

CHECK LIST BILANCIO 2023**OPERAZIONI DI CONTROLLO E VERIFICA**

Noventa Vicentina, lì 26 Febbraio 2024

Il presente documento si propone quale strumento guida per il controllo e la verifica delle operazioni di chiusura del bilancio oltre che utile promemoria per gli adempimenti fiscali e i futuri controlli.

Si consiglia pertanto di compilare accuratamente le schede con i relativi importi e di conservare una copia della versione originale del documento nel fascicolo relativo alle scritture di chiusura del bilancio.

Le novità riguardanti l'annualità 2023, introdotte principalmente dalla L. 213/2023 (c.d. Legge di bilancio 2024) e da diversi decreti, sono riportate per maggior visibilità in grassetto (*in corsivo le disposizioni diverse dalla Legge di bilancio 2024*).

Nella medesima evidenza sono riportate alcune novità decorrenti da gennaio 2024, al fine di poter consentire valutazioni fiscali riguardanti l'annualità in corso.

1) SOMMARIO

1. Immobilizzazioni immateriali.....	3
2. COSTI PLURIENNALI, RAPPRESENTANZA e avviamento	8
3. MANUTENZIONI E RIPARAZIONI	9
4. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI.....	9
5. PLUSVALENZE E MINUSVALENZE SU BENI IMMATERIALI e MATERIALI.....	15
6. OPERE IN ECONOMIA.....	16
7. IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	16
8. PARTECIPAZIONI	16
9. RIMANENZE FINALI	19
10. CONTROLLO DELLE SCHEDE CLIENTI E FORNITORI.....	20
11. PERDITE SU CREDITI.....	20
12. SPESE TELEFONICHE	21
13. RILEVAZIONE DEI CREDITI TRIBUTARI	21
14. BANCHE	22
15. CASSA	23
16. POSTE DI BILANCIO RELATIVE AD ESERCIZI PRECEDENTI.....	23
17. RISCOGLI.....	23
18. RATEI	23
19. OPERAZIONI RIGUARDANTI L'IVA	24
20. VARIAZIONI DI PATRIMONIO	25
21. ACCANTONAMENTO T.F.R. DIPENDENTI.....	26
22. MUTUI O FINANZIAMENTI.....	27
23. CONTROLLO DELLE SCHEDE RELATIVE ALLE RITENUTE E AI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI.....	27
24. COMPENSI AMMINISTRATORI.....	28
25. SOPRAVVIVENENZE ATTIVE	29
26. INTERESSI PASSIVI	29
27. INTERESSI ATTIVI.....	31
28. RILEVAZIONE DI ONERI TRIBUTARI.....	31
29. FISCALITÀ SPECIALE	31
30. TRASPARENZA FISCALE	38
31. Irap - CUNEO FISCALE	38
32. SOCIETÀ DI COMODO	39
33. RIPORTO PERDITE.....	40
34. I LIMITI PER IL BILANCIO ABBREVIATO E PER IL COLLEGIO SINDACALE.....	41
35. LA RELAZIONE SULLA GESTIONE.....	44
36. PREMI DI PRODUTTIVITÀ	44
37. FONDO INDENNITÀ SUPPLETTIVA CLIENTELA	46
38. TASSO DI INTERESSE LEGALE.....	46

DITTA/SOCIETA' _____

1. IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

- Le immobilizzazioni immateriali movimentate sono:
- costi di impianto e ampliamento;
 - costi di sviluppo;
 - diritti di brevetto industriali e utilizzazione opere ingegno;
 - concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
 - avviamento;
 - immobilizzazioni in corso e acconti;
 - altre.

Ammortamenti

- Le immobilizzazioni immateriali sono ammortizzate con il metodo:
- diretto
 - indiretto
 - entrambi

- Le aliquote di ammortamento sono:
- | | | | |
|-------------------------------|------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Costi impianto e ampliamento: | <input type="checkbox"/> 20% | <input type="checkbox"/> | % |
| Software | <input type="checkbox"/> 33% | <input type="checkbox"/> | % |
| Avviamento: | <input type="checkbox"/> 20% | <input type="checkbox"/> 10 % | <input type="checkbox"/> |
| Altri costi: | <input type="checkbox"/> 20% | <input type="checkbox"/> | % |

Si evidenzia che il valore massimo della quota di ammortamento dell'avviamento fiscalmente deducibile è pari ad 1/18 per esercizio.

PATENT BOX

La L. 190/2014 (Legge di stabilità 2015) ha introdotto il c.d. "Patent box", che si sostanzia in un regime di tassazione agevolata su base opzionale per i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali.

Tale regime:

- si applica a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, qualora venga svolta attività di ricerca e sviluppo per la produzione dei beni agevolabili;
- ha durata di cinque periodi d'imposta, ed è irrevocabile;
- consente di escludere dalla base imponibile, imposte dirette e Irap, una quota di reddito derivante dall'utilizzo diretto o indiretto dei beni immateriali.

Nella prima versione rientrano nell'agevolazione i redditi derivanti da software protetti da copyright, brevetti industriali, disegni industriali e modelli giuridicamente tutelabili.

Con il comma 10 della Legge di Bilancio 2022 l'iperdeduzione è passata dal 90% al 110%.

La maggiorazione dei costi ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'Irap spetta ai soggetti titolari di reddito di impresa che sostengono costi di ricerca e sviluppo in relazione a software protetti da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di impresa.

Vengono esclusi dall'agevolazione i costi sostenuti per marchi (già esclusi dal D.L. 50/2017) e know how.

L'attività di ricerca e sviluppo, oltre che dai soggetti che esercitano l'opzione, può essere esercitata anche da società con cui vengono stipulati appositi contratti di ricerca, sempre che non si tratti di società controllate, controllanti o controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Sono altresì esclusi i costi originati da contratti di ricerca con università, enti di ricerca e organismi equiparati.

L'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare n. 5/E relativa al "nuovo" Patent box, ha precisato, riguardo l'ambito soggettivo di applicazione del regime, che i soggetti titolari del reddito d'impresa devono assumere la veste di "investitori", cioè di soggetti titolari del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili, che sostengono, rimanendone incisi, i costi relativi agli investimenti effettuati, assumendone i rischi e avvalendosi degli eventuali risultati. Si fa presente che le procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'attività d'impresa determinano l'esclusione dall'agevolazione.

Con riferimento al c.d. "meccanismo premiale", introdotto dall'art. 6 comma 10-bis del D.L. 146/2021, che prevede la possibilità di applicare la maggiorazione del 110% ai costi di ricerca e sviluppo che hanno contribuito alla creazione dell'intangibile, purché sostenuti negli otto anni precedenti a quello in cui viene rilasciato il titolo di privativa industriale,

si chiarisce che operano tutte le cause di esclusione riferite al credito d'imposta ricerca e sviluppo.

In virtù di ciò, se nel periodo d'imposta in cui si ottiene il titolo di privativa industriale, o in uno dei periodi precedenti (massimo otto) in cui sono sostenute le spese maggiorabili, si verifica una causa di esclusione, il contribuente non può beneficiare di tale meccanismo.

Se dopo aver esercitato un'opzione si intende, in periodi d'imposta successivi, richiedere l'agevolazione per un nuovo bene, anche già esistente e originariamente non incluso nel perimetro dell'opzione, occorre esercitare una nuova opzione. In caso di bene complementare, la durata della nuova opzione coincide con la residua durata della precedente.

Il vecchio Patent box può continuare ad essere applicato fino al 2024, in caso di opzione per tale agevolazione esercitata con riferimento al 2020.

Pertanto, fino al 2024, vecchio e nuovo regime possono coesistere in relazione a beni diversi (anche complementari).

Il transito alla maggiorazione del 110% è precluso ai soggetti che, avendo presentato istanza di ruling con riferimento al vecchio Patent box, abbiano già concluso un accordo a seguito della procedura avviata con tale istanza.

Nel caso di soggetto che non abbia presentato istanza di ruling, dal mero esercizio dell'opzione per il nuovo Patent box discende la revoca dell'opzione per il vecchio Patent box.

La volontà di rinunciare alle opzioni per il vecchio Patent box opera con riferimento a tutti i beni cui tali opzioni si riferiscono.

Diversamente dal vecchio Patent box, i brevetti "in corso di concessione" non rientrano tra i beni cui si applica la maggiorazione del 110%.

A decorrere dal 2021, per beneficiare di tale agevolazione occorre attendere che i brevetti siano registrati.

Inoltre, le attività di ricerca e sviluppo, ai fini dell'agevolazione, possono comunque essere commissionate ad altri soggetti, purché siano svolte sotto la direzione del contribuente/investitore, utilizzando il personale di quest'ultimo.

Non sono agevolabili le spese derivanti da contratti aventi ad oggetto un obbligo di risultato.

Non è possibile applicare il meccanismo premiale ai disegni e modelli comunitari, in quanto manca il titolo di privativa industriale (si tratta di beni agevolabili, ma non ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale).

Per le attività di ideazione e realizzazione del software coperto da copyright, la maggiorazione del 110% delle spese può essere applicata solo a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di registrazione presso la SIAE.

Nel regime del Nuovo Patent Box assume particolare rilevanza la possibilità di predisporre idonea documentazione al fine di evitare, in caso di controllo, l'applicazione di sanzioni sull'eventuale agevolazione in tutto o in parte non spettante (c.d. penalty protection).

L'Agenzia delle Entrate ha fornito un chiarimento, attraverso FAQ del 24 novembre 2023, che indica l'obbligo annuale della comunicazione di possesso della documentazione idonea al fine di poter giovare della "penalty protection". L'onere non viene meno nel caso in cui non si fosse in possesso di nuovi beni immateriali agevolabili, in relazione ai quali la normativa di riferimento impone di esercitare una nuova opzione.

CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI 2020-2023

La L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) prevede, al comma 185, l'introduzione di un credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi, in sostituzione del super e iper-ammortamento.

La maggiorazione del costo ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing viene sostituita con il meccanismo del credito d'imposta, ridefinendo la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal piano "Industria 4.0".

Il nuovo credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite modello F24 in cinque quote annuali di pari importo:

- a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni per gli investimenti in beni "ordinari"
- a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni per gli investimenti in beni materiali e immateriali Industria 4.0; se l'interconnessione dei beni avviene in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, si può iniziare a fruire del credito per la parte spettante in relazione ai beni "ordinari".

La L. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) estende fino al 30 giugno 2023 (a condizione che entro il 31 dicembre 2022 sia stato accettato l'ordine e siano stati pagati acconti per almeno il 20% dell'importo) il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio nazionale.

La legge conferma fundamentalmente la struttura dell'agevolazione già in vigore con alcune novità: il perimetro di applicazione include ora anche i beni immateriali generici; è stata potenziata l'entità del bonus tramite innalzamento delle aliquote agevolative; sono aumentati i limiti massimi delle spese ammissibili; sono stati velocizzati i tempi di fruizione del credito.

Sotto il profilo temporale, l'investimento deve essere realizzato:

- entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Il credito d'imposta concesso per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2023 (con ordine accettato e acconto 20% pagato entro il 2022) è così definito:

- | | | |
|--|---------------------|--|
| • Investimenti in beni strumentali (max 2 milioni di euro) | Ammontare del bonus | 6% |
| • Investimenti in beni immateriali (max 1 milione di euro) | “ | 6% |
| • Investimento industria 4.0 Allegato A, L. 232/16 | “ | 40% fino 2,5 milioni
20% fino 10 milioni
10% fino 20 milioni |
| • Investimenti in beni immateriali Allegato B, L. 232/16 (max 1 milione di euro) | | 20% |

Il credito d'imposta può essere utilizzato unicamente in compensazione in tre quote annuali di pari importo (in luogo dei 5 anni precedentemente previsti) a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni o a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni, ma per gli investimenti in beni strumentali effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta spettante ai soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale.

Restano in vigore gli obblighi previsti dalla normativa precedente: l'impresa deve essere in regola con una serie di obblighi (dalla regolarità fiscale e contributiva a quella in materia edilizia, urbanistica, del lavoro ecc.); sulle fatture e su tutta la documentazione relativa all'investimento deve essere riportato il riferimento normativo e per i beni Industria 4.0 di valore unitario superiore a 300.000 Euro è prevista la redazione di una perizia asseverata.

Il credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi "Industria 4.0" previsto dall'art. 1, comma 1051 e seguenti, Legge 178/2020, è stato prorogato dal comma 44 della Legge 234/2021 fino al 31 dicembre 2025 ovvero fino al 30 giugno 2026, a condizione che entro il 31 dicembre 2025 il fornitore abbia accettato l'ordine e siano stati versati acconti pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

La proroga riguarda esclusivamente i beni materiali e immateriali strumentali nuovi "Industria 4.0" di cui agli Allegati A e B sopra menzionate, escludendo quindi gli investimenti in beni strumentali "generici".

Così come previsto dalla normativa precedente, permangono i criteri di determinazione del periodo di effettuazione degli investimenti, i criteri di determinazione del valore degli investimenti, i soggetti beneficiari (imprese residenti in Italia e stabili organizzazioni di soggetti non residenti ad esclusione dei soggetti destinatari di sanzioni interdittive, in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale) nonché i beni e le categorie di beni esclusi dal beneficio in esame.

Per gli investimenti "Industria 4.0" di cui all'Allegato A della L. 232/2016, effettuati a partire dall'1/01/2023 e fino al 31/12/2025 (30/06/2026 con ordine accettato e acconto 20% pagato entro il 2025), spetta il seguente credito d'imposta:

- | | |
|-----------------------|---|
| • Ammontare del bonus | 20% fino 2,5 milioni
10% fino 10 milioni
5% fino 20 milioni |
|-----------------------|---|

Per gli investimenti "Industria 4.0" di cui all'Allegato B della L. 232/2016, effettuati a partire dall'1/01/2024 e fino al 31/12/2024 (30/06/2025 con ordine accettato e acconto 20% pagato entro il 2024), spetta il seguente credito d'imposta:

- | | |
|-----------------------|--------------------|
| • Ammontare del bonus | 15% fino 1 milione |
|-----------------------|--------------------|

Per gli investimenti "Industria 4.0" di cui all'Allegato B della L. 232/2016, effettuati a partire dall'1/01/2023 e fino al 31/12/2025 (30/06/2026 con ordine accettato e acconto 20% pagato entro il 2025), spetta il seguente credito d'imposta:

- | | |
|-----------------------|--------------------|
| • Ammontare del bonus | 10% fino 1 milione |
|-----------------------|--------------------|

Come previsto dalla normativa precedente, permangono i criteri di determinazione del periodo di effettuazione degli investimenti, i criteri di determinazione del valore degli investimenti, i soggetti beneficiari (imprese residenti in Italia e stabili organizzazioni di soggetti non residenti ad esclusione dei soggetti destinatari di sanzioni interdittive, in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale) nonché i beni e le categorie di beni esclusi dal beneficio in esame.

Inoltre, il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione in 3 quote annuali con le stesse modalità previste precedentemente.

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022), modificando il comma 1057 dell'art. 1 della L. 178 del 2020, ha introdotto un'importante novità per gli investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2022, consentendo un più ampio termine di consegna dei beni nel corso del 2023.

La condizione da soddisfare è che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e vi sia stato il pagamento di acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Tuttavia, tale maggior termine è previsto solamente per gli investimenti in beni materiali “Industria 4.0”, ricompresi nell’allegato A della L. 232 del 2016, e non anche per gli investimenti in beni “ordinari” e per quelli immateriali 4.0.

La “prenotazione” consente di fruire del maggior credito d’imposta previsto per gli investimenti in beni “Industria 4.0” effettuati nel 2022 e del credito d’imposta del 6% per quelli effettuati in beni “ordinari” nel 2022.

Più in dettaglio:

- per gli investimenti in beni materiali “Industria 4.0” prenotati entro il 31 dicembre 2022 il credito d’imposta spetta nella misura del 40%, fino ad un importo di 2,5 milioni di euro (la misura scende al 20% per importi eccedenti 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e al 10% per importi compresi tra 10 milioni di euro e 20 milioni di euro), se la consegna è avvenuta entro il 30 settembre 2023;
- per gli investimenti in beni immateriali 4.0 “prenotati” entro il 31 dicembre 2022 (per i quali il D.L. 50/2022 ha previsto un credito d’imposta del 50%), il credito d’imposta è stabilito nella misura del 50% (entro il limite massimo di investimenti pari a 1 milione di euro) se la consegna è avvenuta entro il 30 giugno 2023 (termine invariato);
- per gli investimenti in beni ordinari “prenotati” entro il 31 dicembre 2022, il credito d’imposta spetta nella misura del 6% se la consegna è avvenuta entro il 30 giugno 2023 (termine invariato).

La conversione del Decreto “Milleproroghe 2023” ha previsto che la data di chiusura per gli investimenti effettuati nel corso dell’anno 2022 è posticipata al 30 novembre 2023: grazie a questa manovra, le imprese avranno più tempo a disposizione per usufruire dell’aliquota massima prevista nel 2022.

Per godere di un’aliquota del bonus più vantaggiosa, i beni strumentali 4.0 “prenotati” entro il 31 dicembre 2022 dovranno essere conclusi entro il 30 novembre 2023.

Per effetto dell’emendamento della legge di conversione del Decreto “Milleproroghe”, beneficiano della nuova scadenza a fine novembre gli investimenti in beni materiali 4.0 e gli investimenti in beni ordinari, mentre la scadenza rimane al 30 giugno 2023 per completare gli acquisti di beni immateriali 4.0.

IL SUPER AMMORTAMENTO 2016-2019

La L. 208/2015 (Legge di stabilità 2016) ha introdotto un’agevolazione per imprese e lavoratori autonomi per l’acquisto di beni strumentali.

Tale agevolazione, rilevante ai soli fini fiscali, si sostanzia in un incremento dell’importo degli ammortamenti fino al 40% del valore del bene acquistato.

L’agevolazione si applica anche ai nuovi acquisti in leasing, con applicazione dell’agevolazione solamente sulla quota capitale non rilevando, pertanto, gli interessi.

RIFINANZIAMENTO NUOVA SABATINI

Il comma 47 della Legge di Bilancio 2022 è intervenuto a rifinanziare la “Nuova Sabatini” per ciascuno degli anni dal 2022 al 2027, al fine di assicurare continuità alle misure di sostegno precedentemente introdotte.

Tuttavia, con il comma 48 della L. 234/2021 viene reintrodotta la regola per cui il contributo viene erogato in più quote qualora l’importo del finanziamento sia superiore a 200.000 euro.

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha ritenuto necessario integrare le indicazioni già contenute nella Circolare 14036/2017 con la nuova Circolare 434/2021, nelle quali viene definito l’iter di concessione del contributo.

Restano invariati i destinatari e gli investimenti agevolabili, nonché i requisiti previsti per il finanziamento (deliberazione, durata, valore, erogazione) e per la domanda di presentazione (formato elettronico, sottoscrizione, invio tramite pec).

Un apposito Provvedimento verrà rilasciato dal Ministero dello Sviluppo Economico al fine di fornire ulteriori dettagli in merito alla misura in esame.

La L. 29/12/2022 n. 197 (Legge di bilancio 2023) ha previsto il rifinanziamento di 30 milioni per il 2023 e di 40 milioni per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026.

Per i programmi connessi a finanziamenti stipulati dall’1 gennaio 2022 al 30 giugno 2023, è prevista la proroga di ulteriori 6 mesi al precedente termine di dodici mesi per l’ultimazione degli investimenti.

Le imprese avranno 18 mesi per realizzare gli investimenti dall’inizio del 2023.

La circolare n. 410823 del 6/12/2022 del Ministero delle imprese e del Made in Italy ha reso operativa la riforma introdotta dal decreto del Mise, di concerto con il Mef, del 22/04/2022.

Per accedere al beneficio, a partire dall’1 gennaio 2023, è necessario che la domanda sia presentata in via esclusivamente telematica, pena l’improcedibilità, attraverso la procedura disponibile nella sezione “Compilazione domanda di agevolazione” della piattaforma informatica dedicata alla misura.

Ad avvenuta compilazione della domanda verrà reso disponibile il Codice Unico di Progetto (Cup) associato all’istanza

in questione, da riportare nelle fatture elettroniche.

Nello specifico, le fatture elettroniche sia di acconto che di saldo, riguardanti i beni per i quali sono state ottenute le agevolazioni, devono riportare nell'apposito campo il Cup, unitamente al riferimento alla norma istitutiva dell'intervento "art. 2, comma 4, Dl 69/2013" da riportare in maniera separata nelle medesime fatture.

