

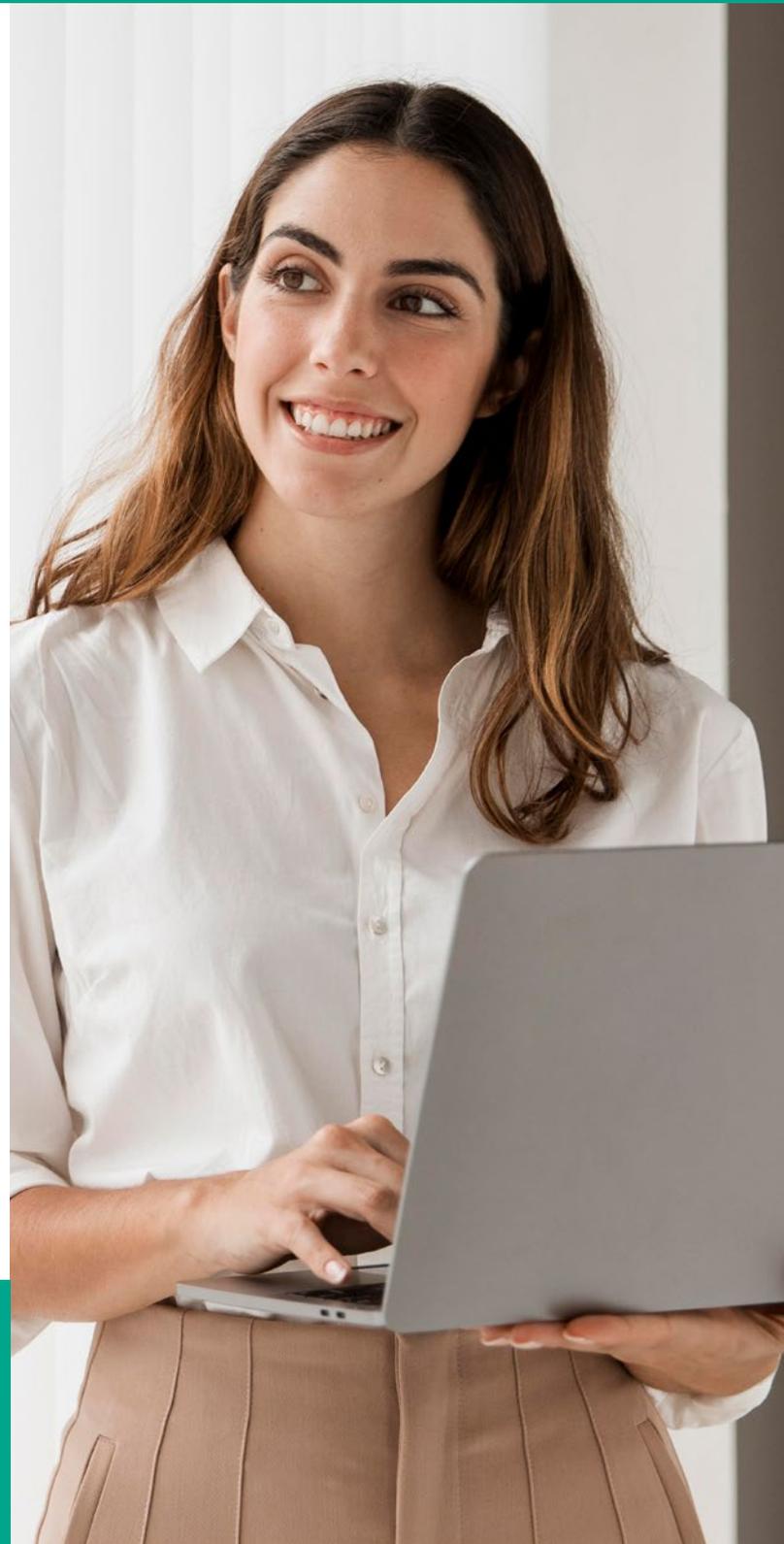


# IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita  
delle Risorse dello Studio Professionale

## In evidenza questo mese:

- Sospensione degli ammortamenti possibile anche per il 2021
- Caso pratico di cessione dei crediti derivanti da bonus edili



**MARZO** 2022

# INDICE

## Soluzioni di Pratica Fiscale

I principali controlli nella compilazione della dichiarazione annuale Iva .....	03
La circolare 4/E dell'Agenzia delle Entrate: i chiarimenti sulle novità Irpef e Irap .....	21
Super Ace 2021.....	27

## Soluzioni di Pratica Contabile

Dismissione di beni ammortizzabili dal punto di vista contabile.....	30
--	----

## Primi passi per la Lettura e la Redazione del Bilancio d'Esercizio

Sospensione degli ammortamenti possibile anche per il 2021 .....	34
I fondi rischi e oneri.....	41

## Schede Operative di Sintesi

Caso pratico di cessione dei crediti derivanti da bonus edili.....	46
--	----

# I principali controlli nella compilazione della dichiarazione annuale Iva



A cura di Rita Passannanti

Il 2 maggio 2022 costituisce il termine ultimo per la presentazione telematica della dichiarazione annuale Iva 2022 -relativa all'anno 2021- trasmissibile all'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° febbraio scorso. Resta ferma la possibilità di presentare validamente la medesima dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine indicato (come ribadito dalla circolare 42 del 12 ottobre 2016, Agenzia delle Entrate), previa applicazione delle sanzioni previste *ex art. 5, comma 1 del D. Lgs. n. 471/1997*. Si propongono di seguito, senza presunzione di esaustività, una serie di aspetti e casistiche particolari che devono essere attenzionati nella compilazione del mod. Iva/2022.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA PRESENTAZIONE		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
Nessuno	Mancata presentazione del modello in assenza di operazioni rilevanti ai fini Iva ovvero in caso di soggetti non tenuti al versamento dell'imposta	Verificare sempre l'obbligo dichiarativo: sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale Iva tutti i titolari di partita Iva che esercitano attività d'impresa, attività artistiche o professionali e che non rientrano nei casi di esonero indicati dall'Amministrazione (cfr. <i>Soggetti Esonerati*</i> )
Nessuno	Mancata presentazione del modello in presenza di soggetti che effettuino esclusivamente operazioni non imponibili o non soggette	Verificare sempre l'obbligo dichiarativo: i soggetti tenuti all'invio del Mod. Iva/2022 sono obbligati anche in caso di effettuazione esclusiva di operazioni non imponibili <i>ex artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972</i> e/o non soggette <i>ex art. 74, commi 7 e 8 del D.P.R. n. 633/1972</i>
Nessuno	Compilazione e presentazione del modello in presenza di casi di esonero	Verificare la presenza di fattispecie che esonerano dalla presentazione del Mod. Iva/2022 come elencate dalla medesima Amministrazione Finanziaria (cfr. <i>Soggetti Esonerati*</i> )

**\* NOTA BENE: Soggetti Esonerati**

- Contribuenti che, per l'anno d'imposta, hanno registrato esclusivamente operazioni esenti ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 e coloro che, essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione (articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972), hanno effettuato soltanto operazioni esenti;
- contribuenti che si avvalgono di regimi fiscali agevolati, come il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27, commi 1 e 2 del D.L. n. 98/2011) ed il regime forfettario (art. 1, commi da 54 a 89 della L. n. 190/2014);
- produttori agricoli in regime di esonero ex art. 34, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972;
- soggetti esercenti attività di organizzazione di giochi, intrattenimenti e altre attività simili, esonerati dagli adempimenti Iva, che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari;
- imprese individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda, purché non esercitino altre attività rilevanti agli effetti dell'Iva;
- soggetti che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione dell'opzione ex Legge 16 dicembre 1991, n. 398, in materia di attività di intrattenimento e di spettacolo;
- soggetti privi di stabile organizzazione in Italia, che risiedono in altro Stato Membro UE, se hanno effettuato nell'anno d'imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea, non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini Iva nel territorio dello Stato per l'assolvimento degli adempimenti relativi ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti, non soggetti passivi d'imposta, domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro;
- raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe Ateco 02.30 e i raccoglitori occasionali di piante officinali spontanee ex art. 3 del D. Lgs. n. 75/2018, che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 7.000 Euro (art. 34-*ter* del D.P.R. n. 633/1972).

Nessuno	Mancata ricostituzione del credito Iva relativo ad anni precedenti in presenza di soggetti non più tenuti all'invio della dichiarazione annuale Iva	In caso di versamenti di imposta periodica relativa ad annualità precedenti (ad esempio, effettuati a seguito di avvisi di irregolarità), da parte di soggetti non più tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Iva, occorre compilare la <b>nuova Sezione IV</b> ("Omessi versamenti periodici") del quadro RX dei mod. Redditi/2022. In tal modo è possibile ricostruire l'eventuale credito Iva ("potenziale") non emerso nella dichiarazione relativa all'anno cui si riferiscono i versamenti stessi.
---------	---	--

FRONTESPIZIO		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
<b>CASELLA ESONERO VISTO</b> (Visto di conformità)	Assenza di flag nell'apposita casella in presenza di regime premiale Isa	<p>In presenza di credito Iva annuale, verificare eventuale esclusione dall'apposizione del visto di conformità e barrare l'apposita casella.</p> <p>In particolare, verificare se si tratta di soggetti, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• con punteggio Isa pari o superiore a 8, nel mod. Redditi/2021;</li> <li>• con media dei punteggi Isa per gli anni 2019 e 2020, paria 8,5.</li> </ul> <p>Si ricorda che la casella va barrata in <b>tutti i casi di esonero conseguenti all'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale</b>, anche con riferimento all'esonero da garanzia <i>ex art. 38-bis</i>, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972.</p>
<b>CASELLA ESONERO VISTO</b> (Visto di conformità)	Presenza di flag nella casella, a fronte di crediti Iva di importo superiore a 50.000 Euro	Verificare l'importo del credito da utilizzare in compensazione orizzontale ovvero richiesti a rimborso: per gli importi superiori a 50.000 Euro, non opera l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ( <i>art. 9-bis</i> del D.L. n. 50/2017).
<b>CASELLA ESONERO VISTO</b> (Visto di conformità)	Presenza di flag nella casella e compilazione del rigo RX4 in caso di esonero dalla garanzia	Verificare se barrata la casella "Esonero dall'apposizione del visto di conformità", in presenza di richiesta di rimborso del credito Iva per importi superiori a 30.000 Euro: per la segnalazione del conseguente esonero dalla garanzia <i>ex art. 38-bis</i> , comma 4 del D.P.R. n. 633/1972, <b>non è necessario compilare il campo 7 del medesimo rigo VX4</b> , denominato "Esonero garanzia".
<b>VISTO DI CONFORMITÀ</b> (Riquadro)	Mancata apposizione visto di conformità in presenza di crediti superiori a 5.000 Euro	<p>Verificare la sussistenza delle condizioni che obbligano all'apposizione del visto di conformità. Qualora ne sia dovuta l'apposizione, verificare l'indicazione del codice fiscale del professionista incaricato al visto ovvero del CAF e del responsabile dello stesso, nonché l'apposizione della firma.</p> <p>In <b>alternativa</b>, possibilità di sottoscrizione del mod. Iva da parte dell'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile (ove previsto), mediante apposizione del codice fiscale e del codice corrispondente al soggetto nel riquadro apposito ("<i>Sottoscrizione dell'organo di controllo</i>").</p>

<p><b>VISTO DI CONFORMITÀ</b> (Riquadro)</p>	<p>Mancata corrispondenza tra soggetto che ha appone il visto di conformità e soggetto che invia telematicamente il mod. Iva/2022</p>	<p>Verificare che il visto sia apposto ad opera del soggetto incaricato alla tenuta della contabilità: ossia controllare che questi coincida con la persona fisica indicata come firmataria nella sezione <i>“Impegno alla presentazione telematica”</i>. Qualora questi non sia abilitato al rilascio del visto, l'apposizione dovrà essere effettuata da <b>altro professionista che deve predisporre ed inviare</b> la dichiarazione annuale Iva stessa.</p>
--	---	---

QUADRO VA – Informazioni sull'attività		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
<b>VA 1</b> (Operazioni straordinarie)	Mancata compilazione del rigo in presenza di operazioni straordinarie	<p>A fronte di operazioni straordinarie (scissioni, donazioni, cessioni, etc...) effettuate nel 2021, verificare di averne indicato i dati nel quadro VA.</p> <p>In particolare,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>nel mod. Iva/2022 del soggetto <b>dante causa</b>, occorre barrare la casella 3 ed indicare l'eventuale credito ceduto all'avente causa (cfr. <i>infra</i>, VA1)</li> </ul> <p>e</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>nel mod. Iva del soggetto <b>avente causa</b>, occorre compilare 2 moduli, l'uno relativo alle operazioni compiute tra la data dell'operazione e la fine del periodo d'imposta e l'altro relativo alle operazioni effettuate dal 1° gennaio alla data dell'operazione. Verificare, inoltre, di aver indicato la partita Iva del dante causa e barrare la casella 2, al fine di comunicare la prosecuzione di un'attività rilevante ai fini Iva.</li> </ul>
	Mancata indicazione del credito ceduto in seguito ad operazioni straordinarie	<p>Verificare, per il soggetto dante causa (società incorporata, scissa, soggetto conferente o cedente l'azienda, ecc.) l'eventuale cessione al soggetto avente causa di tutto o parte del <b>credito</b> risultante dal mod. Iva/2021, rigo VX5: valorizzare il <b>campo 4</b> del rigo VA1 con tale importo.</p> <p>L'importo ceduto indicato dal dante causa coincide con quanto indicato al rigo VL8 del dante causa (cfr. <i>infra</i>, Quadro VL).</p>
<b>VA2</b> (Codice attività)	Errata indicazione codice attività o compilazione di più moduli in pluriattività	<p>Verificare sempre il codice attività assegnato.</p> <p>In caso di svolgimento di più attività tenute con contabilità unificata, occorre compilare un unico modulo ed inserire il codice dell'attività prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nel periodo d'imposta.</p>
<b>VA2</b> (Codice attività)	Mancata compilazione di più moduli a fronte di contabilità separate	<p>Nelle ipotesi di pluriattività (ad esempio, attività di lavoro autonomo e attività d'impresa), verificare l'eventuale tenuta di contabilità separate ex art.36 del D.P.R. n. 633/1972.</p> <p>In tal caso, occorre compilare un modulo e una Sezione 1 per ciascuna contabilità separata, indicando, in ciascuno di essi, il codice dell'attività svolta; infine, compilare un'unica Sezione 2, riepilogativa dei dati di tutte le attività (se presenti).</p>

