo che ha natura finanziaria (cosiddetto «contributo in c/interessi») -> lo stesso deve essere imputato:

- alla «voce C17-Oneri finanziari»;
- *oppure:*
- alla «voce C16-Altri proventi finanziari».

Se si tratta di contributo erogato in occasione di fatti eccezionali (es.: gravi calamità naturali, come terremoti, inondazioni, alluvioni, ecc.) -> lo stesso deve essere imputato tra «i proventi straordinari alla voce E20».

Contributi in conto esercizio

Aspetti fiscali del «contributo in conto esercizio»

Deve risultare imputato al periodo di competenza secondo la regola generale di cui all'art. 109, comma 1, del Tuir -> cioè nell'esercizio in cui è certa l'esistenza o è oggettivamente determinabile l'entità.

Ai fini Iva -> è soggetto al tributo se ha natura di corrispettivo correlato a specifiche prestazioni contrattuali (art. 3 decreto Iva) – No, se movimentazione di denaro (art. 2, comma 3, lettera a) decreto Iva).



Rilevazione del «contributo in conto esercizio» soggetto a Iva

A una S.r.l. perviene formale comunicazione di assegnazione di un contributo da parte di un soggetto Iva privato per un importo di € 100.000,00 collegato a una cessione di beni o a una prestazione di servizi -> contabilmente rileva:

<i>Credito verso</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>	122.000,00
<i>soggetto Iva</i>	<i>a</i>	<i>Contributo in</i>	-----
<i>privato</i>	<i>a</i>	<i>conto esercizio</i>	100.000,00
	<i>a</i>	<i>Iva a debito</i>	22.000,00

Contributi in conto esercizio

Ritenuta all'erogazione del «contributo in conto esercizio»

In sede di effettivo esborso finanziario (erogazione del contributo) -> il soggetto erogante - *pubblico o privato* - è tenuto a operare la ritenuta alla fonte a titolo di acconto delle imposte sul reddito nella misura del 4% (art. 28, comma 2, D.P.R. 23 settembre 1973, n. 600).



Caso di rilevazione del «contributo in conto esercizio» soggetto a Iva

Una S.r.l. riscuote da un ente pubblico un contributo statale per un importo di € 100.000,00, contabilmente rileverà unitamente allo scomputo della ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 4%:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Crediti verso ente pubblico</i>	100.000,00
<i>Banca c/c</i>			-----
<i>Erario c/ritenuta</i>			96.000,00
			4.000,00

Contributi in conto esercizio [in conto interessi]



Caso particolare: «contributo in conto interessi»

Un «contributo pubblico» ascrivibile ai «contributi in conto esercizio» è il «contributo in conto interessi» (es.: finanziamento accordato a un tasso inferiore a quello di mercato) -> di regola: *collegato alla concessione di contributo in «conto capitale» in denaro.*

Principi contabili nazionali -> contributo in «conto interessi» = «contributo in conto esercizio» di natura finanziaria.

Ne deriva che:

- **contributo in «c/esercizio»** -> iscritto in «A5 del conto economico»;
- **contributo in «conto interessi»** -> se rilevato a decurtazione degli interessi passivi -> voce «C17-interessi e altri oneri finanziari»;
- **se riduce «interessi su finanziamento» riconosciuti in un esercizio successivo a quello di imputazione a conto economico degli interessi passivi** -> imputazione tra interessi attivi [voce C 16-d) altri proventi finanziari];
- **al «contributo in conto interessi»** non si rende operativo «il costo ammortizzato».

Contributi in conto capitale

Nella **prassi commerciale** i «**contributi in conto capitale**» = erogazioni per l'incremento dei mezzi patrimoniali dell'impresa o per la struttura patrimoniale della medesima o per contribuire nella costruzione, nella riattivazione e/o nell'ampliamento di immobilizzazioni materiali -> rilevazione a conto economico in relazione all'inerente vita utile del bene materiale o immateriale.

metodo diretto -> contributo imputato a riduzione del costo delle inerenti immobilizzazioni -> partecipa alla determinazione del reddito d'impresa, tramite quote di ammortamento "ridotte" annuali, in relazione alla durata del processo d'ammortamento.

metodo indiretto (o del «risconto») -> contributo rilevato tra i risconti passivi = imputato a conto economico in relazione con il processo di ammortamento dei beni cui si riferisce.

Voce «risconti passivi» -> si riferisce al valore del bene iscritto nell'attivo patrimoniale.

Quota di «risconto» imputata a conto economico -> compensa, in modo indiretto, le quote di ammortamento dei beni.

Contributo in conto capitale – metodo diretto



Una S.r.l. consegue, nel 2022, un contributo statale in c/ impianti per € 30.000,00 per l'acquisto di un bene ammortizzabile del valore di € 100.000,00 (acquistato nel mese di gennaio 2022 – Aliquota ammortamento: 10%)

Analisi

Costo di acquisto	€ 100.000,00
Contributo in conto impianti	€ 30.000,00
Coefficiente di ammortamento	10%
Costo ammortizzabile [100.000 – 30.000]	€ 70.000,00

Imputazioni annuali

Costo contabile cespite	€ 70.000,00
<i>Anno 1:</i>	
Ammortamento [10%]	€ 7.000,00
Fondo ammortamento	€ 7.000,00
<i>Anno 2:</i>	
Ammortamento [10%]	€ 7.000,00
Fondo ammortamento	€ 14.000,00
<i>e così di seguito per i restanti anni</i>	

Contributo in conto capitale – metodo indiretto



Una S.r.l. consegue, nel 2022, un contributo statale in c/ impianti per € 30.000,00 per l'acquisto di un bene ammortizzabile del valore di € 100.000,00 (acquistato nel mese di gennaio 2022 – Aliquota ammortamento: 10%)

Analisi

Costo di acquisto	€ 100.000,00
Contributo in conto impianti	€ 30.000,00
Coefficiente di ammortamento	10%
Costo ammortizzabile	€ 100.000,00

Imputazioni Annuali per ammortamento cespite

Costo sostenuto per cespite	€ 100.000,00
<i>Anno 1:</i>	
Ammortamento [10%]	€ 10.000,00
Fondo ammortamento	€ 10.000,00
<i>Anno 2:</i>	
Ammortamento [10%]	€ 10.000,00
Fondo ammortamento	€ 20.000,00
<i>e così di seguito per i restanti anni (+ Risconto passivo)</i>	

Contributo in conto capitale – metodo indiretto



Una S.r.l. consegue, nel 2022, un contributo statale in c/ impianti per € 30.000,00 per l'acquisto di un bene ammortizzabile del valore di € 100.000,00 (acquistato nel mese di gennaio 2022 – Aliquota ammortamento: 10%)

Imputazioni annuali per risconto passivo del contributo conseguito

Contributo conseguito	€	30.000,00
<i>Anno 1:</i>		
Contributo di competenza [10% di 30.000]	€	3.000,00
Contributo da riscontare	€	27.000,00
<i>Anno 2:</i>		
Contributo di competenza [10% di 30.000]	€	3.000,00
Contributo da riscontare	€	24.000,00
<i>e così di seguito per i restanti anni</i>		

Rilevazione annuo in contabilità del risconto passivo

<i>Risconti passivi [A5]</i>	<i>a</i>	<i>Contributo in c/impianti</i>	3.000,00
------------------------------	----------	---------------------------------	----------

Contributi a fondo perduto «Covid 19»

Aspetti generali

Per fronteggiare la crisi economica indotta dall'emergenza sanitaria, il legislatore ha riconosciuto una serie di contributi/indennità a favore delle imprese/lavoratori autonomi fin dall'anno 2020.

Ai fini fiscali, il legislatore ha optato per un esonero generalizzato da tassazione tramite l'art. 10-bis del DL 137/2020:

- i contributi/indennità di qualsiasi natura erogati a seguito dell'emergenza COVID-19 e, in quanto tali, soggetti alla disciplina del "Quadro temporaneo" degli aiuti di Stato;
- diversi da quelli esistenti prima dell'emergenza;
- da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione;
- spettanti alle imprese ed ai lavoratori autonomi;
- non sono imponibili

ai fini Irpef/Ires e Irap

(né incidono sul rapporto di deducibilità di spese generali e interessi passivi).

Contributi a fondo perduto «Covid 19»

Regole ai fini dichiarativi

- **quadri reddituali (RG e RE)** -> non vi è la necessità di evidenziare la spettanza del contributo;
- **i soggetti in contabilità ordinaria (RF)** -> poiché il contributo è imputato, come regola, a conto economico devono operare la «variazione in diminuzione».

Aspetti operativi

- **quadro RS (aiuti di Stato)** -> in generale gli «aiuti di Stato» devono essere specificati se non annotati nel RNA (Registro nazionale aiuti) da parte dell'ente erogatore;
- **per quanto attiene i contributi Covid** -> l'Agenzia delle entrate potrebbe non essere in possesso di tutti i dati previsti dalla disciplina UE per procedere all'iscrizione, nel qual caso torna a ricorrere l'obbligo.

Contributi a fondo perduto «Covid 19»

Momento rilevante per compilazione del prospetto

obbligo di compilazione del prospetto (se non sussiste l'esonero) -> è necessario distinguere se il contribuente:

- ha richiesto l'utilizzo sotto forma di credito d'imposta, nel qual caso = data di riconoscimento del credito;
- non ha richiesto l'utilizzo sotto forma di credito d'imposta, nel qual caso = data di erogazione del contributo

Rilevazione contabile contributo a fondo perduto Covid - 19 (decreto Sostegni-bis)

<i>Credito verso Erario [SP C II 5-bis]</i>	<i>a</i>	<i>Contributi in c/esercizio non imponibili fiscalmente [CE A 5]</i>	<i>25.000,00</i>
---	----------	--	------------------

Contributi a fondo perduto «Covid 19»



Ipotesi da analizzare a livello operativo e procedurale

Una S.r.l. ha ottenuto i seguenti contributi:

- contributo "DL Sostegni" (art. 1 del DL 41/2021) per l'importo di € 10.000,00;
- contributo "DL Sostegni-bis" (art. 1, co. 1-3, DL 73/2021) per l'importo di € 7.000,00;
- contributo regionale per l'importo di € 8.000,00.

Totale contributi € 25.000,00 imputati a conto economico.

Ires

1	99	2	25.000,00	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	25.000,00																																								
7		8		9		10		11		12		13		14		15		16		17		18		19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55	
13		14		15		16		17		18		19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55													
19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																									
25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																																					
31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																																																	
37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																																																													
43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																																																																									
49		50		51		52		53		54		55																																																																																					

+ , se ne ricorrono le condizioni, il quadro RS – rigo RS401

Irap

1	99	2	25.000,00	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	25.000,00																																								
7		8		9		10		11		12		13		14		15		16		17		18		19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55	
13		14		15		16		17		18		19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55													
19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																									
25		26		27		28		29		30		31		32		33		34		35		36		37		38		39		40		41		42		43		44		45		46		47		48		49		50		51		52		53		54		55																																					

Contributo in conto capitale



A favore di una S.r.l. è stato deliberato nel 2022 l'assegnazione di un contributo in conto capitale di € 30.000,00.
Si ipotizzi che il contributo è stato effettivamente incassato nel mese di gennaio 2023.

**Ai fini civilistici
«anno 2022»**

Il contributo in conto capitale deve necessariamente risultare imputato a conto economico dell'anno 2022 (in applicazione del «criterio di competenza»).

**Ai fini fiscali
«anno 2022»**

Il contributo in conto capitale deve necessariamente seguire il cosiddetto «principio di cassa» -> Pertanto in sede di dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta «2022» deve risultare annotata una variazione in diminuzione per l'intero contributo.

**Ai fini fiscali
«anno 2023»**

La S.r.l. ha la possibilità di rateizzare la «sopravvenienza attiva» [contributo in conto capitale] in cinque quote costanti nell'adempimento dichiarativo per l'anno 2023

Contributo in conto capitale



A favore di una S.r.l. è stato deliberato nel 2022 l'assegnazione di un contributo in conto capitale di € 30.000,00.
Si ipotizzi che il contributo è stato effettivamente incassato nel mese di gennaio 2023.

