



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 10 del 09 maggio 2023

Focus settimanale:

- **La pensione non imponibile in Italia può escludere dal regime forfetario**
- **Le novità del processo tributario telematico**
- **Leasing – contabilizzazione nel reddito d'impresa – prima parte**
- **Il regime premiale ISA 2023**
- **Le novità del Modello Redditi PF 2023 – Fascicoli II e III**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



5

Il Giudice ha sentenziato



7

In breve.....	9
La pensione non imponibile in Italia può escludere dal regime forfetario	9
Le novità del processo tributario telematico.....	11
L'Approfondimento.....	13
Leasing – contabilizzazione e deduzione nel reddito d'impresa – prima parte	13
L'Approfondimento.....	20
Il regime premiale ISA 2023	20
L'Approfondimento.....	30
Le novità del Modello Redditi PF 2023 – Fascicoli II e III.....	30

Flash di stampa



Novità del modello
730/2023

IL SOLE 24 ORE
1.05.2023

Tra le novità del modello 730/2023 si segnala:

- Le 4 aliquote Irpef: 23% (fino a 15.000 euro); 25% (fino a 28.000 euro); 35% (fino a 50.000 euro); 43% (oltre 50.000 euro);
- Detrazione del 75% in 5 anni per le spese sostenute nel 2022, relative a interventi finalizzati al superamento delle barriere architettoniche;
- Detrazione del 20% del canone di locazione per i giovani fino a 31 anni non compiuti con un reddito fino a 15.493,71.

Bitcoin

IL SOLE 24 ORE
1.05.2023

In base al regolamento sulle informazioni che accompagnano i trasferimenti di fondi e di alcuni cryptoasset, Transfer of funds regulation (Tfr), approvato dal Parlamento Europeo il 20.04.2023 con il regolamento MiCA, dal 2025 le criptovalute saranno tracciate mentre i trasferimenti da persona a persona senza fornitore rimangono escluse.

Dichiarazione
imposta di
soggiorno 2022

IL SOLE 24 ORE
03.05.2023

Il Dipartimento delle Finanze ha affermato che dal 8.05.2023 è possibile inviare la dichiarazione per l'imposta di soggiorno, relativa all'anno 2022, tramite l'apposito servizio nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate.

Fringe benefit non
imponibili fino a
3.000 euro

IL SOLE 24 ORE
03.05.2023

Il Decreto Lavoro ha previsto per il solo 2023, l'incremento della soglia di non imponibilità dei fringe benefit a 3.000 euro, anche se erogati o rimborsati ai lavoratori dipendenti per il pagamento delle utenze domestiche solo però in presenza di figli a carico. In assenza di figli a carico, l'agevolazione resta pari a 258,23 euro.

Definizione
agevolata liti
pendenti

IL SOLE 24 ORE
04.05.2023

Rispetto alla precedente definizione agevolata, l'attuale disciplina prevede che la definizione delle controversie possa

essere disposta dal giudice presso cui pende la controversia. Quindi, il giudice della causa può emettere un provvedimento di estinzione del giudizio ulteriore rispetto alle ipotesi di diritto comune già al momento del deposito della domanda. È possibile inoltre che un giudizio estinto sia riaperto da un successivo provvedimento di diniego di condono.

Rateazione crediti da bonus edilizi

IL SOLE 24 ORE
04.05.2023

L'Agenzia delle Entrate ha disposto due versioni dello spalma crediti: la prima versione si applica dal 2022 e solo al superbonus, mentre la seconda versione si applica dal 2023 e riguarda anche sismabonus e bonus barriere architettoniche al 75%.

Detrazione per interventi edilizi e possesso "mediato" di immobile

ITALIA OGGI
05.05.2023

Il possesso "mediato" di un immobile caduto in successione non costituisce in capo all'erede, un diritto a detrarre le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica sostenute dal de cuius.

ISA 2022

IL SOLE 24 ORE
06.05.2023

Un decreto del Ministero dell'Economia del 28.04.2023, che approva i correttivi congiunturali straordinari per il periodo d'imposta 2022, precisa che alle start up non si applicano gli ISA nemmeno per il 2021.

L'Agenzia interpreta



Ambito applicativo della conciliazione agevolata

CIRCOLARE
N. 9/E
DEL 19.04.2023

Per le liti instaurate tra il 2.01 e il 15.02.2023, ci sarà tempo fino al 30.09.2023 per addivenire ad un accordo con l'Agenzia delle Entrate tramite la conciliazione giudiziale fuori udienza mediante riduzione delle sanzioni a 1/18 e pagamento dilazionato fino a un massimo di 20 rate trimestrali.

Aiuti di Stato 2019 e ravvedimento speciale

PROVVEDIMENTO
N. 133949/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha dato il via ai controlli sulla correttezza degli aiuti di Stato e di quelli in regime de minimis, ricevuti durante il Covid (periodo d'imposta 2019), e sulla mancata registrazione nei registri Rna, Sian e Sipa. I contribuenti potrebbero ricevere lettere di compliance sanabili tramite il ravvedimento operoso.

Piattaforma cessione crediti

RISOLUZIONE
N. 19/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per la compensazione, applicando la nuova rateazione decennale, e per identificare i crediti derivanti dalle opzioni per la prima cessione o per lo sconto comunicate dal 1.04.2023. Dal 2.05.2023 è infatti possibile, fruire della ripartizione in 10 anni della quota residua dei bonus fiscali tramite la "Piattaforma cessione crediti" del sito dell'Agenzia delle Entrate.

Incompatibilità tra regime forfetario e pensione oltre i 30.000 euro

INTERPELLO
N. 311
DEL 03.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in caso di percezione di una pensione di ammontare superiore a 30.000 euro non è possibile accedere al regime forfetario, anche se non è assoggettata a tassazione nel territorio dello Stato.

Regime forfetario, imposta di bollo e modello Redditi 2023

INTERPELLO
N. 428/2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i contribuenti forfetari dovrebbero considerare il bollo di 2 euro come componente che concorre alla determinazione del reddito. Per questo motivo, tali valori dovranno essere esposti

nelle dichiarazioni dei redditi 2023 come componente reddituale, indicandoli tra i ricavi/compensi a prescindere da quanto indicato nelle fatture.

Il Giudice ha sentenziato



Servizi resi dagli
enti pubblici

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-612/21
C-616/21

La Corte di Giustizia Europea ha chiarito che per rilevare ai fini Iva, e consentire quindi la detrazione, un'attività economica deve essere caratterizzata da proventi tali da coprire i costi. Considerando che la maggior parte dei servizi resi dagli enti pubblici sono erogati a prezzi inferiori ai costi di produzione, queste sentenze sembrano escludere da Iva molte di queste attività, rendendo quindi indetraibile l'Iva assolta sugli acquisti.

Esonero Imu per le
aree edificabili
pertinenziali

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6281/2023

La Cassazione ha stabilito che per l'esonero dal pagamento dell'Imu delle aree edificabili pertinenziali deve essere presentata la dichiarazione da parte del titolare. Inoltre, le aree non devono essere assoggettate all'imposta municipale se costituiscono di fatto pertinenze dei fabbricati.

Dichiarato fallito e
impugnazione atti
anteriori alla
procedura

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 11287/2023

La Cassazione ha sancito che la legittimazione passiva del contribuente dichiarato fallito a impugnare gli avvisi di accertamento notificatigli, in costanza di fallimento, in merito a periodi d'imposta anteriori all'apertura della procedura, sussiste a seguito dell'inerzia del curatore. Non rileva il fatto che essa sia stata, o meno, consapevolmente voluta da quest'ultimo.

Valore delle aree
edificabili e Imu

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 11443/2023

La Cassazione ha sancito che le variazioni di valore delle aree edificabili, già dichiarate ai fini Ici/Imu, non vanno denunciate in ciascun anno, a meno che non dipendano da precisi elementi fattuali o urbanistici.