<b>VA16</b> <i>(Versamenti sospesi)</i>	Errata compilazione del rigo	<p>Verificare che il contribuente rientri nelle categorie cui è riservata la compilazione del rigo: in caso di esito positivo, indicare l'ammontare complessivo dei versamenti sospesi a seguito dell'emergenza da Covid-19 nei modi di legge.</p> <p><b>ATTENZIONE:</b> Nel mod. Iva/2022, a differenza dell'anno precedente, il rigo è destinato esclusivamente a federazioni sportive nazionali, Enti di promozione sportiva, Asd e Ssd.</p>
--	------------------------------	---

QUADRO VE – Operazioni Attive		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
<b>VE 30 – VE 31 – VE32</b> (Operazioni non imponibili)	Erronea distribuzione dei dati nei rigi	<p>Verificare la presenza di operazioni attive non imponibili e il corretto riporto delle stesse nei rigi della Sezione 4.</p> <p>In particolare, occorre distinguere tre macrocategorie:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. operazioni non imponibili che costituiscono <b>plafond</b> per il contribuente, da indicare nel rigo VE30;</li> <li>2. operazioni non imponibili effettuate nei confronti di esportatori abituali a fronte di <b>dichiarazione di intento</b>, da indicare nel rigo VE31;</li> <li>3. altre operazioni non imponibili da indicare nel rigo VE32.</li> </ol> <p>Nell'ultimo punto (VE32) verificare di aver ricompreso, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (art. 7, comma 2 D.P.R. Iva);</li> <li>• cessioni al dettaglio e senza applicazione di imposta a viaggiatori stranieri residenti in Paesi terzi (art. 38-<i>quater</i>, comma 1 D.P.R. Iva);</li> <li>• cessioni e prestazioni di servizi relative a beni destinati ad essere introdotti o custoditi nei depositi Iva;</li> <li>• cessioni di beni e prestazioni accessorie nei confronti dello Stato e di altre Organizzazioni governative;</li> <li>• prestazioni extra-UE delle agenzie di viaggio nel regime speciale (art.74-<i>ter</i> D.P.R. Iva);</li> <li>• operazioni non imponibili soggette al regime del margine <i>ex</i> D.L. n. 41/1995 che non concorrono alla formazione del <i>plafond</i>.</li> </ul>

<p><b>VE 30 – VE 50</b> (Esportatori abituali)</p>	<p>Assenza dei dati delle operazioni che concorrono al <i>plafond</i></p>	<p>Verificare la presenza di operazioni attive che concorrono all'acquisizione della qualifica di esportatore abituale e procedere come segue.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Verificare l'effettuazione di cessioni alle esportazioni <i>ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972</i>, da indicare nel <b>campo 2, VE30</b>;</li> <li>2. verificare l'effettuazione di cessioni intracomunitarie <i>ex art. 41 del D.L. n. 331/1993</i>, ivi comprese le triangolazioni comunitarie, da indicare nel <b>campo 3, VE30</b>;</li> <li>3. verificare l'effettuazione di cessioni di beni verso San Marino <i>ex art. 71 del D.P.R. n. 633/1972</i>, da indicare nel <b>campo 4, VE30</b>;</li> <li>4. verificare l'effettuazione di operazioni assimilate alle esportazioni, <i>ex art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972</i>, da indicare nel <b>campo 5, VE30</b>;</li> <li>5. <b>sommare</b> gli importi dei campi da 2 a 5 del VE30 e riportare il totale delle operazioni non imponibili rilevanti ai fini del <i>plafond</i> nel campo 1.</li> </ol> <p><i>Quindi</i>, verificare lo status di esportatore abituale confrontando l'importo del rigo VE30, campo 1 con il volume d'affari indicato al VE50; quest'ultimo va considerato al netto delle operazioni fuori campo Iva con obbligo di fatturazione <i>ex art. 21 del D.P.R. n. 633/1972</i>, di cui al rigo VE34.</p> <p><b>Attenzione:</b> in presenza di operazioni rientranti nel regime speciale del margine di cui al D.L. n. 41/1995, verificare di aver ricompreso nel rigo VE30 i margini relativi alle operazioni non imponibili <i>ex artt. 8, 8-bis, 71 e 72 del D.P.R. n. 633/1972</i>, poiché concorrono alla formazione del <i>plafond</i>.</p>
<p><b>VE 30 – VC 13</b> (Esportatori abituali)</p> <p><b>VE 50 – VE 34 – VC 13</b> (Volume d'affari)</p>	<p>Errato determinazione dello status di esportatore abituale</p> <p>Mancata corrispondenza dei dati esposti nei rigi</p>	<p>In riferimento alla qualifica di esportatori abituali, controllare sempre l'esatta compilazione del quadro VC e la corrispondenza di taluni valori in esso evidenziati con i rigi del quadro VE.</p> <p>In particolare, verificare la <b>coincidenza</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• del totale delle operazioni (esportazioni, operazioni assimilate, cessioni intracomunitarie, etc) indicato al rigo VC13, campo 4 e l'ammontare indicato al rigo VE30, campo 1 come totale delle operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>;</li> <li>• del volume d'affari dell'anno riportato nel rigo VC13, campo 3 e il volume d'affari "nettizzato" (determinato come VE50 meno VE34).</li> </ul>

<p><b>VE 40</b> (Beni ammortizzabili)</p>	<p>Manca compilazione del rigo in presenza di cessioni di cespiti</p>	<p>Verificare la presenza di cessioni di beni ammortizzabili e procedere come segue. Riportare gli imponibili di tali cessioni tra le operazioni attive, in aumento delle operazioni imponibili indicate nella Sezione 2 ovvero tra le operazioni esenti o non imponibili. Quindi, compilare il presente rigo estrapolando il medesimo importo al fine di <b>sottrarlo</b> dal calcolo del volume d'affari.</p>
<p><b>VE 37</b> (Esigibilità differita)</p>	<p>Mancata/errata compilazione del rigo Riporto delle medesime operazioni nelle prime due Sezioni</p>	<p>Verificare la presenza di operazioni effettuate nell'anno 2021, ma esigibili in esercizi successivi. In particolare, trattasi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• operazioni attive nei confronti dei soggetti ex art. 6, comma 5 del D.P.R. Iva;</li> <li>• operazioni attive effettuate ai sensi dell'art. 32-bis del D.L. n. 83/2012.</li> </ul> <p>Verificare che le operazioni di cui al punto 2 siano ricomprese nel campo 1 e, altresì, distintamente evidenziate anche nel campo 2.</p> <p><b>ATTENZIONE:</b> Le operazioni di cui al presente rigo e la relativa imposta <b>non devono essere comprese nelle prime due sezioni del quadro VE.</b></p>
<p><b>VE 39</b> (Esigibilità differita)</p>	<p>Mancata/errata compilazione del rigo Mancato riporto delle stesse nelle prime due Sezioni</p>	<p>Verificare la presenza di operazioni effettuate nell'esercizio o negli esercizi successivi e che hanno concorso alla determinazione del volume d'affari per tale/i anno/i, ma per le quali l'esigibilità dell'imposta è avvenuta nell'anno 2021.</p> <p><b>Attenzione:</b> Le operazioni di cui al presente rigo e la relativa imposta <b>devono essere riportate – in corrispondenza dell'aliquota applicata - nelle prime due sezioni del quadro VE</b>, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.</p>

<p><b>VE 33 - VF 34</b> (Operazione esenti)</p>	<p>Mancata indicazione delle operazioni esenti legate all'emergenza Covid-19</p>	<p>Alla luce delle disposizioni normative conseguenti all'emergenza pandemica da Covid-19, verificare di aver riportato le "nuove" operazioni esenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ai sensi dell'art. 124 del D.L. n. 34/2020, come mascherine, igienizzanti e DPI;</li> <li>• ai sensi dell'art. 1 della L. n. 178/2020, come le cessioni di tamponi e vaccini contro il Covid-19.</li> </ul> <p>Parallelamente, sul versante delle operazioni passive, le medesime operazioni di cui all'art. 1, commi 452 e 453 della Legge n. 178/2020 devono essere indicate nel rigo <b>VF34, campo 9</b> come operazioni esenti che danno luogo al diritto alla detrazione. ("Operazioni esenti legge n. 178/2020")</p>
<p><b>VE 33 – VF34 – VF60</b> (Calcolo pro-rata)</p>	<p>Erronea/mancata determinazione della percentuale di <i>pro-rata</i> in presenza di operazioni esenti</p>	<p>Verificare sempre la presenza di importi nel rigo VE33 (operazioni esenti). La valorizzazione di tale rigo richiede la compilazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• della Sezione 3-A del Quadro VF, al fine di determinare la percentuale di <i>pro-rata</i> applicabile al rigo <b>VF34, campo 10</b> (Cfr. <i>infra</i>, Quadro VF) ovvero</li> <li>• <b>esclusivamente</b> del rigo VF60, nel caso di operazioni esenti occasionali o ricomprese nell'art. 10, numeri da 1 a 9 del D.P.R. n. 633/1972, non rientranti nell'attività propria dell'impresa ovvero accessorie ad operazioni imponibili.</li> </ul>
<p><b>VE 50</b> (Volume d'affari)</p>	<p>Errata determinazione del rigo</p>	<p>Verificare l'esatta compilazione del rigo; in particolare, di aver proceduto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sommando l'importo del rigo VE24, col.1;</li> <li>• sommando gli importi dei rigi da VE30 a VE38; sottratto gli importi dei rigi VE39 e VE40, se presenti.</li> </ul>

QUADRO VF – Operazioni Passive		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
<b>VF 21 – VF 22</b> <i>(Riduzione detrazione)</i>	<p>Rilevazione di imponibili ed imposta in misura superiore alla quota detraibile</p> <p>Errata compilazione dei campi</p>	<p>In ragione delle ipotesi di indetraibilità soggettiva (legata all'attività del soggetto) o oggettiva (previsto per legge) dell'imposta - come l'acquisto di veicoli, il sostenimento di spese di rappresentanza o di telefonia, l'acquisto di servizi di trasporto di persone - verificare sempre la presenza di imposta, in tutto o in parte, <b>indetraibile</b> e distribuirne gli imponibili nei righi corrispondenti.</p> <p>Ad esempio, in caso di acquisti con imposta detraibile al 40% (relativa a veicoli ad uso promiscuo) riportare il 40% dell'imponibile nei righi da VF1 a VF13, in corrispondenza dell'aliquota applicata ed il 60% nel rigo <b>VF21</b>. Differentemente, per i contribuenti che svolgono, ad esempio, operazioni esclusivamente esenti per i quali l'imposta è totalmente indetraibile <i>ex art. 19, comma 2 del D.P.R. Iva</i>, indicare in <b>VF22</b> l'imposta relativa agli acquisti interni, intracomunitari ed importazioni.</p> <p><b>Attenzione:</b> rammentare di applicare le medesime percentuali a tutti gli acquisti di beni e servizi afferenti un veicolo ad utilizzo promiscuo.</p>
<b>VF 23</b> <i>(Esigibilità differita)</i>	<p>Mancata/errata compilazione del rigo</p> <p>Riporto delle medesime operazioni nelle prime due Sezioni</p>	<p>Verificare la presenza di acquisti effettuati nell'anno 2021, ma detraibili in esercizi successivi. In particolare, trattasi di acquisti effettuati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dai soggetti <i>ex art. 6, comma 5 del D.P.R. Iva</i>;</li> <li>• dai soggetti di cui all'<i>art. 17-ter del D.P.R. Iva</i>;</li> <li>• dai soggetti che applicano il regime <i>ex art. 32-bis del D.L. n. 83/2012</i>.</li> </ul> <p>Verificare che le operazioni di cui al punto 3 siano ricomprese nel campo 1 e, altresì, distintamente evidenziate anche nel campo 2.</p> <p><b>ATTENZIONE:</b> Le operazioni di cui al presente rigo e la relativa imposta <b>non devono essere comprese nei righi da VF1 a VF13</b>.</p>
<b>VF 24</b> <i>(Esigibilità differita)</i>	<p>Mancata/errata compilazione del rigo</p> <p>Mancato riporto delle stesse nelle prime due Sezioni</p>	<p>Verificare la presenza di acquisti effettuati nell'esercizio o negli esercizi precedenti, la cui imposta è divenuta detraibile nell'anno 2021: l'ammontare di tali acquisti dev'essere sottratto dal totale degli acquisti al rigo <b>VF25</b>.</p> <p><b>Attenzione:</b> Le operazioni di cui al presente rigo e la relativa imposta <b>devono essere riportate – in corrispondenza dell'aliquota applicata – nei righi da VF1 a VF13</b> ai fini della determinazione dell'imposta detraibile.</p>

<p><b>VF 13 – VF 28 – VJ 9</b> (Acquisti intracomunitari)</p>	<p>Mancata o errata compilazione dei campi</p>	<p>Verificare sempre l'effettuazione di acquisti dall'estero che comportano l'applicazione di "reverse charge esterno" (tra soggetti appartenenti a Stati diversi). Tali operazioni vanno riportate nel mod. Iva/2022 secondo il meccanismo dell'inversione contabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• indicare nei righe da <b>VF1 a VF13</b>, in corrispondenza dell'aliquota applicata, imponibile (campo 1) ed imposta (campo 2) degli acquisti intracomunitari;</li> <li>• riportare i medesimi valori nel rigo <b>VF28</b>, indicando nel campo 1 i corrispettivi degli acquisti intracomunitari e nel campo 2 la relativa imposta;</li> <li>• compilare il quadro VJ, valorizzando il rigo <b>VJ9</b> al fine di determinare l'imposta dovuta;</li> <li>• far concorrere l'ammontare dell'Iva determinata al montante dell'imposta a debito di cui al rigo <b>VL1</b>.</li> </ul> <p><b>Attenzione:</b> tali operazioni <b>non devono trovare collocazione nel quadro VE</b>, non concorrendo a formare il volume d'affari.</p>
<p><b>VF 70</b> (Rettifica detrazione)</p>	<p>Mancata compilazione del rigo in presenza dei presupposti di legge</p>	<p>Verificare sempre la presenza di circostanze e fattispecie che richiedono, <i>ex lege</i>, di operare una rettifica della detrazione Iva operata nell'anno:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• variazioni utilizzo beni ammortizzabili;</li> <li>• mutamenti regime fiscale;</li> <li>• variazione del <i>pro-rata</i>;</li> <li>• variazione del regime di detrazione acquisti in anni precedenti.</li> </ul> <p>Nel caso in cui ne ricorrano le condizioni, operare come segue:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. calcolare l'importo da rettificare, in quinti/decimi/unica soluzione a seconda dei casi, in aumento o diminuzione;</li> <li>2. riportare il valore individuato nel rigo VF70.</li> </ol> <p>Ad esempio, i contribuenti che transitano nel 2022, avendone i requisiti, dal regime fiscale ordinario al regime forfettario <i>ex L. 190/2014</i> devono operare la rettifica dell'Iva detratta nell'ultima dichiarazione annuale riferita al periodo di tassazione ordinaria.</p>
<p><b>VF 30</b> (Metodo detrazione Iva)</p>	<p>Mancato flag in presenza di regimi speciali di determinazione Iva</p>	<p>Verificare sempre se il contribuente è destinatario di uno o più regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.</p> <p>In presenza di molteplici regimi speciali di determinazione dell'Iva, dovrà essere compilato un modulo per ogni regime applicato.</p>