Dichiarazione modello SC per anno 2023

in RF 31 altre variazioni in aumento -> codice 13 -> € 30.000,00;
in RF 33 contributi da acquisire a tassazione in quote costanti (ex art. 88, c. 3, lett. b, del Tuir) -> € 30.000,00;
in RF 8 quote costanti dei contributi imputabili all'esercizio (ex art. 88, c. 3, lett. b, del Tuir) = 1/5 di € 30.000,00 -> € 6.000,00;
in RS 128 importo complessivo da rateizzare(ex art. 88, c. 3, lett. b, del Tuir) -> € 30.000,00;
in RS 129 quota dell'importo del rigo RS 128 costante = 1/5 di € 30.000,00 -> € 6.000,00.

Contributo a fondo perduto



Una S.r.l., procedendo a presentare apposita istanza, ha percepito € 10.000,00 a fondo perduto (es.: ex art. 1 del D.L. 73/2021)

Regola

Il contributo a fondo perduto non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, anche se lo stesso è stato imputato a conto economico.

Dichiarazione modello SC

Ai fini dichiarativi, poiché, come detto, il «contributo a fondo perduto» non concorre alla formazione del reddito d'impresa, è necessario procedere alla rilevazione di una «variazione in diminuzione»:
in RF 55 altre variazioni in diminuzione (per l'intero ammontare) -> codice 99 -> € 10.000,00;
oltre all'annotazione nel rigo RS401-Aiuti di Stato + nell'apposita autodichiarazione (*se ne ricorrono i presupposti*)

Deducibilità canoni di leasing



Deducibilità canoni di leasing

Regola procedurale operativa

Per l'art. 102, c. 7, del Tuir, la **durata minima fiscale dei contratti di leasing inerenti:**

- **ai beni mobili ammortizzabili** (*diversi dagli autoveicoli a deducibilità limitata*) è pari al 50% del periodo di ammortamento calcolato con i coefficienti ministeriali;
- **ai beni immobili** è pari a 12 anni (indipendentemente dal coefficiente di ammortamento).

Detta durata minima si rende operativa ai contratti stipulati dall'1 gennaio 2014 (indipendentemente dal periodo d'imposta del contribuente).

Le regole di deducibilità dei canoni inerenti ai contratti stipulati prima dell'1 gennaio 2014, continuano a esplicare effetti sino al termine di ciascuno contratto senza considerare l'intervenuta variazione normativa.

Deducibilità canoni di leasing

Durata minima fiscale e regole di deducibilità contratti di leasing

<i>Tipologia di bene</i>	<i>contratti stipulati dal 29.4.2012 al 31.12.2013</i>	<i>contratti stipulati dall'1.1.2014</i>
Beni immateriali	2/3 del periodo di ammortamento - ris. 27/2005	1/2 del periodo di ammortamento - ris. 27/2005
Beni immobili	2/3 dell'ammortamento (minimo 11 anni e massimo 18 anni)	12 anni
Beni mobili materiali diversi da quelli a deducibilità limitata	2/3 del periodo di ammortamento	1/2 del periodo di ammortamento
Mezzi di trasporto a deducibilità limitata	100% del periodo di ammortamento	100% del periodo di ammortamento

Attenzione -> se la durata effettiva del contratto di leasing risulta di entità inferiore a quella minima fiscale, si deve procedere a rilevare una *variazione in aumento* pari all'importo della quota indeducibile.

Deducibilità canoni di leasing



Contratto di leasing relativo a un bene mobile evidenziante i seguenti dati:

- durata del contratto -> 4 anni;
- valore del bene -> € 65.000,00;
- Interessi passivi -> € 10.000,00;
- Prezzo di riscatto -> € 5.000,00;
- Coefficiente di ammortamento del bene -> 10%.

Analisi

In relazione ai predetti dati, l'impresa ha in carico per 4 anni di leasing canoni per € 60.000,00 [canone di competenza annuo di € 15.000,00 (quota capitale per € 12.500,00 e quota interessi per € 2.500,00)].

Ai fini Ires, l'importo dei canoni di leasing:

- deducibile nella misura pari alla metà dell'ammortamento determinato con il coefficiente ministeriale (5 anni = 50% di 10 anni);
- sarà pari a € 12.000,00 (€ 60.000,00 : 5) per ciascun periodo d'imposta (quota capitale per € 10.000,00 e quota interessi per € 2.000,00)].

Deducibilità canoni di leasing

La differenza tra il canone "contabile" e quello che ai fini fiscali può essere dedotto risulta di entità pari a € 3.000,00 [€ 15.000,00 – € 12.000,00) che sarà «indeducibile».

In sede di adempimento dichiarativo sarà necessaria l'annotazione di una variazione in aumento di carattere temporaneo (da rilevare nel rigo RF31, codice "35").

	31	2	3.000	3	4	5	6	
		8	,00	9	10	11	12	
	13	14	,00	15	16	17	18	
	19	20	,00	21	22	23	24	
	25	26	,00	27	28	29	30	
RF31	31	32	,00	33	34	35	36	
Altre								
variazioni	37	38	,00	39	40	41	42	
in aumento	43	44	,00	45	46	47	48	
	49	50	,00	51	52	53	54	55
								,00

La soluzione del caso è corretta e rispetta le regole procedurali?

Come regola: sì – ma, forse, si devono tenere in considerazione altre variabili?

Deducibilità canoni di leasing

Considerazioni in merito alla quota interessi

In relazione alla circolare dell' Agenzia delle entrate 17/2013, sia la quota capitale, sia la quota interessi, deve risultare ripartita secondo la durata fiscale del contratto di leasing.

la quota interessi di € 2.000,00 di competenza di ciascun periodo d'imposta potrebbe essere integralmente deducibile per capienza degli interessi attivi e del Rol (*in caso contrario l'entità deducibile deve essere adeguata*).

Si deve verificare se la quota interessi è stata calcolata seguendo le modalità di cui all'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998 (cfr.: vedere criteri illustrati dalla circ. Agenzia delle entrate 17/2013).

A un diverso risultato (vedere circ. Assonime 14/2012 e 17/2013), se si ipotizza l'applicazione dell'art. 96 del Tuir e, quindi, effettuando la deduzione della quota interessi in funzione della durata del contratto di leasing.

***Aspetti procedurali e casi operativi
determinazione fiscale
reddito d'impresa
in contabilità semplificata***



Metodi di rilevazione in contabilità semplificata



per i contribuenti in “contabilità semplificata” sono stati previsti due regimi alternativi (*se non tre*).

1

Oltre agli ordinari registri Iva (registro Iva acquisti, vendite e/o corrispettivi), deve essere posto in uso:

- **uno specifico registro in cui annotare, in modo cronologico, i ricavi percepiti, indicando per ciascun incasso:**
 - l’inerente importo;
 - le generalità, l’indirizzo e il comune di residenza del soggetto che ha effettuato il pagamento;
 - gli estremi della fattura o di altro documento di addebito emesso;
- **altro specifico registro in cui annotare, in modo cronologico, e in relazione alla data di pagamento (criterio di cassa) le spese sostenute nell’esercizio, specificando:**
 - le generalità, l’indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che riceve il pagamento (si ritiene, oltre all’importo);
 - gli estremi della fattura o altro documento di addebito emesso.

per i contribuenti in “contabilità semplificata” sono stati previsti due regimi alternativi (*se non tre*).

1

Altri componenti positivi e negativi di reddito, come a titolo meramente indicativo:

- ammortamenti;
- sopravvenienze passive;
- sopravvenienze attive;
- plusvalenze;
- accantonamenti;
- svalutazioni;

devono risultare annotati in tali registri.

Si ritiene che sussista la possibilità di beneficiare di un termine maggiore per le annotazioni (entro la scadenza di presentazione dell’adempimento dichiarativo).

per i contribuenti in “contabilità semplificata” sono stati previsti due regimi alternativi (*se non tre*)

2

Tenuta dei registri Iva integrati -> attivare solamente i registri Iva, nei quali procedere a rilevare:

- le operazioni Iva;
- le **operazioni non soggette ad Iva** annotate in modo separato da quelle soggette a Iva;
- **integrazione, in modo analitico, degli incassi dei pagamenti.**

In pratica -> a deroga dell’annotazione dei singoli incassi e pagamenti, sussiste la possibilità di specificare le sole operazioni per le quali entro la fine del periodo d’imposta non ha avuto luogo l’aspetto finanziario (**entità delle operazioni attive non incassate e ammontare delle operazioni passive non pagate**).

In pratica, se l’incasso o il pagamento non si è concretizzato nell’anno di registrazione nei registri Iva deve essere riportato l’importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti con specificazione delle fatture cui si fanno riferimento.

per i contribuenti in “contabilità semplificata” sono stati previsti due regimi alternativi (*se non tre*).

3

Registrazione uguale incasso o pagamento – opzione

Altra semplificazione da attuare tramite esercizio di una specifica **opzione vincolante per un triennio**.

- **Tenuta dei registri Iva senza annotare gli incassi e i pagamenti (*tenendo presente che sussiste l’obbligo di “separata annotazione” delle operazioni non soggette a registrazione Iva*).**
- **Applicazione della **presunzione legale** secondo cui la **data di registrazione dei documenti** coincide con quella della riscossione o dell’incasso (= ricavo) o dell’esborso o del pagamento (= costo).**

Si è in presenza di una **presunzione assoluta -> garanzia della non contestazione dell’errata applicazione del principio di cassa in sede di verifica fiscale.**

Pro-memoria – Regimi contabilità semplificata

Regola procedurale -> nel passaggio dal «**principio di competenza**» a «**quello di cassa**»:

- i ricavi e/o i compensi;
- gli oneri e le spese;

che hanno già concorso alla formazione del reddito -> **non devono assumere rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi d'imposta successivi.**

Ne deriva, di conseguenza, che:

- **un ricavo** che è stato dichiarato per competenza nel periodo d'imposta «2021», il cui credito è stato incassato nel corso dell'anno «2022» -> **non deve assumere rilevanza per il periodo d'imposta «2022»;**
- **un costo o una spesa** dedotta per competenza nel periodo d'imposta «2021», il cui debito è stato pagato nel corso dell'anno «2022» -> **non deve assumere rilevanza per il periodo d'imposta «2022».**

Pro-memoria – Regimi contabilità semplificata

dal regime di competenza

Il reddito deve essere individuato rispettando le regole del «principio di competenza»

Quindi -> **non rilevano gli aspetti finanziari**
(incassi e pagamenti)

al regime di cassa

Il reddito del periodo successivo deve essere individuato rendendo non rilevanti i componenti che hanno già concorso alla formazione del reddito *(escludendo, quindi, quelli già tassati o dedotti nel periodo d'imposta precedente).*

Pro-memoria – Regimi contabilità semplificata



Una s.a.s., esercente attività di agente di commercio, nel corso del periodo d'imposta «2022» ha deciso di applicare il **regime di cassa** (primo anno di applicazione dello stesso), ha riscosso provvigioni attive per € 10.000,00 di competenza del precedente periodo d'imposta (anno 2021).



L'incasso delle provvigioni di competenza dell'anno 2021, pur risultando incassate nel 2022 (**primo anno di applicazione del regime di cassa**), poiché le medesime:

- hanno già costituito oggetto di adempimento dichiarativo nell'anno 2021, non esplicano effetti nell'anno 2022;
- per l'art. 6 del decreto Iva, il momento impositivo Iva che determina l'obbligo di emissione della fattura deve essere individuato alla data di effettivo incasso (ai fini dei redditi, però, non esplica effetti).

Reddito d'impresa nei riflessi della contabilità semplificata

Regola -> nell'ambito «**contabilità semplificata**» si rende operativo il cosiddetto «**criterio di cassa**», anche se, in realtà, come precedentemente accennato, si rende applicabile un particolare «**sistema misto -> cassa + competenza**».