Redditi da fondi
immobiliari

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-537/20

La Corte di Giustizia Europea ritiene che la disciplina fiscale tedesca concernente i redditi dei fondi immobiliari sia lesiva del principio di libera circolazione dei capitali

di cui all'art. 63 del Tfrue, nella parte in cui, con riferimento ai proventi da locazione e vendita di beni immobili situati in Germania, stabilisce una detassazione solo parziale per i fondi residenti in un diverso Stato mentre esenta integralmente i fondi residenti tedeschi.

Imu per l'immobile in comodato al socio

C.G.T
DELLA LOMBARDIA
N. 1452/2023

La Corte di Giustizia Tributaria non concede l'esenzione Imu per l'immobile-merce concesso in comodato d'uso gratuito al socio-amministratore.

Dichiarazione infedele in presenza di quadri non compilati

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 18532/2023

La Cassazione ha stabilito che il contribuente che omette di compilare le voci della dichiarazione riguardanti elementi necessari alla determinazione delle imposte, genera un comportamento infedele. Per questo motivo, non inserire alcun dato numero equivale a indicare un elemento, sia pure in negativo.

Distruzione dei beni aziendali senza rettifica Iva

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-127/22

La Corte di Giustizia Europea ha precisato che la distruzione volontaria dei beni aziendali inservibili, purché comprovata, non comporta la rettifica della detrazione dell'Iva fruita all'atto dell'acquisto, come invece sostiene la normativa nazionale.

Esenzione Iva per locazione fabbricati

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-516/21

La Corte di Giustizia Europea ha chiarito che l'esenzione dall'Iva prevista per la locazione del fabbricato si estende alle attrezzature accessorie affittate con l'unico contratto.

In breve

La pensione non imponibile in Italia può escludere dal regime forfetario

L'Agenzia delle Entrate ha fornito con la risposta all'interpello n. 311 che la titolarità di una pensione di importo superiore a 30.000 euro, anche se integralmente esente da imposizione in Italia, preclude l'applicazione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014.

In base all'art. 1 comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014, l'applicazione del regime forfetario è condizionata al fatto che, nell'anno precedente, siano percepiti redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, non eccedenti l'importo di 30.000 euro.

Con la finalità di "incoraggiare il lavoratore rimasto senza impiego e senza trattamento pensionistico mediante la concessione di agevolazioni fiscali", è previsto che la verifica della soglia di 30.000 euro non debba essere effettuata se il rapporto di lavoro è cessato.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 10/2016, aveva precisato che:

- rilevano esclusivamente le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario;
- il limite non si considera sempre che non siano percepiti redditi di pensione i quali, in quanto assimilati al reddito di lavoro dipendente, assumono rilievo anche autonomo ai fini del raggiungimento della citata soglia, oppure non sia intrapreso un nuovo rapporto di lavoro, ancora in essere al 31 dicembre dell'anno precedente.

Il caso oggetto della risposta a interpello n. 311 riguarda un soggetto residente all'estero, in un Paese Ue, che intende aprire partita IVA per lo svolgimento di una nuova attività, previo trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Il dubbio in ordine all'applicazione del regime forfetario per la nuova attività avviata in Italia attiene alla titolarità da parte dell'istante di una pensione di importo superiore a 30.000 euro, riconosciuta per raggiunti limiti di età quale ex dipendente della Commissione europea. Si tratta, in particolare, di somme esenti da tassazione nazionale negli Stati membri dell'Unione europea in base a quanto disposto dall'art. 12 del Protocollo n. 7 "Sui privilegi e sulle immunità dell'Unione Europea" allegato al Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

A giudizio dell'istante, il fatto che la pensione sia esente da imposizione consentirebbe di applicare il regime agevolato, superando così la causa di esclusione in commento.

Viene rilevato che, in base alla L. 190/2014, sono esclusi dal regime i titolari di redditi che possono essere riconducibili alla categoria dei redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, a prescindere dalla loro tassazione in Italia o dall'ammontare delle imposte corrisposte sui medesimi. Ciò che rileva ai fini dell'applicazione della causa di esclusione è, dunque, l'esistenza di tali redditi e il loro ammontare.

Non viene dunque condivisa la posizione dell'istante e deve di conseguenza ritenersi escluso dal regime forfetario il soggetto che percepisce una pensione di vecchiaia eccedente i 30.000 euro, ancorché questa sia esente da imposte in Italia per effetto delle disposizioni del Protocollo n. 7 allegato al TFUE.

Le novità del processo tributario telematico

Grazie al decreto del Direttore Generale delle Finanze del 21.04.2023, di modifica del DM del 4 agosto 2015, pubblicato in settimana in Gazzetta Ufficiale, sono state aggiornate le regole tecniche per accedere alla piattaforma del SIGIT in modo da semplificare l'attività del professionista.

Le novità approfondite di seguito entreranno in vigore dal 15.05.2023, data nella quale molto probabilmente il sistema del SIGIT dovrebbe essere già operativo dal punto di vista tecnico sia per le nuove iscrizioni a ruolo che per i fascicoli già precedentemente caricati sul portale.

Tra le modifiche, spicca su tutte la possibilità di non apporre più la firma digitale sugli allegati (art. 1 n. 5 lett. b del DM del 21 aprile 2023) anche se il formato degli allegati dovrà essere PDF/A o PDF/A-1b, TIFF. L'atto principale da depositare (ad es. il ricorso) deve essere sempre firmato digitalmente, a pena di invalidità.

Per quanto riguarda gli atti principali, invece, è possibile trasmettere l'atto con sottoscrizione plurima anche in presenza di una sola firma digitale valida. Prima di questa correzione infatti, nel caso in cui il contribuente era assistito da più professionisti, il file doveva essere firmato digitalmente da tutti i difensori e in presenza anche di una sola firma non valida, il ricorso non poteva essere trasmesso al SIGIT. Con le novità apportate, l'acquisizione darà esito positivo in presenza di una sola firma valida fermo restando, però, che il ricorso rimarrà validamente firmato solo da uno dei difensori.

Inoltre, in tema di firma digitale, il decreto consente di firmare i file anche in formato PADES (con la sola estensione ".pdf") in quanto viene riconosciuta dall'art. 10 comma 1 e lett. d) del DM del 4 agosto 2015 equiparandola di fatto a quella CADES (con estensione ".p7m").

Gli aggiornamenti al portale SIGIT permetteranno inoltre di verificare in tempo reale i file depositati e di procedere alla verifica dell'integrità del file, della dimensione (10 MB) e del suo formato (PDF/A o PDF/A-1b, TIFF), già durante la fase di upload. I controlli possono essere effettuati sia dal ricorrente che dal resistente.

Nel caso in cui vengano allegati file in formato EML (Electronic mail), ossia un messaggio di posta elettronica che a seguito della telematizzazione del processo telematico prova la notifica a mezzo PEC degli atti processuali, il sistema non segnalerà più un messaggio di anomalia. Trattandosi comunque di un errore non bloccante, il sistema consentiva di

depositare comunque l'allegato. In questo modo, sembra che anche le segreterie delle Corti di giustizia tributaria possano aprire il messaggio di posta elettronica e i relativi allegati.

In alternativa a questo sistema, rimane sempre possibile allegare i file in formato PDF delle ricevute di accettazione e di consegna.

L'Approfondimento

Leasing – contabilizzazione e deduzione nel reddito d'impresa – prima parte

PREMESSA

Come noto, il leasing (locazione finanziaria) si differenzia dalla locazione operativa (noleggio) per il completo trasferimento al locatario/utilizzatore dei rischi e dei benefici relativi ai beni oggetto del contratto.

Di seguito ci occuperemo del trattamento:

- contabile del leasing, che in Italia, nella maggior parte dei casi, risulta ancora ancorato al metodo patrimoniale;
- fiscale del leasing, esaminando sia le criticità riferite alle imposte sui redditi (IRPEF, IRES), che quelle relative all'IRAP.

Al fine di una migliore comprensione forniremo, inoltre, alcuni esempi relativi:

- alla deduzione dei canoni leasing in base alla normativa del TUIR;
- all'ipotesi della compravendita del contratto di leasing;
- alla deduzione dei canoni di leasing ai fini IRAP.