<p><b>VF34 – VF25 – VF 37</b> (Calcolo <i>pro-rata</i>)</p>	<p>Erronea determinazione dell'Iva ammessa in detrazione in presenza di operazioni esenti</p>	<p>In presenza di operazioni esenti indicate al rigo VE33, verificare sempre se trattasi di attività che genera sia operazioni imponibili e assimilate, sia operazioni esenti da imposta.</p> <p>In caso di risposta affermativa, procedere come segue al fine di determinare l'imposta ammessa in detrazione, ai sensi degli artt. 19 e 19-bis del D.P.R. n. 633/1972.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Valorizzare il rigo VE30 barrando la <b>casella 3 - Attività con effettuazione di operazioni esenti</b>;</li> <li>2. compilare i rigi da <b>VF31 a VF34</b>;</li> <li>3. determinare la percentuale di <i>pro-rata</i>, riportandola nel <b>campo 10</b>, rigo VF34;</li> <li>4. applicare la percentuale di detrazione calcolata all'importo del rigo <b>VF27</b> – “Totale imposta sugli acquisti e importazioni imponibili”;</li> <li>5. riportare l'importo individuato come Iva ammessa in detrazione nel rigo VF37.</li> </ol> <p>La percentuale di <i>pro-rata</i> è determinata come rapporto tra il totale dell'imposta sugli acquisti e importazioni imponibili (numeratore) e la somma tra le operazioni che danno diritto alla detrazione e le operazioni esenti (denominatore).</p> <p><b>Attenzione:</b> Le operazioni esenti, come quelle dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2021, con diritto alla detrazione non incidono sulla determinazione del <i>pro-rata</i> e non vanno considerate nella formula.</p>
---	---	---

QUADRO VL – Liquidazione dell'imposta annuale		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
<b>VL 8</b> (Credito anno precedente)	Mancato riporto del credito risultante dalla dichiarazione precedente	Verificare sempre il risultato della dichiarazione annuale presentata per l'anno precedente: riportare l'eventuale credito emergente dalla dichiarazione presentata per il 2020, che è stato riportato in detrazione o in compensazione, indicato al <b>VX5</b> del Mod. Iva/2021.
<b>VL 8</b> (Credito anno precedente)	Errata compilazione del rigo in presenza di operazioni straordinarie	<p>Porre attenzione alla compilazione del rigo, in caso di contribuenti che, nel corso dell'anno 2021, hanno partecipato ad operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive che non hanno causato l'estinzione del soggetto dante causa (ad esempio, scissione parziale, conferimento, donazione di ramo d'azienda).</p> <p>Il rigo dev'essere compilato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>dall'<b>avente causa</b> (società beneficiaria, conferitaria, donatario) nel modulo relativo alle operazioni effettuate dal dante causa (Cfr. <i>supra</i>, VA1), indicando il credito Iva emergente dalla dichiarazione Iva/2021 e da quest'ultimo cedutogli, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione;</li> <li>dal <b>dante causa</b> (società scissa, conferente, donante), per indicare il credito Iva emergente dalla dichiarazione Iva/2021 che eventualmente residui dopo l'operazione straordinaria.</li> </ul>
<b>VL 9</b> (Compensazioni)	Mancata/errata compilazione del campo	Verificare l'utilizzo, in compensazione orizzontale, dell'eventuale credito relativo all'anno precedente e riportato sull'F24 con cod. tributo 6099/2020.
<b>VL 23</b> (Interessi trimestrali)	Indicazione degli interessi dovuti in sede di dichiarazione Iva	<p>Verificare di aver inserito nel rigo esclusivamente gli interessi dovuti dai contribuenti trimestrali, per opzione, in relazione alle prime tre liquidazioni periodiche 2021.</p> <p>Non sono ricompresi nel rigo gli interessi dovuti sull'imposta da versare in sede di dichiarazione annuale, che vanno riportati nel successivo rigo <b>VL36</b>.</p>

<p><b>VL 12 – VQ 1</b> (Versamenti omessi)</p>	<p>Mancato riporto dei versamenti a fronte della compilazione del VQ</p>	<p>Verificare sempre l'eventuale compilazione del rigo VQ, riservato alla <b>ricostruzione del credito relativo ad anni precedenti</b> e scaturente dai c.d. "versamenti non spontanei", ossia effettuati a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità <i>ex art. 54-bis</i> del D.P.R. n. 633/1972 (comunicazioni delle liquidazioni periodiche) e in forza della notifica di cartelle di pagamento, fino alla data di presentazione della dichiarazione.</p> <p>In caso di versamenti non spontanei indicati nel quadro VQ che generano importi a credito nella <b>col. 8</b> dei righe da <b>VQ1</b> a <b>VQ5</b>, procedere come segue:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. sommare tali importi in col. 8;</li> <li>2. riportare la somma nel rigo VL12;</li> <li>3. far confluire la somma tra i crediti, nella determinazione del saldo annuale 2021.</li> </ol>
<p><b>VL 30</b> (Imposta periodica)</p>	<p>Mancata considerazione dei soli versamenti effettuati</p>	<p>Rammentare che, in ragione della compilazione delle comunicazioni trimestrali dei dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva e della presenza, nel Mod. Iva annuale, del rigo VL30, alla determinazione del risultato della dichiarazione <b>concorrono solo i versamenti effettivamente operati</b>.</p>
	<p>Errato riporto dei versamenti operati</p>	<p>Al fine di considerare la sola imposta versata, procedere come segue:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. riportare, nel campo 2, l'ammontare complessivo dell'Iva <b>periodica</b> dovuta;</li> <li>2. verificare che tale importo coincida con la somma degli importi di cui in <b>col. 1, rigo VP14</b> delle Li.pe. relative al 2021 + acconto dovuto di cui al <b>campo 2, rigo VP13</b> della Li.pe. relativa al quarto trimestre;</li> </ol>
	<p>Mancata coincidenza con i dati delle Li.pe 2021</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>3. indicare, al campo 3, i versamenti periodici "<b>ordinari</b>" effettuati, ancorché a seguito di ravvedimento operoso <i>ex art. 13</i> del D. Lgs. n. 472/1997;</li> <li>4. verificare ed indicare eventuali versamenti, se relativi e scaturenti dalle Li.pe. 2021, a seguito del ricevimento degli esiti del controllo automatizzato <i>ex art. 54-bis</i> del D.P.R. n. 633/1972 (campo 4) e/o della notifica delle cartelle di pagamento per imposta periodica omessa (campo 5);</li> </ol>
	<p>Compilazione del campo 1 a fronte di versamenti omessi</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>5. valorizzare il campo 1 con il <b>maggiore</b> tra l'importo al campo 2 e la somma dei campi 3+4+5.</li> </ol>

<b>VL 33</b> <i>(Iva a credito)</i>	Errata compilazione del campo in presenza di imposta periodica non versata	<p>Rammentare che il rigo VL33 è determinato come <b>differenza</b> tra la somma dei crediti (rigo VL4 + VL11, campo 1 + VL12, campo 1 + righe dA VL24 a VL31) e la somma dei debiti (rigo VL3 + righe da VL20 a VL23).</p> <p>Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se <b>differenza positiva</b>, indicare, tra gli importi a credito, la somma dei campi 3, 4 e 5 del rigo VL30 (Iva periodica versata), in luogo del campo 1 del medesimo (Iva periodica dovuta);</li> <li>• se <b>differenza negativa</b>, non compilare il rigo.</li> </ul>
<b>VL 41</b> <i>(Credito potenziale)</i>	Mancata rilevazione credito potenziale	<p>In ragione del computo dei soli versamenti periodici effettivamente eseguiti, verificare l'eventuale genesi di un <b>credito potenziale</b> relativo al 2021, dovuto all'omissione, totale o parziale, di tali versamenti.</p> <p>Procedere come segue:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. compilare il rigo <b>VL30</b>, come precedentemente indicato (Cfr. <i>supra</i>, VL30)</li> <li>2. verificare la presenza di un credito che si sarebbe generato se il contribuente avesse versato, durante l'anno, tutto l'importo di cui al campo 1 del rigo VL30 (<i>Iva periodica</i>);</li> <li>3. in caso di differenza positiva tra il campo 2 e la somma dei campi 3+4+5 del rigo VL30, riportare tale differenza nel rigo VL41, campo <b>1</b> (<i>Iva periodica non versata</i>);</li> <li>4. evidenziare gli effetti sul credito annuale, compilando il <b>campo 2 del rigo VL41</b> con la differenza - esclusivamente se positiva - tra il credito che si sarebbe generato se l'Iva periodica dovuta fosse stata interamente versata entro la data di presentazione della dichiarazione annuale e il credito indicato al rigo VL33.</li> </ol> <p><b>Attenzione:</b> Tale credito andrà, poi, monitorato, negli anni successivi, mediante la compilazione del quadro VQ finalizzato a ricostruire il credito, relativo ad anni precedenti, maturato a seguito di versamenti d'imposta periodica c.d. "non spontanei".</p>

QUADRO VJ – Particolari tipologie di operazioni		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
<b>VJ - VL</b> (Operazioni particolari)	Mancato riporto dei dati con erronea determinazione dell'imposta dovuta	Rammentare che le operazioni che comportano applicazione dell'autofattura ovvero soggette al meccanismo del <i>reverse charge</i> , interno (coinvolge soggetti italiani ed operazioni interamente svolte sul territorio italiano, come le operazioni ex art 17, comma 6, lett. a) del D.PR. n. 633/1972) o <b>esterno</b> (coinvolge soggetti appartenenti a due territori statali differenti, come nel caso di acquisti intra-Ue), attraversano trasversalmente la dichiarazione Iva, coinvolgendo più quadri.
<b>VF - VJ</b> (Operazioni particolari)	Mancato riporto dei dati con erronea determinazione dell'imposta detratta	<p>In presenza di tali fattispecie procedere come segue al fine di esercitare l'inversione contabile nel mod. Iva:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. integrare la fattura di acquisto con Iva, applicando l'aliquota richiesta dall'acquisto effettuato;</li> <li>2. riportare imponibile ed imposta nel quadro VF, righe <b>VF1 - VF13</b>, in modo da inserire l'operazione tra gli acquisti;</li> <li>3. sul versante delle vendite, compilare il quadro <b>VJ</b>, valorizzando il rigo corrispondente alla casistica in questione;</li> <li>4. determinare l'imposta dovuta su tali operazioni, di cui al rigo <b>VJ19</b>;</li> <li>5. sommare i rigi <b>VE26</b> e <b>VJ19</b> ai fini della compilazione del rigo <b>VL1</b>, con l'indicazione dell'Iva complessivamente a debito.</li> </ol>

QUADRO VO - Opzioni		
RIGO	POSSIBILE ERRORE	COSA OCCORRE FARE
Nessuno	Mancato esercizio/revoca delle opzioni nel quadro	<p>Rammentare di compilare il quadro al fine di comunicare le <b>opzioni</b> e le <b>revoche</b> in materia di Iva e di imposte sul reddito, quali ad esempio, l'opzione per l'applicazione del regime forfettario ex L. n. 190/2014: le opzioni vanno comunicate nella prima dichiarazione annuale Iva presentata successivamente alla scelta/revoca.</p> <p><b>Attenzione:</b> Sebbene la validità dell'opzione o della revoca discende dalla sua concreta attuazione da parte del contribuente (<i>comportamento concludente</i>), sono soggette, ex art. 8 del D.P.R. n. 471/1997, a sanzione amministrativa di importo compreso tra € 250 e € 2.000:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'omessa comunicazione;</li> <li>• la comunicazione tardiva;</li> <li>• la comunicazione irregolare.</li> </ul>
Nessuno	Mancata presentazione del quadro in assenza di dichiarazione Iva	<p>Rammentare che l'esercizio delle opzioni va comunicato esclusivamente mediante la compilazione di tale quadro, <b>ancorché il contribuente sia esonerato dalla presentazione della stessa.</b></p> <p>In questa ipotesi, il quadro VO dovrà presentato come allegato alla dichiarazione dei redditi, previa barratura dell'apposita casella nel frontespizio del mod. Redditi/2022.</p>
<b>VO 10 – VO 11</b> (Vendite a distanza intracomunitarie)	Mancata compilazione del rigo in presenza di e-commerce intra-Ue < 10.000 €	<p>Verificare l'attività svolta dal contribuente: in caso di vendita a distanza intracomunitaria di beni, verificare l'eventuale esercizio dell'opzione (per gli anni successivi, revoca) introdotta dal D.Lgs. n. 83/2021.</p> <p>In particolare, il rigo dev'essere compilato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dai contribuenti che nell'anno 2021 hanno effettuato vendite a distanza intracomunitarie di beni per un ammontare complessivo, al netto dell'Iva, non superiore a 10.000 Euro;</li> <li>• che intendono optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato comunitario di destinazione dei beni corrispondente alla casella barrata.</li> </ul>

# La circolare 4/E dell'Agenzia delle Entrate: i chiarimenti sulle novità Irpef e Irap



A cura di Luca Malaman

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 4/E del 18 febbraio 2022, ha illustrato le novità sull'IRPEF ed IRAP in vigore dal 1° gennaio 2022, introdotte dall'art. 1 commi da 2 a 8 della legge di bilancio 2022. Le novità della riforma IRPEF sono già state affrontate in un precedente articolo nella rivista del mese di gennaio 2022, pertanto in questo contributo ci soffermeremo sui chiarimenti contenuti nella circolare 4/E e nello specifico:

- le novità sulla nuova tassazione delle persone fisiche, con modifica alle aliquote e scaglioni per tutte le categorie;
- le novità sul trattamento integrativo 2022;
- le novità per i sostituiti di imposta;
- le novità relative all'esclusione dall'IRAP per le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni.