Infatti, il reddito d'impresa per coloro che applicano il regime di contabilità semplificata -> risulta pari alla differenza tra:

**ricavi e altri proventi percepiti
e oneri e spese sostenute.**

Tra **gli oneri e le spese sostenute**, a titolo di mera indicazione, si devono comprendere:

- i costi di acquisizione e gli oneri accessori di diretta imputazione di materie prime, secondarie e merci;
 - gli oneri per il personale dipendente e/o assimilato;
 - i costi inerenti al lavoro autonomo;
 - i canoni di leasing, di locazione o affitto e di noleggio;
 - gli esborsi per le utenze (telefono, energia elettrica, gas e acqua);
- e simili.

Reddito d'impresa nei riflessi della contabilità semplificata

Al risultato, così ottenuto, devono necessariamente risultare le seguenti:

➤ **integrazioni:**

- l'autoconsumo personale e/o familiare dell'imprenditore;
- i proventi degli immobili "patrimonio";
- le plusvalenze;
- le sopravvenienze attive;

➤ **sottrazioni:**

- le minusvalenze;
- le sopravvenienze passive;

nonché, **in sede di adempimento dichiarativo**, ai sensi del comma 3 dell'art. 66 del Tuir, è necessario anche tenere in considerazione alcune specifiche regole inerenti alle norme generali:

- sui componenti del reddito d'impresa (art. 109 del Tuir);
- sulle valutazioni (art. 110 del Tuir).

Reddito d'impresa nei riflessi della contabilità semplificata

A quanto precede, è anche necessario rammentare, sempre in relazione al comma 3 dell'art. 66 del Tuir, che - **per le imprese minori che applicano la contabilità semplificata** - **si rendono operative anche le regole inerenti all'imputazione:**

- **degli oneri di utilità sociale** (art. 100 del Tuir);
- **degli oneri fiscali e contributivi** (art. 99 comma 1 e 3 del Tuir);
- **degli oneri indeducibili dei beni immobili civili posseduti dalle imprese** (art. 90, comma 2, del Tuir);
- **dei beni inerenti all'impresa** (art. 65 del Tuir);
- **dei costi inerenti a più esercizi** (art. 108 del Tuir);
- **dei proventi e agli oneri non computabili nella determinazione del reddito** (art. 91 del Tuir);
- **delle spese per prestazioni di lavoro** (art. 95 del Tuir).

Reddito d'impresa nei riflessi della contabilità semplificata

Ne deriva, di conseguenza, che **in sede di determinazione del reddito d'impresa**, in relazione al richiamo di quanto stabilito dai commi 2, 4 e 5 del previgente art. 66 del Tuir:

- ***sono deducibili***, ai sensi del predetto comma 2:
 - le quote di ammortamento dei beni sia materiali, sia immateriali;
 - le eventuali perdite di beni strumentali;
 - le perdite su crediti (tenendo presente quanto già accennato al riguardo);
 - gli accantonamento di competenza del Tfr-trattamento di fine rapporto;

- ***sono applicabili le deduzioni forfetarie***, ai sensi dei predetti commi 4 e 5, le deduzioni forfetarie per:
 - gli autotrasportatori;
 - gli esercenti attività alberghiera;
 - gli esercenti attività di ristorazione;
 - gli intermediari di commercio (rappresentanti e agenti di commercio).

Casi e fatti amministrativi



Componenti positivi di reddito

RG6 – Importo delle plusvalenze afferenti i beni inerenti all'impresa, diversi da quelli la cui cessione genera «ricavi» (concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di «competenza»



Un imprenditore individuale in contabilità semplificata ha realizzato una plusvalenza di € 10.000,00 a seguito della cessione a titolo oneroso di un macchinario.

Decide di rateizzare la plusvalenza.

RG6 Plusvalenze patrimoniali	(di cui ¹	2.000,00 ²	2.000,00
------------------------------	----------------------	------------------------------	-----------------

rigo RG6, colonna 1 -> plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del Tuir, diversi da quelli la cui cessione genera ricavi -> concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate o, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, *a scelta del contribuente*, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, *ma non oltre il quarto* -> **si rende necessario anche compilare il prospetto RS:**

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS2	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	10.000,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS3	Quota costante degli importi di cui al rigo RS2	2.000,00		,00
	RS4	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. b), del Tuir			,00
	RS5	Quota costante dell'importo di cui al rigo RS4			,00

Componenti positivi di reddito

RG6 – Importo delle plusvalenze afferenti i beni inerenti all'impresa, diversi da quelli la cui cessione genera «ricavi» (concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di «competenza»



Una Snc ha realizzato una plusvalenza di € 10.000,00 a seguito della cessione a titolo oneroso di un macchinario.
Decide di non rateizzare la plusvalenza.

È corretta la compilazione del rigo RG6?

RG6 Plusvalenze patrimoniali	(di cui	¹ 10.000 ,00)	² 10.000 ,00
------------------------------	---------	-------------------------	---	-------------------------

Sì, ed è sufficiente, in quanto non si deve compilare il prospetto RS:

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS7	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	¹ ,00	e 88, comma 2	² ,00
	RS8	Quota costante degli importi di rigo RS7	,00		,00
	RS9	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir			,00
	RS10	Quota costante dell'importo di rigo RS9			,00

Componenti positivi di reddito

RG7 – Entità delle sopravvenienze attive diverse dalle plusvalenze (da dichiarare il RG6)



Nel 2022 un ente pubblico ha deliberato l'assegnazione di un contributo in conto capitale di € 100.000,00. Prima quota di € 50.000,00 incassata nel mese di dicembre 2022 e la seconda a saldo nel mese di marzo 2023. **Rateizzazione in cinque periodi d'imposta.**

È corretta la compilazione del rigo RG7:

RG7 Sopravvenienze attive **10.000**,00

Sì, ma non è sufficiente. **Perché?**

Perché è necessario compilare il prospetto RS come segue:

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS7	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS8	Quota costante degli importi di rigo RS7	,00		,00
	RS9	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir			50.000 ,00
	RS10	Quota costante dell'importo di rigo RS9			10.000 ,00

Componenti positivi di reddito

RG7 – Entità delle sopravvenienze attive diverse dalle plusvalenze (da dichiarare il RG6)



Nel 2022 un ente pubblico ha deliberato l'assegnazione di un contributo in conto capitale di € 100.000,00. Prima quota di € 50.000,00 incassata nel mese di dicembre 2022 e la seconda a saldo nel mese di marzo 2023. **Vene decisa la non rateizzazione.**

È corretta la compilazione del rigo RG7:

RG7	Sopravvenienze attive	50.000	,00
-----	-----------------------	--------	-----

Sì, è sufficiente.

Perché?

Perché **non si rende necessario** compilare il prospetto RS:

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS7	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS8	Quota costante degli importi di rigo RS7	,00		,00
	RS9	Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b) del Tuir			,00
	RS10	Quota costante dell'importo di rigo RS9			,00

Perdite soggetti Irpef

Regola procedurale operativa

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese individuali e dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono soggette a un regime fiscale uniforme a prescindere dalla tipologia di contabilità adottata (ordinaria *oppure* semplificata). Operativamente, le medesime possono essere portate in riduzione:

- del reddito d'impresa;
- e, per l'eccedenza, del reddito d'impresa dei periodi successivi, nel limite dell'80% di quest'ultimo, senza alcuna limitazione temporale (art. 8, c. 3, Tuir).

Perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta

limitazione quantitativa dell'80% -> eccezione per le perdite che risultano realizzate nei primi tre periodi d'imposta, le quali, se si riferiscono a nuove attività produttive, possono essere riportate in maniera illimitata (*cf.:* richiamo all'art. 84, c. 2, Tuir posto in essere dall'art. 8, c. 3, del Tuir).

Perdite soggetti Irpef

Compensazione dei redditi e delle perdite prodotte nel medesimo periodo d'imposta

Per le perdite d'esercizio prodotte in un certo periodo d'imposta sussiste la possibilità di compensarle con eventuali altri redditi d'impresa conseguiti dal soggetto Irpef nel medesimo periodo, che possono derivare:

- dalla partecipazione a società di persone;
- dalla partecipazione a S.r.l. che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale (art. 116 del Tuir);
- dall'esercizio di un'attività d'impresa in forma individuale.

Dubbio procedurale

La compensazione dei redditi e delle perdite prodotte nel medesimo periodo d'imposta è soggetta o meno alla limitazione quantitativa dell'80%?



Una S.a.s. in contabilità semplificata **nel 2022:**

- ha rilevato una perdita di € 90.000,00;
- e:
- contabilizzato un reddito d'impresa di € 65.000,00 derivante dalla partecipazione in altra società di persone.

Perdite soggetti Irpef



Una S.a.s. in contabilità semplificata **nel 2022:**

- ha rilevato una perdita di € 90.000,00;
- e:
- contabilizzato un reddito d'impresa di € 65.000,00 derivante dalla partecipazione in altra società di persone.

Stralcio del **quadro RG** del modello REDDITO SP 2023 (periodo d'imposta «2022»)

RG24	Totale componenti negativi (sommare gli importi da rigo RG13 a RG23)			,00		
RG25	Differenza (RG12 - RG24)			-90.000,00		
RG26	Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	Reddito minimo	1	,00	2	65.000,00
RG27	Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5			,00		
RG28	Reddito d'impresa lordo (o perdita)	Perdite non compensate	1	,00	2	-25.000,00
RG29	Erogazioni liberali			,00		
RG30	Proventi esenti			,00		
RG31	Reddito d'impresa (o perdita)			-25.000,00		
RG32	Perdite di impresa	Di periodo	In misura limitata	In misura piena		
		1	2	3	4	
		,00	,00	,00	,00	
RG33	ACE			-25.000,00		
RG34	Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)			-25.000,00		

Stralcio del **quadro RN** del modello REDDITO SP 2023 (periodo d'imposta «2022»)

RN2	Impresa in contabilità semplificata	1	-25.000,00	2	,00	3	,00	4	,00
-----	-------------------------------------	---	------------	---	-----	---	-----	---	-----

Deducibilità costi black list

Regime di deducibilità

Nel modello REDDITI SP 2023 sono state recepite le novità previste dall'art. 110, commi 9-*bis* - 9-*quinquies* del Tuir, decise dall'art. 1, comma 84, della L. 197/2022 -> i costi derivanti da operazioni con soggetti "non cooperativi" ai fini fiscali che:

- **non eccedono il valore normale** -> sono deducibili senza dover dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione;
- **eccedono il valore normale** -> sono deducibili, per l'eccedenza, con la dimostrazione dell'effettivo interesse economico.

indicazione separata dei costi nel **rigo RG22** tramite:

- **codice "49"** -> per ammontare delle spese e degli altri componenti negativi che rispettano il limite del valore normale e, quindi, deducibili;
- **codice "50"** -> per ammontare delle spese e degli altri componenti negativi deducibili solo se sono operazioni che hanno un effettivo interesse economico e che le medesime hanno avuto concreta esecuzione.

Deducibilità costi black list

Onere di annotazione separata nel modello REDDITI



obbligo di rilevazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi, indipendentemente dal fatto che essi risultino inferiori o superiori al valore normale.



Per le società di persone in contabilità semplificata è presente il rigo RG22 per l'annotazione separata dei costi.

Onere di annotazione separata nel modello REDDITI



obbligo di rilevazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi, indipendentemente dal fatto che essi risultino inferiori o superiori al valore normale.



Per le società di persone in contabilità semplificata è presente il rigo RG22 per l'annotazione separata dei costi.

Deducibilità costi black list



Una S.a.s. in contabilità semplificata ha acquistato un servizi di consulenza nel 2023 da un professionista panamense per un importo pari a € 20.000,00 euro; le condizioni di mercato *ex art. 9* del Tuir individuerrebbero un valore normale stimato di € 25.000,00.