LA CONTABILIZZAZIONE DEL LEASING PER IL LOCATARIO/UTILIZZATORE

Osserviamo, anzitutto, che per il locatario/utilizzatore le modalità di contabilizzazione del leasing finanziario si basano ad oggi sulla forma e non sulla sostanza del contratto. Pertanto, il metodo registrazione utilizzato dai cosiddetti soggetti "**OIC adopter**" è quello patrimoniale e non quello finanziario utilizzato, invece, dai cosiddetti soggetti "**IAS adopter**".

Premesso ciò, evidenziamo le principali caratteristiche del metodo patrimoniale in uso in Italia che possono essere così riassunte:

- il bene oggetto del contratto di leasing non viene contabilizzato tra le immobilizzazioni materiali e di conseguenza non si procede al relativo ammortamento;
- il bene viene iscritto tra le immobilizzazioni materiali solo nel momento in cui viene riscattato (passaggio di proprietà);

- i canoni di leasing vengono registrati sulla base del principio di competenza, quali componenti di costo alla voce B.8 del Conto Economico;
- il debito verso la società di leasing non viene rilevato nello Stato Patrimoniale.

Segnaliamo, infine, che a norma dell'art. 2427, punto 22 del c.c. il locatario/utilizzatore ai fini di una maggiore comprensibilità del contratto di leasing deve riportare nella Nota Integrativa tutti i dati relativi alle **“operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, sulla base di un apposito prospetto dal quale risulti il valore attuale delle rate di canone non scadute quale determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti, l'onere finanziario effettivo attribuibile a essi e riferibile all'esercizio, l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, con separata indicazione di ammortamenti, rettifiche e riprese di valore che sarebbero stati inerenti all'esercizio”**.

Generalmente i dati in questione vengono riportati in una tabella simile a quella riportata di seguito.

	Importo
Ammontare complessivo dei beni in locazione finanziaria al termine dell'esercizio	€ 154.389
Ammortamenti che sarebbero stati di competenza dell'esercizio	€ 15.337
Rettifiche e riprese di valore che sarebbero state di competenza dell'esercizio	€ 0
Valore attuale delle rate di canone non scadute al termine dell'esercizio	€ 142.278
Oneri finanziari di competenza dell'esercizio sulla base del tasso d'interesse effettivo	€ 2.861

Segue un esempio di rilevazione contabile di un contratto di leasing con il metodo patrimoniale.

Esempio 1

Al 1/7/n Alfa srl stipula un contratto di leasing che prevede le seguenti condizioni:

- maxicanone iniziale € 10.000;
- 20 canoni mensili pari a € 1.000,00 + IVA;
- prezzo di riscatto € 5.000 + IVA

In presenza di un maxicanone iniziale è necessario rettificare la quota di non competenza iscrivendo nello Stato Patrimoniale i risconti attivi a rettifica del valore dei canoni leasing in Conto Economico.

Per ripartire il maxicanone iniziale occorre determinare il “**canone mensile teorico**” nel seguente modo:

$$\begin{array}{r} \text{maxicanone} \qquad \qquad \qquad \text{€ 10.000 +} \\ \text{20 canoni mensili} \\ \text{a 1.000} = 1.000 \times 20 \qquad \qquad \text{€ 20.000} \\ \hline \text{Costo totale del leasing} \quad \text{€ 30.000} \end{array}$$

Durata del contratto 20 mesi

Canone mensile teorico	■	$\frac{\text{maxicanone + totale canoni}}{\text{durata del contratto}}$	■	$\frac{30.000}{20}$	■	1.500
-------------------------------	---	---	---	---------------------	---	--------------

All'1/7/n si procede a contabilizzare il maxicanone e il canone di leasing mensile nel seguente modo:

#	a	Debiti v/leasing/banca		€ 13.420,00
Maxicanone (B.8)			€ 10.000,00	
Canoni di leasing (B.8)			€ 1.000,00	
IVA a credito			€ 2.420,00	

Per i restanti mesi dell'anno n i canoni di leasing sono registrati in ciascun mese come segue:

#	a	Debiti v/leasing/banca		€ 1.220,00
Canoni di leasing (B.8)			€ 1.000,00	
IVA a credito			€ 220,00	

Al 31/12/n in sede di assestamento occorre stornare la quota di maxicanone che non è di competenza. Pertanto, si deve operare nel seguente modo:

Maxicanone iniziale	10.000 +
Canoni mensili pagati anno n	
n. 6 X 1.000	<u>6.000</u>
Totale	16.000 -
Canone mensile teorico anno n	
n. 6 X 1.500	<u>9.000</u>
Risconti attivi	7.000

La scrittura contabile del risconto attivo è la seguente:

Risconti attivi	a	Canoni di leasing (B.8)	€ 7.000,00	€ 7.000,00
-----------------	---	-------------------------	------------	------------

Al 1/1/n+1 il risconto attivo viene chiuso nel seguente modo:

Canoni di leasing (B.8)	a	Risconti attivi	€ 7.000,00	€ 7.000,00
-------------------------	---	-----------------	------------	------------

Durante il periodo d'imposta n+1 i canoni mensili vengono registrati all'inizio di ciascun mese analogamente a quanto fatto nell'anno n:

#	a	Debiti v/leasing/banca		€ 1.220,00
Canoni di leasing (B.8)			€ 1.000,00	
IVA a credito			€ 220,00	

Al 31/12/n+1 in sede di assestamento si procede a stornare la quota di maxicanone come segue:

Quota maxicanone rinviata al 31/12/n	7.000 +
Canoni mensili pagati anno n + 1	
n. 12 X 1.000	<u>12.000</u>
Totale	19.000 -
Canone mensile teorico anno n + 1	
n. 12 X 1.500	<u>18.000</u>
Risconti attivi	1.000

Segue la scrittura contabile del risconto attivo dell'anno n+1:

Risconti attivi	a	Canoni di leasing (B.8)	€ 1.000,00	€ 1.000,00
-----------------	---	-------------------------	------------	------------

Al 1/1/n+2 il risconto attivo viene chiuso nel seguente modo:

Canoni di leasing (B.8)	a	Risconti attivi	€ 1.000,00	€ 1.000,00
-------------------------	---	-----------------	------------	------------

Durante il periodo d'imposta n+2 i canoni di leasing dovranno essere contabilizzati per i restanti 2 mesi come negli anni precedenti e al 31/12/n+2 non si dovrà registrare alcun risconto attivo.

Quota maxicanone rinviata al 31/12/n+1	1.000 +
Canoni mensili pagati anno n + 2	
n. 2 X 1.000	<u>2.000</u>
Totale	3.000 -
Canone mensile teorico anno n + 2	
n. 2 X 1.500	<u>3.000</u>
Risconti attivi	0

Al momento del riscatto il bene oggetto del contratto di leasing verrà, infine, contabilizzato così:

#	a	Debiti v/leasing/banca		€ 6.100,00
Immobilizzazioni materiali			€ 5.000,00	
IVA a credito			€ 1.100,00	

LA DEDUZIONE DEI CANONI LEASING AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Per poter dedurre correttamente i canoni di leasing dal reddito di esercizio chi svolge attività d'impresa deve seguire i dettami stabiliti dall'art. 102, comma 7 del TUIR, applicabili sia ai soggetti IRPEF, che ai soggetti IRES.

Di conseguenza, "**Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che**



imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni. Per i beni di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'art. 96".

Al comma 7 dello stesso art. 102 del TUIR viene previsto, inoltre, che per i beni di cui all'art. 164, comma 1 del TUIR¹ (autoveicoli) la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria può

¹ L'art. 164, comma 1 del TUIR afferma che: "1. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili solo se rientranti in una delle fattispecie previste nelle successive lettere a), b) e b-bis):

a) per l'intero ammontare relativamente:

1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;

2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico;

b) nella misura del 20 per cento relativamente alle autovetture e autocaravan, di cui alle citate lettere dell'art. 54 del citato DL n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1). Tale percentuale è elevata all'80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 20 per cento, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'articolo 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato articolo 5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato. I predetti limiti di 35 milioni di lire e di 7 milioni di lire sono elevati rispettivamente a € 25.822,84 e a € 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio;

b-bis) nella misura del 70% per i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta".

avvenire in un periodo di tempo non inferiore a quello di ammortamento stabilito dai coefficienti di cui al DM 31.12.1988.