Eventuali integrazioni dovranno essere fornite entro 30 giorni dalla data della richiesta, pena la decadenza.

A seguito della trasmissione della domanda al soggetto finanziatore a mezzo Pec, l'istanza non potrà essere modificata dal richiedente, se non per le informazioni oggetto di specifica richiesta di integrazioni da parte del soggetto finanziatore. La richiesta di erogazione avverrà in un'unica fase rappresentata dal modello RU.

Tale modello, previa apposizione della firma digitale del legale rappresentante dell'impresa o del procuratore, dovrà essere trasmesso al ministero entro 120 giorni dal termine previsto per la conclusione del programma d'investimento.

All'interno della stessa circolare è stata disposta una maggiorazione dell'agevolazione prevista, per un ammontare pari al 30%, nel caso in cui il programma d'investimento abbia ad oggetto "investimenti green".

Per investimenti green si intendono l'acquisto, o l'acquisizione nel caso di operazione di leasing finanziario, di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo, a basso impatto ambientale, nell'ambito di programmi finalizzati a migliorare l'ecosostenibilità dei prodotti e/o dei processi produttivi.

Il regolamento (Ue) 2023/1315 del 23 giugno 2023, in vigore dal 1° luglio 2023, richiede che l'investimento agevolabile sia riconducibile ad una delle seguenti tipologie:

- a) investimento in attivi materiali e immateriali relativo alla creazione di un nuovo stabilimento;***
- b) ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente;***
- c) diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti o servizi non fabbricati o forniti precedentemente in tale stabilimento;***
- d) cambiamento sostanziale del processo di produzione complessivo del prodotto o dei prodotti o della fornitura complessiva del servizio o dei servizi interessati dall'investimento nello stabilimento;***
- e) acquisizione di attivi appartenenti a uno stabilimento:***
 - che è stato chiuso o sarebbe stato chiuso senza tale acquisizione;***
 - mediante un'operazione che avviene a condizioni di mercato;***
 - da parte di terzi che non hanno relazioni con l'acquirente.***

La semplice acquisizione di azioni di un'impresa non è, pertanto, considerata un investimento iniziale.

Il ministero delle Imprese e del Made in Italy ha pubblicato la circolare 50031/2023 con cui, a seguito dell'entrata in vigore del regolamento Ue 2023/1315, interviene sulla disciplina della Nuova Sabatini con particolare riferimento agli investimenti "green", vale a dire quelli finalizzati a migliorare la sostenibilità e ad avere un minore impatto sull'ambiente.

Viene modificata la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dal fornitore, che l'impresa deve allegare alla richiesta di erogazione del contributo, in relazione al possesso dei requisiti tecnici di cui all'elenco delle certificazioni ambientali di prodotto riconosciute a livello europeo.

La domanda di agevolazione deve essere compilata in via esclusivamente telematica nella sezione "Gestione nuove domande" del portale dedicato benistrumentali.dgiai.gov.it.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Il decreto "Milleproroghe", D.L. 198/2022, ha esteso la possibilità di sospendere gli ammortamenti anche all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

2. COSTI PLURIENNALI, RAPPRESENTANZA E AVVIAMENTO

Nelle società di capitali l'iscrizione nell'attivo di costi di impianto, ampliamento e sviluppo aventi utilità pluriennale e dell'avviamento, se acquisito a titolo oneroso, è subordinata al consenso del collegio sindacale.

TRATTAMENTO DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Quando una spesa è classificabile tra quelle di rappresentanza, la sua deducibilità è tendenzialmente integrale, salvo non superare i plafond massimi, di seguito esposti.

Occorre comunque ricordare che dette spese, per essere considerate “di rappresentanza”, richiedono che siano soddisfatti determinati requisiti, in assenza dei quali la spesa deve considerarsi non inerente e quindi completamente indeducibile.

Una spesa è di rappresentanza quando il beneficiario è un soggetto dal quale non ci si attende una specifica controprestazione, ma solo una reazione potenziale ed eventuale.

In ogni caso una spesa di rappresentanza deve avere alla base una finalità promozionale, nel senso sopradetto, o comunque di pubbliche relazioni, oltre ad essere ragionevole quanto a importo e rientrare nelle pratiche commerciali proprie del settore di appartenenza dell'impresa (trattasi dei c.d. requisiti generali di inerenza).

Costituiscono spese di rappresentanza:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
 - ricorrenze aziendali o festività nazionali o religiose;
 - inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
 - mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
 - ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.

Non costituiscono, invece, spese di rappresentanza le spese di viaggio, vitto, alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di:

- mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- per ospitare clienti, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;
- direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

Le spese sostenute per il vitto, l'alloggio e la somministrazione di alimenti e bevande per clienti - in generale, quindi, le spese di ospitalità per i clienti - vanno computate nel limite del 75% del loro ammontare.

Sono escluse da tale limitazione solo le spese di vitto e alloggio sostenute da dipendenti e collaboratori in occasioni di trasferte al di fuori del territorio comunale di lavoro.

La deducibilità delle spese di rappresentanza è commisurata all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, in particolare:

- all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

Infine, ai fini Iva, l'articolo 19-bis.1, lett. h) del D.P.R. 633/1972, prevede l'indetraibilità oggettiva delle spese di rappresentanza così come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50.

3. MANUTENZIONI E RIPARAZIONI

- L'importo delle manutenzioni e riparazioni NON ECCEDE il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili => costo interamente deducibile nell'esercizio.
- L'importo delle manutenzioni e riparazioni ECCEDE il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.
 - ✕ l'eccedenza è stata girata a oneri pluriennali => il 5% deducibile nell'esercizio, mentre l'eccedenza da ammortizzare in base all'aliquota prevista;
 - ✕ l'eccedenza NON è stata girata a oneri pluriennali => il 5% deducibile nell'esercizio, mentre l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Il limite del 5% è elevato al: 15% per le industrie minerarie; 25% per le imprese di trasporto conto terzi; (solo per manutenzioni effettuate sui beni tipici dell'attività) per queste ultime inoltre la deduzione dell'eccedenza è prevista in 3 esercizi; 11% per le industrie siderurgiche e fonderie di 2^a fusione.

Per quanto riguarda le manutenzioni relative ad interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, comma 1, lett. a), b), c) e d), L. 457/78 realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, l'aliquota IVA è fissata nella misura ridotta del 10%.

- Per le imprese di nuova costituzione, per il primo esercizio va fatto riferimento al costo complessivo dei beni risultante alla fine dell'esercizio.
- Nel computo dei cespiti vanno considerati anche i beni completamente ammortizzati, nonché quelli di costo unitario non superiore a € 516,46, iscritti nel registro beni ammortizzabili.
- Vanno esclusi i beni per i quali sono stati stipulati contratti di manutenzione periodica.
- Per i veicoli il costo va assunto nei limiti rilevanti ai fini della deduzione dell'ammortamento.
- Relativamente ai beni oggetto di rivalutazione, è necessario considerare la decorrenza dei relativi effetti fiscali; così, ad esempio, per i beni rivalutati ai sensi dell'art. 15 D.L. n. 185/2008, il maggior valore attribuito potrà essere considerato proprio a decorrere dal 2013.

DETRAZIONE INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Con il comma 37 della Legge 234/2021 è stato fissato al 31 dicembre 2024 il termine entro il quale possono essere sostenute le spese per la riqualificazione energetica delle singole unità immobiliari.

La misura dell'agevolazione non cambia rispetto a quanto precedentemente stabilito, riconoscendo quindi la detrazione del 65% o del 50% a seconda dell'intervento effettuato.

Viene prorogato il riconoscimento della detrazione anche per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di schermature solari, micro-cogeneratori, impianti di climatizzazione invernale alimentati da biomasse combustibili.

4. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

- Le immobilizzazioni materiali che sono state movimentate sono
 - ✕ terreni
 - ✕ fabbricati
 - ✕ impianti e macchinari
 - ✕ attrezzature
 - ✕ altri beni
 - ✕ immobilizzazioni in corso e acconti
- Sono state effettuate rivalutazioni sui beni nel presente esercizio

Il principio contabile nazionale OIC 16 prevede che il fabbricato debba essere contabilizzato in modo distinto rispetto al terreno su cui insiste.

La separazione tra valore del terreno e valore del fabbricato deve essere effettuata in maniera oggettiva, anche ricorrendo a stime, se necessario.

Non sarà più possibile, come accadeva in passato, non scorporare il valore del terreno se esso tende a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica della zona: il terreno e il relativo fondo accantonamento dovranno, in ogni caso, essere rilevati distintamente.

Beni in Leasing

Le operazioni di leasing finanziario devono essere indicate [in un apposito prospetto](#) della nota integrativa, qualora obbligatoria, contenente il valore attuale delle rate di canone non scadute, l'onere finanziario effettivo e l'ammontare complessivo a cui i beni in oggetto sarebbero stati iscritti in bilancio alla chiusura dell'esercizio se fossero stati considerati immobilizzazioni (al netto del relativo fondo ammortamento).

In merito alla deducibilità dei canoni di leasing e all'imposizione indiretta della cessione del contratto:

- per i contratti stipulati dall'1/01/2014 le regole di deducibilità dei canoni per le imprese/lavoratori autonomi sono state uniformate prevedendo un regime più favorevole, in base al quale i canoni relativi a contratti aventi ad oggetto beni mobili (diversi dai veicoli a deducibilità limitata) sono deducibili per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento "tabellare" riferito ai medesimi beni; i canoni relativi a beni immobili sono deducibili per un periodo non inferiore a 12 anni;
- in caso di cessione del contratto di leasing avente ad oggetto immobili strumentali, è previsto l'assoggettamento all'imposta di registro nella misura del 4%.

LEASING IMMOBILIARE E IMPOSTE INDIRETTE

In caso di acquisto di un immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, da concedere in leasing, le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono dovute in misura integrale.

L'utilizzatore del bene è solidalmente responsabile con la società di leasing per il pagamento delle imposte dovute a seguito del trasferimento del bene dal fornitore alla società di leasing.

E' inoltre previsto che tra i contratti per i quali la registrazione è necessaria soltanto in caso d'uso sono compresi anche i contratti di locazione finanziaria immobiliare.

Non è quindi obbligatorio registrare un contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un immobile.

All'atto della cessione dell'immobile concesso in leasing, a seguito del riscatto da parte dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa.

Ammortamenti

- Gli ammortamenti sono stati effettuati secondo la tabella ministeriale
- Gli ammortamenti NON sono stati effettuati secondo la tabella ministeriale ma in misura superiore: in bilancio dovranno essere stanziati le apposite imposte differite

Per determinare il valore ammortizzabile di un immobile, occorre scorporare da esso il costo storico del terreno, mai ammortizzabile:

- è previsto l'obbligo di calcolare le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali sul costo al netto del valore delle aree occupate dalla costruzione e di quelle pertinenziali, prevedendo che il costo del terreno, qualora non autonomamente acquistato in precedenza, è pari al "maggior valore" tra quello esposto in bilancio nell'anno dell'acquisto e il 20% (ovvero 30% per i fabbricati industriali) del costo complessivo;
- per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni (in merito l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 21/11/2006 n. 34/E ha specificato che è necessario considerare l'effettiva destinazione del fabbricato, a prescindere dalla classificazione contabile o catastale attribuita allo stesso);
- la limitazione della deducibilità si applica anche in caso di immobili acquisiti in leasing con riferimento alla quota capitale. Qualora tale quota non sia conosciuta, si ritiene possibile calcolare la componente finanziaria con le modalità previste, ai fini Irap, dal D.M. 24/04/1998.

Automezzi

- Sono posti dei limiti massimi di valore sul quale calcolare le quote di ammortamento o un limite di valore per la deducibilità dei canoni leasing o di noleggio. Verificare detti limiti anche per i veicoli in leasing.

CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI 2020-2023

La L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) prevede, al comma 185, l'introduzione di un credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi, in sostituzione del super e iper-ammortamento.

La maggiorazione del costo ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing viene sostituita con il meccanismo del credito d'imposta, ridefinendo la disciplina degli incentivi fiscali, previsti dal piano "Industria 4.0".

L'agevolazione si applica anche ai nuovi acquisti in leasing, considerando il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto del bene, con esclusione quindi degli interessi.

La L. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) estende fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023), potenziandolo, il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio nazionale.

Le principali novità della disciplina innovata sono:

- potenziamento delle aliquote agevolative;

- aumento dei massimali di spesa ammissibili;
- ampliamento dell'ambito applicativo;
- accorciamento del periodo di fruizione a 3 quote annuali di pari importo;
- ulteriore riduzione a compensazione in unica soluzione nel caso di investimenti in beni ordinari per soggetti con ricavi o compensi inferiori a euro 5 milioni (nel periodo 16/11/2020-31/12/2021);
- accelerazione della fruizione dal periodo di entrata in funzione o interconnessione.

Il suddetto credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi "Industria 4.0" è stato prorogato dal comma 44 della Legge 234/2021 fino al 31 dicembre 2025 (o fino al 30 giugno 2026).

La proroga riguarda esclusivamente i beni materiali e immateriali strumentali nuovi "Industria 4.0" definiti negli Allegati A e B della Legge 232/2016.

Restano invariati i criteri di determinazione del periodo di effettuazione degli investimenti, i criteri di determinazione del valore degli investimenti, i soggetti beneficiari (imprese residenti in Italia e stabili organizzazioni di soggetti non residenti ad esclusione dei soggetti destinatari di sanzioni interdittive, in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale) nonché i beni e le categorie di beni esclusi dall'agevolazione.

Per gli investimenti "Industria 4.0" in beni presenti nell'Allegato A sopracitato, il credito d'imposta spetta nella misura del 20% fino a 2,5 milioni, del 10% fino a 10 milioni e del 5% fino a 20 milioni.

Per gli investimenti "Industria 4.0" in beni presenti nell'Allegato B, Legge 232/2016, effettuati a partire dall'1 gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024 (o fino al 30 giugno 2025) spetta il credito d'imposta nella misura del 15% fino a 1 milione. Invece, per gli investimenti "Industria 4.0" in beni presenti nell'Allegato B effettuati nel 2025 spetta il credito d'imposta nella misura del 10% fino a 1 milione di investimento.

Il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione in 3 quote annuali con le stesse modalità previste in precedenza.

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha stabilito che il credito d'imposta per investimenti aventi ad oggetto beni ricompresi nell'allegato A della legge 232 del 2016, c.d. beni industria 4.0, spettante per gli investimenti effettuati dall'1 gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, può essere esteso anche all'investimento effettuato entro il 30 settembre 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e vi sia stato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La "prenotazione" consente di fruire del maggior credito d'imposta previsto per gli investimenti in beni "Industria 4.0" effettuati nel 2022 e del credito d'imposta del 6% per quelli effettuati in beni "ordinari" nel 2022.

Più in dettaglio:

- per gli investimenti in beni materiali "Industria 4.0" prenotati entro il 31 dicembre 2022 il credito d'imposta spetta nella misura del:
 - 40%, fino ad un importo di 2,5 milioni di euro
 - 20% per importi eccedenti 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro
 - 10% per importi compresi tra 10 milioni di euro e 20 milioni di eurose la consegna è avvenuta entro il 30 settembre 2023 (e non più entro il 30 giugno 2023 come stabilito in origine dalla Legge di Bilancio 2022);
- per gli investimenti in beni immateriali 4.0 "prenotati" entro il 31 dicembre 2022 (per i quali il D.L. 50/2022 ha previsto un credito d'imposta del 50%), il credito d'imposta è stabilito nella misura del 50% (entro il limite massimo di investimenti pari a 1 milione di euro) se la consegna è avvenuta entro il 30 giugno 2023 (termine invariato);
- per gli investimenti in beni ordinari "prenotati" entro il 31 dicembre 2022, il credito d'imposta spetta nella misura del 6% se la consegna è avvenuta entro il 30 giugno 2023 (termine invariato).

Il Decreto "Milleproroghe 2023" ha modificato le disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2023 e definito che la data di chiusura per gli investimenti effettuati nel corso dell'anno 2022 sia posticipata al 30 novembre 2023.

Quindi, per godere di un'aliquota del bonus più vantaggiosa, i beni strumentali 4.0 "prenotati" entro il 31 dicembre 2022 devono essere stati conclusi entro il 30 novembre 2023.

Beneficiano della nuova scadenza a fine novembre gli investimenti in beni materiali 4.0 e gli investimenti in beni ordinari, mentre la scadenza rimane al 30 giugno 2023 per completare gli acquisti di beni immateriali 4.0.

SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

Il decreto “Milleproroghe”, D.L. 198/2022, ha esteso la possibilità di sospendere gli ammortamenti anche all’esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

RIFINANZIAMENTO NUOVA SABATINI

La Legge di Bilancio 2022 è intervenuta per rifinanziare la “Nuova Sabatini” per gli anni dal 2022 al 2027, al fine di prorogare la possibilità per le società di accedere all’agevolazione.

Il comma 48 reintroduce la regola per cui il contributo viene erogato in più quote qualora l’importo del finanziamento sia superiore a 200.000 euro.

La Circolare 434/2021 del Ministero dello Sviluppo Economico integra le indicazioni precedentemente fornite dalla Circolare 14036/2017 in merito all’iter di concessione del contributo.

Non cambiano i destinatari e gli investimenti agevolabili, nonché i requisiti previsti per il finanziamento e per la domanda di presentazione.

La Legge di bilancio 2023 ha previsto il rifinanziamento di 30 milioni per il 2023 e di 40 milioni per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026.

Per le pianificazioni connesse a finanziamenti stipulati dall’1 gennaio 2022 al 30 giugno 2023, è previsto il rinvio di ulteriori 6 mesi al precedente termine di dodici mesi per l’ultimazione degli investimenti.

Le imprese da inizio 2023 avranno 18 mesi per realizzare gli investimenti.

La circolare n. 410823 del 6 dicembre 2022 ha precisato che, per accedere al beneficio, a partire dall’1 gennaio 2023 è necessario che la domanda sia presentata in via esclusivamente telematica, pena l’improcedibilità, attraverso la procedura disponibile nella sezione “Compilazione domanda di agevolazione” della piattaforma informatica dedicata alla misura.

Una volta compilata la domanda, verrà reso disponibile il Codice Unico di Progetto (Cup) associato all’istanza in questione, da riportare nelle fatture elettroniche.

Eventuali integrazioni dovranno essere fornite entro 30 giorni dalla data della richiesta, pena la decadenza.

Dopo aver trasmesso la domanda al soggetto finanziatore a mezzo Pec, l’istanza non potrà essere modificata dal richiedente, se non per le informazioni oggetto di specifica richiesta di integrazioni da parte del soggetto finanziatore.

La richiesta di erogazione avverrà in un’unica fase rappresentata dal modello RU.

Tale modello, previa apposizione della firma digitale del legale rappresentante dell’impresa o del procuratore, dovrà essere trasmesso al Mise entro 120 giorni dal termine previsto per la conclusione del programma d’investimento.

E’ prevista una maggiorazione dell’agevolazione, per un ammontare pari al 30%, nel caso in cui il programma d’investimento abbia ad oggetto “investimenti green”.

Per investimenti green si intendono l’acquisto, o l’acquisizione nel caso di operazione di leasing finanziario, di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo, a basso impatto ambientale, nell’ambito di programmi finalizzati a migliorare l’ecosostenibilità dei prodotti e/o dei processi produttivi.

Relativamente alla disciplina della Nuova Sabatini che riguarda gli investimenti "green", la Cm Imprese e Made in Italy n. 50031 dello scorso 11 dicembre 2023, recependo il regolamento Ue 2023/1315, ha modificato la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dal fornitore, che l'impresa deve allegare alla richiesta di erogazione del contributo, per comprovare il possesso dei requisiti tecnici di cui all'elenco delle certificazioni ambientali di prodotto riconosciute a livello europeo.

RIVALUTAZIONE TERRENI

Da diversi anni, ormai, è prevista la possibilità di effettuare la rideterminazione del costo di acquisto di terreni edificabili e agricoli posseduti a titolo di proprietà e di altri diritti reali, non in regime di impresa, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché di enti non commerciali.

Il “Decreto Energia” aveva portato l’aliquota dell’imposta sostitutiva dall’11% al 14%.

La legge di Bilancio 2023 ha previsto la riapertura dei termini per la rideterminazione del valore delle quote e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2023, portando l’aliquota dell’imposta sostitutiva dovuta per le rivalutazioni di partecipazioni (qualificate e non) e terreni al 16%.