In sede di adempimento dichiarativo con il modello REDDITI 2023 SP la S.a.s. deve redigere il rigo RG22 [?] come segue

	49	2	20.000	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00		9	10	,00	11	12	,00	
RG22 Altri componenti negativi	13	14	,00		15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00		21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00		27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00		33	34	,00	35	36	,00	37
											,00

La soluzione del caso è corretta e rispetta le regole procedurali?

Deducibilità costi black list



Una S.n.c. in contabilità semplificata ha acquistato un servizi di consulenza nel 2023 da un professionista panamense per un importo pari a € 45.000,00; le condizioni di mercato *ex art. 9* del Tuir individuerebbero un valore normale stimato di € 35.000,00. Per differenza di € 10.000,00 sussiste l'effettivo interesse economico.

In sede di adempimento dichiarativo con il modello REDDITI 2023 SP la S.n.c. deve redigere il rigo RG22 [?] come segue

RG22 Altri componenti negativi	50	2	45.000	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	37
											,00

La soluzione del caso è corretta e rispetta le regole procedurali?

Deducibilità costi black list

Considerazioni procedurali

Dalla descrizione dei casi si intuisce che le soluzioni prospettate non sono corrette, in quanto le variazioni apportate dalla L. 197/2022 sono entrate in vigore l'1.1.2023.

Per i soggetti "solari", il primo periodo di imposta di coerente applicazione è il «2023».

Domanda -> perché nelle istruzioni del modello REDDITI SP 2023 sono stati rilevati i codici 49 e 50 per la separata indicazione delle spese *black list*?

Risposta -> i codici 49 e 50 predetti riguardano la separata indicazione delle spese *black list* sostenute da imprese che nel 2023 sono state interessate da un'operazione straordinaria e che utilizzano il modello REDDITI SP 2023 per dichiarare i redditi del periodo di imposta che sono state sostenute nel periodo dall'1 gennaio 2023 alla data di perfezionamento dell'operazione straordinaria.

Compilazione – Regime contabilità semplificata



Dati per procedere alla compilazione del quadri RG:

Una S.n.c. nel corso del periodo d'imposta 2022:

- ha conseguito ricavi da vendita per € 370.000, interamente incassati, con emissione di fatture per il medesimo importo
- ha sostenuto:
 - spese di manutenzione ordinaria dei beni strumentali iscritti nel libro cespiti, per € 2.000, non eccedenti i limiti o plafond;
 - costi per retribuzioni di lavoro dipendente per € 90.00
 - costi per affitti passivi per l'immobile strumentale per € 30.000;
 - costi di telefonia mobile per € 3.500;
 - costi per servizi di contabilità, prestati da una società di servizi, per € 3.000;
 - costi per consulenze tecniche, prestate da lavoratori autonomi, per € 1.800;
- ha rilevato ammortamenti per beni strumentali, nel rispetto delle aliquote fiscali per € 10.000.

Analisi dei dati per procedere alla compilazione del quadri RG:

La compilazione del quadro RG:

- **rigo RG2, in colonna 1** -> l'ammontare dei **ricavi** per i quali è stata **emessa fattura**, pari a € 370.000;
- **rigo RG2, in colonna 4** -> ammontare dei **ricavi percepiti**, di cui alle lettere a) e b), comma 1, dell'art. 85, del Tuir, costituiti dai corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, pari ad € 370.000;
- **rigo RG12** -> totale dei componenti positivi risultante dalla somma degli importi indicati nei righe da RG2 a RG11, pari ad € 370.000;
- **rigo RG16** -> ammontare delle spese per **prestazioni di lavoro dipendente e assimilato e di lavoro autonomo**, pari a € 91.800, composto dalle spese di lavoro dipendente (€ 90.000), e dalle spese per consulenze tecniche di lavoratori autonomi (€ 1.800);
- **rigo RG18** -> ammontare deducibile delle **quote di ammortamento** del costo dei beni materiali e immateriali, strumentali per l'esercizio dell'impresa, pari ad € 10.000. Tali componenti negativi sono deducibili dal reddito secondo gli ordinari criteri di imputazione temporale previsti dal Tuir;

Analisi dei dati per procedere alla compilazione del quadri RG:

La compilazione (*segue*) del quadro RG:

- **rigo RG22** -> Altri componenti negativi:
 - Codice 13 -> le **spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione** – non portate a incremento del costo dei beni strumentali ammortizzabili ai quali si riferiscono – deducibili entro il limite del 5% del costo complessivo di tutti beni materiali ammortizzabili risultanti nel libro cespiti, nell'esempio pari ad € 2.000;
 - Codice 99 -> **gli altri componenti negativi** non espressamente elencati, pari a € 35.800 [composti da **affitti passivi**, pari a € 30.000 - **spese telefoniche**, pari a € 2.800 (80% di € 3.500) - spese per **servizi di contabilità** prestate da società, pari a € 3.000];
- **rigo RG22, in colonna 37** -> il totale degli importi indicati nelle singole colonne pari ad € 37.800;
- **rigo RG24** -> totale dei componenti negativi risultante dalla somma degli importi indicati nei rigi da RG13 a RG23, pari ad € 139.600;
- **rigo RG25** -> differenza tra il totale dei componenti positivi (rigo RG12) e il totale dei componenti negativi (rigo RG24), pari ad € 230.400.

Compilazione – Regime contabilità semplificata

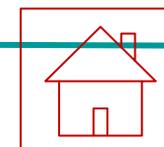
Caso – quadro RG - 1

RG11 Reddito determinato ai sensi dell'art. 32 del TUIR per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al c. 1093 della L. 296/2006										,00		
RG12 Totale componenti positivi (sommare gli importi da rigo RG2 a RG11)										370.000 ,00		
RG13 Esistenze iniziali		Art. 92	¹	,00	Art. 93	²	,00	Art. 94	³	,00	⁴	,00
RG15 Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci										,00		
RG16 Spese per lavoro dipendente e assimilato e per lavoro autonomo										91.800 ,00		
RG17 Utili spettanti agli associati in partecipazione										,00		
RG18 Quote di ammortamento										10.000 ,00		
RG19 Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46										,00		
RG20 Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali										,00		
RG22 Altri componenti negativi	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00			
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00			
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00			
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00			
										37	,00	

Compilazione – Regime contabilità semplificata

Caso – quadro RG - 2

RG22 Altri componenti negativi	13	2	2.000	,00	99	4	35.800	,00	5	6		,00									
	7	8		,00	9	10		,00	11	12		,00									
	13	14		,00	15	16		,00	17	18		,00									
	19	20		,00	21	22		,00	23	24		,00									
	25	26		,00	27	28		,00	29	30		,00									
	31	32		,00	33	34		,00	35	36		,00									
											37	37.800	,00								
RG24 Totale componenti negativi (sommare gli importi da rigo RG13 a RG23)												139.600	,00								
RG25 Differenza (RG12 - RG24)												230.400	,00								
RG26 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5											Reddito minimo	1	,00	2	,00						
RG27 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5															,00						
RG28 Reddito d'impresa lordo (o perdita)											Perdite non compensate	1	,00	2	230.400	,00					
RG29 Erogazioni liberali															,00						
RG30 Proventi esenti															,00						
RG31 Reddito d'impresa (o perdita)															230.400	,00					
RG32 Perdite di impresa											Di periodo	1	,00	In misura limitata	2	,00	In misura piena	3	,00	4	,00
RG33 ACE															,00						
RG34 Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)															,00						



***Dal bilancio d'esercizio di una S.r.l.
alla redazione del quadro RF
del modello Redditi SC 2023
(periodo d'imposta 2022)***



Regole di riferimento per la determinazione dell'imposta dovuta: caso pratico



Modalità per l'analisi dei fatti amministrativi

Per la determinazione delle imposte dovute si analizza la compilazione del **quadro RF del modello SC 2023** e parzialmente il quadro RS, analizzando singole tematiche in modo da:

- valutare la soluzione proposta al singolo argomento (*anche tramite la compilazione del rigo interessato*);
- consentire il riscontro delle modalità procedurali previste per la coerente operatività, oltre all'individuazione di possibili errori che possono essere involontariamente compiuti.

Avvertenza importante

- **nell'esposizione dei singoli fatti amministrativi proposti, viene evidenziata una possibile soluzione che, in pratica, *per particolari esigenze del contribuente*, potrebbe anche non essere ritenuta idonea per le proprie finalità operative, pur risultando corretta nel rispetto dei disposti normativi vigenti (*es.: volutamente mancata indicazione delle imposte anticipate e differite*).**

Prima di iniziare: definizioni da considerare

Risultato economico d'esercizio

saldo tra ricavi e proventi conseguiti, costi e oneri sostenuti dall'impresa nell'esercizio concluso ed è **determinato secondo le disposizioni del codice civile.**

Reddito imponibile

in sede di dichiarazione dei redditi il **risultato economico di esercizio** costituisce la base di partenza per individuare il reddito imponibile o la perdita secondo la normativa tributaria.

Reddito fiscale

l'art. 83, c. 1, del Tuir stabilisce che al **risultato economico dell'esercizio** (utile o perdita risultante dal Conto economico) devono essere apportate variazioni in aumento o in diminuzione, giungendo in tal modo alla determinazione del reddito fiscale.

Variazioni in aumento e in diminuzione

Con le variazioni in aumento o in diminuzione viene, tra l'altro, stabilito ->

indeducibilità di certi costi -> spese promozionali non documentabili, imposte sul reddito dell'esercizio, multe e sanzioni

Possibile deducibilità parziale di certi costi -> spese di rappresentanza, spese relative ai telefoni cellulari, interessi passivi, erogazioni liberali, ecc.

rinvio a successivi periodi d'imposta della deducibilità di certi costi -> compensi agli amministratori, imposte e tasse, spese di manutenzione eccedenti la quota deducibile

rinvio tassazione di certi proventi -> plusvalenze rateizzabili, contributi in conto capitale incassati in un periodo d'imposta successivo a quello di competenza

tassazione di alcuni proventi immobiliari -> operativo il *criterio catastale* -> modalità diversa da quella economica

Imposte anticipate e differite

Imposte anticipate

limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore ->

se generano imposte anticipate derivano da componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico. Es.: limitazioni per accantonamenti a fondi del passivo e per rettifiche di valore:

- svalutazione dei crediti (art. 106, c. 1, Tuir);
- rischi contrattuali su opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (art. 93, c. 2, Tuir);
- ammortamento dei beni materiali (art.102, c. 2, Tuir) e ammortamento dei beni immateriali e dell'avviamento (art. 103, c. 1 e 3, Tuir);
- rischi su cambi (art. 110, c. 3, Tuir);
- costi di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili (art. 107, c. 2, Tuir);
- oneri derivanti da operazioni a premio e concorsi a premio (art. 107, c. 3, Tuir);
- altri accantonamenti non previsti da norme tributarie (art. 107, c. 4, Tuir).

Imposte anticipate e differite

Imposte anticipate

deducibilità parzialmente differita ->

se generano imposte anticipate derivano da componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico. *Es.: deducibilità parzialmente differita:*

- spese di manutenzione imputate a conto economico, eccedenti il 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili (art. 102, c. 6, Tuir);
o facoltativamente differita, come:
- spese relative a studi e ricerche (art. 108, c. 1, Tuir);
- spese di pubblicità e propaganda (art. 108, c. 2, Tuir).

Imposte anticipate -> la valutazione delle attività per imposte anticipate (voce CII5-ter "imposte anticipate") e delle passività per imposte differite deve essere effettuata **a ogni data di riferimento del bilancio** applicando le aliquote fiscali che si prevede saranno operative nell'esercizio nel quale le **differenze temporanee** si riverseranno, **previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio.**

Imposte anticipate e differite

Differenze temporanee

Differenze temporanee imponibili -> quando generano imposte differite -> es.: plusvalenze patrimoniali se si opta per rateizzazione dell'onere fiscale.