## ALIQUOTE

Ricordiamo che le aliquote sono state ridotte da cinque a quattro ed inoltre sono stati rimodulati i relativi scaglioni di reddito:

SCAGLIONI 2021	ALIQUOTE 2021	SCAGLIONI 2022	ALIQUOTE 2022
Fino a 15.000	23%	Fino a 15.000	23%
Da 15.001 a 28.000	27%	Da 15.001 a 28.000	25%
Da 28.001 a 55.000	38%	Da 28.001 a 50.000	35%
Da 55.001 a 75.000	41%	Da 50.001	43%
Da 75.001	43%	-	-

## DETRAZIONI

Sulle detrazioni dall'imposta lorda in seguito alle modifiche sul TUIR operate dalla legge di bilancio 2022, l'Agenzia ha riepilogato tutte le novità distinguendole in base alle tipologie di reddito: lavoro dipendente e assimilati, pensioni, lavoro autonomo.

**Redditi di lavoro dipendente e assimilati**

REDDITO	DETRAZIONE
Fino a 15.000	Euro 1.880
Da 15.001 a 28.000	$1.910 + 1.190 (28.000 - \text{reddito}) / 13.000$
Da 28.000 a 50.000	$1.910 \times (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$
Da 50.000	Nessuna detrazione

Ai sensi dell'art. 3 comma 1.1 TUIR, se il reddito è superiore a Euro 28.000 ma inferiore a Euro 35.000, la detrazione spettante è aumentata per un importo di Euro 65. Tale importo è un correttivo in aumento alle nuove detrazioni e deve essere corrisposto interamente nel corso del 2022, senza ragguglio al periodo di lavoro nell'anno.

**Redditi di pensione**

REDDITO	DETRAZIONE
Fino a 8.500	Euro 1.955
Da 8.500 a 28.000	$700 + 1.255 (28.000 - \text{reddito}) / 19.500$
Da 28.000 a 50.000	$700 \times (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$
Da 50.000	Nessuna detrazione

Se il reddito è superiore a euro 25.000 ma inferiore a euro 29.000, la detrazione spettante è aumentata per un importo di Euro 50.

**Redditi di lavoro autonomo e altri redditi**

REDDITO	DETRAZIONE
Fino a 5.500	Euro 1.265
Da 5.500 a 28.000	$500 + 765 (28.000 - \text{reddito}) / 22.500$
Da 28.000 a 50.000	$700 \times (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$
Da 50.000	Nessuna detrazione

Se il reddito è superiore a Euro 11.000 ma inferiore a Euro 17.000, la detrazione spettante è aumentata per un importo di Euro 50.

**ESEMPIO DI RISPARMIO D'IMPOSTA**

La circolare riporta alcuni esempi che esemplificano il risparmio d'imposta che i contribuenti avranno in seguito a questa riforma.

A) lavoratore dipendente a tempo indeterminato con reddito complessivo pari ad Euro 50.000

2021	2022
<b>IRPEF</b>	<b>IRPEF</b>
$15.000 \times 23\% = 3.450$	$15.000 \times 23\% = 3.450$
$(28.000 - 15.000) \times 27\% = 3.510$	$(28.000 - 15.000) \times 25\% = 3.250$
$(50.000 - 28.000) \times 38\% = 8.360$	$(50.000 - 28.000) \times 35\% = 7.700$
<b>IMPOSTA LORDA = 15.320</b>	<b>IMPOSTA LORDA = 14.400</b>

<b>DETRAZIONI</b>	<b>DETRAZIONI</b>
$978 \times (55.000-50.000)/27.000 = 181$	$1.910 \times (50.000-50.000)/22.000 = 0$
<b>IMPOSTA NETTA</b>	<b>IMPOSTA NETTA</b>
$15.320-181 = \mathbf{15.139}$	$14.400 - 0 = \mathbf{14.400}$

Risparmio d'imposta pari ad Euro 739.

B) Lavoratore dipendente a tempo indeterminato con reddito complessivo pari ad Euro 30.000

2021	2022
<b>IRPEF</b>	<b>IRPEF</b>
$15.000 \times 23\% = 3.450$	$15.000 \times 23\% = 3.450$
$(28.000-15.000) \times 27\% = 3.510$	$(28.000 - 15.000) \times 25\% = 3.250$
$(30.000-28.000) \times 38\% = 760$	$(30.000 - 28.000) \times 35\% = 700$
<b>IMPOSTA LORDA = 7.720</b>	<b>IMPOSTA LORDA = 7.400</b>
<b>DETRAZIONI</b>	<b>DETRAZIONI</b>
$978 \times (55.000-30.000)/27.000 = 906$	$1.910 \times (50.000-30.000)/22.000 = 1.736$
<b>Ulteriore detrazione</b>	<b>Ulteriore detrazione redditi tra 25.000-35.000</b>
$960 + 240 \times (35.000-30.000)/7.000 = 1.131$	65
<b>IMPOSTA NETTA</b>	<b>IMPOSTA NETTA</b>
$7.720-906-1.131 = \mathbf{5.683}$	$7.400-1.736-65 = \mathbf{5.599}$

Risparmio d'imposta pari ad Euro 84.

### TRATTAMENTO INTEGRATIVO (ex Bonus Renzi)

L'articolo 1, comma 3, della legge di bilancio 2022 ha ridotto da 28.000 Euro a 15.000 Euro la soglia di reddito complessivo, sopra la quale il trattamento integrativo non spetta, lasciando inalterato l'impianto di determinazione e spettanza dello stesso.

Il trattamento integrativo è riconosciuto a condizione che la somma di alcune detrazioni sia superiore all'imposta lorda. Le detrazioni da prendere in considerazione sono:

- detrazioni per carichi di famiglia,
- detrazioni per reddito da lavoro dipendente e assimilati,
- detrazioni per interessi passivi su prestiti o mutui contratti entro il 2021,
- detrazioni per spese sanitarie superiori ad Euro 15.493,71 sostenute sino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla stessa data,
- detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici;
- tutte le detrazioni previste da altre disposizioni normative relative a spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data.

Vediamo un esempio di calcolo:

- Reddito complessivo pari a 25.000 Euro derivante da:
  - un contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato per un importo pari a 18.000 Euro;

- redditi agrari pari a 7.000 Euro;
- coniuge a carico;
- spese per interessi passivi per 4.000 Euro per un mutuo agrario contratto il 10 giugno 2021;
- seconda rata riferita a spese, sostenute nell'anno 2021, per interventi di recupero del patrimonio edilizio ex articolo 16-*bis* del TUIR pari a 3.000 Euro.

Innanzitutto occorre verificare la capienza dell'imposta lorda sui redditi da lavoro dipendente rispetto alle detrazioni previste per tale rapporto di lavoro:

<b>IRPEF su REDDITO LAVORO DIPENDENTE</b>
<b>IMPOSTA LORDA = 3.970</b>
<b>DETRAZIONI su REDDITO LAVORO DIPENDENTE</b>
<b>2.825</b>
<b>IMPOSTA NETTA</b>
<b>1.145</b>

L'imposta netta è quindi pari a 1.145 Euro e la capienza risulta rispettata.

In seguito occorre verificare l'incapienza dell'imposta lorda rispetto alle detrazioni viste in precedenza.

<b>IRPEF su REDDITO COMPLESSIVO</b>
<b>IMPOSTA LORDA = 5.720</b>
<b>DETRAZIONI</b>
2.185
<b>DETRAZIONI CARICHI DI FAMIGLIA</b>
690
<b>DETRAZIONI PER ONERI</b>
Interessi passivi $4.000 \times 19\% = 760$
Spese recupero patrimonio edilizio = 3.000
<b>IMPOSTA NETTA</b>
$5.720 - 2.185 - 690 - 760 - 3.000 = -915$

La differenza fra imposta lorda e detrazioni è quindi pari a -915 Euro.

Il trattamento integrativo spetta in questo caso, poiché l'importo totale delle detrazioni è superiore all'imposta lorda. Al contribuente spetterà per il 2022 un trattamento integrativo pari a 915 Euro, cioè pari alla differenza tra l'imposta lorda e la somma delle detrazioni. Resta inteso che nel caso in cui questo importo fosse stato, per fare un esempio, pari a 1.400 Euro, al lavoratore sarebbe spettato un trattamento integrativo di 1.200 Euro, ovvero la misura massima.

## ASSEGNO UNICO UNIVERSALE

L'assegno unico universale per i figli a carico è un beneficio economico attribuito mensilmente ai nuclei familiari, sulla base della condizione economica del nucleo, in base all'ISEE.

Con l'istituzione dell'Assegno unico universale cambiano le detrazioni per carichi di famiglia:

- cessano di avere efficacia le detrazioni fiscali per figli a carico minori di 21 anni;
- è abrogata la detrazione per famiglie numerose.

Per i figli di età inferiore ai 21 anni, fiscalmente a carico, verrà erogato l'AUU, mentre per i figli di età superiore a 21 anni (senza limiti d'età se disabili), fiscalmente a carico, si continueranno ad applicare le detrazioni ex art. 12 TUIR, così come agli altri familiari a carico.

In presenza di figli disabili di età pari o superiore ai 21 anni, le detrazioni IRPEF sono applicabili in aggiunta all'assegno unico e universale, ma vengono abrogate le maggiorazioni delle detrazioni previste per i figli a carico disabili. Queste misure saranno in vigore a partire dal 1° marzo 2022. Ciò significa che il sostituto d'imposta, anche al fine del riconoscimento del trattamento integrativo, deve computare le detrazioni per carichi di famiglia applicando per i primi due mesi dell'anno in corso la vecchia normativa e, per il restante periodo dell'anno, la normativa modificata dall'articolo 10 del D.Lgs. n. 230/2021.

Sono abrogate le disposizioni dell'art. 12 TUIR che prevedono una maggiorazione della detrazione per i figli a carico con meno di 3 anni e in caso di almeno 4 figli a carico, in quanto si applica solo l'assegno unico e universale.

Restano inalterate le seguenti detrazioni:

- Coniuge, art.12, comma 1 lettera a) e b) TUIR
- Altri familiari a carico, art.12 comma 1 lettera d) TUIR, ex. art 433 C.C.:
  - i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi, gli adottanti;
  - i generi e le nuore;
  - il suocero e la suocera;
  - i fratelli e le sorelle

Ricordiamo inoltre che in merito alle detrazioni per le spese sostenute per i figli a carico (spese mediche, spese scolastiche, ecc.) l'art. 19 comma 6 del decreto "Sostegni-ter" ha confermato che, anche nel 2022 e per gli anni seguenti, i genitori potranno detrarre le spese sostenute per i figli considerati fiscalmente a carico.

Il decreto ha inoltre espressamente escluso la possibilità che i figli di età compresa tra i 18 e i 21 anni che non studiano, non lavorano, né cercano lavoro, possano essere ricompresi tra gli "altri familiari a carico".

Infatti l'assegno unico per i figli può essere riconosciuto per i figli tra i 18 e i 21 anni solo in presenza di una delle seguenti condizioni:

- frequenza di un corso di formazione scolastica o professionale, o corso di laurea;
- svolgimento di un tirocinio o attività lavorativa con reddito inferiore a Euro 8.000;
- dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro presso i servizi pubblici per l'impiego;
- svolgimento del servizio civile universale.

## ABOLIZIONE DELL'IRAP

L'articolo 1, comma 8 della legge di bilancio 2022 prevede infatti che «a decorrere dal periodo d'imposta 2022, l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997».

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, alla luce delle novità normative, siano escluse dal pagamento dell'Irap le persone fisiche esercenti imprese commerciali.

Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

L'Agenzia chiarisce anche non sono soggette all'Irap l'impresa familiare e l'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

La circolare inoltre ribadisce che il riferimento della norma alle "persone fisiche esercenti arti e professioni" implica che resti assoggettato all'Irap l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art 5 del TUIR. Resta inteso comunque che le modifiche in questione sono valide dal periodo d'imposta 2022, resta pertanto dovuto il versamento del saldo Irap 2021 e l'obbligo di presentazione della dichiarazione Irap per il periodo d'imposta 2021.

# Super Ace 2021



A cura di **Stefania Giardina**

## Super Ace 2021: una sintesi della disciplina, ambito applicativo e meccanismi di recupero dell'agevolazione.

L'art. 19, comma 2 - 7 del D.L. n. 73/2021 ha introdotto la c.d. "super ACE", prevedendo che gli incrementi rilevati nel solo 2021 possano beneficiare di un'aliquota del 15% (rispetto all'1,3% ordinario), con un limite di 5 milioni di Euro di incrementi agevolabili.

### AMBITO SOGGETTIVO

Possono beneficiare della "super ACE" tutti i soggetti titolati a fruire dell'ACE, e quindi sia i soggetti IRES, sia i soggetti IRPEF (in contabilità ordinaria).

### AMBITO TEMPORALE

La "super ACE" spetta con solo riferimento al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (*cfr. art. 19, comma 2 del D.L. n. 73/2021*), vale a dire il 2021 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

### BASE DI CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE

La base di calcolo della "super ACE" è rappresentata, per il solo periodo agevolato, dalla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente.

In prima approssimazione, per i soggetti "solari", la base di calcolo è quindi pari alla differenza tra:

- la base ACE al 31 dicembre 2021;
- la base ACE al 31 dicembre 2020.

### Incrementi rilevanti

In assenza di una disciplina specifica per la "super ACE", gli incrementi rilevanti sono quelli menzionati dall'art. 5 del D.M. 3 agosto 2017, ovvero:

- i conferimenti in denaro dei soci;
- le rinunce dei soci ai crediti;
- gli utili accantonati a riserva, con esclusione delle riserve indisponibili.

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, gli incrementi rilevano per l'intero ammontare, quale che sia la data di versamento (*cfr. risposta n.30 resa dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2022*, ciò vale limitatamente alla "super ACE", e non invece per l'ACE "ordinaria").

### Decrementi e riduzioni

Coordinando la risposta n. 31 resa dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2022 e le istruzioni ai modelli Redditi

2022, il regime dei decrementi di capitale (es. attribuzione di riserve ai soci) e delle riduzioni (es. conferimenti infragruppo, acquisti di aziende e di partecipazioni infragruppo) è il seguente:

- se essi sono stati effettuati nel 2021, vanno a riduzione prioritaria della base di calcolo della “super ACE” e, solo per l’eventuale eccedenza, a riduzione della base di calcolo dell’ACE “ordinaria”;
- se essi sono stati effettuati sino al 2020, vanno a riduzione della base di calcolo dell’ACE “ordinaria”.

### Limite di 5 milioni di Euro

La variazione in aumento agevolabile con la c.d. “super ACE” rileva per un ammontare massimo di 5 milioni di Euro, indipendentemente dall’importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Il rendimento nozionale massimo ammonta, quindi, a 750.000 Euro, a cui corrisponde un risparmio d’imposta massimo, per i soggetti IRES, di 180.000 Euro.