La data entro cui redigere la perizia e versare l’imposta sostitutiva è stata fissata al 15 novembre 2023 e la rideterminazione è stata estesa alle quote e ai diritti negoziati nei mercati regolamentati.

Il termine per il pagamento dell’imposta sostitutiva, per intero o per la prima delle tre rate annuali, è stato fissato al 15 novembre 2023 e l’imposta deve essere applicata sull’intero valore di perizia e non solo sul maggior valore riconosciuto

al bene.

Il versamento può avvenire in una soluzione o in tre rate annuali di pari importo, maggiorate degli interessi al tasso del 3% annuo.

Qualora il contribuente avesse già utilizzato la rivalutazione in passato, può scomputare l'imposta sostitutiva eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni, o in alternativa allo scomputo di quanto già versato, può chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato. Il recupero si rende comunque possibile solo se i beni oggetto della nuova rivalutazione siano riconducibili a quelli della precedente.

Per quanto riguarda la rivalutazione dei terreni agricoli, la convenienza tiene conto del momento di acquisto degli stessi. La cessione di terreni agricoli genera plusvalenza da assoggettare a tassazione solo nel caso in cui siano posseduti da meno di 5 anni.

Se posseduti da più di 5 anni, anche se dalla cessione emergesse una plusvalenza, questa non sarebbe soggetta ad alcuna tassazione.

Il rapporto di convenienza varia se si considerano i terreni edificabili, per i quali invece l'eventuale plusvalenza derivante da cessione va sempre sottoposta a tassazione.

La legge di Bilancio 2024 propone i nuovi termini per avvalersi della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

I termini sono ora il 1° gennaio 2024 quale data di riferimento per il possesso dei beni e la determinazione del valore e il 30 giugno 2024 per l'asseverazione della perizia e per effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva (prima o unica rata) sulla base dell'aliquota del 16%, confermata pari a quella già prevista per il 2023.

L'articolo 1, co. 52-53, della legge di Bilancio 2024 ha previsto la riapertura dei termini per avvalersi della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni, dei terreni edificabili ed agricoli, e delle partecipazioni quotate nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione.

Per il 2024 non viene modificata, rispetto all'anno precedente, l'aliquota dell'imposta sostitutiva, pari al 16%.

Viene consentito ai soggetti che non agiscono in regime d'impresa, arte o professione (persone fisiche private, società semplici, enti non commerciali), di rideterminare i valori di acquisto delle partecipazioni e/o dei terreni fabbricabili e/o agricoli, aumentando il costo fiscalmente riconosciuto a fronte del pagamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

Il valore di acquisto viene quindi adeguato al valore di mercato al 1° gennaio 2024, con la conseguenza che in caso di cessione a titolo oneroso l'eventuale plusvalenza realizzata (differenza tra prezzo di vendita e valore iniziale fiscalmente riconosciuto) possa risultare minore se non azzerata.

E' possibile rateizzare l'imposta fino a un massimo di tre rate annuali di uguale importo; le rate successive alla prima andranno versate entro il 30 giugno 2025 e il 30 giugno 2026, maggiorate degli interessi nella misura annua del 3%, da calcolare per ciascuna rata successiva alla prima e sommare alla quota dell'imposta versata contestualmente.

Il pagamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva è condizione essenziale per il perfezionamento della rivalutazione.

La legge di Bilancio prevede anche la tassazione integrale della costituzione di diritti reali che, fino al 2023, sono imponibili per la differenza tra corrispettivo e costo (plusvalenza), come previsto dal co. 5 dell'art. 9 del Tuir.

La novità dal 2024 prevede, invece, che la costituzione dei diritti reali genera un reddito diverso tassato in misura pari al corrispettivo percepito al netto delle spese sostenute per ottenerlo: ciò comporta che rivalutare un terreno sul quale si vuole costituire un diritto di superficie risulterà poco conveniente perché sarà tassato il corrispettivo senza che rilevi il costo di acquisto.

DEDUCIBILITA' IMU

La L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) interviene sulla misura della deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali (per natura o per destinazione) dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo, già modificata dalla L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) e dal D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), aumentandola progressivamente a partire dal periodo d'imposta 2019.

La deducibilità IMU opera nella misura del:

- 50% per il periodo d'imposta 2019;
- 60% per i periodi d'imposta 2020 - 2021;
- 100% a regime a partire dal 2022.

Tale sostituzione va coordinata con l'unificazione della disciplina di IMU e TASI, a decorrere dal 2020.

È esclusa la deducibilità dell'IMU relativa agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione o all'impresa commerciale e all'uso personale o familiare del contribuente.

Resta comunque ferma l'integrale indeducibilità dell'IMU dalla base imponibile Irap.

ESENZIONE IMU

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha previsto interessanti agevolazioni tributarie in materia di fiscalità comunale e statale, in particolare l'esenzione IMU per gli immobili occupati abusivamente.

Se prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023, l'esenzione IMU era stata riconosciuta solo in particolari casi, ora lo stop al pagamento dell'IMU sulle case occupate abusivamente è legge.

Il legislatore ha previsto l'esenzione per gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614 (violazione di domicilio e occupazione clandestina) e 633 (invasione arbitraria di terreni ed edifici ai fini dell'occupazione) cod. pen. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Il soggetto passivo dell'IMU ha l'obbligo di comunicare al comune competente il possesso dei requisiti che danno diritto al beneficio.

Analoga comunicazione deve essere trasmessa in caso di cessazione del diritto all'esenzione.

Naturalmente l'agevolazione in esame si applica per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni che danno diritto all'esclusione dalla tassazione.

Dal 1° gennaio 2023 opera l'esenzione Imu per gli immobili degli enti non commerciali, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive

Il co. 750 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 proroga nuovamente per l'anno 2023 l'esclusione dell'IMU prevista per gli immobili che si trovano nei territori colpiti dagli eventi sismici dell'anno 2012 nelle regioni Emilia Romagna, Lombardia e Veneto e dell'anno 2016 nell'Italia centrale (Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria).

Il comma 768 della L. 197/2022 ha prorogato al 31/12/2023 l'esenzione dall'Imu per i fabbricati oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, in quanto parzialmente o totalmente inagibili a causa del terremoto di maggio 2012, avvenuto in Emilia Romagna.

L'esenzione Imu degli immobili occupati abusivamente è già applicabile dal primo gennaio 2023.

La comunicazione al comune andrà fatta in sede di dichiarazione annuale, in scadenza al 30 giugno 2024.

Con la L. 213 del 30/12/2023 (legge di Bilancio 2024) sono state introdotte le seguenti novità in materia di Imu.

Il co. 71 introduce una norma interpretativa (avente quindi efficacia retroattiva) chiarendo che gli immobili degli enti non commerciali sono esenti dall'Imu anche in assenza di utilizzo concreto, se strumentali alle destinazioni previste dalla norma agevolativa, anche in caso di concessione in comodato a un soggetto funzionalmente o strutturalmente collegato all'ente proprietario.

La norma interpretativa introdotta dalla legge di bilancio 2024 non appare tuttavia ricognitiva della giurisprudenza di legittimità perché introduce il concetto piuttosto vago di collegamento «funzionale», in alternativa al collegamento «strumentale» sul quale si è più volte espressa la Cassazione.

Si tratta quindi di una disposizione di dubbia portata applicativa che, se applicata estensivamente, apre la strada alle richieste di rimborso degli ultimi cinque anni, con risorse a carico dei Comuni e senza alcun contributo compensativo.

Il co. 72 detta una norma concernente la tempestività delle delibere regolamentari e di approvazione delle aliquote e delle tariffe concernenti alcuni tributi comunali.

Nel dettaglio, il co. 72 prevede che, limitatamente al 2023, si considerano tempestive le delibere regolamentari e di approvazione delle aliquote e delle tariffe concernenti i tributi comunali diversi dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale all'Irpef, purché inserite nel portale federalismo fiscale entro il 30 novembre 2023 e pubblicate, ai fini dell'acquisizione della loro efficacia, entro il 15 gennaio 2024.

Il co. 73 detta la disciplina applicabile in caso di differenza (positiva o negativa) fra l'Imu versata e quella effettivamente dovuta, chiarendo che l'eventuale differenza positiva tra l'Imu, calcolata sulla base degli atti pubblicati ai sensi del co. 72 (entro il 15 gennaio 2024) e quella versata ai sensi dell'art. 1, co. 762 della legge 160/2019 (entro il 28 ottobre 2023) è dovuta senza applicazione di sanzioni e interessi entro il 29 febbraio 2024.

Nel caso in cui emerga una differenza negativa, il rimborso è dovuto secondo le regole ordinarie.

Il co. 528 dispone di applicare, a partire dal periodo d'imposta 2023, anche all'imposta locale immobiliare autonoma (Ilia) della regione Friuli-Venezia Giulia, istituita dalla legge regionale n. 17/2022, le disposizioni inerenti l'Imu di cui all'art. 8, co. 1, del D. Lgs. n. 23/2011 (recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale).

Il co. 560 prevede l'esonero dell'Imu per i fabbricati ad uso abitativo ubicati nel territorio del Comune di Umbertide, colpito dagli eventi sismici del 9 marzo 2023.

In particolare, la disposizione in commento applica l'esenzione sopra descritta a condizione che i fabbricati ad uso abitativo siano risultati distrutti oppure oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente.

La medesima esenzione si applica per l'anno 2024 ovvero fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi, qualora tale ricostruzione o agibilità intervenga prima dei 31 dicembre 2024.

Si demanda ad un decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Mef, sentita la conferenza Stato-Città e autonomie locali, da emanarsi entro il 30 aprile 2024, la definizione per i criteri per il ristoro del minor gettito connesso all'esenzione, comunque nel limite massimo di 110.000 euro per l'anno 2024.

5. PLUSVALENZE E MINUSVALENZE SU BENI IMMATERIALI E MATERIALI

Controllare se nel corso dell'esercizio sono stati venduti beni ammortizzabili e rilevare le eventuali minusvalenze o plusvalenze patrimoniali ponendo in relazione il prezzo di vendita con l'ultimo valore fiscale riconosciuto (costo meno fondo ammortamento).

- sono stati venduti beni materiali che hanno dato luogo a minusvalenze/plusvalenze iscritte per intero nel presente bilancio e tassate interamente nell'esercizio.
- sono stati venduti beni materiali che hanno dato luogo a minusvalenze/plusvalenze iscritte per intero nel presente bilancio e tassate in esercizi che hanno dato luogo a imposte differite per Euro

Ricordiamo che ai fini del bilancio, la plusvalenza deve essere imputata per competenza integralmente nell'esercizio di realizzazione.

La ripartizione nei vari esercizi dovrà essere attuata extra contabilmente in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi con opportune variazioni in aumento e in diminuzione.

Riguardo alla disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa, l'articolo 110, co. 5, del D.L. 104/2020, stabilisce che nel caso di cessione a titolo oneroso dei beni rivalutati prima del quarto esercizio successivo a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione, ai fini della determinazione della plusvalenza o della minusvalenza non viene considerato il valore del bene rivalutato.

Qualora l'immobile venga ceduto dopo cinque anni dall'effettuazione della rivalutazione, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza viene invece determinata sull'importo oggetto della rivalutazione.

Dall'1 gennaio 2023, i soggetti non residenti che procedono alla cessione di partecipazioni detenute in enti o società estere, il cui valore per più della metà derivi, direttamente o indirettamente e in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, da beni immobili situati in Italia scontreranno, sul capital gain realizzato, un'imposizione sostitutiva del 26%.

Saranno escluse da tassazione le cessioni di titoli negoziati in mercati regolamentati.

Viene modificata, con decorrenza 2024, la disciplina delle plusvalenze su immobili stabilendo uno specifico regime per le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, che si siano conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione o, nel caso in cui la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a 10 anni, per la maggior parte di tale periodo.

Per tali immobili, ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da non più di 5 anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), D.L. 34/2020 (c.d. sconto in fattura e cessione del credito).

Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di 5 anni, all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50% di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente.

Per i medesimi immobili, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi di quanto sopra, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

A tali plusvalenze si può applicare l'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, co. 496, L. 266/2005, con le modalità ivi previste.

6. OPERE IN ECONOMIA

- Nel corso dell'esercizio sono state eseguite delle opere in economia rilevate nella voce A4 "incrementi di immobilizzazioni per lavori interni" ed il controvalore è stato iscritto nella voce delle immobilizzazioni; detta operazione
- è
- non è
- supportata da idonea documentazione (schede di lavoro, consuntivi, ecc.).

7. IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

- Le partecipazioni in imprese controllate e collegate sono valutate al
- costo patrimonio netto
- Nel corso dell'esercizio sono state effettuate sulle partecipazioni
- svalutazioni rivalutazioni
- Le immobilizzazioni diverse dalle partecipazioni iscritte si riferiscono a:

IMPRESE CONTROLLATE

Dal 2016 è previsto l'inserimento tra le immobilizzazioni finanziarie di una nuova voce nella quale vanno indicati i rapporti con le "imprese sottoposte al controllo delle controllanti".

8. PARTECIPAZIONI

La circolazione delle partecipazioni è caratterizzata da un doppio regime impositivo.

Il primo, quello "tradizionale", caratterizzato dalla piena rilevanza fiscale, a seconda della natura immobilizzata o meno della partecipazione ceduta, delle plus/minusvalenze ovvero dei costi/ricavi/rimanenze realizzati, il secondo, quello di esenzione, caratterizzato invece da una rilevanza fiscale soltanto parziale delle plus/minusvalenze, circoscritto alle partecipazioni dotate dei requisiti previsti dalle lettere da a) a d) dell'art. 87, comma 1, del TUIR (c.d. *participation exemption* PEX).

Scopo essenziale del regime della *participation exemption* (art. 87 del TUIR) è, infatti, quello di consentire la circolazione delle partecipazioni in parziale esenzione d'imposta, differendo l'imposizione sui plusvalori insiti nella partecipazione nel momento in cui questi entrano nell'ambito dell'imposizione personale; per garantire simmetria fiscale a tale principio, è prevista l'indeducibilità delle minusvalenze realizzate relative alle partecipazioni che hanno diritto a fruire dell'esenzione (art. 101 del TUIR).

Il regime fiscale applicabile dipende dalla natura e dalla destinazione in bilancio delle partecipazioni; occorre, a tal fine, distinguere tra partecipazioni iscritte nell'attivo circolante (che generano ricavi) e partecipazioni immobilizzate (che generano plusvalenze tassate ovvero in regime di PEX qualora siano verificati i requisiti di carattere soggettivo in capo al soggetto che realizza le plusvalenze e oggettivo in capo al soggetto partecipato).

I requisiti previsti dall'art. 87, comma 1, del TUIR che determinano l'assoggettamento della plus/minusvalenza al regime di esenzione sono in parte riferiti al soggetto partecipante e in parte a quello partecipato.

I requisiti da verificare in capo al soggetto che realizza la plusvalenza (requisiti soggettivi) sono i seguenti:

- ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione (lett. a));

- classificazione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso (lett. b)).

Il soggetto partecipato deve invece possedere i seguenti requisiti (oggettivi):

- residenza in Paesi appartenenti alla white list o dimostrazione, a seguito di interpello, che dalla partecipazione non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in detti Paesi (lett. c));
- esercizio di un'impresa commerciale: per presunzione assoluta tale requisito non sussiste relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli impianti, dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa (lett. d)).

Per i soggetti passivi dell'Ires, il regime prevede l'esenzione delle plusvalenze in misura pari al 95% del loro ammontare e la totale indeducibilità delle minusvalenze.

Per quanto concerne il trattamento fiscale applicabile alle plus/minusvalenze attratte nel regime della PEX, occorre distinguere a seconda del soggetto che effettua il trasferimento delle partecipazioni.

Per gli imprenditori individuali e le società di persone commerciali, il regime prevede l'esenzione delle plusvalenze (così come l'indeducibilità delle minusvalenze) in misura pari al 60% del loro ammontare.

Pertanto:

- partecipazioni cedute da persona fisica imprenditore e società di persone
 - Requisiti PEX → esenzione/indeducibilità del 60%
 - No PEX → tassazione/deducibilità del 100%
- partecipazioni cedute da società di capitali
 - Requisiti PEX → esenzione/indeducibilità del 95%
 - No PEX → tassazione/deducibilità del 100%
- partecipazioni cedute da ente non commerciale
 - Requisiti PEX → esenzione/indeducibilità del 60%
 - No PEX → tassazione/deducibilità del 100%

Nel caso di partecipazioni prive dei requisiti per l'esenzione, la minusvalenza non è deducibile fino all'importo non imponibile dei dividendi percepiti nei 36 mesi precedenti il realizzo della minusvalenza.

Ciò significa che, se un'impresa ha percepito dividendi da una partecipazione, esiste la possibilità che parte della minusvalenza che si dovesse conseguire in sede di cessione potrebbe essere non deducibile.

Al fine di consentire la verifica del rispetto delle norme antielusive, l'impresa è obbligata a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie afferenti le operazioni realizzate su mercati regolamentati italiani ed esteri che hanno avuto come risultato la realizzazione di minusvalenze di ammontare superiore a 50.000 Euro.

Con la L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018) è stato uniformato il regime fiscale dei redditi di capitale e dei redditi diversi realizzati dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, prevedendo una imposizione fissa del 26% relativamente al possesso e alla cessione di partecipazioni societarie, sia per quanto riguarda le partecipazioni qualificate, sia per quelle non qualificate.

Le nuove disposizioni decorrono per i redditi diversi dall'1 gennaio 2019 e per i redditi di capitale dall'1 gennaio 2018. Tuttavia, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in soggetti Ires, formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e deliberate dal 2018 al 2022, rimane applicabile la disciplina previgente che prevede la parziale tassazione degli stessi in base alle percentuali fissate dal D.M. 26 maggio 2017.

Viene estesa la disciplina della c.d. participation exemption (PEX) anche ai soggetti non residenti, in presenza di specifiche condizioni e, in particolare, purché risiedano in Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE).

Nello specifico, è stabilito che le plusvalenze da cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate, di cui all'articolo 67, co. 1, lettera c), Tuir, diverse da quelle derivanti dalla partecipazione in società semplici e da quelle di cui al co. 4, per il 5% del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze.

Nel caso in cui le minusvalenze siano superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 5% dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

Tali previsioni si applicano alle cessioni di partecipazioni qualificate effettuate da società ed enti commerciali privi

di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, residenti in uno Stato appartenente all'Unione Europea o allo Spazio economico europeo che consente un adeguato scambio di informazioni e siano ivi soggetti a una imposta sul reddito delle società.

RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI

A partire dal 2017 è prevista la possibilità di rideterminare il costo di acquisto delle partecipazioni non quotate in mercati regolamentati, possedute a titolo di proprietà e usufrutto, non in regime di impresa, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché di enti non commerciali.

La Legge di Bilancio 2023 (n. 197 del 29/12/2022) ha riaperto i termini per la rivalutazione del costo o del valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni.

Nello specifico, il co. 108 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 consente di rideterminare i valori di acquisto delle partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione e dei terreni sia edificabili che con destinazione agricola posseduti alla data dell'1 gennaio 2023.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva, per intero o per la prima parte delle tre rate annuali, dovrà avvenire entro il 15 novembre 2023 (in luogo del precedente termine fissato al 15 novembre 2022).

L'aliquota dovuta a titolo di imposta sostitutiva passa dal 14% al 16%.

La legge di Bilancio 2024 propone i nuovi termini per avvalersi della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

I termini sono ora il 1° gennaio 2024 quale data di riferimento per il possesso dei beni e la determinazione del valore e il 30 giugno 2024 per l'asseverazione della perizia e per effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva (prima o unica rata) sulla base dell'aliquota del 16%, confermata pari a quella già prevista per il 2023.

L'art. 1, co. 52-53, della legge di Bilancio 2024, ha previsto la riapertura dei termini per avvalersi della rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni, dei terreni edificabili ed agricoli, e delle partecipazioni quotate nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione.

Per il 2024 non viene modificata, rispetto all'anno precedente, l'aliquota dell'imposta sostitutiva, pari al 16%.

Viene consentito ai soggetti che non agiscono in regime di impresa, arte o professione (persone fisiche private, società semplici, enti non commerciali), di rideterminare i valori di acquisto delle partecipazioni e/o dei terreni fabbricabili e/o agricoli, aumentando il costo fiscalmente riconosciuto a fronte del pagamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

Il valore di acquisto viene quindi adeguato al valore di mercato al 1° gennaio 2024, con la conseguenza che in caso di cessione a titolo oneroso l'eventuale plusvalenza realizzata (differenza tra prezzo di vendita e valore iniziale fiscalmente riconosciuto) possa risultare minore se non azzerata.