Differenze permanenti

Differenze permanenti -> possono derivare da:

- dividendi esenti (art. 89 Tuir);
- proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva (art. 91, c. 1, lettera b), Tuir;
- componenti positivi esenti (art. 87 Tuir);
- liberalità integralmente indeducibili (art. 100, c. 4. Tuir);
- liberalità parzialmente indeducibili per la parte eccedente il limite di deducibilità previsto (art. 100, commi 1 e 2, Tuir);
- imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (art. 99, c. 1, Tuir).

Fatti amministrativi che costituiscono l'analisi procedurale



Conto economico 2022 – dati finali

<i>Rif.</i>	<i>Descrizione</i>	<i>Ammontare</i>
	Risultato prima delle imposte ($A - B + - C + - D$)	170.000,00
20	Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	62.512,00
	Imposte correnti [<i>Ires</i> € 40.524,00 + <i>Irap</i> € 21.988,00]	62.512,00
	Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	62.512,00
21	Utile (perdita) dell'esercizio	107.488,00

Ai fini fiscali, il **reddito d'impresa delle società di capitali** deve essere determinato apportando al risultato del conto economico (**utile [rigo RF4] o perdita [Rigo RF5]**), le **variazioni in aumento e in diminuzione** conseguenti all'applicazione delle regole e delle disposizioni contenute nel Tuir o in altre leggi, tenendo presente che l'**annotazione dell'eventuale perdita (rigo RF5)** non deve essere preceduta dal segno meno.

Rilevazione del risultato del conto economico

Analizzando i dati del **bilancio d'esercizio della S.r.l.** si rileva un **risultato del conto economico** - da annotare al

rigo RF4 - pari a **€ 107.488,00**,

che tiene conto dell'imputazione nel bilancio d'esercizio dell'anno 2022 delle **imposte correnti dovute sul reddito dell'esercizio** e cioè:

- **Ires** per € 40.524,00;
- **Irap** per € 24.988,00;

che **risultano di competenza dell'esercizio sociale o periodo d'imposta 2022** e che, come verrà indicato, le stesse devono necessariamente essere annotate tra le **variazioni in aumento [rigo RF16]**.

Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE	107.488,00
	RF5	B) PERDITA	,00

***Fatti amministrativi per rilevazione
VARIAZIONI IN AUMENTO
e IN DIMINUZIONE del quadro RF***



1 - Plusvalenza patrimoniale rateizzabile

1

PLUSVALENZA PATRIMONIALE RATEIZZABILE

Realizzazione di una plusvalenza di € 40.000,00 sulla cessione di un bene strumentare ammortizzabile (cespite) iscritto nello stato patrimoniale dall'anno 2017.

Per tale plusvalenza la S.r.l. ha optato per la tassazione in n. 5 rate costanti [€ 8.000,00 da rilevare nell'anno oggetto di adempimenti fiscali e la parte restante da rinviare ai quattro periodi d'imposta successivi].

Plusvalenza

costituita dalla differenza **positiva** fra:

- **valore di alienazione**, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione;
- e:
- **costo non ammortizzato** dell'immobilizzazione [pari al costo sostenuto per l'acquisto del bene al netto degli ammortamenti **effettivamente accantonati** che, fiscalmente sono quelli «**dedotti**»].

1 - Plusvalenza patrimoniale rateizzabile

Regola

la plusvalenza realizzata sulla cessione di un bene ammortizzabile iscritto in bilancio da più di 3 anni può beneficiare della tassazione in 5 rate costanti, anche se civilisticamente è di competenza dell'esercizio o periodo d'imposta in cui risulta ceduto il cespite.

Regola -> Nel **modello REDDITI 2023 SC** per quanto attiene la plusvalenza di **€ 40.000,00** regolarmente contabilizzata a conto economico si deve procedere a rilevare la **variazione in:**

- **aumento (riga RF7)** – per 1/5 della plusvalenza -> **€ 8.000,00;**

RF7 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	¹	8.000,00	²	8.000,00
---	--------------	-----------------	--------------	-----------------

- **diminuzione (riga RF34)** – per l'intera plusvalenza -> **€ 40.000,00;**
come di seguito evidenziato:

RF34 Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	¹	40.000,00	²	40.000,00
--	--------------	------------------	--------------	------------------

tenendo presente che i medesimi dati devono necessariamente anche essere rilevati nell'apposito **prospetto del quadro RS.**

1 - Plusvalenza patrimoniale rateizzabile

**Rilevazione
scelta
rateazione**

La **scelta per la rateazione e per il numero di quote costanti** va effettuata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui le plusvalenze sono state realizzate, compilando il prospetto delle «**Plusvalenze e delle sopravvenienze attive**» contenuto nel **quadro RS**.

Il **prospetto del quadro RS** riguardante il **differimento della tassazione delle plusvalenze** deve essere compilato **esclusivamente** nell'anno in cui viene operata la scelta per la rateazione. Ne deriva, che si deve rilevare:

- **nel rigo RS126 (colonna 1)** -> l'importo complessivo delle plusvalenze oggetto di rateazione (art. 86, c. 4, del Tuir);
- **nel rigo RS127 (colonna 1)** -> l'entità corrispondente alla quota costante prescelta per le plusvalenze.

Ne deriva che, i dati che hanno interessato il **quadro RF del modello REDDITI SC**, devono anche risultare iscritti nel prospetto «**plusvalenze e sopravvenienze attive**» del **quadro RS** nel modo seguente:

RS126 Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4	¹	40.000 ,00	e 88, comma 2	²	,00
RS127 Quota costante dell'importo del rigo RS126	¹	8.000 ,00		²	,00
RS128 Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)					,00
RS129 Quota costante dell'importo del rigo RS128					,00

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni
in aumento

RF7

Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio

8.000,00



Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni
in diminuzione

RF34

**Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive
da acquisire a tassazione in quote costanti**

40.000,00



2 - Contributo in conto capitale

2

CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE

Nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, è stato incassato un contributo in conto capitale di € 20.000,00, deliberato nel corso dell'anno precedente.

Per tale contributo, la S.r.l. ha optato per la tassazione in n. 5 rate costanti [€ 4.000,00 da rilevare nell'anno oggetto di adempimenti fiscale e la parte restante da rinviare ai quattro periodi d'imposta successivi].

**Contributi in
conto
capitale**

Per il c. 3, lett. b), dell'art. 88 del Tuir, si devono ritenere «sopravvenienze attive» i **contributi in conto capitale** diversi da quelli:

- in denaro o in natura spettanti - sotto qualsiasi forma o denominazione - in relazione a contratto [ricavi ex art. 85, c. 1, lett. g, del Tuir];
- spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge [ricavi ex art. 85, c. 1, lett. g, del Tuir];
- per l'acquisto di beni ammortizzabili.

2 - Contributo in conto capitale

A favore della società è stata deliberata - nel **periodo d'imposta precedente** (anno 2021) a quello in corso oggetto dell'adempimento dichiarativo (anno 2022) – l'assegnazione di un **contributo in conto capitale di € 20.000,00**.

L'effettiva riscossione del **contributo in conto capitale di € 20.000,00** -> **si è concretizzata nell'anno 2022**.

Riflessi operativi -> dal punto di vista:

- **civilistico** -> il **contributo in conto capitale** è stato imputato, *nel rispetto del principio di competenza*, interamente **nel conto economico del periodo d'imposta di assegnazione [anno 2021]** e, quindi, conseguentemente, non ha esplicitato effetti ai fini fiscali;
- **fiscale** -> il **contributo in conto capitale** si rende operativo secondo il **principio di cassa** -> per cui in sede di redazione dell'adempimento dichiarativo **per il periodo d'imposta precedente «anno: 2021»** è stata espressamente annotata una *variazione in diminuzione* per l'intero ammontare del contributo [**€ 20.000,00**].

2 - Contributo in conto capitale

La società ha deciso di imputare/rateizzare la sopravvenienza attiva in 5 quote costanti, per cui in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 2022 (**modello Redditi SC**) deve procedere a rilevare:

- **una variazione in aumento** di € 20.000,00 [codice 13] per l'intero contributo di competenza del periodo d'imposta -> **riga RF31**;

	1	2	3	4	5	6
	13	20.000,00			,00	,00
	7	8	9	10	11	12
		,00			,00	,00
	13	14	15	16	17	18
		,00			,00	,00
	19	20	21	22	23	24
		,00			,00	,00
RF31	25	26	27	28	29	30
Altre variazioni in aumento		,00			,00	,00
	31	32	33	34	35	36
		,00			,00	,00

- **una variazione in diminuzione** di € 20.000,00 per l'esercizio dell'opzione di rateazione in cinque periodo -> **riga RF35**;

RF35 Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b))	20.000 ,00
---	-------------------

- **una variazione in aumento** di € 4.000,00 -> **riga RF8** [per la quota di competenza del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo]

RF8 Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)	4.000 ,00
---	------------------

2 - Contributo in conto capitale

**Rilevazione
scelta
rateazione**

La **scelta per la rateazione e per il numero di quote costanti** va effettuata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui le plusvalenze sono state realizzate, compilando il prospetto delle «**Plusvalenze e delle sopravvenienze attive**» contenuto nel **quadro RS**.

Il **prospetto del quadro RS** riguardante il **differimento della tassazione delle plusvalenze** deve essere compilato **esclusivamente** nell'anno in cui viene operata la scelta per la rateazione.

Ne deriva, che si deve rilevare:

- **a rigo RS128 -> € 20.000,00** che costituisce l'importo complessivo da rateizzare a norma dell'art. 88, c. 3, lettera b) del Tuir;
- **a rigo RS129 -> € 4.000,00**, che rappresenta l'entità della quota costante annua dell'importo da rateizzare nel rispetto del disposto di cui all'art. 88, c. 3, lettera b) del Tuir.

Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS126 Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹	,00	e 88, comma 2 ²	,00
	RS127 Quota costante dell'importo del rigo RS126	,00		,00
	RS128 Importo complessivo da rateizzare ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b)			20.000,00
	RS129 Quota costante dell'importo del rigo RS128			4.000,00

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
-------------	-----------	-------------------------------------	------------------

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00

3 - Locazione unità abitativa

3

LOCAZIONE UNITÀ ABITATIVA

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha percepito un canone di affitto di € 12.000,00 per un'unità immobiliare a destinazione abitativa ubicata in Italia (cat.: A/3 – rendita catastale pari a € 2.400,00) e pagato spese condominiali, escluso compenso amministratore, per € 1.600,00 e non ha sostenuto alcuna spesa per manutenzione ordinaria e/o riparazioni.

**Locazione
unità
abitativa**

I redditi dei fabbricati, situati nel territorio dello Stato, che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito secondo le risultanze catastali.

In caso di immobili locati, se il canone di locazione, ridotto fino a un massimo del 15% dello stesso, delle spese documentate di manutenzione ordinaria, risulta di entità superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito viene determinato in misura pari al canone di locazione al netto di tale riduzione.

3 - Locazione unità abitativa

Operatività

Per l'unità immobiliare a destinazione abitativa ubicata in Italia, devono essere annotati:

- nei **rigi RF11** e **RF39**, rispettivamente, i costi e i proventi contabilizzati;
- nel **rigo RF10**, il reddito determinato in base alle risultanze catastali.

Il reddito è determinato in base ai canoni al netto di una **deduzione** pari alle spese **di manutenzione ordinaria sostenute fino ad un massimo del 15% del canone** di locazione, se rimaste effettivamente a carico dell'impresa.

Ne deriva, di conseguenza, che in sede di adempimento dichiarativo è necessario rilevare le seguenti **variazioni in:**

- **aumento (rigo RF10)** – per il canone locazione percepito -> **€ 12.000,00;**
- **aumento (rigo RF11)** – per le spese condominiali sostenute -> **€ 1.600,00;**
- **diminuzione (rigo RF39)** – per canone locazione percepito -> **€ 12.000,00;**

come di seguito evidenziato:

RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività	12.000 ,00
RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10	1.600 ,00
RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000 ,00

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
-------------	-----------	-------------------------------------	------------------

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00

4 - Imposte non deducibili

4

IMPOSTE NON DEDUCIBILI

Dall'analisi del conto economico, si rileva che la S.r.l. ha evidenziato tra le imposte correnti i seguenti ammontari:

- per Ires: € 42.760,00 (*che costituisce oggetto della presente analisi per il controllo e l'individuazione della corretta entità*);
 - per Irap: € 19.752,00;
- complessivamente pari a € 62.512,00.