Ove sia superato il limite di 5 milioni di Euro, secondo la relazione al D.L. n. 73/2021, l’eccedenza è agevolata con le regole ordinarie, e quindi con il coefficiente di remunerazione dell’1,3%. Analogamente, è agevolata con il coefficiente dell’1,3% la base ACE pregressa.

### CALCOLO DELLA “SUPER ACE”

Il beneficio fiscale corrispondente alla “super ACE” è fruito dall’impresa, alternativamente:

- secondo le regole ordinarie dell’ACE, e quindi sotto forma di reddito detassato che va a ridurre la base imponibile IRES o IRPEF;
- quale credito d’imposta, calcolato applicando al rendimento nozionale del 2021 le aliquote IRPEF o IRES vigenti per il 2020 (art. 19, comma 3 del D.L. n. 73/2021).

Nel primo caso, le regole sono quelle ordinarie previste dall’art. 1, comma 1 del D.L. n. 201/2011 e dall’art. 3 del D.M. 3 agosto 2017 (fatta salva la possibilità di computare gli incrementi per l’intero importo, senza ragguaglio ad anno), per cui il reddito detassato è computato applicando alla base di calcolo il coefficiente di legge (per la “super ACE”, il 15%). Per le imprese che sfruttano la “super ACE” sotto forma di credito d’imposta, il beneficio è computato applicando al rendimento nozionale *«le aliquote di cui agli articoli 11 e 77 del testo unico delle imposte sui redditi in vigore nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2020»*. Si tratta di una metodologia simile a quella prevista dall’art. 3, comma 3 del D.M. 3 agosto 2017 in tema di trasformazione delle eccedenze ACE in un credito d’imposta da utilizzare a riduzione dei versamenti dell’IRAP. Per le società di persone si prescinde dal numero dei soci e dalle rispettive aliquote marginali IRPEF.

Le istruzioni al modello da presentare per le comunicazioni ACE precisano inoltre che, se l’istante è un intermediario finanziario tenuto all’assolvimento della maggiorazione IRES del 3,5%, il credito d’imposta è calcolato applicando al rendimento nozionale l’aliquota del 27,5% (IRES + addizionale).

### MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D’IMPOSTA

Il credito d’imposta può essere, alternativamente (art. 19, comma 6 del D.L. n. 73/2021):

- utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione nel modello F24;
- richiesto a rimborso;
- ceduto a terzi (in questo caso, il cessionario può utilizzare il credito con le stesse modalità del soggetto cedente, e può a sua volta cedere a terzi il credito).

### COMUNICAZIONE ALL’AGENZIA DELLE ENTRATE

L’art. 19, comma 3 e 7 del D.L. n. 73/2021 prevede una comunicazione preventiva all’Agenzia delle Entrate per avvalersi del credito d’imposta, le cui modalità, termini e contenuto sono state stabilite dal provv. Agenzia delle Entrate 17 settembre 2021 n. 238235. Nello specifico:

- la comunicazione deve essere presentata, con modalità esclusivamente telematiche, dal 20 novembre 2021 e sino (per i soggetti “solari”) al 30 novembre 2022;
- essa può essere inviata con riferimento ad uno o più incrementi del capitale proprio; in caso di incrementi successivi, vanno presentate ulteriori comunicazioni, senza riportare gli incrementi indicati nelle comunicazioni già presentate;
- entro 30 giorni dalla data di presentazione delle singole comunicazioni, l’Agenzia delle Entrate comunica agli istanti il riconoscimento o il diniego del credito d’imposta.

A norma dell’art. 19, comma 3 ultimo periodo del D.L. n. 73/2021, il credito d’imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all’Agenzia delle Entrate, dal giorno successivo a quello:

- in cui è avvenuto il versamento del conferimento in denaro;
- in cui sono avvenute la rinuncia o la compensazione dei crediti;
- della delibera con cui l’assemblea ha deciso di destinare, in tutto o in parte, a riserva l’utile di esercizio.

Le imprese interessate possono rettificare una comunicazione già inviata (in questo caso, la comunicazione rettificativa sostituisce integralmente quella originaria) o rinunciare integralmente al credito.

Nella sezione “Determinazione del credito d’imposta” occorre inserire:

- i dati riferiti alla natura del soggetto che richiede il credito d’imposta;
- se il soggetto non ha periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, la data di inizio e la data della fine del periodo d’imposta;
- i dati necessari alla liquidazione del credito d’imposta, rappresentati dalla variazione in aumento, dal rendimento nozionale e dal credito stesso.

Per quanto riguarda la natura giuridica, le istruzioni segnalano che la casella “Tipo soggetto” va compilata solo dai soggetti diversi dalle persone fisiche, indicando uno dei seguenti codici.

Codice	Natura giuridica
1	Società di persone e soggetti equiparati
2	Soggetti IRES (società di capitali, enti commerciali) non intermediari finanziari
3	Intermediari finanziari soggetti all’addizionale IRES

L’utilizzo è, tuttavia, condizionato alla ricezione della comunicazione di riconoscimento del credito da parte dell’Agenzia delle Entrate (art. 4.2 del provv. 238235/2021). Ai fini dell’utilizzo in compensazione del credito d’imposta, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell’operazione di versamento. Il codice tributo da utilizzare è “6955”, istituito con risoluzione dell’Agenzia delle Entrate del 10 dicembre 2021, n. 70. Se il credito utilizzato in compensazione eccede l’ammontare massimo fruibile, anche tenendo conto di precedenti utilizzi, il modello F24 è scartato.

## INDICAZIONE DEL CREDITO D’IMPOSTA NELLA DICHIARAZIONE

Il credito d’imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del *pro rata* delle spese generali di cui all’art. 109, comma 5 del TUIR (art. 19, comma 6 del D.L. n. 73/2021).

Il credito d’imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi. Nei righi RS112A (per le società di capitali), RS44 (per le società di persone) e RS36 (per le persone fisiche) dei modelli REDDITI 2022 sono, infatti, presenti appositi campi dove devono essere indicati, tra gli altri, dati quali:

- il credito potenziale;
- il credito spettante (riconosciuto dall’Agenzia delle Entrate);
- il credito d’imposta utilizzato in compensazione nel modello F24 entro la data di presentazione della dichiarazione.

# Dismissione di beni ammortizzabili dal punto di vista contabile



A cura di Federico Dal Bosco

**Si esaminano le implicazioni contabili derivanti dalla dismissione di beni strumentali all'interno di un'impresa, prima nel caso della vendita, poi nel caso di distruzione/eliminazione del bene dal processo produttivo, sia essa involontaria o volontaria.**

Nell'ambito della vita aziendale, è inevitabile che si verifichi nel tempo la dismissione dei beni strumentali, ossia l'estromissione di uno o più cespiti per il venir meno della loro capacità di partecipare al processo produttivo (per obsolescenza, guasto, incidenti, fenomeni naturali ecc.), oppure a volte, molto più semplicemente, per la decisione/volontà/opportunità di procedere alla sua vendita.

Spesso, infatti, la dismissione avviene attraverso l'"alienazione", ossia il bene viene ceduto a terzi, con documentazione dell'operazione attraverso l'emissione di una fattura per cessione di bene usato.

Altre volte invece si ha un'"eliminazione" del bene, che può realizzarsi:

- a) volontariamente, sotto forma di distruzione, in presenza di beni di valore di realizzo praticamente nullo (spesso perché ormai superati dal punto di vista tecnologico o irrimediabilmente guasti), per i quali si ritiene che sia molto difficile, se non quasi impossibile, procedere a una vendita a terzi;
- b) involontariamente, sotto forma di eventi indipendenti ed estranee alla gestione aziendale: si pensi ai furti, oppure agli incendi, oppure a calamità naturali (fulmini, terremoti, inondazioni ecc.) di portata tale da determinare di colpo la perdita di utilità del bene.

In entrambi i casi la normativa fiscale impone regole ben precise per come documentare validamente l'eliminazione del bene.

## LA VENDITA DI BENI STRUMENTALI

In caso di alienazione, l'azienda vende a terzi un cespite, e come anticipato procede all'emissione di una fattura (codificata come TD26 "Cessione di beni ammortizzabili e per passaggi interni – art. 36 D.P.R. n. 633/1972) nell'ambito della fatturazione elettronica).

Prima di procedere alla contabilizzazione delle operazioni riguardanti la cessione di beni strumentali, risulta necessario determinare l'eventuale plusvalenza o minusvalenza che potrebbe emergere dalla vendita.

In particolare, si deve confrontare:

il **prezzo di cessione** (senza Iva) e il **valore netto contabile** (ossia il valore residuo ammortizzabile del bene, determinabile come differenza tra valore di iscrizione in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti).

Qualora:

- il prezzo di cessione > valore netto contabile → si ha una Plusvalenza (ricavo)
- il prezzo di cessione < valore netto contabile → si ha una Minusvalenza (costo)
- il prezzo di cessione = valore netto contabile → né Plusvalenza né Minusvalenza.

Detto questo dobbiamo distinguere due possibili fattispecie:

- 1) cessione di bene completamente ammortizzato;
- 2) cessione di bene non ancora completamente ammortizzato.

Nel caso di **cessione di un bene interamente ammortizzato**, ossia per il quale il processo di ammortamento sia concluso ed il suo valore netto contabile sia quindi pari a zero, dovremo:

- a) procedere allo storno del fondo di ammortamento al rispettivo conto del bene in questione;
- b) rilevare una plusvalenza, ossia un componente positivo di reddito, per l'importo di prezzo, al netto dell'Iva indicata in fattura; nel momento in cui, infatti, il bene è completamente ammortizzato, qualsiasi importo si riesca a ottenere dalla sua vendita costituisce un ricavo denominato plusvalenza (per inciso, imponibile a livello fiscale).

*Esempio*

*Alfa Srl ha iscritto in contabilità un macchinario di costo storico di 50.000 Euro, completamente ammortizzato.*

*In data 31 gennaio 2022 emette fattura di vendita a cliente per 3.000 Euro più Iva.*

*Considerato che il bene risulta completamente ammortizzato, dal confronto tra il prezzo di cessione e il valore netto contabile, si ottiene che Alfa consegue una plusvalenza pari all'intero corrispettivo di cessione, e quindi a 3.000 Euro.*

*Dal punto di vista contabile, Alfa rileverà in data 31 gennaio 2022 lo storno del fondo di ammortamento al rispettivo conto:*

Fondo amm.to macchinario	A	Macchinari	50.000	
<i>e quindi l'emersione della plusvalenza:</i>				
Crediti Vs Clienti	A	Diversi	3.660	
		Iva a debito		660
		Plusvalenza alienazione cesp.		3.000

Nel caso invece di cessione di bene ammortizzabile **non completamente ammortizzato** al momento della sua vendita, si dovrà:

- ai sensi dell'OIC 16, calcolare l'ammortamento relativo alla frazione di esercizio nel quale il cespite è stato impiegato; a livello fiscale tale ammortamento, calcolato secondo il criterio *pro rata temporis* (ossia rapportando la quota intera annua di ammortamento ai giorni effettivi di possesso prima dell'eliminazione), risulta deducibile come affermato nella R.M. 41/E/2002;
- stornare il fondo di ammortamento al rispettivo conto del bene in questione;
- infine, rilevare, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza, dal citato confronto tra prezzo di cessione e valore netto contabile.

*Esempio*

*Alfa Srl ha iscritto in contabilità un autocarro di costo storico di 20.000 Euro, per il quale sono stati operati ammortamenti per 10.000 Euro.*

*In data 31 marzo 2022 emette fattura di vendita a cliente per 4.000 Euro più Iva.*

- a) *In primo luogo, si procede a calcolare e imputare la quota di ammortamento relativa al periodo 1° gennaio 2022 – 31 marzo 2022, che supponiamo essere pari a 1.000 Euro:*

Quota ammort. Autocarri	A	Fondo amm.to autocarri	1.000,00
-------------------------	---	------------------------	----------

*Il valore del fondo ammortamento, in forza di questa imputazione, diviene pari a 11.000 Euro;*

- b) *in secondo luogo, si procede sempre in data 31 marzo alla rilevazione della fattura di vendita, operando lo storno del fondo di ammortamento al rispettivo conto patrimoniale del bene in questione; dal confronto tra prezzo di cessione e valore netto contabile si ricava l'emersione di una minusvalenza, data dalla differenza tra 9.000 Euro (valore netto contabile) e 4.000 Euro di prezzo di cessione:*

<i>Diversi</i>	<i>A</i>	<i>Diversi</i>	
<i>Cred. Vs Clienti</i>			<i>4.880</i>
		<i>Iva a debito</i>	<i>880</i>
		<i>Autocarri</i>	<i>20.000</i>
<i>Fondo amm.to autocarri</i>			<i>11.000</i>
<i>Minusvalenza alienazione cesp.</i>			<i>5.000</i>

Giova da ultimo una precisazione a livello di bilancio relativamente ai soli cespiti per i quali l'azienda matura preventivamente e per tempo la decisione di destinarli alla vendita, e che sia altamente probabile la cessione e in tempi rapidi; siamo quindi in presenza di una volontà ben definita di procedere alla cessione, e che emerge preventivamente con congruo anticipo.

In tal caso l'OIC 16 stabilisce che debbano essere riclassificati nell'attivo circolante di bilancio (e quindi non più nelle immobilizzazioni materiali), non siano più quindi soggetti ad ammortamento, e che siano valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dal mercato.

## LA DISTRUZIONE DEI BENI STRUMENTALI

Dal punto di vista contabile, nel momento in cui si verifica la "distruzione" di un bene strumentale, siamo nuovamente nella situazione in cui dobbiamo andare a gestire il conto relativo al bene, e il connesso conto di fondo di ammortamento.

Qualora il bene sia **interamente ammortizzato**, in contabilità dovremo procedere allo storno del fondo di ammortamento al rispettivo conto del bene in questione, e non si avrà emersione di alcuna minusvalenza o altro costo.

### Esempio

*Alfa Srl ha iscritto in contabilità un personal computer di costo storico di 900 Euro, completamente ammortizzato.*

*In data 8 febbraio 2022 rileva l'eliminazione del pc a causa di un fulmine.*

*Si dovrà operare questa scrittura in data 8 febbraio 2022:*

*Fondo macchine ufficio elettr. A Macchine Ufficio Elettr. 900,00*

*In questo modo, attraverso lo storno, si azzerano entrambe le poste di bilancio.*

Nel caso invece di bene ammortizzabile **non completamente ammortizzato** al momento della sua eliminazione, si dovrà:

- come visto per il caso della cessione, ai sensi dell'OIC 16, calcolare l'ammortamento relativo alla frazione di esercizio nel quale il cespite è stato impiegato;
- stornare il fondo di ammortamento al rispettivo conto del bene in questione;
- infine rilevare, per la parte di valore residuo del bene non ancora ammortizzato, un costo sottoforma di insussistenza passiva.