E' possibile rateizzare l'imposta fino a un massimo di tre rate annuali di uguale importo; le rate successive alla prima andranno versate entro il 30 giugno 2025 e il 30 giugno 2026, maggiorate degli interessi nella misura annua del 3%, da calcolare per ciascuna rata successiva alla prima e sommare alla quota dell'imposta versata contestualmente.

Il pagamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva è condizione essenziale per il perfezionamento della rivalutazione.

La legge di Bilancio prevede anche la tassazione integrale della costituzione di diritti reali che, fino al 2023, sono imponibili per la differenza tra corrispettivo e costo (plusvalenza), come previsto dal co. 5 dell'art. 9 del Tuir.

La novità dal 2024 prevede, invece, che la costituzione dei diritti reali genera un reddito diverso tassato in misura pari al corrispettivo percepito al netto delle spese sostenute per ottenere quel corrispettivo.

TOBIN TAX

La Legge Finanziaria 2013 ha introdotto un'imposta sulle transazioni finanziarie non deducibile ai fini Ires e Irap relativamente al trasferimento di azioni e altri strumenti finanziari partecipativi ex art. 2346 co. 6 c.c.

A partire dall'anno 2018, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto il modello FTT pubblicato dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 15 dicembre 2017.

Lo stesso modello dovrà essere presentato entro e non oltre il termine del 31 marzo di ciascun anno.

L'aliquota Tobin Tax è stabilita nella misura dello 0,2% sul valore della transazione e ridotta alla metà, ovvero allo 0,1%, per le transazioni effettuate sui mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione.

Non si applica la Tobin tax nel caso in cui vi sia un trasferimento di azioni di Spa tra due fondi comuni di investimento, che siano gestiti come patrimoni separati della stessa Sgr

È questa la decisione contenuta della sentenza di Cassazione 27265 del 25 settembre 2023 la quale si pone in scia con la tesi (Cassazione 16605/2010 ribadita nella sentenza 12062/2019) secondo la quale i fondi gestiti da una Sgr non hanno una autonoma soggettività, ma sono "semplici" patrimoni separati della Sgr stessa: in altre parole, i fondi

comuni d'investimento sono meri scomparti in cui è suddiviso il patrimonio della società di gestione del risparmio che amministra i fondi stessi, con la conseguenza che è la Sgr, e non il fondo, il soggetto titolare del patrimonio allocato nei fondi da essa gestiti.

Da questo principio discende pertanto la decisione contenuta nella sentenza 27265/2023, nella quale si afferma, di conseguenza, che l'applicazione della Tobin tax presuppone che cedente e cessionario siano soggetti distinti: nel caso del "passaggio" di azioni tra due fondi gestiti dalla medesima Sgr non è quindi ravvisabile quel trasferimento di proprietà dei titoli, che rappresenta l'elemento necessario per l'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie, in quanto l'allocazione delle azioni in un fondo diverso costituisce solo «una diversa modalità organizzativa dell'originario investimento».

La Cassazione giunge alla sua decisione rammentando che la Tobin tax è un'imposta «il cui intento è quello di colpire le transazioni finanziarie aventi carattere speculativo».

In particolare, si tratta di una imposta che pertanto non si rende applicabile, ad esempio, quando le cessioni o i conferimenti dei titoli sono diretti a realizzare riorganizzazioni societarie e, dunque, nelle situazioni in cui non si determina il cambio di controllo sostanziale della società le cui partecipazioni sono oggetto di trasferimento.

9. RIMANENZE FINALI

- la società è obbligata alla tenuta delle scritture di magazzino in quanto per 2 anni consecutivi ha avuto:
 - un volume di ricavi superiore a € 5.164.000,00
 - rimanenze finali superiori a € 1.100.000,00

- la società NON è obbligata alla tenuta delle scritture di magazzino.

- le rimanenze sono valutate secondo il criterio
 - COSTO
 - COSTO MEDIO
 - LIFO
 - FIFO
 -
 - PONDERATO

La Legge di Bilancio 2024 prevede l'adeguamento delle esistenze fiscali, per gli esercenti attività di impresa, che non adottano gli Ias.

L'adeguamento, relativo al solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, può essere effettuato mediante eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori rispetto a quelli effettivi o mediante l'iscrizione delle esistenze iniziali precedentemente omesse.

A seconda che venga effettuato tramite l'eliminazione o l'iscrizione di valori, dà luogo al pagamento di diverse imposte, non rilevando, in ogni caso, a fini sanzionatori di alcun genere.

Nello specifico, gli esercenti attività d'impresa no Ias adopter, possono, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, adeguare le esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 Tuir.

L'adeguamento avviene tramite l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi nonché mediante l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

In caso di eliminazione di valori, l'adeguamento comporta il pagamento:

a) dell'Iva, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale.

L'aliquota media, tenendo conto della esistenza di operazioni non soggette a Iva, ovvero soggette a regimi speciali è quella risultante dal rapporto tra l'Iva, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;

b) di una imposta sostitutiva Irpef, Ires e Irap del 18% da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) e il valore eliminato.

In caso di iscrizione di valori, l'adeguamento comporta il pagamento di una imposta sostitutiva Irpef, Ires e Irap, in misura pari al 18% da applicare al valore iscritto.

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023.

Le imposte dovute sono versate in 2 rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al 2023 e la seconda entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo.

Al mancato pagamento nei termini consegue l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi nonché delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

L'adeguamento non rileva a fini sanzionatori di alcun genere.

I valori risultanti dalle variazioni sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta 2023

e, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi d'imposta precedenti.

L'adeguamento non ha effetto sui PVC consegnati e sugli accertamenti notificati fino al 1° gennaio 2024.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione delle imposte dovute, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

L'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali nonché dell'Irap.

10. CONTROLLO DELLE SCHEDE CLIENTI E FORNITORI

- Verificare i saldi delle schede dei clienti e dei fornitori e contabilizzare eventuali abbuoni attivi o passivi.
- Stornare i crediti inesigibili di modesto importo.
- Ci sono crediti da procedure fallimentari GIRATE/NON GIRATE a perdite.
- Gli effetti presentati all'incasso e scontati salvo buon fine sono iscritti:

 ☒ tra i crediti v/clienti

 ☒

11. PERDITE SU CREDITI

- è stata effettuata la svalutazione dei crediti e l'accantonamento per rischi su crediti ai fini civilistici. Gli effetti presentati all'incasso o SBF e non ancora scaduti, concorrono a determinare l'importo su cui calcolare lo 0,5% (sono esclusi gli effetti scontati, come pure sono esclusi i crediti coperti da garanzia assicurativa).
- nell'esercizio È/NON È stato utilizzato correttamente il Fondo Svalutazione Crediti in sede di rilevazione contabile di una perdita definitiva.

L'art. 101 co. 5 del TUIR prevede che le perdite su crediti sono deducibili se le stesse risultano da elementi certi e precisi e se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

I predetti elementi certi e precisi sussistono in ogni caso se:

- il credito è di modesta entità e sono decorsi sei mesi dalla scadenza del relativo pagamento;
- il diritto alla riscossione del credito è prescritto;
- per i soggetti che redigono il bilancio secondo i Principi contabili internazionali, il credito è cancellato dal bilancio per effetto di eventi estintivi.

Relativamente alla definizione di modesta entità è previsto che rientrano in tale previsione i crediti che hanno il seguente ammontare:

- € 5.000 per le imprese di cui all'art. 27 co. 10 D.L. 185/2008 ossia quelle con volume d'affari o di ricavi non inferiore a euro 100 milioni;
- € 2.500 per le altre imprese.

L'art. 106 del TUIR dispone che le perdite sui crediti siano deducibili limitatamente alla parte che eccede gli accantonamenti per rischi già dedotti. Le perdite su crediti si determinano quindi per la differenza tra il valore in bilancio (se sono state effettuate svalutazioni il valore in bilancio sarà al netto di queste) ed il valore effettivo di realizzo.

L'art. 13 del D. Lgs. 147/2015 ha rivisto la disciplina delle perdite su crediti, stabilendo che:

- le perdite sui crediti sono deducibili anche in caso di piano attestato di risanamento, di cui all'art. 67 comma 3 lettera d) del R.D. 267/42 o se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali estere equivalenti;
- la deduzione della perdita su crediti è ammessa nel periodo di imputazione a bilancio, anche qualora detta imputazione avvenga in un periodo successivo a quello in cui sussistono gli elementi certi e precisi, ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, salvo che l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito in bilancio.

Si rammenta che ai fini Irap rimane confermata l'ineducibilità di tali perdite.

La Circolare 1/08/2013 n. 26/E è intervenuta precisando che i limiti di cui sopra, in presenza di più crediti vantati nei confronti del medesimo soggetto, vanno verificati relativamente a ciascun credito, salvo che gli stessi si riferiscano allo stesso rapporto contrattuale. Inoltre, rileva il valore nominale del credito al lordo dell'IVA.

La Legge Finanziaria 2014, all'art. 1 co. 160 lett. b), ha integrato ulteriormente la disciplina della deducibilità delle perdite su crediti stabilendo che gli elementi certi e precisi sussistono "in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili".

12. SPESE TELEFONICHE

L'art. 102 del Tuir prevede che:

- le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica a uso pubblico (linee fisse e mobili) sono deducibili nella misura dell'80%;
- la percentuale è elevata al 100% per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente a un solo impianto per ciascun veicolo.

Tale versione normativa è frutto delle modifiche apportate dalla L. 296/2006 (Finanziaria 2007) che ha armonizzato la disciplina fiscale delle spese di telefonia, stabilendo una deduzione pari all'80% dei costi sostenuti, a prescindere dalla tipologia dell'apparecchio utilizzato (fisso o mobile).

Il limite di deducibilità si rende applicabile sia nell'ambito del reddito d'impresa, sia nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Si ricorda che l'IVA relativa all'acquisto e gestione di apparecchi telefonici:

- è detraibile al 100% in caso di utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale;
- è detraibile al 50% con una percentuale forfetaria o una percentuale diversa previa dimostrazione della stessa in caso di utilizzo promiscuo.

13. RILEVAZIONE DEI CREDITI TRIBUTARI

- i crediti verso erario per acconti e per riporto concordano con le imposte pagate e con i crediti risultanti dalle dichiarazioni precedenti e sono iscritti:
- al netto dei debiti per imposte di competenza al lordo dei debiti per imposte di competenza
- nell'esercizio sono stati compensati crediti verso l'erario con debiti tributari nella seguente misura:

Crediti v/erario utilizzati in compensazione	Imposte pagate mediante compensazione	Importo

COMPENSAZIONE DEI CREDITI TRIBUTARI

E' previsto il divieto di utilizzo dei crediti in compensazione nel mod. F24, ex art. 17, D. Lgs. n. 241/97, in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo e non pagate.

Tale disposizione (che rileva fino al 30/06/2024) vieta l'utilizzo in compensazione dei crediti erariali fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a € 1.500 e per i quali è scaduto il termine di pagamento.

Va evidenziato che l'operatività della disposizione in esame è circoscritta ai crediti e debiti relativi alle sole imposte erariali (ad esempio, Irpef, Ires, IVA, ecc.) e non riguarda le altre imposte quali, ad esempio, i tributi locali, i contributi previdenziali, ecc.

E' di euro 5.000,00 il limite annuo di utilizzo in compensazione orizzontale con altri tributi e contributi crediti derivanti da imposte sui redditi (Irpef e Ires) e relative addizionali, da Irap, ritenute alla fonte e imposte sostitutive delle imposte sui redditi, oltre il quale è necessario il visto di conformità (istituito dalla Legge di Stabilità 2014 L. 147/2013).

Non sussistono vincoli in riferimento alla compensazione verticale per cui non rileva l'eventuale utilizzo del credito in compensazione con importi a debito della stessa imposta.

Il credito IVA sia annuale che trimestrale può essere utilizzato in compensazione orizzontale oltre il limite annuo di 5.000 Euro solo previa apposizione del visto di conformità e a decorrere dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

Fino a 5.000 Euro il credito può essere utilizzato liberamente.

La limitazione non è riferita all'ammontare del credito risultante dal modello dichiarativo bensì all'importo del credito utilizzato.

L'Agenzia delle Entrate può sospendere, sino a 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento che contengono compensazioni, ove si evidenzino profili di rischio che richiedano l'effettuazione di un controllo.

Il versamento in compensazione si considera correttamente eseguito alla data di originaria presentazione della delega qualora i riscontri diano esito positivo, mentre si considera come non effettuato in caso contrario.

Dal grado di affidabilità degli ISA deriva l'accesso al regime premiale previsto dall'art. 9-bis del D.L. 50/2017 che prevede, tra l'altro, l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'Irap.

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'IVA, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'Irap, per importi superiori a 5.000 euro annui, è possibile solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito.

Con decorrenza dal 1° luglio 2024 viene introdotto il nuovo comma 49-quinquies, ai sensi del quale, in deroga all'art. 8, co. 1, L. 212/2000 (in base al quale l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione), per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a 100.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione, tramite modello F24 (di cui all'articolo 17, D. Lgs. 241/1997). La previsione di cui al periodo precedente cessa a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.

Nell'ipotesi in cui i crediti che sorgono dalla dichiarazione dei redditi, Irap, Iva e 770 non vengano esposti nei modelli dichiarativi, i crediti possono essere comunque utilizzati qualora il contribuente sia in possesso di tutti i requisiti e, pertanto, non si decade dal beneficio fiscale (art. 13 D. Lgs. 1/2024).

L'art. 13 interviene anche sui crediti d'imposta qualificati come aiuti di stato o aiuti de minimis di cui all'art. 10 del regolamento contenuto nel D.M. 31 maggio 2017 n. 115, cioè gli aiuti che non sono subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione.

In particolare, la mancata indicazione del credito nella dichiarazione comporterebbe l'illegittimità dell'aiuto stesso.

Inoltre, la norma prevede anche che «non si dà luogo al rimborso di quanto già versato».

Le disposizioni si applicano con riferimento alle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022.

14. BANCHE

Effettuare la riconciliazione tra il saldo contabile e gli estratti conti bancari (c/c, sbf, effetti all'incasso ecc.).

Rilevare gli interessi attivi e passivi maturati se non ancora addebitati dalla banca:

- i saldi contabili corrispondono all'estratto conto al 31/12
- i saldi contabili non corrispondono ma sono riconciliati all'estratto conto al 31/12
- i saldi contabili non corrispondono e NON sono riconciliati all'estratto conto al 31/12

A partire dall'1/07/2018, ai fini della deducibilità del costo e ai fini della detraibilità dell'Iva, gli acquisti di carburante devono essere effettuati esclusivamente tramite pagamento con carte di credito o di debito o carte prepagate.

Inoltre, a decorrere dall'1 gennaio 2019, nell'ambito dei rapporti fra privati (B2B), per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, è prevista esclusivamente l'emissione di fatture elettroniche attraverso il Sistema di Interscambio, con abolizione quindi della scheda carburante.

15. CASSA

- controllare la corrispondenza del saldo contabile con quello di prima nota cassa e con l'effettiva giacenza di cassa.
- **Attenzione:** verificare che non vi sia un'esposizione di cassa negativa, in quanto risulterebbe un indicatore di non coerenza che potrebbe dar luogo ad accertamento.

Il Legislatore è intervenuto ancora una volta, nel corso di pochi anni, sui limiti legati ai pagamenti effettuati attraverso denaro contante e titoli al portatore.

La Legge di Bilancio 2023, infatti, innalza a 5.000 Euro la soglia che vieta l'utilizzo di denaro contante e obbliga all'utilizzo di strumenti di pagamento tracciabili, a partire dall'1 gennaio 2023.

16. POSTE DI BILANCIO RELATIVE AD ESERCIZI PRECEDENTI

Girocontare le varie partite che si riferiscono a esercizi precedenti, ma che nel corso dell'anno corrente non sono state chiuse.

Tali partite, che derivano dal bilancio di apertura, sono rappresentate generalmente dalle seguenti voci:

- Ratei attivi e passivi _____
- Risconti attivi e passivi _____
- Rimanenze iniziali _____
- Fornitori per fatture da ricevere _____
- Clienti per fatture da emettere _____

17. RISCONTI

Quantificare i risconti attivi e passivi, quindi stornare contabilmente quella parte di costo o di ricavo già rilevato, ma di competenza dell'esercizio successivo.

- i risconti sono stati calcolati in modo corretto
- i risconti NON sono stati calcolati in modo corretto

18. RATEI

Rilevare la quota di costo o di ricavo di competenza dell'esercizio la cui manifestazione numeraria avverrà nell'esercizio successivo.

- i ratei sono stati calcolati in modo corretto
- i ratei NON sono stati calcolati in modo corretto

19. OPERAZIONI RIGUARDANTI L'IVA

- chiudere i conti "IVA acquisti" e "IVA vendite" al conto "Erario c/IVA" riepilogativo.
Verificare che il saldo di quest'ultimo conto corrisponda a quanto indicato in dichiarazione IVA.
Se l'esercizio si chiude con un CREDITO IVA da computare in detrazione nell'esercizio successivo, indicare detto credito nel registro IVA Acquisti (art. 30, co. 2, DPR 633).
- verificare se le vendite di beni strumentali coincidono con il dato esposto in dichiarazione annuale IVA.
- se il volume d'affari è stato adeguato agli indicatori sintetici di affidabilità (entro la dichiarazione dei redditi dell'anno precedente), verificare che i maggiori ricavi siano stati annotati nel registro delle fatture o in quello dei corrispettivi.

L'art. 2 del D.L. 50/2017 ha modificato l'art. 19 co. 1 del DPR 633/72 in tema di esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, non più esercitabile entro la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione, ma entro la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

L'art. 2 del D.L. 50/2017 ha inoltre modificato l'art. 25 del DPR 633/72 in tema di annotazione nel registro IVA delle fatture d'acquisto, prevedendo che questa deve avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

L'art. 14 del D.L. n. 119/2018 ha aggiunto un nuovo periodo all'art. 1, comma 1, DPR n. 100/98 secondo il quale l'IVA a credito relativa alle fatture ricevute e annotate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione, può essere detratta entro il termine della relativa liquidazione periodica.

Tale previsione non è applicabile ai documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente, ossia alle operazioni effettuate in un anno le cui fatture sono ricevute nell'anno successivo: in tal caso l'IVA è detraibile nell'anno di ricevimento della fattura.

Conseguentemente:

- se la fattura d'acquisto relativa ad operazioni effettuate nell'anno (es. 2019) è ricevuta nell'anno stesso (2019) può essere detratta con la liquidazione del mese di dicembre/quarto trimestre o al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in questione (es. 2019, mod. IVA 2020), annotando la fattura in un apposito sezionale del registro IVA acquisti;
- se la fattura d'acquisto relativa ad operazioni effettuate nell'anno (es. 2019) è ricevuta nell'anno successivo (2020) può essere detratta con la liquidazione del mese di gennaio/primo trimestre o al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno successivo (es. 2020, mod. IVA 2021), annotando la fattura in un apposito sezionale del registro IVA acquisti.

Per individuare il momento di ricevimento della fattura va considerato che:

- se il SdI riesce a consegnare la fattura al destinatario, la data di ricezione è quella di messa a disposizione del cessionario/committente sul portale Fatture e Corrispettivi;
- qualora il SdI non riesca a recapitare la fattura al destinatario, questa viene messa a disposizione sul portale Fatture e Corrispettivi e la data di ricevimento (a partire dalla quale l'IVA diventa detraibile) corrisponde alla data di presa visione/scarico del file fattura.

A partire dal periodo d'imposta 2018, l'utilizzo in compensazione del credito IVA, risultante dal modello IVA, fino a € 5.000 non richiede alcun adempimento preventivo.

Per l'utilizzo di importi superiori a € 5.000 è necessaria la presentazione della Dichiarazione IVA con apposizione del visto di conformità e la compensazione può essere effettuata dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Con la legge di bilancio 2021 (L. 178/2020) è stato introdotto il regime di esenzione IVA con diritto alla detrazione dell'imposta, sino al 31 dicembre 2022, per le cessioni della strumentazione per diagnostica COVID-19, le prestazioni strettamente connesse e le cessioni di vaccini anti COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse.

Ai restanti beni, anche se destinati a fronteggiare l'emergenza sanitaria in corso, si applica dall'1 gennaio 2021 l'aliquota IVA del 5% prevista dal decreto Rilancio.