Detto ciò, nel rispetto del principio di competenza e di quanto sancito dalla citata norma è necessario precisare, infine, che:

- per poter dedurre il canone di leasing in presenza di immobili strumentali occorre scorporare il costo dei terreni. È noto, infatti, che l'art. 36, comma 7-bis del DL n. 223/2006 ha esteso **“l'irrilevanza fiscale prevista per le quote di ammortamento dei terreni a quella parte delle quote capitali dei canoni di fabbricati strumentali acquisiti in locazione finanziaria riferibile all'area su cui l'edificio insiste”**.

Assodato, quindi, che la quota capitale riferita all'area/al terreno è indeducibile, per determinare il corretto valore da portare in deduzione si deve alternativamente:

- ✓ conoscere il valore del terreno (costo effettivo, anche comunicato dalla società di leasing); o
- ✓ assumere il **“valore standard”** del 20% (o del 30% per i fabbricati industriali);
- lasciando da parte l'ordinanza della Cassazione n. 7183/2021, confusionaria in alcuni punti e chiara, invece, per quel che riguarda l'IRAP, segnaliamo che i maxicanoni corrisposti anche anteriormente alla consegna del bene devono essere ripartiti:
 - ✓ per competenza;
 - ✓ in proporzione alla durata del contratto di leasing;
 - ✓ sempre nel rispetto dei limiti di deducibilità fissati dalla vigente normativa;
- l'attuale normativa fiscale è applicabile ai contratti di locazione finanziaria sottoscritti a partire dal 1.1.2014.

Diversamente, per i contratti stipulati dal 29.4.2012 al 31.12.2013, la durata minima fiscale dei contratti di leasing riferiti a beni mobili, diversi dalle autovetture è pari a 2/3 e non a 1/2 del periodo di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988.

L'Approfondimento

Il regime premiale ISA 2023

PREMESSA

Nell'avvicinarsi dell'adempimento dichiarativo ed in particolare della determinazione delle imposte dovute per la dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta 2022, occorre analizzare le previsioni contenute nel Provvedimento 27/4/2023 che individua i livelli di affidabilità fiscale.

Sappiamo che il punteggio che deriva dall'elaborazione dei dati contabili ed extra-contabili comporta una serie di conseguenze positive o negative per il contribuente:

- possibilità di evitare il visto di conformità per l'utilizzo dei crediti;
- esclusione dall'applicazione delle norme sulle società non operative;
- rischio di accertamento fiscale.

Non di minore importanza anche la valutazione della posizione del contribuente rispetto agli altri suoi colleghi in tema di organizzazione aziendale e dei risultati economici. Questo per dire che gli ISA possono essere uno strumento utile per il professionista per capire se il proprio cliente sta operando conformemente alle risultanze delle medie statistiche rilevate nello strumento. Si pensi, ad esempio agli indici riferiti alle rimanenze o a quelli legati alla produttività per addetto.

Ciò per dire che gli ISA, pur nella loro genericità, possono essere uno strumento a mezzo del quale iniziare un approfondimento con il proprio cliente sulla organizzazione della sua attività imprenditoriale o professionale. L'analisi di alcuni indicatori ha portato più di qualche volta a riscontrare comportamenti non economici del proprio cliente; l'intervento del professionista può rivelarsi indispensabile per riorganizzare l'attività e rendergliela maggiormente soddisfacente.

Affidabilità e regime premiale

Prima di analizzare i livelli di affidabilità ed il collegamento degli stessi al regime premiale, è necessario ricordare che, in presenza di una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA non è possibile accedere al regime premiale. Ciò a prescindere dal fatto che la normativa richieda comunque la compilazione del modello ISA.

Il dato normativo è l'articolo 9-bis, comma 11, del DL n. 50/2017, il quale prevede che a seconda del livello di affidabilità ottenuto dal contribuente, anche a seguito dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, sono riconosciuti specifici benefici premiali.

Come detto, per il 2022, con il Provvedimento 27.4.2023, l'Agenzia ha confermato i livelli di affidabilità già previsti per il 2021, prevedendo la possibilità di accedere ai benefici premiali sulla base di un punteggio idoneo:

- per l'anno di applicazione (2022);
- calcolato come media dei punteggi relativi al biennio 2021 - 2022.

Al riguardo, nelle Motivazioni del citato Provvedimento la stessa Agenzia specifica che *"al fine di consentire l'accesso ai benefici premiali anche ai contribuenti che presentano profili di affidabilità elevati sulla base di un arco temporale più ampio, circostanza sintomatica di una condizione di affidabilità fiscale ripetuta nel tempo, si è provveduto a confermare i benefici previsti dalle lettere da a) a d) ed f) del comma 11 dell'articolo 9-bis [DL n. 50/2017] ai soggetti che presentano un elevato livello di affidabilità complessivo, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità, ottenuti a seguito dell'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2021 e 2022"*.

Risulta utile, quindi, ricordare quelli che sono i benefici premiali che scaturiscono dal punteggio di affidabilità; lo facciamo con la seguente tabella:

Livello affidabilità		Benefici premiali
2022	media 2021 - 2022	
9	9	<ul style="list-style-type: none"> • Esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative (ricordiamo anche che dal 2022 è stata soppressa la disciplina delle c.d. "società in perdita sistematica" ex articolo 2, commi 36-decies e 36-undecies, DL n. 138/2011)

		<ul style="list-style-type: none"> esclusione della determinazione sintetica del reddito, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato
8,5	9	esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici
8	8,5	<ul style="list-style-type: none"> esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a: <ul style="list-style-type: none"> € 50.000 annui relativamente all'IVA € 20.000 annui per le imposte dirette / IRAP esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a € 50.000 annui
	non previsto un punteggio medio	anticipazione di almeno 1 anno del termine di decadenza per l'attività di accertamento

Va ricordato altresì che per i soggetti che conseguono nel medesimo periodo d'imposta sia redditi d'impresa che di lavoro autonomo l'accesso ai benefici premiali è consentito a condizione che:

- per entrambe le categorie reddituali siano applicati i relativi ISA (se previsti);
- il punteggio risultante dall'applicazione di ciascun ISA, anche sulla base di più periodi d'imposta, sia pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 2.8.2019, n. 17/E ha chiarito che, affinché i benefici premiali possano essere riconosciuti, è necessario che sia previsto per l'attività esercitata uno specifico ISA e che tale ISA sia effettivamente applicato dal contribuente, ovvero non sussista una causa di esclusione (ivi comprese quelle collegate all'emergenza COVID-19). Ricordiamo che i benefici premiali sono riconosciuti per il 2022, fatta eccezione per il beneficio relativo all'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione o il rimborso del credito IVA.

Esonero visto conformità

La normativa prevede l'esonero dall'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale è riconosciuto ai soggetti che, conseguono un punteggio di affidabilità almeno pari a:

- 8 per il 2022;
- 8,5 quale media dei punteggi del 2021 e 2022.

L'esonero riguarda la compensazione dei crediti di importo non superiore a:

- € 50.000 annui, risultanti dal modello IVA 2024 relativo al 2023;
- € 50.000 annui, maturati nei primi 3 trimestri del 2024 (mod. TR);
- € 20.000 annui per IRPEF / IRES / IRAP, risultanti dal mod. REDDITI / IRAP 2023.

La Circolare n. 17/E/2019 ha precisato che il limite di € 20.000 va verificato per singola imposta. Pertanto, in presenza di due diversi crediti di ammontare inferiore al limite, ma complessivamente superiori alla soglia, gli stessi possono essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità. Nel caso in cui l'utilizzo di uno dei crediti che hanno origine dalla medesima dichiarazione superi € 20.000, la dichiarazione va vistata nella sua completezza.