### Esempio

*Ipotizziamo questa volta che Alfa Srl abbia iscritto in contabilità un personal computer di costo storico di 900 Euro, ammortizzato solo per il valore di 270 Euro, con quindi un residuo ammortizzabile di 630 Euro.*

*In data 1° maggio 2022 rileva l'eliminazione del pc a causa di un furto di beni aziendali.*

*Avremo i seguenti passaggi contabili:*

- a) rilevazione dell'ammortamento per il periodo 1° gennaio – 1° maggio, in data 1° maggio, che per semplicità consideriamo essere pari a 1/3 della quota annua intera di importo 180 Euro, e quindi pari a 60 Euro:

Quota ammort. macchine ufficio eletr. A Fondo amm.to macchine ufficio eletr. 60,00

In seguito a questa scrittura il valore del fondo ammortamento aumenta da 270 Euro a 330 Euro.

- b) storno del fondo di ammortamento al rispettivo conto patrimoniale del bene in questione, sempre in data di realizzazione dell'evento che ha comportato la fuoriuscita del bene, e quindi 1° maggio 2022:

Fondo amm.to macchine ufficio eletr. A Macchine Ufficio Eletr. 330,00

In seguito a questa scrittura il conto fondo ammortamento è azzerato.

- c) infine rilevare la quota residua ammortizzabile (pari a 570 Euro, ossia alla differenza tra il costo storico iscritto a bilancio, 900 Euro, e il valore del fondo ammortamento, 330 Euro) sotto forma di costo, e più precisamente come "insussistenza passiva":

Insussistenza passiva A Macchine Ufficio Eletr. 570,00

Da ultimo si fa presente che spesso, connesso a una perdita involontaria di beni (per furto, incendio, distruzione da eventi naturali) vi è l'incasso di un eventuale indennizzo assicurativo, in forza della stipula di un precedente contratto di assicurazione volto a tutelare l'azienda dal verificarsi di simili eventi.

In tal caso si dovrà procedere a rilevare in contabilità l'incasso dell'indennizzo in Banca C/c, con contropartita in avere di un componente positivo di reddito sotto forma di sopravvenienza attiva.

## CENNI RELATIVAMENTE ALLA PROCEDURA DI DOCUMENTAZIONE FISCALE DELLA DISTRUZIONE DEI BENI

Come accennato, dal punto di vista fiscale si deve osservare una rigorosa procedura per documentare a norma di legge l'eliminazione di beni ammortizzabili, necessaria per **vincere la presunzione di cessione del D.P.R. n. 441/97**, secondo la quale si presumono ceduti i beni acquistati/prodotti dall'azienda che non si trovano nei luoghi in cui viene svolta l'attività.

Senza pretesa di esaustività, si segnala:

- la perdita del bene a seguito di avvenimenti indipendenti dalla volontà del soggetto, come ad esempio furti, incendi, crolli, alluvioni, ecc., deve essere provata da idonea documentazione fornita da organo della pubblica amministrazione (quali potrebbero essere Carabinieri, Vigili del Fuoco, ecc.), oppure da dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (resa ai sensi D.P.R. n. 445/00, art. 47), da rendersi entro 30 giorni dal momento del verificarsi dell'evento o da quello in cui il contribuente ne ha avuta conoscenza;
- in caso di distruzione volontaria di beni, o trasformazione in beni di altro tipo e di più modesto valore economico, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 441/97, l'impresa deve porre in essere la procedura prevista dalla circolare n. 193/E del 23 luglio 1998, e quindi sostanzialmente deve inviare un'apposita comunicazione preventiva all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e al Comando della Guardia di Finanza del luogo in cui avvengono le operazioni di distruzione dei beni.
- Sempre nell'ambito della distruzione volontaria, fino al costo di 10.000 Euro di beni distrutti (D.L. n. 70/2011 convertito in L. n. 106/2011 ha innalzato il precedente limite di costo dei beni fissato in 5.164 Euro), l'impresa può avvalersi dell'autocertificazione per la verbalizzazione delle operazioni di distruzione; oltre il valore di 10.000 Euro serve che verbale di distruzione sia redatto da pubblici funzionari, dal personale della Guardia di Finanza o da un notaio.

# Sospensione degli ammortamenti possibile anche per il 2021



A cura di Gerardo Sarcina

**Con il decreto “Milleproroghe” per l’anno 2022 è stata prorogata la facoltà di sospensione degli ammortamenti ai fini civilistici, a favore sia delle società che hanno già usufruito della norma per l’anno 2020 e che possono applicarla anche per l’anno 2021, sia per i soggetti che, pur non avendone usufruito nel periodo precedente, decidono di avvalersene per l’anno 2021.**

## INTRODUZIONE

Gli artt. 2423 e seguenti del Codice Civile disciplinano le modalità di redazione del bilancio di esercizio delle società di capitali, in particolare l’art. 2426, che dispone riguardo ai criteri di valutazione da utilizzare nell’inserimento delle poste di bilancio.

In tema di ammortamento dei beni a fecondità ripetuta, l’imputazione annua delle quote deve tener conto del principio di sistematicità che impone la sua applicazione ogni anno, fino all’esaurimento della sua vita utile ed «... *Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa...*».

L’art. 60 comma 7-*bis* e seguenti della del D.L. n.104 del 2020, convertito con la L. n. 126/2020, hanno disposto la possibilità di sospendere l’imputazione annua delle quote di ammortamento, dapprima per il solo anno 2020 e successivamente, anche per il 2021.

Sono destinatarie della norma anche le società tenute al bilancio abbreviato e le microimprese di cui all’art. 2435-*ter* del C.C..

Con il decreto c.d. “Milleproroghe” 2022, è stata estesa la facoltà di derogare al principio di sistematicità degli ammortamenti di beni materiali ed immateriali, di cui all’art. 2626, comma 1 punto 2, già disposta per i bilanci redatti per l’anno al 2020 anche per l’anno 2021, permettendo alle società che adottano i principi contabili nazionali OIC nella redazione dei bilanci di non procedere all’imputazione delle quote annue di ammortamento dei cespiti, o di imputarle in misura anche inferiore al 100 % della quota prevista, sulla base del presupposto di attutire gli effetti negativi generati dal mancato utilizzo e/o sfruttamento a regime dei cespiti aziendali a causa della “pandemia”.

Il complesso normativo permette di non imputare la quota di ammortamento annua di singoli cespiti aziendali, di gruppi di cespiti o individuati per voce di bilancio (come avallato dal documento interpretativo n. 9 OIC di aprile 2021) e/o di imputare agli stessi una percentuale di ammortamento inferiore al 100%.

La norma di cui alla L. n. 126/2020, art. 1, comma 1 rimodulata, destinata ad incidere inizialmente sui bilanci del 2020, ha trovato giustificazione poiché, seguendo le principali correnti di pensiero ragionieristico, se da un lato non ha permesso di sfruttare al massimo il potenziale produttivo del bene ammortizzabile, di conseguenza determinando un minor logorio fisico dovuto alla sospensione della produzione (in particolare per i beni ammortizzabili materiali) prolungando di fatto la vita utile del cespite, dall'altro, seguendo l'altra corrente di pensiero, ha prolungato il periodo necessario per destinare in bilancio risorse economiche (accantonate pro quota, annualmente) per la sostituzione del bene con un bene simile al termine del suo ciclo produttivo.

La premessa fatta riveste particolare importanza poiché la descrizione in nota integrativa diviene elemento essenziale sia per giustificare le ragioni che hanno indotto l'impresa ad avvalersi della facoltà di sospensione degli ammortamenti, per i periodi d'imposta individuati dalle norme e modalità con cui sono state individuate eventuali percentuali di ammortamento della quota, sia l'impatto che questa variazione produce sui risultati economici.

La conseguenza che ne deriva con la sospensione è uno "scivolamento" verso gli anni successivi delle quote di ammortamento, ai fini civilistici.

Da un punto di vista operativo la norma dispone al comma 7-ter che, in caso di sospensione dell'ammortamento, si proceda con il **rilevamento in contabilità di una riserva indisponibile fra le voci del patrimonio netto**.

In contropartita della riserva indisponibile è possibile utilizzare una quota di "utili maturati nell'esercizio" o, in assenza di utile dell'esercizio, utilizzare "riserve disponibili", oppure in mancanza di entrambi, l'utilizzo di un conto transitorio riferito a "utili di futura maturazione", pari alla riserva indisponibile accesa e corrispondente al valore della quota di ammortamento sospeso.

La riserva indisponibile si giustifica per finalità di tutela del patrimonio societario, quale elemento di garanzia per creditori e soggetti terzi, affinché non vengano distribuiti utili non realmente conseguiti.

### **ESEMPIO**

Per semplicità espositiva, si consideri un cespite del valore di € 10.000 ammortizzabile in 5 anni, acquistato nel 2018.

Termine ordinario ammortamento periodo 2022.

Tenuto conto che la società non si è avvalsa della sospensione nel periodo 2020, si avrà al 31 dicembre 2020 la seguente situazione:

Costo storico: € 10.000,00

Quota di ammortamento annuo: € 2.000,00

F. Ammortamento al 31/12/2020: € 6.000,00

Residuo da ammortizzare € 4.000,00

### **Sospensione dell'intera quota annua degli ammortamenti**

Supponendo che per l'esercizio 2021 la società abbia:

a) sospeso l'intera quota annua di ammortamento, in partita doppia si rileverà la seguente registrazione:

dare	Avere		
Utile dell'esercizio	a	Riserva indisponibile ex D.L. 104/ 2021	€ 2.000,00 *

**Sospensione di una percentuale inferiore al 100 % della quota annua degli ammortamenti**

b) in alternativa, qualora ritenesse opportuno ammortizzare il 75 % della quota annua di ammortamento del cespite, rileverebbe in contabilità:

dare		Avere		
Utile dell'esercizio	a	Riserva indisponibile ex D.L.104/ 2021		€ 500,00 *
ammortamento cespite x	a	Fondo ammortamento cespite x		€ 1.500,00

\* *Come avremo modo di precisare più avanti, si dovrà tener conto della fiscalità differita che si genererebbe qualora ci fosse un utile da sottoporre a imposte dell'esercizio.*

L'ipotesi sopra esposta, prevede la formazione di un utile d'esercizio a fine anno ma è probabile che l'operazione venga posta in essere al fine di ridurre una perdita di esercizio.

In tal caso, se la sospensione degli ammortamenti non fosse sufficiente ad abbattere la perdita d'esercizio o in assenza di utile, la norma impone di utilizzare in contropartita della riserva indisponibile o «...riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili... (o) in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi. ...».

c) Richiamando gli esempi precedenti, si supponga al 31 dicembre 2021:

ammortamenti sospesi € 2.000,00;  
 utile accantonato 2018 € 1.500,00;

utili futuri € 500,00 vincolati (allineandosi a quanto previsto dal principio contabile OIC 12, punto 15 «...L'articolo 2423-ter, comma 3, del codice civile prevede che "devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcune di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425". L'obbligo di aggiungere nuove voci non è limitato a livello delle voci precedute da numeri arabi; pertanto, esso potrebbe riguardare anche le sottoclassi di voci precedute da numeri romani o le classi contrassegnate da lettere maiuscole. Tenuto conto dell'analiticità degli schemi obbligatori del bilancio e dell'inserimento negli schemi di voci di chiusura, la necessità di aggiungere voci non previste dagli schemi si dovrebbe presentare di rado....»)

in P.D.:

dare		Avere		
DIVERSI		Riserva indisponibile ex D.L.104/ 2021		2.000,00
Utile dell'esercizio 2018	a		1.500,00	€ 1.500,00
utili futuri vincolati ex D.L. 104/21	a		500,00	

Come detto in precedenza, se si considera che la sospensione degli ammortamenti genera uno "slittamento" verso il futuro degli ammortamenti, nell'esercizio 2022, in caso di utile, si andrebbe a rilevare normalmente, l'utile di esercizio con l'azzeramento del conto "utili futuri accantonati" e rilevato nel 2021, in assenza di ulteriori proroghe della norma in esame.

Infine, in relazione allo "slittamento" degli ammortamenti, richiamando il nostro esempio, si avrebbe (ipotizzando una sospensione al 100% nel 2021, esercizio in perdita) nel periodo 2023:

situazione contabile al 31/12/2022:

costo storico 10.000,00

fondo ammortamento 8.000,00 tenuto conto del "salto" di 1 anno.

### L'INCIDENZA DELLE IMPOSTE DIFFERITE IN BILANCIO

L'omessa imputazione in contabilità delle quote di ammortamento non permette di tenerne conto ai fini della determinazione del reddito d'esercizio.

Al fine di non rendere meno efficace l'intervento a sostegno delle imprese, si è data facoltà (concesso nell'interesse delle società), di apportare una variazione in diminuzione del risultato economico di esercizio ai fini della tassazione del reddito d'impresa.

La facoltà di apportare variazioni in diminuzione ai fini della determinazione del reddito, nonostante gli ammortamenti non risultino in bilancio, amplifica gli effetti della sospensione, poiché determina una minore base imponibile ai fini IRES ed IRAP.

Nella risposta quesito n. 66 del 3 febbraio 2022 è stato precisato che la facoltà riguarda la quota di ammortamento non contabilizzata ed è pari al valore deducibile previsto ai fini fiscali, seguendo il disposto di cui agli articoli citati.

La sospensione delle quote di ammortamento in contabilità e di conseguenza nel bilancio, determina un risultato di esercizio diverso dal reddito d'impresa e privo dell'incidenza delle stesse.

Infatti, l'ammortamento dei cespiti sulla base di quanto disposto dagli artt. 102 e 102 *bis* e 103 del TUIR, può generare delle differenze di imputazione della quota deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa, rispetto ai criteri di imputazione delle quote disposti dalla normativa civilistica che permettono di calcolare l'utile di esercizio.

Da non dimenticare che se il comma 5-*septies* del D.L. n. 60 dispone che è facoltà (ed interesse) del redattore del bilancio inserire una variazione in diminuzione del risultato di esercizio pari alla quota sospesa degli ammortamenti, è necessario eliminare la differenza temporanea generata al termine del periodo di ammortamento determinato fiscalmente.

Con la sospensione degli ammortamenti è emerso un risultato "temporaneamente bugiardo" poiché il bilancio non rileva valori da imputare a costo che in futuro saranno richiamati a tassazione.