Con la Legge di Bilancio 2023 viene stabilito, in deroga a quanto disposto dal DPR 633/1972, che le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali contabilizzate nelle fatture relative ai consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo del 2023, sono assoggettate all'aliquota IVA del 5 per cento.

Queste disposizioni si applicano anche alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di servizio energia, contabilizzate per consumi stimati o effettivi dall'1/01/2023 al 31/03/2023.

Le forniture di servizi di teleriscaldamento contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023, sono assoggettate ad aliquota IVA del 5 per cento.

Per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2024 viene meno l'aliquota ridotta del 5% per:

- prodotti (assorbenti e tamponi) per la protezione dell'igiene femminile e coppette mestruali;
- latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
- preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC1901 10 00);
- pannolini per bambini; seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli.

L'aliquota del 10% compete a:

- latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
- estratti di malto;
- preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farine, semolini, amidi, fecole o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50% in peso;
- prodotti assorbenti e tamponi destinati alla protezione dell'igiene femminile;
- coppette mestruali;
- pannolini per bambini.

Inoltre, viene confermata per i mesi di gennaio e febbraio 2024, l'aliquota del 10% per la cessione di pellet.

20. VARIAZIONI DI PATRIMONIO

- Non ci sono state variazioni patrimoniali (a parte l'utile o perdita dell'esercizio).
- Le variazioni patrimoniali sono riferite a:
 - distribuzione di utili conferimenti di capitale (o riserve) copertura perdite
 - riserve da rivalutazione altri

La L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) prevede, all'art. 1, co. 287:

- l'abrogazione della mini-Ires (la quale non ha quindi mai trovato concreta applicazione);
- il ripristino, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, del bonus ACE con l'aliquota per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio fissata all'1,3%.

L'ACE (Aiuto alla Crescita Economica) è un'agevolazione introdotta dal D.L. 201/2011 (Decreto Salva Italia) nel 2011 consistente in una deduzione, dal reddito imponibile netto, di un importo che corrisponde al rendimento figurativo degli incrementi di capitale proprio realizzati a partire dal 2011.

L'agevolazione è stata soppressa con la Legge di bilancio 2019 e reintrodotta con la Legge di bilancio 2020.

Gli aspetti da considerare per l'agevolazione sono:

- la base di calcolo è rappresentata dall'incremento del capitale proprio rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010;
- l'importo deducibile viene calcolato moltiplicando tale base per un'aliquota percentuale dell'1,3% dal 2019;
- il coefficiente si applica sul minore importo tra l'incremento del capitale proprio e il patrimonio netto al 31 dicembre dell'anno di calcolo.

La determinazione dell'incremento del capitale proprio di ciascun esercizio rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010, da considerare al netto dell'utile, va effettuata considerando gli incrementi (conferimenti in denaro e utili accantonati a riserva) e i decrementi dello stesso (distribuzioni delle riserve di utili o di capitale, le restituzioni di conferimenti, acquisti di partecipazioni).

I conferimenti in denaro vanno proporzionati sulla base della data di versamento mentre gli utili accantonati a riserva a partire dall'inizio dell'esercizio in cui la riserva si è formata.

Le imprese potranno computare nella base di calcolo dell'agevolazione per il 2019 sia l'utile dell'esercizio 2018 accantonato a riserva, che i conferimenti e versamenti effettuati nel 2019.

Le eccedenze ACE, nel caso in cui il rendimento nozionale superi il reddito imponibile, possono essere riportate nei periodi di imposta successivi ai fini Ires o convertite (in tutto o in parte) in credito di imposta Irap.

Tale credito d'imposta è quantificato applicando all'eccedenza ACE l'aliquota del 24% per l'Ires, ovvero le aliquote per

scaglioni per l'Irpef; va utilizzato in diminuzione dell'Irap e va ripartito in 5 quote annuali di pari importo.

L'aliquota ACE era stata fissata al 3% in misura transitoria per il primo triennio 2011-2013;
incrementata dalla L.147/2013 Legge di stabilità 2014 al 4% per il periodo d'imposta 2014;
al 4,5% per il periodo d'imposta 2015;
al 4,75% per il periodo d'imposta 2016;
ridotta prima dalla L. 232/2016 Legge di Stabilità 2017 al 2,3% per il periodo d'imposta 2017;
al 2,7% a regime per i periodi di imposta successivi;
e poi ulteriormente ridotta dal D.L. 50/2017 al 1,6% per il periodo d'imposta 2017;
al 1,5% per cento per il periodo d'imposta 2018;
fino alla reintroduzione con la Legge di Bilancio 2020 al 1,3% per il periodo d'imposta 2019 e seguenti.

SUPER ACE

L'Agenzia delle Entrate ricorda che chi abbia usufruito di una Super Ace al 15%, nel caso in cui nei due esercizi successivi abbia una diminuzione del Patrimonio Netto (ad es. a seguito di una distribuzione di Riserve di utili che nel 2021 hanno beneficiato della Super Ace 15%), dovrà aumentare il reddito imponibile del 15% di tale distribuzione (a meno che non abbia nel frattempo conseguito altri utili portati a Riserva, ovvero effettuato conferimenti in denaro).

La risposta 135/2023 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce anche che la Super Ace generata da un versamento di una controllante ad una sua controllata vada riversata nel caso di fusione tra le due società nel 2022 o nel 2023.
La fusione azzerava la base dell'agevolazione.

Dal 2024 sarà eliminata l'agevolazione alla capitalizzazione delle imprese (ACE).

La versione definitiva del decreto legislativo sul primo modulo di riforma dell'Irpef conferma la sua integrale cancellazione, salvando solamente le deduzioni pregresse non utilizzate per carenza di imponibile nella prossima dichiarazione dei redditi.

Stop fino al 31 dicembre 2024 alle distribuzioni di riserve, se si intende mantenere l'agevolazione per quest'ultimo esercizio.

L'art. 5 del decreto legislativo contenente il primo modulo di riforma della tassazione del reddito prevede l'abrogazione dell'art. 1 del DL 201/2011 che disciplina l'agevolazione concessa alle imprese che aumentano il patrimonio netto mediante accantonamento di utili a riserva e conferimento in denaro dei soci.

Il testo del decreto che viene portato in approvazione definitiva dopo il parere delle commissioni Finanze di Camera e Senato è rimasto immutato rispetto allo schema già circolato.

Così l'ACE viene eliminata con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, prevedendo solamente, per evitare un sostanziale effetto retroattivo della disposizione, che saranno riportabili in avanti le eventuali eccedenze di deduzione rispetto al reddito complessivo netto del periodo di imposta 2023.

L'importo che potrà essere portato a riduzione del reddito dell'esercizio 2024 e dei successivi è costituito dalle deduzioni (maturate nell'esercizio 2023, nonché negli anni precedenti e riportate a tale esercizio) che, nella dichiarazione Redditi 2024, non risulteranno assorbite dal reddito del contribuente (in quanto in perdita fiscale o per incapacità di importo) e neppure trasferite al consolidato fiscale o convertite in credito Irap.

Con l'eliminazione dell'ACE, viene meno dal 2024 l'onere fiscale implicito che deriva alle società dalla distribuzione ai soci dell'utile o delle riserve, come pure dall'impiego della liquidità in accumulata in investimenti finanziari non partecipativi (titoli e strumenti assimilati) il cui importo, per l'incremento di valore rispetto al saldo del 2010, riduceva la base di calcolo dell'incentivo.

Per sfruttare al meglio l'ultimo anno di ACE, le imprese, se prevedono di distribuire somme ai soci, dovranno rinviare la delibera assembleare all'inizio del prossimo esercizio, quando la riduzione di patrimonio non avrà più alcuna conseguenza in termini di quantificazione del reddito imponibile.

21. ACCANTONAMENTO T.F.R. DIPENDENTI

- Controllare l'importo del Fondo T.F.R. con i dati forniti dal consulente del lavoro o dall'Ufficio personale.
- Rilevare l'accantonamento del T.F.R. come sommatoria della quota del Tfr maturata nel corso dell'esercizio per singolo dipendente, dell'incremento (rivalutazione) del fondo degli anni precedenti dedotta l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione
- Rilevare la rivalutazione dell'eventuale "Acconto delle imposte dovute sul T.F.R." versato.

- Rilevare il T.F.R. devoluto ai fondi pensione.
- Rilevare il T.F.R. devoluto al fondo di tesoreria.

Dal 2007 ciascun lavoratore dipendente del settore privato ha sei mesi di tempo per scegliere di destinare il proprio T.F.R. maturando alle forme pensionistiche complementari o mantenere il T.F.R. stesso presso il datore di lavoro. Inoltre, i datori di lavoro privati con più di 50 dipendenti hanno l'obbligo di versare al Fondo di Tesoreria le quote maturate da ciascun lavoratore e non destinate a forme pensionistiche complementari.

La rivalutazione genera un provento straordinario, da collocare nel Conto Economico del Bilancio fra gli "altri proventi finanziari da crediti iscritti fra le immobilizzazioni" (C 16a).

22. MUTUI O FINANZIAMENTI

- Il saldo contabile corrisponde al residuo debito per capitale risultante dal piano di ammortamento e la parte entro 12 mesi corrisponde alla quota capitale di competenza dell'esercizio successivo.

La Legge di Bilancio 2024 proroga al 31 dicembre 2024 il termine previsto per poter usufruire della garanzia massima dell'80% a valere sul Fondo di garanzia per la prima casa, rifinanziato nella misura di 282 milioni di euro per il 2024, sulla quota capitale dei mutui destinati alle categorie prioritarie, aventi specifici requisiti di reddito ed età.

Limitatamente al 2024, tra le categorie aventi priorità per l'accesso al Fondo, sono inclusi i seguenti nuclei familiari:

- a) nuclei familiari che includono 3 figli di età inferiore ai 21 anni e che hanno un Isee non superiore a 40.000 euro annui;
- b) nuclei familiari che includono 4 figli di età inferiore ai 21 anni e che hanno un Isee non superiore a 45.000 euro annui;
- c) nuclei familiari che includono 5 o più figli di età inferiore ai 21 anni e che hanno un Isee non superiore a 50.000 euro annui.

Viene previsto che per le domande di finanziamento con un limite di finanziabilità superiore all'80%, presentate a decorrere dal 30° giorno successivo al 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024, da parte dei nuclei familiari di cui sopra, è rilasciata la garanzia:

- 1. nella misura massima dell'80% della quota capitale per i nuclei di cui all'art. 1, comma 9, lettera a) della nuova Legge di Bilancio;
- 2. nella misura massima dell'85% della quota capitale per i nuclei di cui all'art. 1, comma 9, lettera b) della nuova Legge di Bilancio;
- 3. nella misura massima dell'90% della quota capitale per i nuclei di cui all'art. 1, comma 9, lettera c) della nuova Legge di Bilancio.

Per il 2024, per tutte le categorie aventi priorità per l'accesso al credito, la garanzia del Fondo rimane operativa anche nelle ipotesi di surroga del mutuo originariamente acceso per l'acquisto della prima casa, nel caso in cui le condizioni economiche rimangano sostanzialmente invariate o siano migliorative di quelle originarie e comunque non abbiano impatti negativi sull'equilibrio economico-finanziario del Fondo medesimo.

23. CONTROLLO DELLE SCHEDE RELATIVE ALLE RITENUTE E AI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

- E' stato controllato che l'importo del conto INPS C/CONTRIBUTI coincida con il saldo versato in gennaio dell'anno successivo.
- E' stato verificato che l'importo delle RITENUTE, generalmente l'importo a debito risultante al 31 dicembre, corrisponda al saldo versato nell'anno successivo.
- E' stato verificato che il saldo Avere del conto DIPENDENTI C/RETRIBUZIONI corrisponda con l'importo da pagare in gennaio a saldo stipendi e salari di dicembre.
- I compensi ai sindaci sono stati rilevati per competenza.

24. COMPENSI AMMINISTRATORI

- I compensi spettanti agli amministratori sono stati erogati interamente nell'esercizio ovvero entro il 12 gennaio 2024 (principio di cassa allargata).
- Non sono stati erogati compensi per Euro e a tal fine SONO/NON SONO state accantonate imposte anticipate/differite per Euro
- ACCANTONAMENTO TFM AMMINISTRATORI - Verificare se previsto statutariamente o se determinato con verbale dell'assemblea dei soci, rilevare il costo maturato.
- I compensi degli amministratori sono erogati con cadenza e le ritenute Irpef e INPS sono state correttamente imputate e versate.

Il trattamento fiscale delle indennità di fine mandato è regolamentato dall'art. 17, comma 1, lett. a) e c) del Tuir. Per le società di capitali è previsto che l'amministratore non può beneficiare della tassazione separata e l'importo ricevuto a titolo di TFM deve sempre concorrere alla formazione del reddito complessivo dell'amministratore, a prescindere dall'ammontare dello stesso.

Nel caso di contestuale esercizio di un'attività d'impresa e di lavoro autonomo, tipico del socio lavoratore e amministratore di Srl, non opera il criterio dell'attività prevalente e pertanto "ogni attività segue il suo regime previdenziale". Tale conclusione è confermata dalla sentenza della Corte di Cassazione (n. 15 del 26/01/2012) che dichiara insussistente la questione di legittimità dell'art. 12, comma 11, del D.L. 78/2010 (che prevede l'obbligo di iscrizione del socio lavoratore e amministratore di Srl commerciale sia alla Gestione IVS commercianti che alla Gestione separata INPS) posta nel novembre 2010 dalla Corte di Appello di Genova.

Il 27 gennaio 2021 è stata pubblicata l'ordinanza numero 1759 della Corte di Cassazione, sezione civile, che interviene sulla questione della doppia posizione contributiva per coloro che sono, al contempo, soci e amministratori di Società a responsabilità limitata, obbligati, da oltre dieci anni, al versamento dei contributi commercianti (per il reddito d'impresa prodotto dalla società) e dei contributi dovuti alla gestione separata (per l'eventuale retribuzione come amministratore). Le mansioni intellettuali svolte dall'amministratore di una Società a responsabilità limitata non presentano, da sole, le caratteristiche necessarie per poter iscrivere il socio che svolge questo incarico alla gestione commercianti. In definitiva, con l'ordinanza citata, la Corte di Cassazione stabilisce che l'attività intellettuale di direzione e coordinamento svolta dall'amministratore di società di capitali, se retribuita, è soggetta a contribuzione separata (nei limiti del corrispettivo percepito); che questo incarico, da solo, non ha i requisiti necessari per poter essere inquadrato nella gestione commercianti e che, in ogni caso, tale iscrizione è esclusa per coloro che sono solo soci di capitale.

Graverà sull'INPS l'onere di dimostrare la "*partecipazione diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda*" se vorrà iscrivere il socio-amministratore di Società a responsabilità limitata alla gestione commercianti (di presumibile dimostrazione solo nel caso in cui l'azienda eserciti un'attività d'impresa senza dipendenti o collaboratori), dovendosi escludere, grazie all'ordinanza in questione, la possibilità di una iscrizione d'ufficio per il solo fatto di ricoprire entrambe le posizioni di socio e amministratore.

L'art. 2389 c.c. stabilisce che "i compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dell'assemblea".

La Corte di Cassazione, con la sentenza 29/08/2008 n. 21933, riconoscendo la natura di norma imperativa del citato art. 2389, ha affermato la nullità dell'atto che stabilisce il compenso degli amministratori se diverso da quello di nomina o dalla delibera assembleare.

Inoltre, recentemente la Cassazione, con le sentenze 19/07/2013 n. 17673 e 4/09/2013 n. 20265 e, da ultimo 28/10/2015 n. 21953, rifacendosi all'orientamento espresso nella citata sentenza n. 21933, ha affermato la necessità di una specifica delibera assembleare che riconosca la spettanza dei compensi anche ai fini della deducibilità degli stessi, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio nel quale i compensi sono iscritti.

Il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori di Srl può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo qualora quest'ultima abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente tale voce.

È questo l'interessante passaggio della sentenza 24562/2022 della Cassazione ove si afferma la possibilità di sanare a posteriori la mancata determinazione del compenso da parte dell'assemblea.

La semplice delibera di approvazione del bilancio non è, dunque, sufficiente a sanare il difetto di specifica deliberazione sul compenso dell'amministratore.

Secondo la risoluzione n. 124/2017 dell’Agenzia delle Entrate, i crediti rinunciati si intendono giuridicamente incassati e devono essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società.

La tesi dell’incasso giuridico, secondo cui i crediti verso la società cui rinuncia il socio si considerano per ciò stesso incassati e dunque tassabili in capo al socio, non trova più applicazione a partire dalla introduzione dell’art. 88, co. 4-bis, del Tuir, ad opera del decreto internazionalizzazione (D. Lgs. 147/2015).

L’importante e innovativa precisazione giunge dalla sentenza n. 16595/2023 della Cassazione.

Con la sentenza 12/06/2023 n. 16595 la Suprema Corte ha affermato che la rinuncia operata da un socio nei confronti della società ad un credito relativo a un reddito tassato per cassa (quali gli interessi maturati su finanziamenti erogati a una società partecipata) non comporta l’obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con conseguente esclusione anche dell’applicazione della ritenuta prevista dall’art. 26, co. 5, del D.P.R. n. 600/1973.

25. SOPRAVVENIENZE ATTIVE

Il D. Lgs. 139/2015 ha introdotto un nuovo schema di Conto Economico che deve essere applicato nella redazione dei bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall’1 gennaio 2016.

In particolare, è stata soppressa la macro-categoria relativa a proventi ed oneri straordinari.

A partire dai bilanci 2016, i componenti straordinari di reddito devono essere riclassificati nelle altre voci di costo e di ricavo.

Questo può avere ripercussioni sul risultato della gestione ordinaria dell’impresa poiché non viene più evidenziata la parte di reddito formatasi in seguito a fatti di natura straordinaria.

Il D. Lgs. 139/2015 ha apportato modifiche anche al contenuto della Nota Integrativa.

La nuova versione dell’art. 2427 del codice civile, al n. 13, prevede che la Nota Integrativa debba indicare l’importo e l’entità dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali e non più la composizione delle voci “proventi straordinari” o “oneri straordinari”, se di ammontare apprezzabile.

La Norma di Comportamento A.I.D.C. 201/2018 e la Cassazione 12/06/2023 n. 16595 hanno affermato che la rinuncia operata da un socio a un credito relativo a un reddito tassato per cassa, dall’esercizio successivo a quello in corso al 7/10/2015, avendo un valore fiscale per il socio pari a zero, costituisce una sopravvenienza interamente tassabile per le società e, quindi, non configura un reddito tassabile per il socio in base alla presunzione dell’incasso giuridico.

La risposta all’interpello 8/05/2023 n. 319 ha qualificato come sopravvenienza attiva imponibile, in base all’art. 88 co. 4-bis, il rimborso anticipato di un finanziamento infragruppo infruttifero, effettuato al valore quantificato mediante il criterio del costo ammortizzato inferiore al valore nominale.

La società istante aveva ritenuto che non vi fosse sopravvenienza tassabile visto che non si manifestava alcuna sopravvenienza nel conto economico ai sensi dei principi contabili IAS/IFRS, ma l’Agenzia ha ritenuto non applicabile al caso il principio di derivazione rafforzata in base all’art. 5, co. 4-bis, D.M. 8/06/2011.

26. INTERESSI PASSIVI

Deducibilità interessi passivi per soggetti Ires

Gli interessi passivi, diversi da quelli capitalizzati, sono deducibili integralmente fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.

L’eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL), definito come differenza tra valore e costi della produzione indicati nelle macroclassi A e B, escluse le voci B.10.a e B.10.b del Conto Economico e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali.

A decorrere dal 2010 è possibile riportare nei successivi periodi la quota di ROL non utilizzata per la deduzione degli interessi passivi.

La parte indeducibile degli interessi passivi è rinviata nei successivi periodi d’imposta senza alcuna limitazione temporale, sempre che per ciascuno di questi l’eccedenza degli interessi passivi rispetto a quelli attivi non superi il 30% del ROL.

Il comma 5 dell’art. 96 TUIR, prevede dei casi di esclusione soggettiva dal regime in questione.

Trattasi delle banche e degli altri soggetti finanziari di cui all’art. 1, D. Lgs. N. 87/92, delle imprese di assicurazione, di talune società costituite ai sensi di norme relative al settore dei lavori pubblici, di altre società costituite per la realizzazione e l’esercizio di interporti nonché di società a partecipazione pubblica prevalente, operante nel settore dei servizi di pubblica utilità.

Il comma 7 dell'art. 96 in esame è dedicato alle società partecipanti al consolidato nazionale, fra le quali sono incluse, ai soli effetti dell'applicazione della disciplina in questione, anche le società estere.