Imposte non deducibili



Per l'art. 99, c. 1, del Tuir e di alcune altre norme, si devono ritenere non deducibili:

- le imposte sui redditi (tra cui l'Ires);
- le imposte per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (tra cui l'Iva);
- le imposte la cui non deducibilità, totale o parziale, è prevista da specifiche norme (tra cui l'Irap, le addizionali regionali e comunali e imposte sostitutive);

Per le quali, in sede di adempimento dichiarativo, è necessario procedere con una **variazione in aumento [rigo RF16]**.

4 - Imposte non deducibili

Operatività



L'ammontare delle imposte correnti (Ires e Irap) allocate a conto economico dell'esercizio hanno consentito la rilevazione dell'utile netto pari a **€ 107.488,00**.

Alla riconciliazione si perviene tramite il quadro RF con il sistema "a ritroso". Infatti, l'utile netto predetto viene modificato con le variazioni in aumento (imposte non deducibili comprese) e in diminuzione.

In sede di adempimento dichiarativo è necessario rilevare, tra l'altro, la **variazioni in aumento (rigo RF16)** complessivamente pari a **€ 62.512,00**, di cui:

- per Ires: € 40.524,00;
- per Irap: € 21.988,00;

come di seguito evidenziato:

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

62.512,00

Precisazione

Nel **rigo RF16** deve risultare annotato anche l'intero ammontare dell'imposta municipale propria, dell'imposta municipale immobiliare (IMI) e dell'imposta immobiliare semplice (IMIS) risultante a conto economico.

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
-------------	-----------	-------------------------------------	------------------

5 – Deduzione Imu pagata per beni strumentali

5

DEDUZIONE IMU PAGATA PER BENI STRUMENTALI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha corrisposto l'Imu per € 8.000,00 per gli immobili di proprietà, di cui € 3.000,00 per gli immobili strumentali o utilizzati come tali.

Imu
corrisposta

Art. 3 DL 34/2019 (c.d. Decreto crescita) -> con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2022, ha previsto la deducibilità dell'Imu relativa ai fabbricati strumentali ai fini dei redditi: 50% per il 2019; 60% per il 2020 e il 2021; 70% per il 2022; 100% dal 2023

Art. 2, L 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) -> ha anticipato al 2022 la decorrenza della deducibilità al 100%. La deducibilità Imu non è riferita a particolari categorie di contribuenti, essendo applicabile, tra l'altro, nell'ambito del **reddito di impresa** (società, imprese individuali, ecc.).

N.B.: Imu sempre non deducibile ai fini Irap.

5 – Deduzione Imu pagata per beni strumentali

Operatività

La deducibilità riguarda soltanto l'IMU riferita agli **immobili strumentali** -> art. 43, c. 2, del Tuir individua due tipologie di beni immobili strumentali:

- *per natura*, se riferita ai beni immobili accatastati nelle categorie A/10, B, C, D ed E;
- *per destinazione*, se riferita ai beni immobili utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa indipendentemente dalla classificazione catastale.

All'Imu determinata sugli immobili strumentali si rende operativo il **periodo di deduzione** secondo il **principio di cassa** (ex art. 99 c. 1 Tuir), anche se per gli esercenti attività d'impresa non si realizza disallineamenti tra lo stanziamento in bilancio effettuato per competenza e la deduzione fiscale: effettuata per cassa in quanto l'Imu (acconto + saldo) deve, rispettando i termini operativi, risultare corrisposta nel medesimo esercizio di competenza.

Imu sui beni strumentali pagata tardivamente in periodi d'imposta successivi -> si deve ritenere deducibile applicando il criterio di deducibilità espressamente previsto per il periodo di competenza.

5 – Deduzione Imu pagata per beni strumentali

Regola -> come detto, per il periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo è prevista la deducibilità del 100% della quota dell'Imu che è stata pagata per i beni immobili strumentali.

Poiché la società ha corrisposto l'Imu per € 8.000,00, di cui € 3.000,00 per i beni immobili strumentali di proprietà per **€ 3.000,00**, ha diritto di rilevare **nel quadro RF del modello REDDITI 2023 SC** la deduzione nella misura del 100%.

In sede di dichiarazione dei redditi si deve rilevare:

- **la variazione in aumento (rigo RF16)** – per Imu complessivamente pagata – in quanto, come regola, si tratta di un'imposta non deducibile -> **€ 8.000,00**;
- **la variazione in diminuzione (rigo RF55 – codice 38)** – per Imu versata per i beni strumentali che costituisce la quota pari alla deduzione consentita dalle vigenti norme -> **€ 3.000,00**;

come di seguito evidenziato:

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)										8.000	,00
RF55 Altre variazioni in diminuzione	38	2	3.000	00	3	4	,00	5	6	,00	
		7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
		13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
		19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
		25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
		31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
		37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Imu)	8.000,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
-------------	-----------	-------------------------------------	------------------

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00

RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
-------------	-----------	---------------------------------------	-----------------

6 – Costi e oneri inerenti agli autoveicoli

6

COSTI E ONERI INERENTI AGLI AUTOVEICOLI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo:

- ha sostenuto **componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto** [altri utilizzi aziendali] **per € 6.000,00** (*compresa la quota non detratta dell'Iva*);
- ha imputato a conto economico **ammortamenti per € 6.650,00.**

Costi autoveicoli

Ai **veicoli aziendali** di cui all'art. 164, c. 1, lett. b), del Tuir, e, quindi, alla generalità di **autovetture** e **autocaravan** di cui all'art. 54 del codice della strada (D.Lgs. 285/1992), **motocicli** e **ciclomotori**, **si rende operativa** la percentuale di **deducibilità di tutti i costi** nella misura del **20%**.

Tra gli **altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto** si devono, *tra l'altro, comprendere* l'Iva oggettivamente indetraibile, gli ammortamenti, le spese di custodia e di impiego (carburanti, lubrificanti, bollo, assicurazione, ecc.) e gli oneri di riparazione, ecc.

6 – Costi e oneri inerenti agli autoveicoli

Gli oneri sostenuti o imputati per **componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto** [altri utilizzi aziendali] delle autovetture a deducibilità limitata nel 2022 sono deducibili nel limite, del 20% dell'entità base di riferimento (*Iva deducibile al 40%, per cui nel costo si deve considerare contabilizzata anche la quota non detratta*).

L'esborso contabilizzato per il periodo inerente all'adempimento dichiarativo riguardante:

- le spese di custodia e di impiego (carburanti, lubrificanti, bollo, assicurazione, ecc.);
- gli oneri di riparazione, ecc.;

è stato complessivamente **pari a € 6.000,00**.

Pertanto, ai fini dell'adempimento dichiarativo si deve considerare quanto segue:

- **componenti negativi auto** -> *quota deducibile* [20% di € 6.000,00 = € 1.200,00];
- **componenti negativi auto** -> *quota non deducibile* -> **€ 4.800,00** [€ 6.000,00 – 1,200,00];

che deve risultare indicata al **rigo RF18 quale variazione in aumento**.

RF18 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR

4.800,00

6 – Costi e oneri inerenti agli autoveicoli

Gli oneri sostenuti o imputati nel 2022 per l'autovettura a deducibilità limitata, **compresi gli ammortamenti**, possono essere dedotti nel limite, di regola, del 20% dell'entità base di riferimento.

Ne deriva, di conseguenza, che ai fini dell'adempimento dichiarativo, la quota degli ammortamenti imputati a conto economico nella misura di **€ 6.650,00**, deve costituire oggetto di rettifica.

Pertanto:

- **la quota di ammortamento fiscalmente deducibile sarà pari a € 1.330,00** [20% di € 6.650,00]

e, quindi:

- **la quota di ammortamento fiscalmente non deducibile sarà pari a € 5.320,00** [€ 6.650,00 – 1.330,00],
che coincide con l'80% di € 6.650,00);
e che deve risultare annotata al **rigo RF21** quale **variazione in aumento**.

RF21	Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	5.320	,00	ex art. 104 ²	,00	³	5.320	,00
------	-----------------------------	--	-------	-----	--------------------------	-----	--------------	-------	-----

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Imu)	8.000,00
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili	4.800,00
	RF21	Ammortamenti non deducibili	5.320,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
-------------	-----------	-------------------------------------	------------------

7 – Spese di rappresentanza

7

SPESE DI RAPPRESENTANZA

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha sostenuto spese di rappresentanza (*compreso l'acquisto di beni di costo unitario superiore a € 50,00*) per complessivi **€ 48.000,00** [ricavi complessivi risultanti dal conto economico del 2022: € 2.000.000,00].

Spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza, a norma del D.M. 19 novembre 2008, devono necessariamente risultare commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa del periodo d'imposta in cui le medesime sono effettivamente sostenute, la cui deducibilità deve rispettare le seguenti soglie:

- 1,50% fino a € 10.000.000,00;
- 0,60%, oltre € 10.000.000,00 e fino a € 50.000.000,00;
- 0,40%, oltre 50.000.000,00.

7 – Spese di rappresentanza

Spese di rappresentanza sostenute nel 2022 sono risultate di un ammontare complessivo (compreso l'acquisto di beni di costo unitario superiore a € 50,00) pari a € 48.000,00.

In relazione alle soglie di deducibilità, l'entità massima che può essere dedotta -> 1,50% di € 2.000.000,00 = € 30.000,00.

Ne deriva, concretamente, che le spese di rappresentanza sostenute nel 2022 **superano per € 18.000,00** il limite massimo di deducibilità consentito (€ 30.000,00).

In sede di adempimento dichiarativo, è necessario effettuare una **variazione:**

➤ **in aumento -> a rigo RF23, col. 2** (da riportare anche in col. 3) per l'importo complessivo annotato a conto economico = **€ 48.000,00;**

RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	48.000 ,00	3	48.000 ,00
------	--	---	-----	---	------------	---	------------

➤ **in diminuzione -> a rigo RF43, col. 2** (da ripetere anche in col. 3), per la quota fiscalmente deducibile -> **€ 30.000,00.**

RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	,00	2	30.000 ,00	3	30.000 ,00
------	---	---	-----	---	------------	---	------------

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Imu)	8.000,00
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili	4.800,00
	RF21	Ammortamenti non deducibili	5.320,00
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	48.000,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
-------------	-----------	-------------------------------------	------------------

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00

RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
-------------	-----------	---------------------------------------	-----------------

8 – Spese di manutenzione, riparazione, ...

8

SPESE DI MANUTENZIONE, RIPARAZIONE, ...

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha sostenuto **spese di manutenzione per complessivi € 13.500,00** [valore contabile del plafond dei beni ammortizzabili all'1 gennaio 2022 pari a € 230.000,00] e, inoltre, deve imputare **eccedenze di oneri di manutenzione periodi d'imposta precedenti per € 500,00.**

**Spese di
manutenzione,
riparazione, ...**

Art. 102, c. 6, TUIR -> deduzione dal reddito di esercizio le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione effettuate su beni propri, per le quali non si sia provveduto alla loro capitalizzazione, può avvenire nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal libro cespiti ammortizzabili, **e di spendere l'eccedenza in quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello in cui i costi sono stati sostenuti.**

8 – Spese di manutenzione, riparazione, ...

- Spese di manutenzione -> € **13.500,00.**
meno:
- quota spese manutenzione deducibile
[5% di € 230.000,00] -> € **11.500,00.**
uguale: -----
- eccedenza **non deducibile** nel 2022 delle spese di
manutenzione sostenute nel periodo d'imposta
e imputate a conto economico -> € **2.000,00.**

Eccedenza delle spese di manutenzione non deducibile fiscalmente nel 2022 ammonta a € 2.000,00.