### CALCOLO DELLE IMPOSTE DIFFERITE

Considerato che il risultato di impresa è sottoposto a tassazione, in caso di società di capitali, per IRES (24%) ed IRAP (3,9%), la società che effettua una variazione in diminuzione, si ritrova a dover rilevare un'imposta differita, generata da imposte che pur essendo di competenza dell'esercizio sono rinviate ad esercizi futuri, cioè imposte che (in questo caso in virtù di un intervento normativo agevolativo di carattere eccezionale) saranno pagate in esercizi successivi (principio contabile OIC 25 punto 14).

Contabilmente, l'imposta differita rilevata va ad abbattere l'accantonamento a riserva indisponibile di cui si è parlato nei precedenti paragrafi.

Richiamato il precedente esempio in cui si rilevava un ammortamento sospeso di € 2.000,00, si determina un'imposta differita di € 2.000,00 x (24 + 3,9) % = € 558,00;

Contabilmente si rileva dapprima l'imposta differita, assumendo in contropartita il relativo fondo:

dare		Avere	
imposte differite	a	Fondo imposte differite	558,00

Se si confronta:

- A. l'accantonamento a riserva indisponibile di cui al presente caso (con esercizio della facoltà di variazione in diminuzione del reddito d'impresa in dichiarazione);
- B. l'accantonamento a riserva indisponibile senza esercizio della stessa facoltà;

Nel caso A l'importo da accantonare a riserva indisponibile è pari all'ammortamento sospeso al netto delle imposte calcolate ai fini fiscali € (2.000,00 – 558,00) = € 1.442,00

Nel caso B, la riserva indisponibile è pari ad € 2.000,00.

Si confrontano le scritture in P.D.:

Caso A

dare		Avere		
Utile dell'esercizio	a	Riserva indisponibile ex D.L.104/ 2021		1.442,00

Caso B

dare		Avere		
Utile dell'esercizio	a	Riserva indisponibile ex D.L.104/ 2021		2.000,00

Con la conseguenza che nel primo caso la riserva indisponibile che si crea è minore.

### ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

In dichiarazione dei redditi ci ritroveremo a dover compilare i quadri RF ed RV del fascicolo 3, in caso di rilevazione della variazione in diminuzione.

Infatti, seguendo la modulistica predisposta per le dichiarazioni dei redditi, società di capitali per l'anno 2021, nel quadro RF al rigo 55, con codice 81, si va ad indicare il valore delle quote di ammortamento sospese ed allo stesso modo si procede per l'IRAP.

Riprendendo i nostri esempi precedenti:

Variazione in diminuzione del risultato di esercizio ai fini della determinazione del reddito d'impresa:

RF55 Altre variazioni in diminuzione	81	2	2000	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38		,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44		,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50		,00	51	52	,00	53	54	,00	
									55		,00

Variazione in diminuzione del valore della produzione:

	15	2	2000	,00	4	4	,00	5	6	,00	
IC57	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
Altre	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
variazioni	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
in	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
diminuzione	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	
IC58	Totale variazioni in diminuzione									37	,00

Inoltre, sorge l'obbligo di inserire in dichiarazione gli elementi che hanno generato il disallineamento fra valori civilistici indicati in bilancio e valori fiscali.

SEZIONE I Riconciliazione dati di bilancio e fiscali	Tipo di beni/Voce di bilancio		Causa		IAS/D.lgs. 139/2015	Valore precedente						
	1 ammortamento immobilizzazioni materiali		5		3	4 ,00						
	RV1	Valore contabile	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	9	Valore di realizzo
			4.000	,00	,00	,00	,00	4.000	,00	,00	,00	
	Valore fiscale	10	Valore iniziale	11	Incrementi	12	Decrementi	13	Valore finale	14		
		4.000	,00	,00	,00	2.000	,00	2.000	,00			

## RIALLINEAMENTO DELLE DIFFERENZE TEMPORANEE

Terminato l'ammortamento fiscale in pendenza dell'ultimo periodo di ammortamento civilisticamente in essere, è necessario operare una variazione in aumento in dichiarazione pari al valore dell'ultima quota di costo da imputare in bilancio.

Richiamato quanto detto in precedenza, supponendo che l'ammortamento originariamente si concludesse nel 2022, è necessario rettificare il risultato del 2023 con:

- una variazione in aumento in dichiarazione;
- storno della riserva indisponibile;
- ripristino della quota di utile a suo tempo accantonata "in garanzia".

Anno 2022 + 1

dare	Avere		
Riserva indisponibile ex D.L. 104/ 2021	a Utile dell'esercizio 2021 *		2.000,00
ammortamento cespite	A fondo ammortamento cespite		2.000,00

\* senza tener conto delle imposte come già precisato sopra.

## IN CASO DI ULTIMO ANNO DI AMMORTAMENTO FISCALE NEL 2020

Si precisa che, nel caso specifico del bilancio in corso di redazione per l'anno 2021, con relative dichiarazioni da predisporre per lo stesso anno, qualora ci fossero società che hanno usufruito della sospensione degli ammortamenti per l'anno 2020, ed avessero ultimato l'ammortamento del cespite ai fini fiscali, nell'anno 2021, dopo aver effettuato, specularmente in contabilità i rilevamenti e le scritture in P.D., al fine di rilevare le quote di ammortamento sospese nell'esercizio precedente, è necessario sterilizzare il "doppio binario" in essere, fra civilistico (ultima quota sospesa) e fiscale (ammortamento completato), attraverso l'inserimento in dichiarazione di una variazione in aumento pari allo stesso valore indicato per la sospensione operata nell'anno precedente.

RF31 Altre variazioni in aumento	67	2	2000	,00	3	4	,00	5	6	,00	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	55	,00
---	----	---	------	-----	---	---	-----	---	---	-----	---	---	-----	---	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	-----

Il quadro RV in questo caso non va compilato poiché questo prospetto di raccordo va utilizzato solo per esporre i disallineamenti civilistici e fiscali in essere, che a seguito della variazione in aumento operata ai fini fiscali non sussiste più.

IC51 Altre variazioni in aumento	99	2	2000	,00	3	4	,00	5	6	,00	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	19	,00
																			IC52	Totale variazioni in aumento	,00									

Si precisa che alla data in cui si scrive le istruzioni IRAP non prevedono un codice specifico per la variazione in aumento da indicare in dichiarazione e quindi si utilizza in questa sede il codice 99 (Altre variazioni in aumento non espressamente indicate).

# I fondi rischi e oneri



A cura di **Federico Dal Bosco**

Ogni anno, in sede di redazione del bilancio di esercizio, il redattore deve valutare attentamente l'eventualità di imputare accantonamenti ai fondi rischi e oneri, per far fronte a perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali, però, alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'importo o la data in cui il rischio diverrà certo e definito.

Si esaminano di seguito le caratteristiche civilistiche e contabili, con esempi, dei fondi per rischi e oneri di cui alla voce 4 della macro classe B.2 di Stato Patrimoniale ("Altri"), con anche un cenno circa il loro trattamento fiscale.

## COSA SI IMPUTA AI FONDI RISCHI E AI FONDI PER ONERI

Nelle passività dello stato patrimoniale si trova la macroclasse B) Fondi per rischi e oneri, suddivisa in 4 voci:

- 1) *per trattamento di quiescenza e obblighi simili;*
- 2) *per imposte, anche differite;*
- 3) *strumenti finanziari derivati passivi;*
- 4) *altri.*

Nel presente scritto concentriamo la nostra attenzione ai fondi della voce "4) Altri", e quindi a quelli che non sono relativi al trattamento di quiescenza, alle imposte e agli strumenti finanziari derivati passivi.

Dal punto di vista contabile il documento di riferimento è l'OIC 31, denominato "Fondi per rischi e oneri e Trattamento di Fine Rapporto".

Gli accantonamenti a tali fondi sono destinati solo a coprire perdite o debiti di:

- natura determinata,
- di esistenza certa o probabile,
- dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data della sopravvenienza.

Siamo quindi in presenza di passività diverse dai "debiti" (macro classe D dello stato patrimoniale), che invece rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa.

Più in dettaglio, dobbiamo distinguere gli accantonamenti ai:

1) **fondi rischi**, che accolgono accantonamenti, registrati solitamente in contropartita a Conto Economico alla voce B.12) Accantonamenti per rischi, per passività di natura determinata la cui esistenza è solo probabile; si tratta quindi, come anticipato, di passività "potenziali", legate a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza legato al verificarsi o meno di uno o più eventi nel futuro.

In questo ambito vi rientrano, a titolo esemplificativo, i fondi relativi:

- alle cause in corso;
- per possibili future contestazioni da parte di terzi;
- per garanzie prestate
- per rischi derivanti da crediti ceduti.

2) **fondi per oneri**, che accolgono accantonamenti, registrati in contropartita a conto economico alla voce B.13) Altri Accantonamenti, **per passività certe, e per le quali vi è indeterminatezza circa l'ammontare o la data di estinzione**, che richiede una loro stima/previsione; sono quindi situazioni che rimandano a passività già note alla

data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

I fondi per oneri sono classificati in specifiche casistiche quali:

- fondi per garanzia prodotti;
- fondi manutenzione ciclica;
- fondi manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in affitto;
- fondi per operazioni e concorsi a premio;
- fondi per resi di prodotti;
- fondi recupero ambientale;
- fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
- fondi per contratti onerosi.

Operativamente, per queste passività potenziali, il redattore di bilancio deve:

- 1) identificare, in base agli elementi di cui si dispone, se tale potenzialità si possa definire come “probabile”, “possibile”, o “remota, ricordando che secondo l’OIC 31 si distinguono gli eventi relativi a un’impresa in base al grado di accadimento in:
  - eventi **probabili** quando il loro accadimento è ritenuto verosimile, e più del suo contrario (ossia del loro non verificarsi) → in tal caso vi è obbligo di darne informazione in bilancio, mediante l’accantonamento ai fondi;
  - eventi **possibili**; la loro manifestazione discende da circostanze che possono verificarsi o meno (in altre parole abbiamo un grado di accadimento inferiore a quello probabile) → per simili casistiche si deve dare almeno informazione in nota integrativa;
  - eventi **remoti**; scarse possibilità di verificarsi (grado di accadimento più basso di quelli probabili e possibili, come afferma l’OIC 31 “*potrà accadere solo in situazioni eccezionali*”) → in tal caso si deve valutare se dare un’eventuale informazione in nota integrativa;
- 2) quantificare il valore relativo a questa passività ai fini dell’accantonamento al fondo, o in subordine nell’informativa da rendere in nota integrativa;
- 3) una volta noto il grado di accadimento dell’evento, e quantificato l’importo correlato, procedere alla rilevazione contabile in bilancio, considerando che ai sensi dei principi OIC, gli accantonamenti per fondi rischi e oneri devono essere classificati per natura e quindi iscritti nelle pertinenti classi B, C o D del conto economico (ad esempio nei costi per servizi o tra gli oneri finanziari); solo qualora non si riesca a correlare la natura dell’accantonamento ad una specifica voce del conto economico, l’importo deve essere iscritto delle voci B.12 “accantonamenti per rischi” e B.13 “altri accantonamenti”;
- 4) dovrà poi dare adeguata informativa in nota integrativa della composizione della voce “altri fondi”, e delle passività potenziali ad esso sottostanti;
- 5) da ultimo, essendo fondi derivanti da stime e congetture, si dovrà procedere ogni anno al loro aggiornamento e revisione in fase di chiusura bilancio;

Si ricorda che la rilevazione degli accantonamenti ai fondi, nei casi previsti, non è assolutamente facoltativa, ma deriva da specifica previsione del codice civile, ai sensi dell’articolo 2424-bis, comma 3 del codice civile, che afferma:

*«Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell’esercizio sono indeterminati o l’ammontare o la data di sopravvenienza...»*

ed è pertanto da ritenersi obbligatoria nel momento in cui se ne verificano le condizioni.

Indubbiamente, dal punto di vista del risultato di bilancio, gli accantonamenti ai fondi, in qualità di operazioni contabili di imputazione di costi, comportano la riduzione dell’utile oppure l’emersione di una perdita di esercizio, con inevitabili ricadute dal punto di vista della valutazione reddituale dell’impresa (si pensi al conseguente peggioramento nella valutazione di merito creditizio che può operare un istituto bancario).

Il redattore di bilancio deve però prestare sempre grande attenzione a queste poste di bilancio, in quanto la mancata rilevazione di accantonamenti a fondi rischi e per oneri in situazioni che lo richiedono, possono comportare, in presenza di suo specifico, a fattispecie di falso in bilancio, penalmente punite e sanzionate (reclusione da 1

a 5 anni per chi consapevolmente espone fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero ovvero omettono fatti materiali rilevanti «*in modo concretamente idoneo a indurre altri in errore*»).

### IL PROCESSO DI STIMA DELL'ACCANTONAMENTO

L'importo da accantonare deriva quindi da **un'attenta valutazione** del redattore di bilancio, il quale deve operare la migliore stima di costi alla data del bilancio.

Ad esempio dovrà cercare di prevedere anche le possibili spese accessorie legate alla passività in questione (si pensi ad esempio alle eventuali spese legali legate alle cause in corso); oppure, in presenza di polizze assicurative a copertura di passività potenziali, nella stima dei fondi si tiene conto di eventuali rimborsi assicurativi qualora si ritenga che in caso di soccombenza il risarcimento sia ragionevolmente certo.

Il processo di stima di un fondo può richiedere particolari conoscenze ed esperienze ai fini della misurazione dei relativi oneri da fronteggiare con la costituzione del fondo.

L'OIC 31 prevede che tra gli elementi utili per la valutazione complessiva della congruità del fondo, nell'ottica di poter disporre di tutti quegli altri elementi pertinenti che consentono di effettuare una stima ragionevolmente attendibile, potrà rendersi necessario:

- conseguire specifiche conoscenze della situazione di rischio ed incertezza in essere;
- elaborare statistiche e serie storiche di accadimento per casi simili;
- acquisire il supporto di pareri di consulenti esterni (ad esempio, pareri legali per una stima dell'esito della causa in situazioni di contenzioso in corso).

### IL MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO DEI FONDI A LIVELLO CONTABILE

Gli accantonamenti ai fondi sono iscritti nel rispetto del principio di competenza economica a fronte di somme che si prevede dovranno essere in un tempo futuro, successivo all'esercizio contabile in questione, nel momento in cui l'obbligazione dovrà essere soddisfatta.

Ricordiamo il meccanismo di funzionamento contabile dei fondi: gli accantonamenti ai fondi sono rilevati solitamente in sede di scritture di assestamento dell'esercizio in cui si è manifestato l'evento causante le future uscite attese, attraverso la stima del componente negativo di reddito che si prevede che l'impresa dovrà sostenere, con contropartita contabile il fondo, entrambi appositamente specificati nella loro denominazione.