In sostanza è prevista la possibilità di portare l'eccedenza di interessi passivi, rispetto al plafond di una società del gruppo, ad abbattimento del reddito complessivo del gruppo, qualora per converso altri soggetti presentino, nel medesimo periodo di imposta, un plafond non interamente utilizzato.

Il D. Lgs. 142/2018, che recepisce nell'ordinamento nazionale la Direttiva ATAD n. 2016/1164/UE, rettifica e integra l'articolo 96 Tuir, prevedendo alcune modifiche che limitano la deducibilità degli interessi passivi e che hanno applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Le principali novità riguardano:

- l'ampliamento dell'ambito oggettivo del campo applicativo della norma, in quanto vengono ricompresi gli interessi passivi derivanti da qualsiasi forma di debito ove la componente di finanziamento sia significativa e quindi anche:
 - interessi passivi e oneri finanziari assimilati iscritti nel costo del bene capitalizzato. Ciò comporta la verifica della deducibilità di tali interessi nell'anno in cui sono rilevati contabilmente e capitalizzati: si dispone la compensazione degli interessi passivi non solo con gli interessi attivi di periodo, ma anche con l'eventuale eccedenza di interessi attivi riportati da periodi d'imposta precedenti;
 - interessi derivanti dai debiti di natura commerciale connessi a dilazioni di pagamento concesse dai fornitori;
 - interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare (disposizione abrogata dalla Legge di bilancio 2019);
- la possibilità di riporto in avanti, senza limiti di tempo, dell'eccedenza degli interessi attivi e proventi assimilati non utilizzata nei periodi d'imposta precedenti a scomputo degli interessi passivi;
- il riporto limitato a 5 periodi d'imposta dell'eccedenza di ROL;
- la modalità di determinazione del ROL con riferimento alla quale non è più possibile ricavare i componenti del risultato sui dati contabili, senza tener conto delle variazioni in aumento o in diminuzione previste dalla normativa fiscale;
- l'utilizzo prioritario del ROL del periodo d'imposta di riferimento e, solo successivamente, del ROL riportato, a partire da quello prodotto nel periodo d'imposta meno recente.

Deducibilità interessi passivi settore immobiliare

Per i soggetti Ires assume particolare rilevanza la disposizione contenuta nel primo comma dell'art. 96 TUIR, secondo la quale i limiti alla deducibilità previsti dallo stesso art. 96 non si applicano agli interessi passivi e oneri assimilati compresi nel costo dei beni ai sensi dell'art. 110, co. 1, lett. b), TUIR.

Con particolare riferimento al settore immobiliare, si tratta degli interessi passivi imputati, secondo corretti principi contabili, ad incremento del costo di acquisizione degli immobili strumentali per l'esercizio dell'impresa o del costo di costruzione o ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa.

La ragione di tale esclusione risiede nel fatto che detti interessi passivi, così come gli altri elementi oggetto di patrimonializzazione, concorrono indistintamente alla determinazione del costo contabile e fiscale.

Il principale effetto fiscale della capitalizzazione consiste nel fatto che gli oneri finanziari capitalizzati diventano integralmente deducibili sotto forma di maggiori ammortamenti ovvero di minor reddito imponibile in sede di cessione dell'immobile.

Non rilevano ai fini dell'applicazione dell'art. 96 TUIR gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare e sono deducibili integralmente gli interessi su finanziamenti ipotecari di immobili destinati a locazione.

Deducibilità interessi passivi società di persone e imprese individuali

Per le imprese individuali e le società di persone, non applicandosi la suddetta disciplina relativa alla deducibilità degli interessi passivi, torna applicabile il criterio del pro rata generale.

In base all'art. 61 TUIR, gli interessi passivi inerenti l'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, o che non vi concorrono in quanto esclusi, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2016, nella determinazione del ROL la Legge di bilancio 2018 prevede l'esclusione dei dividendi relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate ai sensi dell'articolo 2359, co. 1, n. 1, c.c.

27. INTERESSI ATTIVI

Interessi attivi imponibili

- Le ritenute sono inserite tra i crediti verso erario e corrispondono al% della somma degli interessi.

Interessi attivi esenti

- Sono stati conseguiti interessi attivi o altri proventi esenti da imposta che determinano l'ineducibilità di interessi passivi.

28. RILEVAZIONE DI ONERI TRIBUTARI

- Calcolare i debiti tributari, Ires e Irap se società di capitale, solo Irap se società di persone, in base alla legislazione tributaria vigente. A tal fine si consiglia di seguire le istruzioni e la modulistica ai fini delle dichiarazioni dei redditi.

- Sono presenti voci, ammesse civilisticamente, che hanno riflesso sulla fiscalità differita

compensi amministratori erogati in esercizi diversi a quello di competenza

plusvalenze rateizzate

altro

manutenzioni eccedenti il 5%

dividendi erogati e percepiti nell'esercizio successivo

- Il risultato fiscale dell'esercizio precedente presenta:

un reddito positivo

una perdita fiscale da riportare

Si ricorda che l'aliquota Ires attuale è pari al 24%.

29. FISCALITÀ SPECIALE

- L'impresa ha fruito delle seguenti agevolazioni (indicare il reddito agevolato)

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo €

Detrazione per interventi di recupero edilizio €

Bonus verde €

Bonus arredi €

Detrazione polizze per calamità naturali €

Credito d'imposta per pubblicità €

Bonus acquisto prodotti in plastica riciclata €

Credito d'imposta per edicole €

Bonus librerie €

Fiscalità agevolata Welfare aziendale €

Credito d'imposta per manutenzione impianti sportivi €

<input type="checkbox"/> Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali	€
<input type="checkbox"/> Credito d'imposta commissioni pagamenti elettronici	€
<input type="checkbox"/> Bonus barriere architettoniche	€
<input type="checkbox"/> Ecobonus	€
<input type="checkbox"/> Bonus energia/gas	€

CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO

I commi da 198 a 208 della L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) hanno introdotto il credito d'imposta per investimenti in R&S, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative a supporto della competitività delle imprese (design e innovazione estetica) effettuati a partire dall'1 gennaio 2020.

Attività di R&S

Trattasi di attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico. Sono considerate ammissibili le seguenti spese:

- a) spese di personale (ricercatori e tecnici) ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle attività di R&S svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni.
Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di R&S, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare a condizione che siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;
- b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e altre spese relative ai beni materiali mobili e dei software utilizzati nei progetti di R&S anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di R&S (escluse le ordinarie attività di impresa).
Limite massimo pari al 30% delle spese di personale - punto a);
- c) spese per contratti di ricerca extra-muros con oggetto il diretto svolgimento da parte del commissionario delle attività di R&S ammissibili al credito d'imposta.
Le spese per i contratti stipulati con Università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare.
Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di R&S svolte internamente all'impresa.
Tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni);
- d) quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività di R&S e che derivino da contratti stipulati con soggetti terzi (diversi da società del gruppo) fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996).
Limite massimo complessivo di 1.000.000,00 di Euro;
- e) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di R&S, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti terzi (diversi da società del gruppo) fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996).
Limite massimo pari al 20% delle spese di personale - punto a) o dei contratti di ricerca extra muros - punto c) senza tener conto delle maggiorazioni;
- f) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati per attività di R&S svolte internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota.
Limite massimo pari al 30% delle spese di personale o, nel caso di ricerca extra-muros, del 30% dei costi dei contratti.

Il comma 45 dell'art. 1 della L. 234/2021 stabilisce che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al

31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031, il credito di imposta è riconosciuto in misura pari al 10% della base di calcolo.

Quest'ultima è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi.

Attività di Innovazione Tecnologica (IT)

Trattasi di attività diverse da quelle di R&S finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati.

Si intendono beni materiali o immateriali o servizi o processi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'eco-compatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori.

Non si considerano attività di innovazione tecnologica (IT) ammissibili:

- attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti;
- attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili presenti sullo stesso mercato concorrenziale per elementi estetici o secondari;
- attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente;
- attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Sono considerate ammissibili le seguenti spese:

a) spese di personale (ricercatori e tecnici) ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle attività di IT svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni.

Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di IT, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare a condizione che siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;

b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e dei software utilizzati nei progetti di IT anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di IT (escluse le ordinarie attività di impresa).

Limite massimo pari al 30% delle spese di personale - punto a).

c) spese per contratti di ricerca extra-muros con oggetto il diretto svolgimento da parte del commissionario delle attività di IT ammissibili al credito d'imposta.

Le spese per i contratti stipulati con Università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare.

Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di IT svolte internamente all'impresa. Tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni).

d) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di IT, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti terzi (diversi da società del gruppo) fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996).

Limite massimo pari al 20% delle spese di personale - punto a);

e) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati per attività di IT svolte internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota.

Limite massimo pari al 30% delle spese di personale o, nel caso di ricerca extra-muros, del 30% dei costi dei contratti.

Il comma 45 dell'art. 1 della L. 234/2021 stabilisce che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025, il credito di imposta è riconosciuto in misura pari al 5% della base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni come precedentemente descritto nella misura massima di 2 milioni di euro per anno.

Attività innovative a supporto della competitività

Trattasi di attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

Sono considerate ammissibili le seguenti spese:

- a) spese di personale (ricercatori e tecnici) ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle attività di design e innovazione estetica svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni.

Le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150 per cento del loro ammontare a condizione che siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;

- b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e altre spese relative ai beni materiali mobili e dei software utilizzati nei progetti di design e innovazione estetica compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di design e innovazione estetica (escluse le ordinarie attività di impresa).

Limite massimo pari al 30% delle spese di personale - punto a).

- c) spese per contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di design e ideazione estetica svolte internamente all'impresa.

Tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni);

- d) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di design e ideazione estetica, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti terzi (diversi da società del gruppo) fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o dello SEE o in Stati white list (D.M. 4 settembre 1996).

Limite massimo pari al 20% delle spese di personale - punto a) cui si aggiunge un limite massimo alternativo del 20% delle spese per contratti extra-muros;

- e) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati per attività di design e ideazione estetica svolte internamente dall'impresa.

Limite massimo pari al 30% delle spese di personale o, nel caso di ricerca extra-muros, del 30% dei costi dei contratti.

Ai fini del riconoscimento del credito:

- deve essere rilasciata una certificazione delle spese sostenute e della corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti o, per i soggetti non obbligati, da revisore iscritto alla sezione A del registro (in tal caso le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro);
- deve essere redatta e conservata una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti ed i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti in corso di realizzazione.

Il credito d'imposta potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione, senza applicazione dei limiti di utilizzo di cui all'art. 1, co. 53, L. 244/2007 e art. 34 L. 388/2000, in 3 quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento dei costi ed è subordinato all'avvenuto adempimento dell'obbligo di certificazione. Si precisa che il credito non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap, non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi e non può essere ceduto neanche all'interno del consolidato fiscale.

È previsto che le imprese debbano inviare una comunicazione al MISE.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

E' stato introdotto l'obbligo di asseverazione della relazione tecnica che le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare.

La Legge di Bilancio 2022 prevede che a decorrere dall'esercizio 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025, il credito di imposta per design e ideazione estetica sia riconosciuto in misura pari al 5% della base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

In riferimento alla transizione ecologica e innovazione digitale 4.0, la L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) prevede il credito d'imposta nella misura pari al 10% della base di calcolo al netto delle altre sovvenzioni nel limite massimo annuale di 4 milioni euro per il solo periodo d'imposta 2023.

A partire dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2025, il suddetto credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5%, sempre nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro.

Le imprese che hanno fruito del bonus ricerca e sviluppo indebitamente, per errori di calcolo e/o di individuazione delle spese ammissibili, possono regolarizzare le violazioni di indebita compensazione del bonus presentando telematicamente un apposito modello.

Il termine, inizialmente fissato al 30 novembre 2023, è stato differito al 30 giugno 2024.

Anche il riversamento di quanto dovuto (senza sanzioni e interessi) è stato differito di un anno: così il pagamento va eseguito entro il 16 dicembre 2024.

L'art. 5 del DL 143/2023 ha prorogato dal 30 novembre 2023 al 30 giugno 2024 il termine per la presentazione dell'istanza telematica di riversamento, fissando al 16 dicembre 2024 la data per effettuare il pagamento dell'intero importo o della prima delle tre rate annuali.

L'emendamento, approvato l'1 dicembre al Senato, porta al 30 luglio 2024 la data per la presentazione della domanda, invariate le scadenze di versamento.

Con il DPCM del 15 settembre 2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 258 del 4 novembre 2023, sono stati individuati i requisiti dei soggetti pubblici o privati che possono essere abilitati al rilascio della certificazione, di cui all'art. 23, co. 2 del DL n. 73/2022, per le attività di ricerca e sviluppo.

Viene istituito, dunque, l'albo dei certificatori che sono abilitati al rilascio delle certificazioni di cui si è detto sopra. Questo albo è tenuto dalla Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI del Ministero delle imprese e del made in Italy, che con apposito decreto deve stabilire le modalità informatiche e i termini per la presentazione delle domande di iscrizione al predetto albo nonché le regole e procedure per la verifica delle stesse e per la formazione e l'aggiornamento dell'albo.

Dal punto di vista soggettivo, possono presentare la domanda di iscrizione all'albo le persone fisiche in possesso di titolo di laurea idoneo rispetto all'oggetto della certificazione, che non hanno subito condanne con sentenza definitiva o decreto penale di condanna divenuto irrevocabile o sentenza di applicazione della pena su richiesta, che hanno svolto nei tre anni che precedono la data della presentazione della domanda di iscrizione, comprovate e idonee attività relative alla presentazione, valutazione, o rendicontazione di almeno quindici progetti collegati all'erogazione di contributi e altre sovvenzioni relative alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione, che al momento della presentazione della domanda dichiarino la pendenza di procedimenti per i reati di cui sopra, o atti impositivi anche non definitivi dell'Amministrazione finanziaria, ricevuti nel triennio precedente, per maggiori imposte complessivamente superiori a 50.000 euro.

Possono svolgere il ruolo di certificatore anche le imprese che svolgono professionalmente servizi di consulenza che hanno per oggetto progetti di ricerca, sviluppo e innovazione e che, al momento della presentazione della domanda abbiano sede legale o unità locale sul territorio nazionale e siano iscritte al Registro Imprese, non siano sottoposte a procedure concorsuali o in stato di liquidazione volontaria, liquidazione giudiziale, amministrazione controllata, concordato preventivo e non siano destinatarie di sanzioni interdittive.

Oltre a questi requisiti devono essere soddisfatti anche quelli previsti per le persone fisiche.

CREDITO D'IMPOSTA PER PUBBLICITÀ

La L. 178/2021 (Legge di bilancio 2021) prevede che il credito di imposta pubblicità, per gli anni 2021 e 2022, è concesso nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, entro il limite massimo di 50 milioni di euro per gli anni 2021 e 2022.

Restano esclusi quindi dall'agevolazione gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali, mentre nel 2020 erano state ammesse anche le emittenti nazionali non partecipate dallo Stato e restano ammessi solo gli investimenti effettuati sulla stampa, anche online.

Il credito d'imposta è pari al 50% dell'investimento effettuato non solo sulla parte incrementale rispetto all'esercizio precedente e non è richiesto il requisito dell'incremento minimo dell'1% di spesa rispetto all'anno precedente.

A seguito della conversione in legge del "Decreto Energia" (D.L. 17/2022), dopo un triennio di regime straordinario, trova nuovamente applicazione la disciplina di cui al D.L. 50/2017 che comporta la reintroduzione del regime ordinario per il bonus pubblicità, limitatamente alle spese per la diffusione sulla stampa, ossia giornali quotidiani e periodici, sia locali che nazionali.

Dall'1/01/2023 restano, quindi, esclusi gli investimenti pubblicitari sulle emittenti televisive e radiofoniche locali (sia in

forma analogica, che digitale).

Rispetto agli anni 2021 e 2022 viene ripristinato il regime agevolativo ordinario, con il credito d'imposta concesso nella misura del 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati e il presupposto dell'incremento minimo dell'1 % dell'investimento pubblicitario, rispetto all'investimento dell'anno precedente, quale requisito per accedere all'agevolazione.

Per poter beneficiare dell'agevolazione in esame, il soggetto interessato deve presentare alternativamente: la “Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta”, contenente i dati relativi agli investimenti effettuati/da effettuare nell'anno, a carattere “prenotativo” (per il 2023, la “prenotazione” andava presentata entro il 31/03/2023), oppure la “Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati”, con la quale dichiarare l'effettiva realizzazione degli investimenti indicati nella Comunicazione “prenotativa” precedentemente presentata.

La dichiarazione relativa agli investimenti effettuati nel 2023 va presentata entro il 9/02/2024, come disposto dal Comunicato del Dipartimento Informazione e Editoria 8/01/2024.

CREDITO D'IMPOSTA RICICLAGGIO PLASTICA

Il comma 7 dell'art. 4 del D. Lgs. 196/2021 ha previsto un contributo, sotto forma di credito d'imposta per gli anni 2022, 2023 e 2024 alle imprese che acquistano o utilizzano prodotti della tipologia di quelli indicati nella Parte A e Parte B dell'Allegato al decreto.

I prodotti devono essere riutilizzabili o realizzati in materia biodegradabile o compostabile.

Il credito d'imposta spetta nella misura del 20% delle spese sostenute e documentate per l'acquisto dei predetti beni fino all'importo massimo annuale di 10.000 Euro per beneficiario ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Tale credito non concorre alla formazione del reddito d'impresa ai fini del calcolo delle imposte sui redditi e dell'Irap.

La Legge di Bilancio 2023 dispone il rifinanziamento per gli anni 2023 e 2024 del credito d'imposta di cui alla L. 145/2018, con una dotazione di 10 milioni di Euro per l'anno 2023, già previsto nella misura del 36%, delle spese sostenute e documentate dalle imprese per l'acquisto di prodotti realizzati con prodotti provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica, e di imballaggi biodegradabili e compostabili o derivati dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio.

Il credito d'imposta è riconosciuto fino a un importo massimo annuale di Euro 20.000 per ciascun beneficiario.

CREDITO D'IMPOSTA PER EDICOLE

E' stato previsto un bonus una tantum a sostegno delle spese effettuate tra il 1° gennaio 2023 e il 31 dicembre 2023 per la realizzazione di specifici interventi, quali la consegna a domicilio di giornali quotidiani e periodici, l'apertura domenicale, la fornitura di pubblicazioni agli esercizi commerciali limitrofi e l'attivazione di punti vendita addizionali. Il bonus è previsto dall'art. 2 del Dpcm 10 agosto 2023 recante la ripartizione delle risorse del Fondo straordinario per gli interventi di sostegno all'editoria, mentre le modalità applicative sono delineate dall'art. 1 del decreto del capo Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria del 28 novembre 2023.

Ogni impresa può presentare una sola domanda firmata digitalmente dal titolare di impresa individuale o dal socio titolare/legale rappresentante di società di persona, esclusivamente con firma CADES.

In caso di errore, potrà essere presentata, fino all'8 marzo 2024, una nuova istanza che annulla la precedente.

CREDITO D'IMPOSTA COMMISSIONI PAGAMENTI ELETTRONICI BONUS POS

L'articolo 11-bis del Decreto Sostegni-bis ha previsto l'incremento dal 30% al 100% del credito d'imposta sulle commissioni bancarie per le transazioni effettuate mediante strumenti di pagamento elettronico nel periodo tra l'1 luglio 2021 e il 30 giugno 2022.

L'incremento al 100% si applica nei casi in cui l'esercente adotti strumenti di pagamento elettronico che consentono la memorizzazione elettronica dei corrispettivi e sistemi di pagamento evoluto.

Il credito d'imposta è previsto per un massimo di 160 euro agli esercenti che acquistano, noleggiavano o utilizzano i suddetti strumenti di pagamento.

L'art. 8 del D.L. 176/2022 introduce, per i soggetti passivi IVA obbligati alla memorizzazione ed alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, un credito d'imposta per l'adeguamento da effettuarsi nel 2023 degli strumenti utilizzati per la predetta memorizzazione e trasmissione telematica complessivamente pari al 100% della spesa sostenuta, per un massimo di Euro 50 per ogni strumento e, in ogni caso, nel limite di spesa di 80 milioni di Euro per il 2023.

Il credito deve essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 241/1997 a decorrere dalla prima liquidazione periodica Iva successiva al mese in cui è stata registrata la fattura relativa all'adeguamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei dati dei corrispettivi ed è stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo.