Giusto per completezza di analisi, ricordiamo che l'articolo 3, comma 1, DL n. 124/2019 prevede che l'utilizzo in compensazione di un credito per un importo superiore a € 5.000 annui è possibile a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dalla quale il credito emerge. Conseguentemente a ciò, ne caso in cui un soggetto abbia un punteggio superiore a 8 (o media 2021 e 2022: 8,5) richiede la preventiva presentazione della dichiarazione al fine di compensare con crediti di importo superiore a 5.000 euro.

Altra peculiarità riguarda l'IVA. Infatti le soglie indicate, al fine di esonero dall'apposizione del visto, sono cumulative, riguardando la compensazione effettuata nel 2024. Per esemplificare:

- credito IVA annuale 2024 (periodo imposte 2023) € 3.000: liberamente compensabile dal 1/1/2024;
- credito IVA TR 1° trimestre 2024 € 10.000: per 2.000 è liberamente compensabile, i restanti 8.000 euro richiedono il regime premiale o il visto di conformità.

Altro aspetto da osservare è il limite massimo di IVA utilizzabile in compensazione con utilizzo del regime premiale. Il Legislatore ha posto il limite di € 50.000 annuale. Pertanto, qualora il nostro contribuente arrivasse ad avere un credito IVA 2024 dato da annuale più

trimestrale superiore a 50.000 euro, per poter procedere con la compensazione del credito eccedente dovrà munirsi del visto di conformità.

Sul limite di compensazione annuo, si veda anche la Circolare 9.9.2019, n. 20/E.

Ecco allora che, sintetizzando, l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per il rimborso del credito IVA risultante dal modello IVA 2024 relativo al 2023 e trimestrale maturato nei primi 3 trimestri del 2024 (mod. TR), per un importo non superiore a € 50.000 annui, è subordinato all'attribuzione di un punteggio di affidabilità almeno pari a:

- 8 per il 2022;
- 8,5 quale media del 2021 e 2022.

Con la Circolare n. 20/E/2019, l'Agenzia ha evidenziato che la soglia complessiva dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità / presentazione della garanzia pari a € 50.000, si riferisce alle richieste di rimborso effettuate nell'anno.

Riduzione prescrizione accertativa

Altro aspetto legato agli indici di affidabilità è la riduzione di un anno dei termini accertativi previsti dall'articolo 43 del DPR 600/1973 e dall'articolo 57 della normativa IVA per i titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo. La riduzione di un anno della prescrizione accertativa richiede un livello di affidabilità, almeno pari a 8 per il 2022.

Va evidenziato che la norma non ha previsto l'applicazione della contrazione dei termini con riferimento ad una media degli indici del 2021 e del 2022. Di conseguenza tale "agevolazione" trova applicazione solo per l'anno in cui il livello di affidabilità è almeno pari a 8.

Accertamenti da presunzioni

L'affidabilità fiscale ha un ulteriore beneficio in ambito accertativo. Infatti è prevista l'esclusione de accertamenti fondati su presunzioni semplici individuate negli articoli 39, comma 1, lettera d), secondo periodo del DPR 600/1973 e del secondo comma dell'articolo 54 del DPR 633/1972 qualora il punteggio di affidabilità fiscale sia almeno pari a:

- 8,5 per il 2022;
- 9 quale media del 2021 e 2022.

Società non operative e redditometro

Come già anticipato nelle premesse, un punteggio di affidabilità almeno pari a 9 permette ai soggetti collettivi, società di persone o di capitali, la disapplicazione delle disposizioni sulle società non operative. Il punteggio 9 può essere ricavato anche dalla media dei periodi 2021 e 2022.

Inoltre, il punteggio pari a 9 esclude dall'applicazione delle disposizioni dell'articolo 38 del DPR 600/1973 inerente la determinazione sintetica del reddito complessivo. Vi è, però, una seconda condizione per la disapplicazione del redditometro e cioè che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato.

“Acquisto” di punteggio

I punteggi fin qui trattati possono derivare da:

- una situazione originaria naturale;
- un acquisto.

Quello che si intende per situazione originaria naturale è il fatto che, inseriti i dati contabili ed extra contabili, il software determina il punteggio minimo per fruire dei benefici premiali. Si parla di “acquisto”, quanto l'elaborazione dei dati non genera il punteggio minimo e vengono proposte al contribuente delle somme che permettono di raggiungere i punteggi minimi premiali. Tale operazione, conosciuta come “miglioramento” del profilo di affidabilità, comporta:

- ai fini delle imposte sui redditi: l'incremento dei ricavi contabili ed il conseguente aumento del reddito imponibile;
- ai fini IVA: l'incremento delle cessioni dei beni o prestazioni di servizi, con la conseguente previsione di una maggiore IVA da versare.

Rispetto agli studi di settore, l'acquisto di affidabilità fiscale con l'indicazione degli ulteriori componenti positivi non comporta l'applicazione di sanzioni o interessi, a condizione che il versamento delle relative imposte sia effettuato entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

Riepiloghiamo nelle sottostanti tabelle i benefici premiali distinguendo fra i risultati dell'anno e quelli derivanti dalla media.

Livello di affidabilità 2022	Benefici premiali
Inferiore a 8	Nessun beneficio
Almeno 8	<ul style="list-style-type: none"> • Esonero visto di conformità compensazione crediti • Esonero visto di conformità rimborso credito IVA • Anticipazione 1 anno decadenza accertamento
Almeno 8,5	<ul style="list-style-type: none"> • Benefici con punteggio pari a 8 • Esclusione accertamenti su presunzioni semplici
Da 9 a 10	<ul style="list-style-type: none"> • Benefici descritti per punteggi inferiori a 9 • Esclusione società non operative • Esclusione accertamento "redditometro"

Livello di affidabilità media 2021 – 2022	Benefici premiali
Inferiore a 8,5	Nessun beneficio
Almeno 8,5	<ul style="list-style-type: none"> • Esonero visto di conformità compensazione crediti • Esonero visto di conformità rimborso credito IVA
Da 9 a 10	<ul style="list-style-type: none"> • Benefici del punteggio 8,5 • Esclusione accertamenti su presunzioni semplici • Esclusione società non operative • Esclusione accertamento "redditometro"

Cause di esclusione e premialità

Come sempre accade, l'Agenzia interpreta in maniera restrittiva la norma. La fattispecie riguarda quei soggetti che si trovano in una causa di esclusione dell'applicazione degli ISA e che sono comunque tenuti alla compilazione del questionario o modello.

Ciò che potrebbe accadere è il fatto che dalla compilazione ed elaborazione dei dati, il contribuente otterrebbe un punteggio di affidabilità che permetterebbe l'accesso ad uno o più regimi premiali.

Purtroppo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 16/E/2020 ha precisato che in presenza di cause di esclusione il contribuente non può accedere al regime premiale anche se dal

calcolo dell'Indice risulti un punteggio rilevante per i benefici premiali; ciò anche nel caso, come detto, vi sia l'obbligo di compilazione del modello. Il caso tipico è il soggetto "multiattività", cioè l'imprenditore che svolge più attività e dove le attività secondarie sono maggiori al 30% dell'ammontare complessivo dei ricavi.

L'Agenzia giustifica tale esclusione con il fatto che, essendo quella dell'esonerato una situazione particolare, i risultati delle elaborazioni non forniscono garanzie di totale affidabilità dei risultati.

A chi scrive sembra una scusa un po' superficiale vista l'esperienza acquisita dall'Agenzia in termini di elaborazioni e di dati acquisiti.

Modifica dati ISA

Altro aspetto molto importante riguarda la presentazione di eventuali dichiarazioni integrative con la modifica anche dei dati esposti sul modello ISA.

Abbiamo fin qui visto che i regimi di premialità spettano quando il contribuente raggiunge determinati punteggi di affidabilità.

Dobbiamo però rammentare che l'idoneo livello di affidabilità fiscale da considerare è quello risultante dall'ultima dichiarazione presentata nei termini ordinari.

Con la risposta n. 31 del 6/2/2020 l'Agenzia ha precisato che il regime premiale opera anche nel caso in cui la dichiarazione dei redditi sia presentata entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria (il 30 novembre per i soggetti solari) e sempreché i dati dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione degli ISA siano corretti e completi.