Detta eccedenza deve essere imputata nei 5 esercizi successivi per una quota annua di € 400,00.

Nel modello **REDDITI SC** deve risultare annotata, **tra le variazioni in aumento**, tutta la predetta eccedenza che deve essere rinviata per futura competenza:

RF24 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)

2.000,00

8 – Spese di manutenzione, riparazione, ...

Nel corso dei precedenti esercizi sociali era stata rinviata **per competenza a quote nei cinque periodi d'imposta successivi** l'eccedenza di entità superiore al 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili che risultavano all'inizio dell'esercizio dal registro dei cespiti (la quota di competenza dell'esercizio sociale oggetto dell'adempimento dichiarativo è pari a **€ 500,00**).

Ne deriva, di conseguenza, stando ai dati previsti -> nell'esercizio sociale o periodo d'imposta 2022 si deve necessariamente procedere a scomputare la quota di eccedenze pregresse del periodo oggetto di dichiarazione per l'importo di € 500,00 -> da annotare nel rigo RF55 "Altre variazioni in diminuzione" con il codice «6»:

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	
	6	500,00	,00	,00	,00	,00	
	7	,00	9	10	11	12	
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	13	14	15	16	17	18	
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	19	20	21	22	23	24	
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	25	26	27	28	29	30	
	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
31	32	33	34	35	36		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		
37	38	39	40	41	42		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		
43	44	45	46	47	48		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		
49	50	51	52	53	54		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		
				55	,00		

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Imu)	8.000,00
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili	4.800,00
	RF21	Ammortamenti non deducibili	5.320,00
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	48.000,00
	RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile	2.000,00
RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00

RF55	6	Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00

9 – Accantonamento fondo svalutazione crediti

9

ACCANTONAMENTO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha effettuato un accantonamento integrativo del **fondo svalutazione crediti per € 1.680,00** [crediti verso clienti iscritti in bilancio pari a € 336.000,00 -> incremento del fondo, esistente per € 16.500,00, dello 0,50%].

**Accantonamento
fondo
svalutazione
crediti**

Art. 106, c. 1, TUIR -> Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi.

Nel computo del limite si tiene conto anche di accantonamenti per rischi su crediti.

La deduzione non è più ammessa quando l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti ha raggiunto il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

9 – Accantonamento fondo svalutazione crediti

9

ACCANTONAMENTO FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha effettuato un accantonamento integrativo del **fondo svalutazione crediti per € 1.680,00** [crediti verso clienti iscritti in bilancio pari a € 336.000,00 -> incremento del fondo, esistente per € 16.500,00, dello 0,50%].

Situazione numerica riepilogativa dei dati contabili

Fondo svalutazione crediti ante accantonamento	16.500,00	dato al 31.12.2022
Crediti commerciali al 31/12/2022	336.000,00	dato al 31.12.2022
Calcolo quota accantonamento di competenza dell'esercizio 2022	1.680,00	0,50% di 336.000,00
Entità fondo massimo consentito	16.800,00	5% di 336.000,00
Entità massima fiscalmente accantonabile (art. 106 del Tuir)	300,00	16.800,00 – 16.500,00

9 – Accantonamento fondo svalutazione crediti

Entità massima fiscalmente accantonabile per 2022

ai sensi dell'art. 106 del Tuir ->

€ 300,00.

Incremento effettuato al fondo svalutazione crediti

in sede di redazione del bilancio d'esercizio 2022 ->

€ 1.680,00.

Si rende necessaria, pertanto, una **variazione in aumento** di **€ 1.380,00**

[€ 1.680,00 - € 300,00]

da rilevare **al rigo RF31 con il codice «41»:**

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6
	41		1.380,00		,00	,00
	7	8	,00	9	10	,00
	13	14	,00	15	16	,00
	19	20	,00	21	22	,00
	25	26	,00	27	28	,00
	31	32	,00	33	34	,00

9 – Accantonamento fondo svalutazione crediti

Sintesi riepilogativa procedurale

Crediti commerciali al 31 dicembre 2022 ->	€ 336.000,00.
Fondo svalutazione crediti ante accantonamento ->	€ 16.500,00.
Entità massima fiscalmente accantonabile per 2022 ->	€ 300,00.
Incremento effettuato a fondo svalutazione crediti ->	€ 1.680,00.
Variazione in aumento nel modello REDDITI 2023 SC ->	€ 1.380,00.

Attenzione -> l'adempimento dichiarativo non si può considerare concluso. Infatti si rende necessaria la compilazione del

QUADRO RS - Sez. II – Soggetti diversi dagli intermediari finanziari e dalle imprese di assicurazioni

nel modo seguente:

RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	¹ 16.500 ,00	² 16.500 ,00
RS65	Perdite dell'esercizio	¹ ,00	² ,00
RS66	Differenza		16.500 ,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	¹ 1.680 ,00	² 300 ,00
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	¹ 18.180 ,00	² 16.800 ,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	¹ 317.820 ,00	² 336.000 ,00

Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Imu)	8.000,00
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili	4.800,00
	RF21	Ammortamenti non deducibili	5.320,00
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	48.000,00
	RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile	2.000,00

RF31	13	Contributo in conto capitale	20.000,00
RF31	41	Accantonamento fondo svalutazione crediti	1.380,00

10 - Compensi ad amministratori

10

COMPENSI AD AMMINISTRATORI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha effettuato (dopo il 12 gennaio) il pagamento agli amministratori non professionisti dell'ammontare di € 25.00,00 quale compenso di competenza del periodo d'imposta precedente (anno 2021).

**Compenso
amministratori
non professionisti**

Art. 95, c. 5, TUIR -> i compensi spettanti agli amministratori si devono ritenere, come regola, deducibili nel periodo d'imposta in cui sono corrisposti. Se i compensi sono percepiti entro il 12 gennaio dell'anno successivo (*principio di cassa allargato*), tanto all'amministratore quanto alla società si rende operativo detto principio di cassa. In pratica, se la società ha l'esercizio sociale che coincide con l'anno solare, il pagamento effettuato il 10.1.2023 consente la deducibilità dei compensi nel 2022.

10 - Compensi ad amministratori

Il **compenso agli amministratori dell'anno precedente e corrisposto nel periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo**, è stato imputato a conto economico nell'anno 2021 *(e rinviato fiscalmente in sede di redazione del modello REDDITI SC 2022 con una variazione in aumento)*.

Poiché nel conto economico dell'esercizio oggetto dell'adempimento dichiarativo (anno 2022) il compenso degli amministratori inerente al periodo d'imposta precedente (anno «2021») non ha interessato il risultato economico (il pagamento, infatti, misura una uscita finanziaria e una riduzione di un debito a breve), per cui è necessario, per far esplicitare effetti fiscali, procedere a effettuare

nel quadro RF del modello REDDITI 2023 SC

una **variazione in diminuzione (rigo RF40)**, come di seguito evidenziato:

RF40	Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000 ,00
------	---	-------------------

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF40	Compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00

RF55	6	Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00

11 - Acquisto bene strumentale e credito d'imposta

11

ACQUISTO BENE STRUMENTALE E CREDITO D'IMPOSTA

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, ha perfezionato l'acquisto di bene strumentale nuovo destinato alla propria struttura produttiva situata in Italia (compreso nell'allegato A della L. 232/2016 - aliquota 15%) per € 20.000,00 + Iva, per il quale compete il «credito d'imposta».

Particolarità del bonus investimenti

L'agevolazione non compete per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati, mentre soddisfano il requisito di novità:

- i beni "dimostrativi", come, a es.:, beni che sono stati esposti nelle "show room", utilizzati dal rivenditore esclusivamente al solo scopo dimostrativo;
- i beni "complessi", se realizzati in economia/appalto con l'apporto di beni usati, purché il loro costo non risulti prevalente rispetto al costo complessivo.

11 - Acquisto bene strumentale e credito d'imposta

Per gli **investimenti aventi a oggetto beni materiali strumentali nuovi (compresi nell'allegato A della L. 232/2016)**, il credito d'imposta viene riconosciuto in misura distinta in base al periodo di effettuazione degli investimenti.

Per il periodo d'imposta 2022 -> il «credito d'imposta» compete nella misura del 50% per la quota di investimenti fino a € 2,5 milioni.

Agenzia delle entrate con circolare n. 9/2022 ha precisato che:

- la rilevanza delle operazioni di locazione finanziaria è riconosciuta sulla base di un principio di "sostanziale";
- il mancato riferimento ai contratti di locazione finanziaria deve essere imputato a un mero difetto di coordinamento formale;
- i beni materiali strumentali di costo unitario inferiore a € 516,46 sono ammissibili al credito d'imposta e, quindi, concorrono alla sua determinazione, indipendentemente dalla circostanza che, in sede contabile e fiscale, il contribuente scelga di dedurre o di non dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento.

11 - Acquisto bene strumentale e credito d'imposta

Precisazioni per il quadro RU

Quesito -> se l'investimento 4.0 è stato prenotato entro il 31 dicembre 2021 ed effettuato entro il 31 dicembre 2022 è necessario indicarlo, oltre che in Redditi 2022, anche nel modello Redditi 2023, rigo RU130?

Faq Agenzia entrate -> **È esclusa l'indicazione dell'investimento effettuato nel 2022, su prenotazione 2021, nel rigo RU130 del modello Redditi 2023:** *"nel rigo RU130 vanno indicati gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto di tale dichiarazione (2022) diversi da quelli già esposti nel rigo RU140 del modello Redditi 2022. Il corrispondente credito d'imposta va indicato nella colonna 1 del rigo RU5 e poi riportato anche nella colonna 3 del medesimo rigo".*

L'esposizione sia nel modello Redditi 2022, sia nel Redditi 2023, comporterebbe la dichiarazione dei medesimi investimenti due volte con conseguente duplicazione del credito d'imposta.

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF40	compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00

RF55	6	Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
RF55	99	Credito d'imposta per beni strumentali nuovi	750,00

12 - Sospensione ammortamenti

12

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, aderendo ai disposti normativi, ha deciso **di sospendere la quota di ammortamento civilistico per € 18.000,00** limitatamente ai macchinari utilizzati in misura notevolmente ridotta per effetto della situazione pandemica (valore contabile storico: € 111.000.00).

**Sospensione
ammortamenti**

Art. 60, c. 7-*quinquies*, del D.L. 104/2020 -> gli esercenti attività d'impresa *[comprese le società tenute alla redazione del bilancio consolidato e le micro imprese (art. 2435-ter, c.c.), anche se non tenute alla redazione della Nota integrativa]*, esclusi i soggetti IAS adopter, che si avvalgono della facoltà di non effettuare l'ammortamento annuo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, viene consentita la deduzione della quota di ammortamento non posta in essere ai medesimi vincoli e limiti previsti dagli artt. 102, 102-*bis* e 103 del Tuir, indipendentemente dall'imputazione a Conto economico.

12 - Sospensione ammortamenti

Imposte differite

(volutamente non considerate in questa analisi)

La **non imputazione a conto economico della quota di ammortamento** prevede, comunque, la deducibilità fiscale. Infatti, l'ammortamento, sospeso civilisticamente, può essere, comunque, effettuato ai fini fiscali, con una deduzione extracontabile che determinerà, come visto, un disallineamento tra valore contabile e valore fiscale del bene. Il principio contabile Oic 25 richiede lo stanziamento di imposte differite passive, calcolate in misura pari alle imposte corrispondenti alla quota di ammortamento contabile non rilevata in bilancio -> sarà ripresa a tassazione quando sarà imputata a conto economico.