Con il provvedimento 28 dicembre 2022, l’Agenzia delle Entrate ha prorogato al 31 dicembre 2024 il termine entro cui i soggetti sono obbligati a munirsi di un registratore telematico in grado di memorizzare e trasmettere telematicamente i corrispettivi.

BONUS ARREDI

Il Bonus Arredi (introdotto dall’art. 16, comma 2, del D.L. 63/2013) prevede, a favore dei contribuenti che fruiscono della detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, una detrazione del 50% delle ulteriori spese sostenute per l’acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le quali sia prevista l’etichetta energetica, finalizzati all’arredo dell’immobile oggetto di ristrutturazione.

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50% delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro per l’anno 2022 e non superiore a 8.000 euro per l’anno 2023.

Per l’anno 2024 il Bonus Arredi viene ridotto a 5.000 euro, comprimendo il massimale di spesa di 3.000 euro rispetto al periodo precedente.

La detrazione spetta a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati a partire dal 1° gennaio dell’anno precedente a quello dell’acquisto.

Qualora gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano effettuati nell’anno precedente a quello dell’acquisto, ovvero siano iniziati nell’anno precedente a quello dell’acquisto e proseguiti in detto anno, il limite di spesa è considerato al netto delle spese sostenute nell’anno precedente per le quali si è fruito della detrazione.

SUPERBONUS

L’art. 119 del DL 34/2020 ha introdotto un’agevolazione fiscale consistente in una detrazione del 110% delle spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all’efficienza energetica e al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici. Tra gli interventi agevolati rientra anche l’installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici.

Nel tempo l’agevolazione è stata prorogata con la previsione di scadenze diverse in funzione dei soggetti che sostengono le spese ammesse.

Il Superbonus spetta ancora fino al 31 dicembre 2025, ma nella misura del 70% per le spese sostenute nel 2024 e nella misura del 65% per le spese sostenute nel 2025.

L’Agenzia delle Entrate, con riferimento alle unità immobiliari oggetto degli interventi di cui all’art. 119, D.L. 34/2020 (Incentivi per efficientamento energetico, sismabonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici), verifica, sulla base di specifiche liste selettive elaborate con l’utilizzo delle moderne tecnologie di interoperabilità e analisi delle banche dati, se sia stata presentata, ove prevista, la dichiarazione di cui all’art. 1, co. 1 e 2, D.M. 701/1994, anche ai fini degli eventuali effetti sulla rendita dell’immobile presente in atti nel Catasto dei fabbricati.

Nei casi per i quali non risulti presentata la dichiarazione, l’Agenzia delle Entrate può inviare al contribuente comunicazione.

SISMABONUS

La disciplina primaria dell’agevolazione per gli interventi antisismici è contenuta nell’art. 16-bis, comma 1, lett. i), del TUIR, nell’ambito della detrazione (attualmente al 50%) delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio. La legge di Stabilità 2017, prevedendo detrazioni maggiori e regole più specifiche per fruirne, ha introdotto il cosiddetto Sismabonus disciplinato dall’art. 16 del DL 63/2013, con cui, a seconda del risultato ottenuto con l’esecuzione dei lavori, della zona sismica in cui si trova l’immobile e della tipologia di edificio, sono concesse detrazioni differenti, la cui aliquota massima può arrivare fino all’85% delle spese sostenute, con ripartizione in 5 quote annuali di pari importo.

BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE

Il comma 42 dell’art. 1 della legge di Bilancio 2022 (Legge 234/2021) ha introdotto una detrazione per le spese sostenute per interventi finalizzati al superamento e all’eliminazione di barriere architettoniche. La norma prevede che a tale agevolazione sia applicabile la disciplina in materia di opzione per la cessione o per lo sconto in logo delle detrazioni fiscali. In particolare, la lett. a) del comma 42, introducendo il nuovo art. 119-ter al DL 34/2020, stabilisce che ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, ai contribuenti venga riconosciuta una detrazione dall’imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022, fino al 31 dicembre 2025 (estensione prevista dalla Legge di Bilancio 2023) per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all’eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti.

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 75% delle

spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

- 50.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

Il DL 212/2023 ridimensiona fortemente l'agevolazione, pertanto da quest'anno è agevolabile soltanto la realizzazione in edifici già esistenti di interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche aventi ad oggetto esclusivamente scale, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici.

Viene anche bloccata la possibilità di effettuare l'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

BONUS VERDE

Il Bonus Verde, introdotto dalla legge 205/2017, prevede per le annualità 2021-2024, una detrazione pari al 36% delle spese documentate, fino ad un ammontare complessivo non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo sostenute e rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi relativi alla sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione di pozzi e alla realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

ECOBONUS

Per effetto della L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022), il termine entro il quale devono essere sostenute le spese relative agli interventi di riqualificazione energetica per poter beneficiare della detrazione del 65% o 50% è stato prorogato dal 31.12.2021 al 31.12.2024, sia sulle singole unità immobiliari, sia sulle parti comuni condominiali.

Il riconoscimento dell'agevolazione per le spese effettuate fino al 31.12.2024 è differito anche per gli interventi di acquisto e posa in opera di:

- schermature solari (art. 14, co. 2, lett. b), D.L. 63/2013);
- micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti (art. 14, co. 2, lett. b-bis);
- impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili (art. 14, co. 2-bis);
- interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, con detrazione nella misura del 70% o 75% (art. 14, co. 2-quater).

30. TRASPARENZA FISCALE

- La società ha aderito dal ____ al regime della trasparenza fiscale di cui all'art 115/116 del Tuir.
 - E' stata comunicata l'adesione all'Agenzia delle Entrate al momento della presentazione delle dichiarazioni dei redditi (quadro OP) relativo al periodo di imposta dal quale si vuole esercitare o rinnovare l'opzione o confermare l'adesione al regime.
 - I soci hanno comunicato l'adesione alla partecipata tramite raccomandata A.R.
- La società non intende aderire al regime della trasparenza fiscale di cui all'art 115/116 Tuir.

31. IRAP - CUNEO FISCALE

La L. 190/2014 (Legge di stabilità 2015) ha introdotto il riconoscimento della deduzione integrale del costo del lavoro del personale dipendente assunto a tempo indeterminato.

La novità è applicabile:

- ai soggetti Irap che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. da 5 a 9 D. Lgs 446/97;
- dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014.

Per i soggetti Irap che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. da 5 a 9 D. Lgs 446/97 e che non si avvalgono di dipendenti, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 10% dell'Irap lorda.

Il credito spetta a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2014 ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel mod. F24 a decorrere dall'anno di presentazione del corrispondente modello Irap.

Le disposizioni introdotte dal D.L. 66/2014 che prevedevano la riduzione delle aliquote Irap sono state abrogate, pertanto le aliquote Irap rimangono confermate nella misura del 3,90% per la generalità dei soggetti.

La L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) ha modificato le agevolazioni Irap.

Pertanto, a partire dal 2019, viene abrogata:

- la deduzione Irap di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), n. 3 prevista a favore di tutti i soggetti Irap (escluse banche, assicurazioni e imprese operanti in concessione e a tariffa in particolari settori economici, dall'art. 11, comma 3, lett. a, D. Lgs n. 446/97), per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- il credito d'imposta, pari al 10% dell'Irap lorda, riconosciuto dalla L. 190/2014 (Legge di stabilità 2015) a favore dei soggetti che determinano la base imponibile Irap ex artt. da 5 a 9, D. Lgs. n. 446/97, che non si avvalgono di lavoratori dipendenti.

OPZIONE IRAP

Le ditte individuali e le società di persone calcolano la base imponibile Irap secondo i valori fiscali, pertanto la stessa è costituita dalla differenza tra la somma dei ricavi e delle variazioni delle rimanenze e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, dei costi per servizi, degli ammortamenti e dei canoni di leasing, mentre i soggetti Ires calcolano la base imponibile Irap secondo i valori di bilancio e pertanto i componenti positivi e negativi rilevano per l'ammontare risultante dal Conto Economico, senza considerare le variazioni fiscali.

Alle ditte individuali e alle società di persone che siano in contabilità ordinaria è concessa, tuttavia, la possibilità di optare per la determinazione della base imponibile Irap con le regole delle società di capitali (valori di bilancio), previa comunicazione di apposita opzione valida per un triennio.

La circolare 31/E del 30/12/2014 ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, la scelta per l'opzione Irap deve essere effettuata direttamente con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

La L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018) ha previsto per il 2018 la piena deducibilità ai fini Irap del costo dei lavoratori stagionali impiegati per almeno 120 giorni per 2 periodi di imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto.

La deduzione, a regime, è invece pari al 70% del costo.

La cessione di un marchio operata da una società in concordato preventivo liquidatorio determina una plusvalenza che rileva ai fini Irap, in quanto per il tributo regionale, che è agganciato alle risultanze di bilancio, non si applica la disposizione propria dell'Ires che consente di non tassare tale provento.

È questa la risposta all'interpello 27/2024 delle Entrate.

32. SOCIETA' DI COMODO

L'art 2, commi 109-118 e 326, D.L. 262/2006, ha sottoposto a modifiche la disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30, Legge n. 724/94, vale a dire:

- a) è eliminata la possibilità per la società di fornire la prova contraria della qualificazione come "non operativa";
- b) sono inclusi tra gli elementi dello Stato Patrimoniale rilevanti nel calcolo della redditività, oltre alle azioni e partecipazioni in società di capitali, anche gli altri strumenti finanziari simili alle azioni, le obbligazioni, gli altri titoli in serie o di massa e le quote di partecipazione in società di persone, anche se costituenti immobilizzazioni finanziarie;
- c) la percentuale utilizzabile per la determinazione dei ricavi minimi applicabile agli immobili, stabilita in misura pari al 6%, è diminuita al 5% per gli uffici e al 4% per i fabbricati abitativi acquistati o oggetto di rivalutazione nell'esercizio e nei 2 precedenti;
- d) sono escluse dall'applicazione della disciplina in esame anche le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati nonché le società da questi controllate, anche indirettamente;
- e) la percentuale utilizzabile per la determinazione del reddito minimo applicabile agli immobili, stabilita in misura pari al 4,75%, è diminuita al 3% per i fabbricati abitativi acquistati o oggetto di rivalutazione nell'esercizio e nei 2 precedenti;

- f) è introdotto anche ai fini Irap un valore della produzione minimo da dichiarare pari al reddito minimo determinato con applicazione delle percentuali di redditività, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi per i co.co.co. e i lavoratori autonomi occasionali, nonché degli interessi passivi;
- g) è reintrodotta la possibilità di richiedere, tramite interpello, la disapplicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis, comma 8, DPR n. 600/73 in presenza di oggettive situazioni, anche di carattere non straordinario, che hanno reso impossibile il rispetto dei parametri di ricavi/reddito stabiliti dal citato art. 30;
- h) è prevista la riduzione all'1% e al 10% delle percentuali rispettivamente del 2% e del 15% applicabili ai beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti.

La tassazione a carico delle “società di comodo” di cui all'art. 30, comma 1, L. n. 724/94 è fissata al 38%. Il D.L. 138/2011 ha previsto, dal 2012, l'assunzione della qualifica di “società di comodo” per i soggetti che, pur superando il test di operatività, sono in perdita per tre anni consecutivi ovvero in perdita per due anni e per la restante annualità presentano un reddito inferiore a quello minimo.

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare 04/03/2013 n. 3/E, ha precisato che non sono interessate dall'applicazione della maggiorazione Ires le società che non sono soggetti passivi Ires.

La legge 23/2014 ha previsto l'estensione del periodo di osservazione dei risultati delle società, stabilendo che solo dopo cinque esercizi in perdita fiscale (o quattro in perdita e uno con reddito inferiore al minimo), si è considerati di comodo. La società:

- Applicando le aliquote previste risulta di comodo
 - o Se “di comodo” è stata presentata l'istanza di interpello disapplicativo
- Applicando le aliquote previste risulta operativa

Il Decreto Semplificazioni abroga le norme relative alle società in situazione di perdita sistematica a partire dal periodo d'imposta 2022.

Il regime delle perdite sistematiche che portava all'applicazione della maggiorazione Ires per le società di comodo vede ora la sua fine.

La penalizzazione era stata prevista per le società che riportavano perdite per cinque esercizi consecutivi o perdite per quattro periodi e nel quinto un reddito inferiore a quello minimo.

Con il decreto semplificazioni si è puntato a cancellare completamente la disciplina con effetto dal periodo d'imposta 2022.

Il decreto sulla fiscalità della crisi previsto dalla legge delega sulla revisione del sistema tributario (legge 111/2023), interverrà con una norma sostanzialmente interpretativa anche sui presupposti della disapplicazione del regime delle società di comodo nei confronti di quelle imprese che sono assoggettate o fanno ricorso a uno degli istituti disciplinati dal Codice della crisi.

33. RIPORTO PERDITE

E' previsto il riporto illimitato delle perdite fiscali ma:

- nel limite dell'80% del reddito imponibile realizzato nel periodo di utilizzo delle stesse;
- nel limite del 100% del reddito imponibile realizzato nel periodo di utilizzo delle stesse, se relative ai primi tre periodi d'imposta.

Il riporto delle perdite relative agli esercizi precedenti al 2011 deve avvenire secondo le disposizioni dell'articolo 84 ante modifica avvenuta nel 2011.

Con la circolare n. 53/E l'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito a quest'ultimo aspetto specificando che le perdite realizzate nelle pregresse annualità (2006 - 2010) sono utilizzabili, analogamente a quelle conseguite nel 2011, nel limite dell'80% del reddito, con riporto dell'eccedenza nelle successive annualità senza alcun limite di tempo.

La L. 232/2016 (Legge di bilancio 2017) ha previsto che la limitazione di cui sopra sia estesa:

- agli interessi passivi indeducibili, eccedenti il 30% del ROL, riportabili a nuovo ex. art. 96, comma 4, TUIR;
- alle eccedenze ACE ex art. 1, comma 4, D.L. n. 201/2011.

La medesima limitazione è introdotta agli artt. 172 co. 7 e 173 co. 10 TUIR relativamente alle eccedenze di interessi passivi indeducibili/ACE in presenza di fusione/scissione.

Inoltre, per effetto della modifica dell'art. 181 TUIR, in presenza di operazioni di fusione/scissione tra soggetti residenti

in Stati extra UE, analogamente a quanto previsto per le perdite fiscali, è estesa anche alle eccedenze di interessi passivi indeducibili/ACE la deducibilità proporzionata alla differenza tra gli elementi dell'attivo e del passivo connessi alla stabile organizzazione in Italia risultante dall'operazione e nei limiti di detta differenza.

Con la modifica del comma 4-ter dell'art. 88 TUIR, è previsto che in caso di concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti, ovvero piano attestato, pubblicato nel Registro delle Imprese o di procedure estere equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte eccedente le perdite, pregresse e di periodo, senza considerare, oltre al limite dell'80% e gli interessi passivi ex art. 96 co. 4 TUIR, anche la deduzione di periodo e l'eccedenza ACE.

In base all'art. 8 del TUIR attualmente in vigore in tema di perdite d'impresa, si prevede quanto segue:

- le perdite derivanti da imprese in contabilità ordinaria e da partecipazione in società di persone in contabilità ordinaria possono essere portate in compensazione con redditi della stessa natura e, per l'eccedenza, è consentito il riporto ai periodi successivi;
- le perdite derivanti da imprese in contabilità semplificata e da partecipazione in società di persone in contabilità semplificata e per quelle conseguite da lavoratori autonomi possono essere portate in compensazione con altri redditi (di qualsiasi natura) e non è consentito il riporto ai periodi successivi;
- le perdite derivanti da società di capitali e da partecipazione in società di capitali trasparenti possono essere portate in compensazione con redditi della stessa natura e, per l'eccedenza, è consentito il riporto illimitato ai periodi successivi in misura non superiore all'80% del reddito conseguito.

Con la L. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) si prevede a regime che:

- per le imprese in contabilità semplificata ed in contabilità ordinaria,
- per i soci di società di persone in contabilità semplificata e in contabilità ordinaria,

si applicano le stesse regole previste per le perdite delle società di capitali, cioè compensazione con redditi della stessa natura e, per l'eccedenza, riporto illimitato ai periodi successivi nel limite dell'80% del reddito conseguito.

Secondo la disposizione, il divieto di riportare a nuovo le perdite negli esercizi successivi riguarderà solo gli esercenti arti e professioni che potranno scomputare l'eventuale risultato negativo da tutti gli altri redditi dichiarati, ma nello stesso periodo di imposta.

Da un punto di vista pratico, l'utilizzo delle perdite non può essere superiore all'80% dei relativi redditi di impresa conseguiti nei predetti periodi di imposta.

34. I LIMITI PER IL BILANCIO ABBREVIATO E PER IL COLLEGIO SINDACALE

REDAZIONE DEL BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA

Ai sensi dell'art. 2435-bis, co. 1, c.c., i limiti entro i quali le società, che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata sono:

- € 4.400.000 per il totale dell'attivo patrimoniale;
- € 8.800.000 per i ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio 50 unità.

Al fine dell'individuazione dei predetti parametri:

- per "totale dell'attivo" va assunto quello evidenziato nello stato patrimoniale;
- il valore dei "ricavi delle vendite e delle prestazioni" è desumibile dalla voce A1 del valore della produzione del conto economico.

Il bilancio può essere redatto in forma abbreviata:

- nel primo esercizio di attività, sempreché non sono superati 2 dei parametri sopra indicati (senza necessità di ragguaglio in base ai giorni, in caso di esercizio di durata inferiore o superiore all'anno solare);
- successivamente, se per 2 esercizi consecutivi non sono superati 2 dei parametri sopra indicati.

NOMINA DEL COLLEGIO SINDACALE O DEL SINDACO UNICO

Come noto, il D.L. 91/2014, abrogando il comma 2 dell'art. 2477 del C.C., ha previsto che l'obbligo di nomina del collegio sindacale nelle Srl non è più legata all'entità del capitale sociale.

La presenza del collegio sindacale, pertanto, è obbligatoria solamente nei seguenti casi:

- per due esercizi consecutivi sono stati superati due dei tre limiti previsti dall'art. 2435-bis del C.C. (superamento dei

limiti per la redazione del bilancio in forma abbreviata);

- la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- la società controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti.

Lo stesso decreto ha, altresì, ridotto il capitale minimo per la costituzione delle Spa/Sapa, che passa da 120.000 euro a 50.000 euro.

E' possibile per Srl e Spa nominare un Sindaco unico in luogo del collegio sindacale; tuttavia, al superamento dei limiti che impediscono la redazione del bilancio in forma abbreviata, scatta l'obbligo dell'organo collegiale, non solo per le Spa ma anche, visto il richiamo di cui al comma 5 dell'articolo 2477 c.c. alle regole delle società per azioni, anche alle Srl.

In definitiva, comunque si può concludere quanto segue:

- nella Srl con ricavi o patrimonio netto inferiori a 1 milione di euro e capitale non inferiore a quello minimo previsto per la Spa ovvero per la quale si verificano le condizioni previste dal 3° comma del 2477 c.c., è obbligatoria per legge la nomina di un sindaco, salvo che l'atto costitutivo preveda l'organo collegiale;
- nella Spa rimane l'obbligo ex lege della nomina del collegio sindacale, con la semplice facoltà di prevedere nello statuto il sindaco unico qualora i ricavi o il patrimonio netto siano inferiori a 1 milione di euro;
- i collegi sindacali attualmente in carica cesseranno alla naturale scadenza;

nelle Srl i cui statuti non contengano alcun riferimento all'organo di controllo, si applicherà la disciplina *ex lege* (sindaco unico).

A seguito dell'entrata in vigore del D. Lgs. 14/2019 (Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza) e del D.L. 32/2019 (Decreto sblocca cantieri) è stato modificato l'articolo 2477, comma 2, lett. c) c.c., secondo cui le società a responsabilità limitata e le società cooperative (costituite in forma di Srl) devono procedere alla nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore al superamento per due esercizi consecutivi di almeno uno dei seguenti limiti:

- 4.000.000 di euro di attivo di stato patrimoniale;
- 4.000.000 di euro di ricavi e vendite delle prestazioni;
- 20 dipendenti occupati in media nel corso dell'esercizio.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore cessa quando per tre esercizi consecutivi non è stato superato alcuno dei predetti limiti.

Il D.L. 118/2021, convertito dalla L. 147/2021, ha previsto il differimento di entrata in vigore del nuovo Codice della crisi d'impresa al 16 maggio 2022 e la decorrenza delle misure di allerta a partire dal 31 dicembre 2023.