Può accadere, però, che ci si accorga che alcuni dati inseriti nel modello ISA non siano corretti. Vediamo allora cosa accade con la presentazione di una dichiarazione integrativa successivamente ai 90 giorni dalla scadenza ordinaria:

- la dichiarazione integrativa migliora il punteggio di affidabilità: tale miglioramento non ha effetto sul regime di premialità;
- la dichiarazione integrativa peggiora il punteggio di affidabilità: in tal caso va assunto il nuovo punteggio con la potenziale decadenza dai benefici premiali.

Con ciò va tenuto distinto l'aspetto riguardante l'analisi del rischio o dell'affidabilità rispetto alla possibilità di fruire di regimi premiali. Infatti, come abbiamo appena detto per il regime premiale si guarda all'ultima dichiarazione presentata entro i 90 giorni dal termine ordinario quando il punteggio migliora, mentre si osserverà il punteggio dell'ultima dichiarazione presentata (anche oltre i 90 giorni) per la perdita dei benefici premiali, mente per l'analisi

dell'affidabilità a fini accertativi l'Agenda prenderà a riferimento l'ultima dichiarazione presentata.

Chiaramente siamo di fronte ad una situazione discriminatoria che disattende il principio di uguaglianza dell'articolo 3 della Costituzione. Si rammenti che la Suprema Corte di Cassazione ebbe modi di precisare che tale principio coinvolge anche i rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione

Nuova premialità

Secondo le previsioni dell'art. 2, comma 5 della Legge 130/2022 (riforma del contenzioso tributario), è stato introdotto un nuovo beneficio premiale per i soggetti ISA.

In sede contenziosa, è previsto che il contribuente che impugna un atto accertativo debba, come regola generale, versare comunque delle imposte. Si sta parlando della riscossione frazionata in pendenza di giudizio. L'articolo 47, D.Lgs. n. 546/92 prevede che il contribuente possa chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria la sospensione della riscossione provvisoria riferita dell'atto impugnato tramite un'istanza motivata, nella quale il ricorrente dimostri che tale pagamento gli possa arrecare un danno grave ed irreparabile. Va anche detto che non è semplice dimostrare il danno grave ed irreparabile. Il Giudice può riconoscere il diritto al ricorrente ma può anche applicare il comma 5 dell'articolo 47 il quale prevede che la sospensione della riscossione possa essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia, mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa ai sensi dell'articolo 69, comma 2, D.Lgs. n. 546/92.

La modifica al comma 5 operata dall'art. 2, Legge n. 130/2022, prevede l'esclusione dalla prestazione della garanzia per i soggetti che hanno un punteggio di affidabilità almeno pari a 9 negli ultimi 3 periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso.

Conclusioni

Come si è visto, i risultati dall'elaborazione degli ISA, in previsione di punteggi premiali, possono far godere il contribuente di tutta una serie di "agevolazioni" che, a volte, sono anche di carattere economico. Si pensi, ad esempio, all'esclusione dall'apposizione del visto di conformità sui crediti fiscali da imposte sui redditi o IVA.

Non di minore importanza è anche il regime premiale in termini di riduzione dei termini accertativi o di esclusione dall'inserimento in liste di accertamento quando il punteggio è superiore a 6.

Ma non va dimenticato nemmeno il fatto che le analisi di coerenza e/o normalità possono indurre il contribuente ed il suo professionista a analizzare con maggiore attenzione l'organizzazione aziendale al fine di valutare l'esistenza di "falle", la cui rimozione potrebbe portare ad un miglioramento delle performance aziendali.

L'Approfondimento

Le novità del Modello Redditi PF 2023 – Fascicoli II e III

PREMESSA

Puntualmente, ogni anno, l'Agenzia delle Entrate approva i Modelli Redditi riservati alle persone fisiche, società di persone e società di capitali.

Con il Provvedimento 06.02.2023, l'Ufficio ha approvato il "Modello Redditi PF 2023", il cui termine di presentazione telematica è fissato al 30.11.2023. La struttura e le modalità di compilazione del Fascicolo 2 e 3 del "Modello Redditi PF 2023" hanno subito alcune modifiche ed implementazioni.

In particolare, si è ravvisata la necessità di esporre separatamente il reddito da partecipazione in società semplici che producono reddito di lavoro autonomo ai fini Inps (gestione separata), dati relativi alla rivalutazione di terreni e partecipazioni nonché delle perdite di lavoro autonomo e delle perdite utilizzabili con maggiori redditi derivanti dal quadro RS.

Sono stati altresì aggiunti nuovi crediti d'imposta nel quadro RU e il nuovo riquadro relativo alla indicazione della titolarità effettiva dei destinatari dei fondi e crediti d'imposta.

In questo intervento si illustrano, quindi, le sopracitate novità.

QUADRO RH – REDDITI DA PARTECIPAZIONE

Ai fini della compilazione della colonna 2 "Tipo" dei righe da RH1 a RH4 sono stati istituiti alcuni nuovi codici per evidenziare separatamente i redditi di partecipazione in società semplici dalle quali deriva reddito di lavoro autonomo imponibile ai fini della Gestione separata INPS.

Nella tabella seguente, si illustrano i nuovi codici introdotti.

CODICE	DESCRIZIONE
1	Società di persone e assimilate esercenti attività d'impresa, azienda coniugale, impresa familiare, in contabilità semplificata, in contabilità ordinaria e/o GEIE.
2	Associazioni fra artisti e professionisti.
3 (NEW)	Società semplice che produce reddito di lavoro autonomo da assoggettare a contribuzione INPS. Il reddito individuato da tale codice va riportato nel quadro RR, Sezione II, per essere assoggettato alla Gestione separata INPS.
4 (NEW)	Società semplici diverse da quelle indicate con il codice 3.
5	Società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa, azienda coniugale, imprese familiari, in contabilità semplificata, in contabilità ordinaria e/o GEIE che ha attribuito al socio dichiarante, in sede di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante, liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto delle quote di patrimonio.
6 (NEW)	<p>Società semplice che produce reddito di lavoro autonomo, da assoggettare a contribuzione INPS, che ha attribuito al socio dichiarante, in sede di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante, liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto delle quote di patrimonio.</p> <p>Il reddito individuato da tale codice va riportato nel quadro RR, Sezione II, per essere assoggettato alla Gestione separata INPS.</p>
7	Associazione partecipata che ha attribuito al socio dichiarante, in sede di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante, liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto della quota di patrimonio.
8 (NEW)	<p>Società semplice partecipata che ha attribuito al socio dichiarante, in sede di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante, liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto della quota di patrimonio.</p> <p>Tale codice va utilizzato per le fattispecie diverse da quelle rientranti nel nuovo codice "6".</p>

QUADRO RL – ALTRI REDDITI

Per i redditi derivanti da attività occasionali o da obblighi di fare, non fare, permettere, da esporre nei righi da RL14 a RL16 della Sezione II-A "Redditi diversi", si informa che l'articolo 13, comma 5, TUIR, modificato dall'articolo 1, comma 2, lett. b), n. 5), Legge 234/2021 (Finanziaria 2022), ha previsto, per i titolari dei predetti "redditi diversi", una detrazione d'imposta:

- decrescente all'aumentare del reddito complessivo;
- non cumulabile con le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati o da pensione;
- da non rapportare al periodo di lavoro.

La detrazione d'imposta è strutturata come esposto nella seguente tabella.

REDDITO COMPLESSIVO	DETRAZIONE PER "ALTRI REDDITI"
Fino a 5.500€	1.265€
Da 5.501 a 28.000€	$500 + [765 \times 28.000 - \text{redd. complessivo}] / 22.500$
Da 28.001 a 50.000€	$500 \times [50.000 - \text{redd. complessivo}] / 22.000$
Oltre 50.000	"zero"

A tal fine, si ricorda che:

- il reddito complessivo va assunto al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze e nello stesso va ricompreso il reddito dei fabbricati assoggettato a cedolare secca, l'agevolazione ACE fruita e il reddito d'impresa o lavoro autonomo forfetario.
- il risultato del rapporto matematico si assume solo se positivo, nelle prime 4 cifre decimali, e la detrazione spettante è aumentata di 50 euro se il reddito complessivo è tra 11.001 e 17.000 euro.