Iscrizione imposte differite

Rilevazione a fine periodo -> imposte differite su sospensione ammortamenti di € 18.000,00 (Ires 24% + Irap 3,90% = 27,90% di € 18.000,00 = € 5.022,00):

Imposte differite a Fondo imposte 5.022,00

Iscrizione riserva indisponibile -> in sede di approvazione del bilancio di esercizio:

Utile esercizio a Riserva indisponibile 12.978,00

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF40	compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00

RF55	6	Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
RF55	99	Credito d'imposta per beni strumentali nuovi	750,00
RF55	99	Sospensione ammortamenti anno 2022	18.000,00

13 – Irap deducibile dalle imposte sui redditi

13

IRAP DEDUCIBILE

Alla S.r.l., per il periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo, compete in relazione:

- ai versamenti del saldo Irap 2021 e degli acconti per 2022, una deduzione di € 1.000,00 -> 10% forfetariamente riferita all'imposta dovuta sugli interessi deducibili netti;
- al costo del lavoro, una deduzione, risultante dai conteggi effettuati, di entità pari a € 5.000,00.

**Irap
deducibile
dalle imposte
sui redditi**



Artt. 2, c. 1, del D.L., 201/2011 e 6, c. 1, del D.L. 185/2008) -> si deve ritenere deducibile dalle imposte sui redditi:

- la quota di Irap inerente all'imponibilità dei costi per il personale dipendente e assimilato;
- Il 10% dell'Irap forfetariamente riferita all'incidenza sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati, al netto di quelli attivi, nonché dei proventi assimilati.

13 – Irap deducibile dalle imposte sui redditi

DEDUZIONE DEL 10% 10% FORFETARIAMENTE RIFERITA ALL'IMPOSTA DOVUTA SUGLI INTERESSI DEDUCIBILI NETTI

Nel quadro RF del **modello REDDITI 2023 SC** si deve procedere a rilevare la **variazione:**

- **in diminuzione (rigo RF55 -> codice 12) ->** per € 1.000,00

come di seguito evidenziato:

RF55 Altre variazioni in diminuzione	12	2	1.000	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	

DEDUCIBILITÀ DEL'IRAP RIFERITA AL COSTO DEL LAVORO

Nel quadro RF del **modello REDDITI 2023 SC** si deve procedere a rilevare la **variazione:**

- **in diminuzione (rigo RF55 -> codice 33) ->** per € 5.000,00

come di seguito evidenziato:

RF55 Altre variazioni in diminuzione	33	2	5.000	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF40	compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00

RF55	6	Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
RF55	12	Deduzione 10% dell'Irap	1.000,00
RF55	33	Deducibilità dell'Irap riferita al costo del lavoro	5.000,00
RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
RF55	99	Credito d'imposta per beni strumentali nuovi	750,00
RF55	99	Sospensione ammortamenti anno 2022	18.000,00

14 – Interessi passivi

14

INTERESSI PASSIVI

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo:

- ha corrisposto interessi passivi per € 340.000,00;
 - ha rilevato interessi attivi per € 180.000,00;
- e dall'esame dei dati di bilancio ha individuato un Rol-Risultato lordo operativo pari a € 560.000,00).

**Interessi
passivi**

Art. 96 del Tuir -> per il calcolo occorre procedere come segue, in ordine cronologico:

- individuare gli interessi passivi "rilevanti" ai fini del Rol
 - tali interessi passivi vanno depurati dagli interessi attivi
- l'eventuale eccedenza di interessi passivi rispetto agli attivi è deducibile nel limite del 30% del ROL "fiscale" rettificato [(Valore della produzione – costi della produzione) + ammortamenti di beni immateriali (B10a) + ammortamenti di beni materiali (B10b) + Canoni di leasing di beni strumentali (quota parte del B8)].

14 – Interessi passivi

Partendo dai dati di riferimento del caso e cioè:

- interessi passivi -> € 340.000,00;
- interessi attivi -> € 180.000,00;
- Rol-risultato operativo lordo -> € 560.000,00;

si possono ipotizzare le seguenti fasi:

- 1. interessi passivi immediatamente deducibili -> fino a concorrenza degli interessi attivi per € 180.000,00, per cui residuo da analizzare/valutare pari a € 160.000,00.**
- 2. eccedenza di interessi passivi per € 160.000,00 -> si deve ritenere deducibile nel limite del 30% del Rol-risultato operativo lordo della gestione caratteristica;**
- 3. calcolo da eseguire sull'eccedenza di interessi passivi -> € 160.000,00 (30% del Rol -> 30% di € 560.000,00 = € 168.000,00 -> limite di deducibilità)**

14 – Interessi passivi

Poiché:

- **il 30% del Rol-risultato operativo lordo [30% di € 560.000,00 = € 168.000,00] risulta di entità superiore alla quota residua dell'eccedenza di interessi passivi;**
- si deve ritenere **deducibile l'intera eccedenza -> € 160.000,00.**

Attenzione -> eccedenza della quota Rol [**pari a € 8.000,00** (€ 168.000,00 - € 160.000,00)] può essere riportata all'esercizio o periodo d'imposta successivo.

Per gli interessi passivi, interamente deducibili, NON è necessario procedere a compilare il **riga RF 15 del quadro RF del modello REDDITI SC 2023.**

RF15 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

14 – Interessi passivi

Il rigo RF15:

RF15 Interessi passivi indeducibili 1 ,00 2 ,00

non deve essere compilato, in quanto dal **PROSPETTO INTERESSI PASSIVI NON DEDUCIBILI** del quadro RF del **modello REDDITI SC 2023** (riprodotto in modo parziale) risulta dimostrato che tutti gli **interessi passivi sono deducibili**:

Prospetto interessi passivi non deducibili	RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi attivi precedenti periodi d'imposta
		1 340.000 ,00	2 ,00	3 180.000 ,00	4 ,00
		Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi		
		5 180.000 ,00	6 160.000 ,00		
RF119 Risultato operativo lordo		5° Periodo, imposta precedente	4° Periodo, imposta precedente	3° Periodo, imposta precedente	2° Periodo, imposta precedente
		1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili	
		5 ,00	6 560.000 ,00	7 160.000 ,00	
RF120 Eccedenza di ROL riportabile		(di cui non trasferibile		Consolidato	Presente periodo d'imposta
		1 ,00	2 ,00	3 .000 ,00	
		4° Periodo, imposta precedente	3° Periodo, imposta precedente	2° Periodo, imposta precedente	Precedente periodo d'imposta
		4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00

15 – Utili da partecipazione in società di persone

15

UTILI DA PARTECIPAZIONE IN SOCIETÀ DI PERSONE

La S.r.l., nel corso del periodo d'imposta oggetto dell'adempimento dichiarativo:

- ha incassato utili dalla partecipazione in una società di persone (sas) per € 15.000,00;
- ha rilevato, a fronte di reddito attribuito per trasparenza di € 54.000,00.

**Utili da
partecipazione
e in società
personali**



Gli utili derivanti da partecipazione in società di persone/S.r.l. in trasparenza residenti vanno seguiti gli ordinari principi "della trasparenza" (rispettivamente artt. 5 e 115 del Tuir):

- concorrono a formare il reddito indipendentemente dalla loro effettiva percezione (per "imputazione" nell'esercizio di competenza) nel periodo d'imposta in cui risultano maturati, proporzionalmente alla quota di partecipazione;
- la successiva (eventuale) distribuzione non sarà più imponibile.

15 – Utili da partecipazione in società di persone

In sintesi schematica, il fatto amministrativo in esame riguarda:

- l'incasso della quota distribuzione di utili dalla partecipata sas avvenuta nel corso dell'anno 2022 e, ovviamente, contabilizzata a conto economico per € 15.000,00, che in sede di adempimento dichiarativo determina la necessità di effettuare l'annotazione di una **variazione in diminuzione**, come di seguito indicato:

RF36 Utili da partecipazione in società di persone o in GEIE	15.000,00
--	------------------

- l'imputazione della quota del reddito complessivo di competenza per trasparenza della partecipata sas per **€ 54.000,00**, che in sede di adempimento dichiarativo determina la necessità di rilevare l'annotazione di una **variazione da rilevare in rigo RF58** [rigo posizionato nel quadro RF dopo la sommatoria delle «variazioni in diminuzione»], come di seguito indicato:

RF58 Redditi da partecipazione	54.000,00	reddito minimo	54.000,00
--------------------------------	------------------	----------------	------------------

Attenzione -> l'operazione, però, necessita anche della specifica rilevazione nel prospetto del quadro RS nel rispetto del disposto di cui all'art. 101, c. 6, del Tuir.

15 – Utili da partecipazione in società di persone

Nel **prospetto del quadro RS -> Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice** (art. 101 , c. 6 del Tuir) deve risultare evidenziata in dettaglio l'imputazione del reddito per trasparenza, nel modo seguente:

RS91	Codice fiscale	Quadro RH	Perdita progressa	Perdita del presente periodo d'imposta
	Codice fiscale sas partecipata	2	3 ,00	4 ,00
RS92	Reddito attribuito	(di cui reddito minimo 1	,00)	2 54.000,00
RS93	Reddito al netto delle perdite	Perdite progressa	1 ,00	2 54.000,00
RS100	Totale redditi (da riportare nel quadro RF)	(di cui reddito minimo 1	,00)	2 54.000,00
RF58	Redditi da partecipazione	1 54.000,00	2 ,00	reddito minimo 3 ,00
				4 54.000,00

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00	
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00	
	RF36	Utili da partecipazione in società di persone	15.000,00	
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00	
	RF40	compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000,00	
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00	
	RF55	6	Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
	RF55	12	Deduzione 10% dell'Irap	1.000,00
	RF55	33	Deducibilità dell'Irap riferita al costo del lavoro	5.000,00
	RF55	38	Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
	RF55	99	Credito d'imposta per beni strumentali nuovi	750,00
	RF55	99	Sospensione ammortamenti anno 2022	18.000,00
	RF58	Redditi da partecipazione		54.000,00

Determinazione Ires dovuta per l'adempimento dichiarativo



Quadro RF - Variazioni in aumento - Rilevazione

Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	8.000,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili	4.000,00
	RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali	12.000,00
	RF11	Spese e altri componenti negativi immobili di cui rigo RF10	1.600,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Ires + Irap)	62.512,00
	RF16	Imposte indeducibili o non pagate (Imu)	8.000,00
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili	4.800,00
	RF21	Ammortamenti non deducibili	5.320,00
	RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	48.000,00
	RF24	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile	2.000,00
	RF31	13 Contributo in conto capitale	20.000,00
	RF31	41 Accantonamento fondo svalutazione crediti	1.380,00
	RF32	D) Totale variazioni in aumento	177.612,00

Quadro RF - Variazioni in diminuzione - Rilevazione

Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	40.000,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	20.000,00
	RF36	Utili da partecipazione in società di persone	15.000,00
	RF39	Proventi degli immobili di cui al rigo RF10	12.000,00
	RF40	Compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)	25.000,00
	RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo	30.000,00
	RF55	6 Quota spese manutenzione esercizi precedenti	500,00
	RF55	12 Deduzione 10% dell'Irap	1.000,00
	RF55	33 Deducibilità dell'Irap riferita al costo del lavoro	5.000,00
	RF55	38 Deduzione Imu beni strumentali	3.000,00
	RF55	99 Credito d'imposta per beni strumentali nuovi	750,00
	RF55	99 Sospensione ammortamenti anno 2022	18.000,00
	RF56	E) Totale variazioni in diminuzione	170.250,00

Determinazione Ires dovuta

RF4	Risultato del conto economico	107.488,00
+	Variazioni in aumento	177.612,00
-	Variazioni in diminuzione	170.250,00
+	RF58 Redditi da partecipazione	54.000,00
=	Imponibile Ires [107.488,00 + 177.612,00 – 170.250,00 + 54.000,00]	168.850,00
da cui	Ires dovuta (arr.) [24% dell'imponibile Ires = 24% di € 168.850,00]	40.524,00
Variazioni in aumento	RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, c. 1) [Ires € 40.524,00 + Irap € 21.988,00]	62.512,00
da cui	Utile lordo d'esercizio prima delle imposte [€ 107.488,00 + Ires € 40.524,00 + Irap € 21.988,00]	170.000,00



***Grazie per la
cortese attenzione
prestata ...***