Lo stesso decreto ha previsto anche la proroga per la nomina dell'organo di controllo delle società a responsabilità limitata e delle cooperative.

Con questa proroga, l'organo di controllo sarà nominato solo nel 2023 ed avrà scadenza alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025.

Il primo bilancio da sottoporre a revisione legale riguarderà quindi l'esercizio 2023, in approvazione nel 2024.

Il differimento allinea la nomina dell'organo di controllo con la decorrenza delle misure di allerta.

Dal 15 luglio 2022 è pienamente in vigore il D. Lgs. n. 14/2019 "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" con il quale è stata introdotta la riforma (sistemica ed organica) delle procedure concorsuali, applicabile a qualsiasi debitore, esercente un'attività commerciale, artigiana o agricola, operante come persona fisica, persona giuridica o altro ente collettivo, gruppo di imprese o società pubblica, con esclusione degli Enti pubblici, finalizzata, tra l'altro:

- all'introduzione di una "diagnosi precoce" dello stato di difficoltà dell'impresa;
- alla salvaguardia della capacità imprenditoriale, tramite la creazione delle condizioni affinché l'imprenditore possa avviare, in via preventiva, le procedure di ristrutturazione volte a evitare che la crisi diventi irreversibile nell'ottica della continuità aziendale.

L'operatività delle nuove disposizioni è stata più volte oggetto di modifiche e proroghe.

La modifica principale apportata dal D. Lgs. n. 83/2022 al D. Lgs. n. 14/2019 riguarda la definizione di "crisi d'impresa" contenuta nell'art. 2, co. 1, lett. a) ora stabilita come "lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni nei successivi dodici mesi..."; di fatto, dalla definizione previgente è stato eliminato il riferimento allo squilibrio economico-finanziario ed è stato individuato nei successivi 12 mesi l'orizzonte temporale di riferimento delle obbligazioni cui i flussi di cassa prospettici devono far fronte.

Al fine di favorire l'emersione tempestiva della crisi, l'art. 3, D. Lgs. n. 14/2019 prevede alcuni obblighi in capo all'imprenditore e più precisamente la necessità in capo all'organo amministrativo di adottare un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato, come previsto dall'art. 2086 c.c., per rilevare tempestivamente lo stato di crisi ed assumere idonee iniziative.

In particolare, si deve:

- istituire un assetto organizzativo/amministrativo/contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale;
- attivarsi "senza indugio" per adottare/attuare uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi ed il recupero della continuità aziendale.

Per effetto di quanto disposto dai nuovi commi 3 e 4 dell'art. 3, introdotti dal d.lgs. n. 83/2022, al fine di prevedere tempestivamente l'emersione dello stato di crisi, le misure/assetti devono consentire di:

- a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività svolta dal debitore;
- b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi e rilevare i "segnali" rappresentati da:
 - esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni pari a oltre il 50% dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
 - esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
 - esistenza di esposizioni nei confronti di banche / altri intermediari finanziari scadute da oltre 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma, a condizione che rappresentino complessivamente almeno il 5% del totale delle esposizioni;
 - esistenza di una o più delle seguenti esposizioni debitorie:
 - INPS: ritardo di oltre 90 giorni nel versamento di contributi previdenziali di importo superiore:
 - (i) al 30% dei contributi dovuti nell'anno precedente e a Euro 15.000 per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati
 - (ii) a Euro 5.000 per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati;
 - INAIL: esistenza di debito per premi assicurativi scaduto da oltre 90 giorni e non versato superiore a Euro 5.000;
 - Agenzia Entrate: esistenza di debito IVA scaduto e non versato, risultante dalla Comunicazione LIPE, superiore a Euro 5.000;
 - Agenzia Entrate-Riscossione: Esistenza di crediti affidati per la riscossione, autodichiarati o definitivamente accertati, scaduti da oltre 90 giorni superiori a Euro 500.000.

Il Collegio Sindacale, pertanto, nell'ambito delle attività di vigilanza sulla continuità aziendale e del dovere di segnalare tempestivamente i fondati indizi della crisi deve pianificare e svolgere periodiche verifiche circa l'adeguatezza dell'assetto ai sensi dell'art. 2086 c.c. e sul suo concreto funzionamento rispetto alle dimensioni, alla complessità e alle caratteristiche specifiche della società, con particolare attenzione alla completezza delle funzioni aziendali esistenti, alla separazione e alla contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni e alla definizione delle deleghe e dei poteri di ciascuna funzione.

A tal proposito è richiesto all'organo amministrativo di formalizzare un adeguato e specifico flusso informativo periodico nei confronti dell'organo di controllo al fine di monitorare i parametri e le grandezze sopracitate, come ad esempio evidenziato dalla scheda che segue.

REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

L'obbligo di redazione del bilancio consolidato riguarda le imprese controllanti che, unitamente alle proprie controllate, hanno superato, per almeno 2 esercizi consecutivi, 2 dei 3 parametri prefissati.

I parametri, oltre ai quali è obbligatoria la redazione del bilancio consolidato, sono rispettivamente:

- € 20.000.000 per il totale dell'attivo patrimoniale;
- € 40.000.000 per i ricavi delle vendite e delle prestazioni;

numero di dipendenti annuo medio di 250.

BILANCIO DELLE "MICRO IMPRESE"

L'art. 2435-ter c.c. prevede che le società che nel primo esercizio o successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale: € 175.000,00;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: € 350.000,00;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio 5 unità;

possono redigere il bilancio d'esercizio utilizzando gli schemi di stato patrimoniale e conto economico, ed i relativi criteri di valutazione, del bilancio abbreviato, con un'ulteriore semplificazione.

Tali imprese sono, infatti, esonerate dalla redazione:

- del rendiconto finanziario;
- della nota integrativa, qualora in calce allo stato patrimoniale siano contenute le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2427 c.c., nn. 9) e 16);
- della relazione sulla gestione, qualora in calce allo stato patrimoniale siano indicate le informazioni previste dall'art. 2428 c.c. nn. 3) e 4).

Le società che si avvalgono della redazione del bilancio in forma semplificata devono presentare il bilancio in forma abbreviata o in forma ordinaria qualora per il secondo esercizio consecutivo superino due dei limiti sopra indicati.

35. LA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Gli amministratori devono redigere una relazione volta a evidenziare alcune informazioni sull'attività di gestione posta in essere.

In particolare:

- gli elementi richiesti dall'art. 2428 c.c.;
- le ulteriori informazioni previste da altre disposizioni del codice civile.

La relazione deve riportare:

- l'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società, dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti;
- la descrizione dei principali rischi e delle incertezze cui la società è esposta;
- nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società, dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e non finanziari, compresi quelli relativi all'ambiente e al personale.

Nella relazione bisogna menzionare i rapporti di gruppo ovvero i rapporti con le imprese controllate, collegate, controllanti e con le imprese sottoposte al loro controllo.

La relazione deve dunque contenere un insieme di informazioni che consentono di valutare non solo l'andamento dell'attività dell'esercizio già chiuso, ma anche le prospettive di evoluzione futura grazie alla conoscenza analitica degli eventi che possono incidere sulla formazione del risultato degli esercizi futuri.

36. PREMI DI PRODUTTIVITA'

Le somme erogate a titolo di premi di produttività o sotto forma di partecipazione agli utili ai lavoratori dipendenti privati sono assoggettate a un'imposta agevolata del 10% nel limite di

- 3.000 euro (4.000 euro per le imprese che coinvolgano pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro per i contratti stipulati prima del 24 aprile 2017) l'importo massimo del premio agevolabile;
- 80.000 euro la soglia di reddito di lavoro dipendente, nell'anno precedente.

Inoltre, il lavoratore può scegliere di percepire (in tutto o in parte) il proprio premio di produzione come prestazioni di c.d. welfare (somme e valori di cui all'articolo 51 Tuir, commi 2 e 3).

In tal caso, qualora il lavoratore decida di esercitare tale opzione, gli importi convertiti non concorrono a formare reddito da lavoro dipendente né sono soggetti all'aliquota sostitutiva agevolata del 10%.

La Legge di bilancio 2017 ha inserito tra le opzioni dell'articolo 51 Tuir, anche i contributi e i premi per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza o il rischio di gravi patologie.

Il premio di produttività convertito in welfare non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, non è soggetto all'imposta sostitutiva e rimane deducibile ai fini Ires.

Inoltre, se il premio di produttività viene convertito in contributi alle forme pensionistiche complementari a contributi di assistenza sanitaria non è tassato con l'imposta sostitutiva del 10% e non rientra nel reddito del lavoratore anche nel caso in cui sfiori i plafond di deducibilità previsti dalle specifiche discipline (5.164,57 euro per i Fondi pensione e 3.615,20 euro per i Fondi sanitari).

La legge specifica altresì che le somme relative non sono tassate neanche in fase di prestazione.

Per poter beneficiare del bonus fiscale sui premi di produttività, è fondamentale che l'incremento di produzione previsto dai contratti collettivi sia verificabile; in quanto è necessario verificare che sia stato raggiunto un incremento di produttività o redditività in base a quanto previsto dal contratto collettivo.

L'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che il risultato conseguito dall'azienda giustifica l'erogazione del premio e l'applicazione dell'imposta sostitutiva agevolata purché risulti misurabile rispetto ad un risultato antecedente.

L'uso dell'auto aziendale, la concessione di prestiti da parte del datore di lavoro, la messa a disposizione del dipendente

dell'alloggio e la concessione gratuita di viaggi ai dipendenti del settore ferroviario, erogati a richiesta del dipendente in sostituzione e nei limiti di valore del premio agevolabile, sono invece assoggettati a tassazione ordinaria assumendo come base imponibile il valore determinato sulla base dei criteri dettati dal comma 4 dell'art. 51 del TUIR.

Nello specifico in caso di concessione di prestiti ai dipendenti, il reddito di lavoro dipendente tassabile è pari al 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi.

Per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, il reddito di lavoro dipendente tassabile è pari alla differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso (si considera solo il 30% di tale valore in caso di obbligo di dimorare nell'alloggio).

Per veicoli concessi in uso promiscuo al dipendente, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente si assume non il valore normale del veicolo ma il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle Tabelle annualmente elaborate dall'ACI.

La L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) ha rimodulato la normativa prevedendo che la percentuale di concorrenza del reddito da fringe benefit sui contratti stipulati a partire dall'1 luglio 2020, varia in base alla quantità di emissione di anidride carbonica:

- valori di emissione di CO₂ inferiori a 60g/km, percentuale ridotta al 25%;
- valori di emissione di CO₂ compresi tra 60g/km e 160g/km, percentuale confermata al 30%;
- valori di emissione di CO₂ compresi tra 160g/km e 190g/km, percentuale aumentata al 40% per il 2020 e al 50% dal 2021;
- valori di emissione di CO₂ superiore a 190g/km, percentuale del 50% per il 2020 e 60% dal 2021.

La Legge di Bilancio 2023 prevede una riduzione della tassazione per i premi di risultato fino a 3.000 Euro.

La norma dispone, per i premi e le somme erogate nel 2023 ai lavoratori dipendenti del settore privato, la riduzione dal 10% al 5% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva.

La corresponsione del premio deve essere legata a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto emanato dal Ministero del Lavoro, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze il 25 marzo 2016.

La legge di Bilancio 2024 (art. 1, co. 18) conferma, anche per l'anno corrente, la riduzione al 5% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta sui premi di produttività.

L'originaria aliquota del 10% resta così dimezzata per il 2024.

Nel quadro delle disposizioni per rendere più consistente il netto in busta paga dei lavoratori, oltre alla proroga del taglio del cuneo fiscale, è stata prolungata al 2024 anche la riduzione dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato.

Potranno beneficiarne i dipendenti del settore privato cui vengono erogate somme riferite a premi legati a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione.

L'accesso non è generalizzato, ma sottoposto ad alcune condizioni:

- gli importi oggetto della riduzione fiscale devono essere stati corrisposti dai datori di lavoro in relazione a previsioni contrattuali declinate da accordi aziendali o territoriali ex articolo 51 del Dlgs 81/2015;
- i destinatari dei premi (e, quindi, beneficiari della misura) sono esclusivamente i lavoratori titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme su cui opera la riduzione fiscale, a 80mila euro.

Resta immutato il tetto degli importi detassabili, che non deve superare i 3mila euro annui.

Permane la facoltà per il lavoratore di optare, sempre che i contratti territoriali o aziendali lo prevedano, per la cosiddetta welfarizzazione, totale o parziale, del premio.

Essa consiste nella possibilità di trasformare il premio di produttività in servizi di welfare aziendale (per esempio, contributi da versare a enti o casse con fine esclusivamente previdenziale e assistenziale; prestazioni a sostegno di istruzione, educazione, assistenza sociale e sanitaria, servizi asili nido).

In tale ipotesi, il vantaggio per il lavoratore potrebbe essere più favorevole in relazione alla tipologia di benefit scelto.

Rientrano nella facilitazione anche le somme ricevute dai lavoratori sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa ex articolo 2102 del Codice civile.

In questo caso, non è necessario il rispetto dei parametri legati agli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.

Altri vincoli da rispettare per fruire dell'agevolazione sono:

- il tetto degli 80mila euro va determinato tenendo conto dei redditi di lavoro dipendente conseguiti nell'anno

- precedente a quello di applicazione della riduzione, anche se derivanti da più rapporti di lavoro;
- lo stesso, inoltre, va calcolato considerando unicamente il reddito soggetto a tassazione ordinaria;
 - in merito ai risultati da conseguire, occorre che, nell'arco temporale definito nell'accordo, si verifichi l'incremento di almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione previsti dalla norma e che tale incremento possa essere verificato tramite il ricorso a indicatori di misurazione definiti dalla stessa contrattazione collettiva;
 - i contratti collettivi aziendali o territoriali devono essere depositati telematicamente entro 30 giorni dalla relativa sottoscrizione presso la Dtl territorialmente competente, unitamente alla dichiarazione di conformità di tali contratti alle disposizioni contenute nel decreto interministeriale (Lavoro – Economia) del 25 marzo 2016.

Il datore di lavoro che gestisce il rapporto in continuità, applica l'imposta sostitutiva automaticamente e direttamente. Se è subentrata una variazione, è il lavoratore a dover dichiarare per iscritto l'ammontare del reddito di lavoro dipendente conseguito l'anno prima.

MISURE FISCALI PER IL WELFARE AZIENDALE

Limitatamente al periodo d'imposta 2024 non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa, ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.

Il limite è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 12, co. 2, Tuir.

Si considerano, nello specifico, fiscalmente a carico i figli che abbiano un reddito non superiore a 4.000 euro, ovvero a 2.840,51 euro nel caso di figli di età superiore a 24 anni.

La condizione a cui è subordinato il limite più elevato è soddisfatta anche qualora il figlio sia a carico ripartito con l'altro genitore nonché qualora il lavoratore non benefici della detrazione fiscale per il figlio a carico in ragione del riconoscimento (in relazione al medesimo figlio) dell'assegno unico e universale per i figli a carico.

Il maggior limite pari a 2.000 euro si rende applicabile a condizione che il lavoratore dipendente dichiari al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale dei figli.

I datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.

37. FONDO INDENNITÀ SUPPLETTIVA CLIENTELA

Nell'ambito del contratto di agenzia, secondo quanto disposto dall'art. 1751 c.c., al momento dell'interruzione del rapporto, la ditta mandante è tenuta a corrispondere all'agente l'indennità suppletiva di clientela, al sussistere di determinate condizioni.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 8/11/2013 n. 33/E, conformandosi all'orientamento giurisprudenziale prevalente, ha modificato la propria posizione (emessa con la Circolare 06/07/2007 n. 42/E), affermando la deducibilità dell'accantonamento in base al principio di competenza.

38. TASSO DI INTERESSE LEGALE

In base all'art. 1284, comma 1, c.c. il Ministro del Tesoro, con proprio decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana non oltre il 15 dicembre dell'anno precedente a quello cui il saggio si riferisce, può modificarne annualmente la misura, sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno.

Qualora entro il 15 dicembre non sia fissata una nuova misura del saggio, questo rimane invariato per l'anno successivo.

La variazione del tasso di interesse legale ha effetto sulla regolazione dei rapporti tra debitore e creditore, sulla determinazione dell'usufrutto vitalizio, sul ravvedimento, nonché sulla rateizzazione delle somme dovute nell'ambito degli istituti deflattivi del contenzioso.

Con Decreto del 13/12/2022, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fissato la misura del saggio degli interessi legali al 5% annuo a partire dall'1/01/2023 (nel 2022 era l'1,25%).

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 288 dell'11 dicembre 2023, il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze 29 novembre 2023 con il quale la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 c.c. è stata fissata al 2,50% con decorrenza dal 1° gennaio 2024.

Allo scopo, si rammenta che la misura del suddetto tasso si applica anche alle prestazioni pensionistiche e alle prestazioni di fine servizio e di fine rapporto in pagamento dal 1° gennaio 2024.

Per le esposizioni debitorie pendenti alla predetta data, tenuto conto delle variazioni della misura degli interessi legali intervenute nel tempo, il calcolo degli interessi dovuti verrà effettuato secondo i tassi vigenti alle rispettive decorrenze.

Il suddetto tasso costituisce anche la misura di riduzione massima delle sanzioni civili prevista dall'art. 116, co. 15, 16 e 17 della L. 388/2000.

PROSPETTO DELLE PRINCIPALI VARIAZIONI DA APPORTARE AL RISULTATO D'ESERCIZIO PRIMA DEL CALCOLO DELLE IMPOSTE
--

		VARIAZIONI	
		In aumento	In diminuzione
UTILE O PERDITA ANTE IMPOSTE		+	-
1	Compensi agli amministratori non pagati	+	
2	Compensi agli amministratori di competenza di precedenti esercizi e pagati nell'esercizio corrente		-
3	Redditi esenti o soggetti a ritenuta d'imposta		-
4	Plusvalenze realizzate nell'esercizio e rateizzate		-
5	Plusvalenze, quota di competenza, derivante da plusvalenze realizzate nell'esercizio e in esercizi precedenti	+	-
6	Contributi associativi non pagati	+	
7	Rinuncia di crediti da parte dei soci art. 88, 4° comma del T.U.I.R.		-
8	Contributi associativi di competenza d'esercizi precedenti ma pagati nell'esercizio corrente		-
9	Manutenzioni e riparazioni, per la quota eccedente i limiti stabiliti dall'art. 102 TUIR	+	-
10	Terreni e fabbricati, redditi catastali di quei beni che non sono strumentali né alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa	+	
11	Spese e altri costi relativi ai beni di cui alla voce precedente	+	
12	Proventi derivati dai beni di cui alla voce precedente		-
13	Rimanenze, valutate in misura inferiore a quella stabilita dal TUIR	+	
14	Imposte non pagate o indeducibili	+	-
15	Costi autovetture indeducibili		
=	IMPONIBILE FISCALE FINALE		

PROSPETTO DI RICLASSIFICAZIONE DELLE POSTE DEL PATRIMONIO NETTO

PATRIMONIO NETTO					
Posta di patrimonio		Quota:		Disponibile per:	
		Disponibile	Non disponibile	Distribuzione ai soci	Altri utilizzi
Riserve di capitale	Capitale €	//	//	//	//
	Riserva azioni/quote di società controllante				
	Riserva soprapprezzo azioni				
	Riserva da conversione obbligazioni				
	Riserva da rivalutazione				
	Versamenti in conto capitale				
				
				
				
				
Riserve di utili	Riserva legale				
	Riserva per azioni proprie				
	Riserva da utili netti su cambi				
	Riserva statutaria				
	Riserva straordinaria o facoltativa				
	Riserva per rinnovo impianti				
	Riserva per ammortamenti anticipati				
				
				
				
				
				
				
Utili (perdite) portati a nuovo					
Utile (perdita) dell'esercizio					
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio					

PROSPETTO DATI PER I BENI ACQUISITI IN LEASING, PER INDICAZIONE IN NOTA INTEGRATIVA

	Contratto	Data	Descrizione bene	Data consegna	Costo originario	Durata	Canone anticipato	Canoni successivi n.	Prezzo di riscatto
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									

PROSPETTO DELLE OPERAZIONI DI LEASING FINANZIARIO AL 31/12/2022

N.	Valore attuale delle rate di canone non scadute al 31/12/2023 (A)	Interessi passivi di competenza 2023 (B)	Valore dei beni			
			Costo storico (sostenuto dal concedente) (C)	Quota ammortamento 2023 (D)	Fondo ammortamento al 31/12/2023 (E)	Valore netto di bilancio (C - E)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						