QUADRO RM – IMPOSTE SOSTITUTIVE E RIVALUTAZIONE TERRENI

Ai fini della compilazione del quadro RM si evidenzia che:

- le istruzioni specificano ora espressamente che i canoni di locazione non assoggettati a tassazione negli anni precedenti e percepiti nel corso del 2022 rientrano tra gli importi da indicare nella Sezione III "Imposte e oneri rimborsati";
- nella Sezione X, righe da RM20 a RM22, vanno esposti i dati relativi alla rivalutazione dei terreni (sia edificabili che a destinazione agricola) riproposta ancora una volta dalla Finanziaria 2023 (Legge 197/2022). Si tratta dei terreni posseduti al 01.01.2023, il cui valore sia determinato con perizia giurata di stima da effettuarsi entro il 15.11.2023. La rivalutazione si conclude con il versamento dell'imposta sostitutiva pari al 16%, entro il 15.11.2023 in un'unica soluzione o oppure in 3 rate annuali di pari importo, maggiorate degli interessi;
- vi è la possibilità di optare per l'imposta sostitutiva pari al 7%, di cui all'articolo 24-ter, TUIR, con la compilazione della Sezione XVIII, a seguito delle modifiche apportate ad opera del D.L. 4/2022, applicabile ai redditi dei "pensionati esteri" che trasferiscono la residenza in un Comune del sud Italia o nei Comuni colpiti dagli eventi sismici del 2009 - 2016 - 2017 con non più di 20.000 abitanti.

Si evidenzia, altresì, l'introduzione della nuova Sezione XIX "Affrancamento quote di OICR", riservata ai soggetti che intendono optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva pari al 14% sui redditi di capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lett. g), TUIR, e sui redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 67, comma 1, lett. c-ter), TUIR, derivanti dalla cessione o rimborso di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (articolo 1, commi 112 e 113, Legge 197/2022), qualora tra il contribuente e l'intermediario non vi sia un rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto.

QUADRO RT – RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI

A seguito della riproposizione della possibilità di rivalutare le partecipazioni possedute al 01.01.2023, per opera della Finanziaria 2023 (Legge 197/2022), nel quadro RT, Sezione VII "Partecipazioni rivalutate" del "Modello Redditi 2023 PF" sono richiesti i dati relativi alle predette rivalutazioni.

Tali partecipazioni, qualificate e non, devono essere possedute al 01.01.2023 e, nel caso delle non qualificate, sottoposte a determinazione di valore mediante una perizia giurata di

stima da effettuarsi entro il 15.11.2023. La rivalutazione si conclude con il versamento dell'imposta sostitutiva pari al 16%, entro il 15.11.2023 in un'unica soluzione o oppure in 3 rate annuali di pari importo, maggiorate degli interessi.

QUADRO RR – CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Nel quadro RR non si rilevano particolari modifiche, se non l'aggiornamento del minimale e del massimale contributivo e delle aliquote contributive. Si ravvisa inoltre l'eliminazione dei campi riservati all'esonero contributivo previsto soltanto per il 2021.

AGEVOLAZIONE IMPATRIATI A DOCENTI, RICERCATORI E SPORTIVI PROFESSIONISTI

Nel quadro RE è presente la nuova casella "Docenti e Ricercatori" riservata ai docenti e ricercatori impatriati che fruiscono della riduzione del reddito imponibile pari al 90%, nella quale va indicato:

- il codice "1", per i soggetti che applicano l'agevolazione e che soddisfano i requisiti ordinariamente previsti;
- il codice "2", per i soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima del 01.01.2020, che al 31.12.2019 erano beneficiari dell'agevolazione prevista per i "lavoratori impatriati" e intendono avvalersi dell'estensione del periodo di riduzione del reddito di cui al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31.03.2022, come previsto dall'articolo 5, comma 5-ter, D.L. 34/2019, introdotto dall'articolo 1, comma 763, Legge 234/2021 (Finanziaria 2022).

Per quanto riguarda la riduzione del reddito imponibile pari al 50% prevista per gli impatriati "sportivi professionisti" che conseguono reddito di lavoro autonomo, per i quali va utilizzato il codice "5" nella casella "Impatriati", si rammenta che l'agevolazione:

- continua a trovare applicazione per i redditi derivanti dai contratti in essere al 20.05.2022 e fino alla loro naturale scadenza;
- non è applicabile per i contratti sportivi stipulati dal 21.05.2022, salvo 2 particolari fattispecie:
 - o redditi da rapporti di lavoro sportivo in discipline riconosciute dal CONI per le quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e/o le Leghe hanno

- conseguito la qualificazione professionistica entro il 1990, se il contribuente di almeno 21 anni ha un reddito complessivo superiore a 1.000.000 euro;
- redditi da rapporti di lavoro sportivo in discipline riconosciute dal CONI per le quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e/o le Leghe hanno conseguito la qualificazione professionistica dopo il 1990, se il contribuente di almeno 21 anni ha un reddito complessivo superiore a 500.000 euro.

Come per lo scorso anno, l'opzione per il regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile.

DEDUZIONE IRAP COSTO DEL PERSONALE

Come noto, l'articolo 2, D.L. 201/2011 consente di dedurre, dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo, l'IRAP riferita alla quota imponibile del costo del personale dipendente ed assimilato al netto delle deduzioni previste dall'articolo 11, commi 1, lett. a, 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 e 4-octies, D.lgs. 446/97.

A tal fine merita rammentare che il DL 73/2022, c.d. "Decreto Semplificazioni", ha modificato la disciplina delle deduzioni per il costo da lavoro dipendente ai fini IRAP di cui al citato articolo 11, in particolare:

- confermando la deducibilità integrale del costo del lavoro dei dipendenti a tempo indeterminato;
- riconoscendo le altre deduzioni previste esclusivamente con riferimento ai lavoratori a tempo determinato.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

L'articolo 5-bis, D.L. 4/2022, c.d. "Decreto Sostegni-ter", ha prorogato anche per il 2022 la possibilità, introdotta dall'articolo 60, comma 7-bis, D.L. 104/2020, c.d. "Decreto Agosto", di "sospendere" in tutto o in parte l'imputazione contabile degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali, riconoscendone comunque la deduzione fiscale della quota sospesa ai sensi degli articoli 102, 102-bis e 103, TUIR, (a prescindere, quindi, dall'imputazione a Conto economico).

A tal fine, per la relativa variazione in diminuzione, a rigo RF55 va utilizzato il codice "81".

CREDITO IMPOSTA BENI STRUMENTALI NUOVI

L'articolo 1, commi da 1051 a 1063, Legge 178/2020 (Finanziaria 2021) ha introdotto un'agevolazione sotto forma di credito d'imposta per le spese sostenute a titolo di investimento in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, per strutture ubicate in Italia.

L'agevolazione è stata oggetto di ripetute modifiche, a seguito delle quali sono stati rivisti sia i limiti temporali di fruizione sia le categorie di beni rientranti nella predetta agevolazione.

Considerato che tale credito d'imposta non è tassato, nel quadro RF va operata una variazione in diminuzione pari alla quota del contributo di competenza ed a tal fine, non essendo previsto un codice specifico, va utilizzato il codice "99".

SOCIETA' DI COMODO

L'articolo 9, comma 1, D.L. 73/2022, c.d. "Decreto semplificazioni", ha abrogato, a decorrere dal 2022, la disciplina delle società di comodo in "perdita sistematica" di cui all'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, D.L. 138/2011. Conseguentemente, una società è considerata "di comodo" solo se non ha superato il test di operatività di cui all'articolo 30, Legge 724/94. Il prospetto compilabile è presente nel quadro RS.

QUADRO RS – NOVITA'

Nel quadro RS merita evidenziare che:

- le perdite di lavoro autonomo non compensate nell'anno vanno indicate a rigo RS10 anziché a rigo RS11, come in passato;
- le perdite, per le quali è stata presentata l'istanza per il relativo l'utilizzo in diminuzione di maggiori imponibili accertati ai sensi dell'articolo 42, comma 4, D.P.R. 600/1973, vanno esposte a rigo RS11.

In tal caso, le perdite indicate a rigo RS11 devono essere scomutate dalle perdite d'impresa non compensate (utilizzabili in misura limitata o in misura piena) da riportare nei successivi rigi RS12 e RS13.

ACE INNOVATIVA C.D. "SUPER-ACE"

La c.d. "Super-ACE", introdotta dall'articolo 19, commi da 2 a 7, D.L. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis", allo scopo di incentivare la patrimonializzazione delle imprese, per il 2022 non è più vigente né applicabile ma è necessario verificare la permanenza dei requisiti per quanto riguarda l'importo maturato nel 2021.

In particolare, nel prospetto del quadro RS "Deduzione per capitale investito proprio (ACE)":

- a rigo RS36, è stata eliminata la parte dedicata alla fruizione della c.d. "Super-ACE";
- permane la parte relativa al credito d'imposta per c.d. "Super-AC", il cui rendimento nozionale è stato trasformato in credito d'imposta;
- a rigo RS37 è presente il campo 20 per il recupero della deduzione a titolo di "Super-ACE". In particolare, in tale campo va indicato il 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura al 31.12.2021 e quella esistente alla data del 31.12.2022 (se esercizio solare), nel caso di Super-ACE non fruita come credito d'imposta, qualora la variazione in aumento del capitale proprio al 31.12.2022 risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del 2021. In altre parole, la de-patrimonializzazione del Patrimonio Netto (per esempio, a seguito di distribuzione dividendi) comporta la restituzione della deduzione del 15% se lo stesso è inferiore rispetto a quello determinatosi con la chiusura del 2021.

QUADRO RU – CREDITI D'IMPOSTA PER IMPRESE

Nel quadro RU "Crediti di imposta concessi a favore delle imprese", si evidenzia l'introduzione di una serie di nuovi crediti tra cui:

- credito d'imposta social bonus (codice "F6");
- credito d'imposta bonus acqua potabile (codice "L5");
- credito d'imposta formazione manageriale/donazioni (codice "L6");
- credito d'imposta cargo bike (codice "L9");
- credito d'imposta distribuzione testate edite (codice "M8");
- credito d'imposta manifesti pubblicitari (codice "M9");
- credito d'imposta riqualificazione strutture ricettive (codice "N2");
- credito d'imposta digitalizzazione agenzie di viaggio e tour operator (codice "N3");
- credito d'imposta per attività di trasporto passeggeri in acque lagunari (codice "N7");
- credito d'imposta per canoni di locazione imprese turistiche (codice "N9");

- credito d'imposta per acquisto di energia elettrica per imprese energivore, per il primo trimestre 2022 (codice "O1"), secondo trimestre 2022 (codice "O2"), mesi di ottobre e novembre 2022 (codice "Q2"), mese di dicembre 2022 (codice "Q8") e terzo trimestre 2022 (codice "P3");
- credito d'imposta per acquisto di energia elettrica per imprese non energivore, relative al secondo trimestre 2022 (codice "O7"), terzo trimestre 2022 (codice "P5"), mesi di ottobre e novembre 2022 (codice "Q4"), mese di dicembre 2022 (codice "R1");
- credito di imposta per acquisto di gas per imprese gasivore, per il secondo trimestre 2022 (codice "O3"), terzo trimestre 2022 (codice "P4"), primo trimestre 2022 (codice "P9"), mesi di ottobre e novembre 2022 (codice "Q3"), mese di dicembre 2022 (codice "Q9");
- credito d'imposta per acquisto di gas per imprese non gasivore, per il secondo trimestre 2022 (codice "O8"), terzo trimestre 2022 (codice "P6"), mesi di ottobre e novembre 2022 (codice "Q5"), mese di dicembre 2022 (codice "R2");
- credito d'imposta per acquisto di "AdBlue" (codice "O4");
- credito d'imposta per acquisto di gas naturale liquefatto (codice "O5");
- credito d'imposta per investimenti in efficienza energetica nelle Regioni del sud (codice "O6");
- credito d'imposta per acquisto di carburante per imprese agricole e della pesca, per il primo trimestre 2022 (codice "O9"), terzo trimestre 2022 (codice "Q6"), quarto trimestre 2022 (codice "Q7");
- credito d'imposta per acquisto di carburante per imprese del settore pesca, per il secondo trimestre 2022 (codice "Q1");
- credito d'imposta IMU per il comparto turismo (codice "P1");
- credito d'imposta per acquisto di gasolio per imprese di trasporto passeggeri, relative al primo trimestre 2022 (codice "P2");
- credito d'imposta per produzione di videogiochi (codice "P7");
- credito d'imposta per erogazioni in danaro in favore delle ITS Academy (codice "P8");
- credito d'imposta a favore delle reti di imprese agricole e agroalimentari (codice "R3").

Si segnala infine che:

- nella Sezione I del quadro RU è possibile indicare l'importo residuo delle agevolazioni non più maturabili nel 2022 (indicati nella tabella riportata in calce alle istruzioni del modello, con il relativo codice e i rigi del quadro RU compilabili);
- con riferimento al credito per investimenti in beni strumentali nelle zone colpite dal sisma in Centro-Italia nel 2016 (codice "E3"), è possibile indicare anche l'importo del credito d'imposta per gli investimenti realizzati entro il 31.12.2020, la cui fruizione è stata autorizzata successivamente al termine di presentazione del Modello Redditi 2021;
- per il credito "Formazione 4.0" sono richiesti ulteriori dati rispetto a quelli previsti dal DM 04.05.2018 e, pertanto, il relativo rigo RU110 è stato revisionato con l'introduzione di nuovi campi;
- sono stati introdotti i nuovi rigi RU150 e RU151 nei quali, per il 2020, 2021 e 2022, sono richieste le informazioni necessarie per verificare, rispettivamente, la titolarità effettiva dei destinatari dei fondi, crediti d'imposta e il rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento;
- la Sezione IV, dedicata ai crediti riconosciuti per ricerca, sviluppo, innovazione, formazione, investimenti in beni strumentali, nonché al c.d. "bonus per bonifica ambientale", è stata revisionata.

QUADRO RQ – IMPOSTE SOSTITUTIVE

Nel quadro RQ, si evidenzia l'eliminazione:

- della Sezione XXIV "Rivalutazione delle attività immateriali" (rigo RQ100), riservato ai soggetti che intendevano dedurre il maggior valore imputato con la rivalutazione effettuata nel Modello REDDITI 2021, delle attività immateriali ai sensi dell'articolo 110, commi 8-ter e 8-quater, D.L. 104/2020;
- della Sezione XXV "Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni - settori alberghiero e termale" (rigo RQ110), non essendo più prevista, a favore dei soggetti operanti nei predetti settori, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e delle partecipazioni ai sensi dell'articolo 6-bis, D.L. 23/2020.

Si evidenzia, inoltre, la nuova Sezione XXV "Utili e riserve di utile" (rigi RQ98 - RQ101), introdotta per poter esercitare l'opzione prevista dall'articolo 1, commi da 87 a 95, Legge 197/2022 (Finanziaria 2023) che ha concesso un regime facoltativo di affrancamento e/o

rimpatrio, tramite il versamento di un'imposta sostitutiva, degli utili e delle riserve di utili non ancora distribuiti al 01.01.2023, risultanti dal bilancio dell'esercizio chiuso nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 01.01.2022 (in generale, l'anno 2021) dei soggetti direttamente e/o indirettamente partecipati ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lett. d), TUIR (società non residenti).

A seguito dell'esercizio di tale opzione, le predette somme sono escluse dalla tassazione ordinaria.

Le prossime scadenze



15 maggio 2023

IMPOSTA DI BOLLO

L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente, in modalità telematica, l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta (D.M. 4.12.2020).

16 maggio 2023

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili/trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 1^a rata del contributo fisso minimo per il 2023.

INAIL

Termine per versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2022/2023.

20 maggio 2023

VERSAMENTO CONTRIBUTI

Termine per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2023.

25 maggio 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 maggio 2023

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.