Nel momento in cui l'evento temuto o atteso si manifesterà causando la relativa uscita di denaro o comunque la iscrizione come debito (come detto da intendersi "passività di natura determinata ed esistenza certa"), si procederà allo storno del fondo.

In questo modo, la manifestazione dell'evento non incide più a livello reddituale avendo già imputato il costo al conto economico dell'anno di accantonamento, e nell'anno di accadimento si ha copertura contabile totale/parziale da parte del fondo.

Qualora quanto accantonato negli anni precedenti, al manifestarsi dell'evento atteso, dovesse risultare eccedente all'effettivo esborso, si dovrà rilevare un componente positivo di reddito sotto forma di sopravvenienza attiva; al contrario, in caso di accantonamento inferiore, si avrà un ulteriore componente negativo da contabilizzare nell'anno di accadimento.

### ESEMPI DI REGISTRAZIONE CONTABILE

- Alfa Srl ha in corso, alla data del 31 dicembre 2021, una causa civile in corso; prevedendo un esito negativo della stessa, dopo un confronto con il legale, la società decide di accantonare a bilancio un importo di 5.000 Euro, cifra ritenuta congrua ed attendibile.

In contabilità si rileva in data 31 dicembre 2021:

Accantonamento cause in corso	5.000	
Fondo accant.rischi cause in corso		5.000

- Nel corso del 2022, Alfa soccombe nella causa sopra citata, ed è condannata a corrispondere alla controparte una somma risarcitoria pari a 6.000 Euro, e quindi superiore a quanto accantonato.

La società rileva quindi nel 2022 lo storno del Fondo precedentemente aperto per l'accantonamento, e un costo, come risarcimento danni (da intendersi come sopravvenienza passiva) per la differenza di 1.000 Euro:

<i>Fondo accant.rischi cause in corso</i>	5.000
<i>Risarcimento danni (Sopravv.passive)</i>	1.000
<i>Debiti vs terzi per cause</i>	6.000

- Alfa Srl stipula una polizza assicurazione contro danni a terzi, e il contratto prevede una franchigia pari a 5.000 Euro; si decide quindi di costituire un fondo responsabilità civile di pari importo non coperto dall'assicurazione:

<i>Accantonamento responsabilità civile</i>	5.000
<i>Fondo accant.rischi responsabilità civile</i>	5.000

- Alfa Srl ha in programma nel 2024 un'importante e programmata manutenzione dei propri impianti. Per farvi fronte, accantona nel bilancio 2021 un importo di 3.000 Euro, sulla base di un piano di accantonamento che dovrebbe portare la piena copertura della spesa entro il 2024:

<i>Accantonamento manut.impianti programmate</i>	3.000
<i>Fondo accant.oneri manut. Impianti programmate</i>	3.000

- Alfa Srl è proprietaria di una stazione di carburante; alla sua chiusura, prevista tra 5 anni, nel 2026, dovrà effettuare il ripristino del terreno su cui sorge.

Ipotizzando in 25.000 Euro il costo di ripristino, Alfa accantona nel 2021 l'importo di 5.000 euro al fondo per recupero ambientale.

<i>Accantonamento recupero ambientale</i>	5.000
<i>Fondo accant.oneri recupero ambientale</i>	5.000

- Alfa Srl organizza un'operazione a premi su un proprio prodotto, con montepremi complessivo di 40.000 Euro. Alla data del 31 dicembre, sulla base dei tagliandi/biglietti vincenti distribuiti, pari a 25.000 Euro di premi, accantona un importo corrispondente per gli impegni assunti.

<i>Accantonamento a fondo operazioni a premio</i>	25.000
<i>Fondo accant.oneri operaz.a premio</i>	25.000

## I FONDI RISCHI E PER ONERI DAL PUNTO DI VISTA FISCALE

In ambito fiscale l'articolo 107, comma 4 del Tuir, nell'ambito degli "altri" fondi di cui alla voce B.4 dello Stato patrimoniale, prevede che non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati, ossia:

- lavori ciclici di manutenzione;
- sostituzione/ripristino di beni gratuitamente devolvibili;
- operazioni e concorsi a premio;

oltretutto ognuno dei quali con specifiche regole e limitazioni alle quali si rimanda (si pensi ad esempio che per gli accantonamenti per oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio la deduzione opera nel limite rispettivamente del 30% e del 70% dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, se distinti per esercizio per formazione).

Si ha quindi che in tutte le altre casistiche, il costo imputato come "accantonamento" deve essere ripreso fiscalmente a tassazione, sotto forma di variazione in aumento in dichiarazione dei redditi; inoltre si deve calcolare la

fiscalità differita in quanto è una differenza temporanea.

Si avrà infatti la deduzione fiscale degli accantonamenti a fondo, al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dal legislatore sopra citate, solo nel momento in cui l'onere diviene certo nell'*an* e nel *quantum*, ossia certo nell'importo e nel momento di accadimento, ai sensi dell'articolo 109, comma 1, del Tuir («i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni»).

Giova da ultimo precisare che questa indeducibilità, sempre operante salvo rare eccezioni, dei fondi nell'anno di accantonamento, è ancora valida anche dopo l'entrata in vigore del "principio di derivazione rafforzata": l'iscrizione a conto economico dell'onere relativo all'accantonamento, anche in voci diverse da B12 e B13 quali un altro conto di costo, non determina in automatico la sua deducibilità fiscale, che come detto continua ad essere legata al momento (anno) in cui tali costi diventano certi.

# Caso pratico di cessione dei crediti derivanti da bonus edili



A cura di Pierfranco Santini e Gianluca Becchetti

All'interno dei nostri Studi ci viene sempre più spesso domandato di affrontare il tema della cessione dei crediti derivanti dai bonus edili. Da un lato, infatti, è aumentata la richiesta di consulenza nei confronti degli operatori edili impiegati nell'emissione delle fatture agevolate, dall'altro si registrano diversi incarichi per l'apposizione dei visti di conformità e per l'invio telematico delle istanze di cessione. Lo scorso mese su questa rivista sono state esaminate le casistiche e le lavorazioni che possono generare crediti d'imposta. Qui si esamineranno i lati pratici dell'operazione, con la redazione del contratto di cessione e dell'istanza da inviare all'Agenzia delle Entrate.

## IL CONTRATTO PER LA CESSIONE DEL CREDITO DERIVANTE DA BONUS EDILI

Il contratto di cessione del credito è disciplinato dall'art. 1260 c.c., che non prevede particolari formalità o requisiti di forma affinché l'atto possa perfezionarsi (salvo formalità riconducibili dal negozio giuridico sottostante il contratto). Il contratto per la cessione dei crediti d'imposta derivante dai bonus edili non è altro che un *di cui* di quanto disciplinato dall'articolo citato; ne deriva che non sono richieste particolari formalità per la sua validità.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 369/2021, ha avuto modo di esprimersi in merito alla disciplina applicabile al contratto di cessione dei crediti dei bonus edili. È stato chiarito che ogniqualvolta l'operazione di cessione del credito ha finalità di finanziamento, essa rientra tra quelle esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Per quanto invece riguarda l'applicazione dell'imposta registro, le Entrate hanno precisato che la cessione di un credito di imposta è riconducibile alla disciplina prevista per gli atti per i quali non sussiste l'obbligo di chiedere la registrazione, *ex art. 5 della Tabella allegata al D.P.R. n. 131/1986*. In particolare, la risoluzione 5 dicembre 2018, n. 84/E ha specificato che «...si ritiene che all'atto di cessione del credito corrispondente alla detrazione, ove redatto in forma scritta, trovi applicazione la previsione .... riguardante gli atti per i quali non vi è l'obbligo di richiedere la registrazione.». Questo vale anche qualora l'atto di cessione rivesta la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

Fatte le appropriate premesse, è in ogni caso opportuno sempre redigere per iscritto l'accordo che disciplina la cessione dei crediti fiscali, in modo da tutelare al meglio le controparti e definire i termini di pagamento del credito e quelli di redazione ed invio telematico della pratica di cessione all'Agenzia delle Entrate.

In linea di massima il contratto potrebbe avere la seguente impostazione:

**CONTRATTO DI CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA RELATIVO AI BONUS EDILI**

Il/la sottoscritto/a..... nato/a ....., il  
 ....., residente a ..... in via ....., comune di  
 ....., codice fiscale .....,

*oppure, per le persone giuridiche:*

la società ..... con sede in ....., co-  
 dice fiscale ....., partita IVA ..... rappresentata  
 da....., nato a ....., il ....., nella qualità di  
 .....,  
 "Cedente"

e

il/la sottoscritto/a..... nato/a a ....., il  
 ....., residente a ..... in via ....., comune di  
 ....., codice fiscale .....,

*oppure per le persone giuridiche:*

la società ..... con sede in .....,  
 codice fiscale ....., partita IVA ..... rappresentata  
 da....., nato a ....., il ....., nella qualità di  
 .....,  
 "Cessionario"

**PREMESSO CHE**

Il cedente ha effettuato nel periodo dal ..... al ..... i seguenti interventi:

1.....

2.....

sull'immobile sito nel comune di ..... in Via  
 ..... così censito al catasto fabbricati:  
 sezione ..... foglio ..... particella ..... sub ..... cat. .... rendita .....

In conseguenza di tali interventi, il cedente ha diritto alla detrazione di cui all'art.  
 ..... in qualità di ..... (*proprietario, locatore, ecc...*).

La detrazione spettante è pari ad € .....

Il cedente intende optare, in luogo dell'utilizzo diretto in detrazione, per la cessione del credito d'imposta,  
 come consentito dal DL 34/2020;

## CONVENGONO E STIPULANO QUANO SEGUE

## OGGETTO:

Il cedente ..... vende al cessionario ..... che accetta, il credito d'imposta pari ad € ..... originatesi a seguito degli interventi di cui in premessa ad un prezzo di € .....

## COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il cedente si impegna altresì a presentare telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro e non oltre ..... giorni dalla sottoscrizione del presente accordo, la comunicazione per l'opzione per la cessione del credito d'imposta redatta sull'apposito modello approvato dalle Entrate, indicando l'importo convenuto e il cessionario quale beneficiario.

## PAGAMENTO

La somma indicata al punto 1 sarà pagata mediante ..... entro ..... giorni dalla data dell'avvenuta comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Il cedente s'impegna a fornire al cessionario copia della citata comunicazione e della relativa ricevuta di presentazione telematica.

## GARANZIA

Il cedente garantisce la sussistenza del credito ceduto e si obbliga fin d'ora a tenere indenne il cessionario, qualora, per cause a lui non imputabili, il credito non sia visibile sull'apposita piattaforma messa a disposizione dall'ufficio delle Entrate.

## LUOGO

FIRMA

**LA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA PER LA CESSIONE DEI CREDITI DERIVANTI DA BONUS EDILI**

Al fine di procedere con il trasferimento del credito in capo al cessionario acquirente è obbligatoria la presentazione di un'istanza telematica attraverso l'apposita procedura prevista sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Vediamo il procedimento da seguire per il buon esito della pratica.

- 1) Accedere al sito delle Entrate nell'area dedicata alla piattaforma web per la cessione dei crediti fiscali digitando il seguente indirizzo: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/sw-compilaz-comunicazione-interventi-edilizi-superbonus>. Selezionare il link per eseguire il software.

[zioni](#) / [Detrazione ristrutturazioni edilizie](#) / Software di compilazione Comunicazione opzioni per interventi edilizi e Superbonus

**Software di compilazione - Comunicazione opzioni per interventi edilizi e Superbonus**

**Scarica il software** ▲

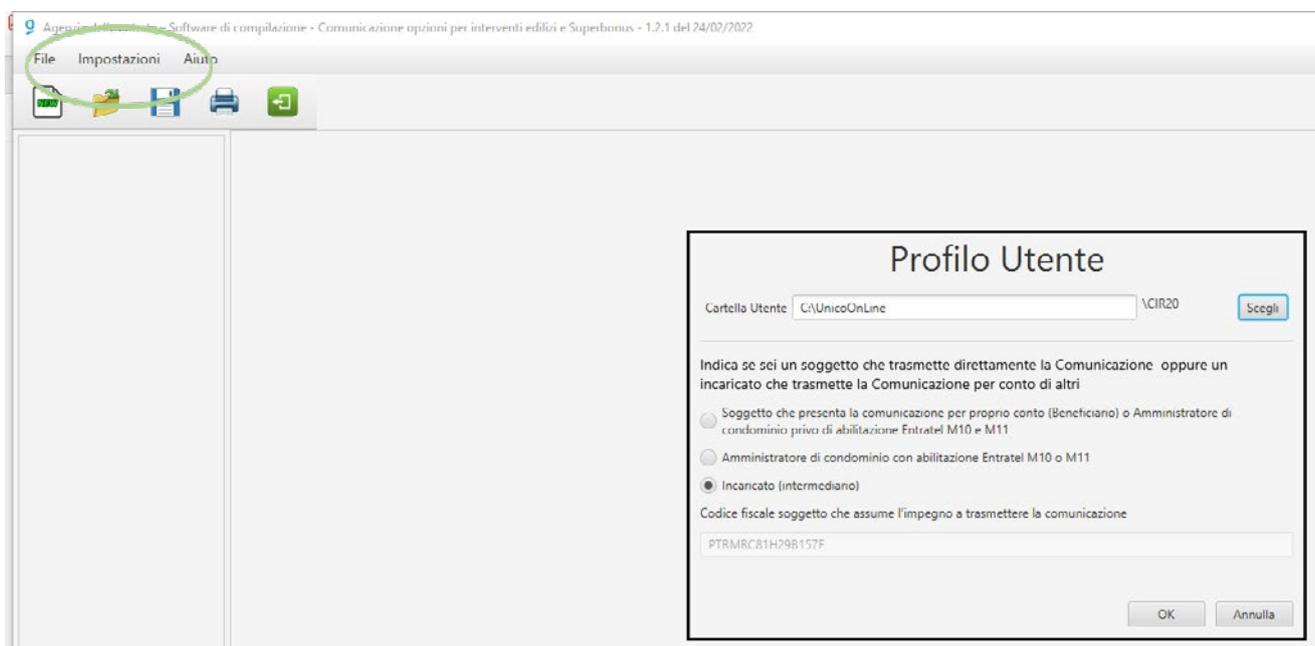
Versione software: 1.2.1 del 24/02/2022

Indipendentemente dal sistema operativo, per eseguire il software selezionare il link: [Comunicazione opzioni per interventi edilizi e Superbonus](#).

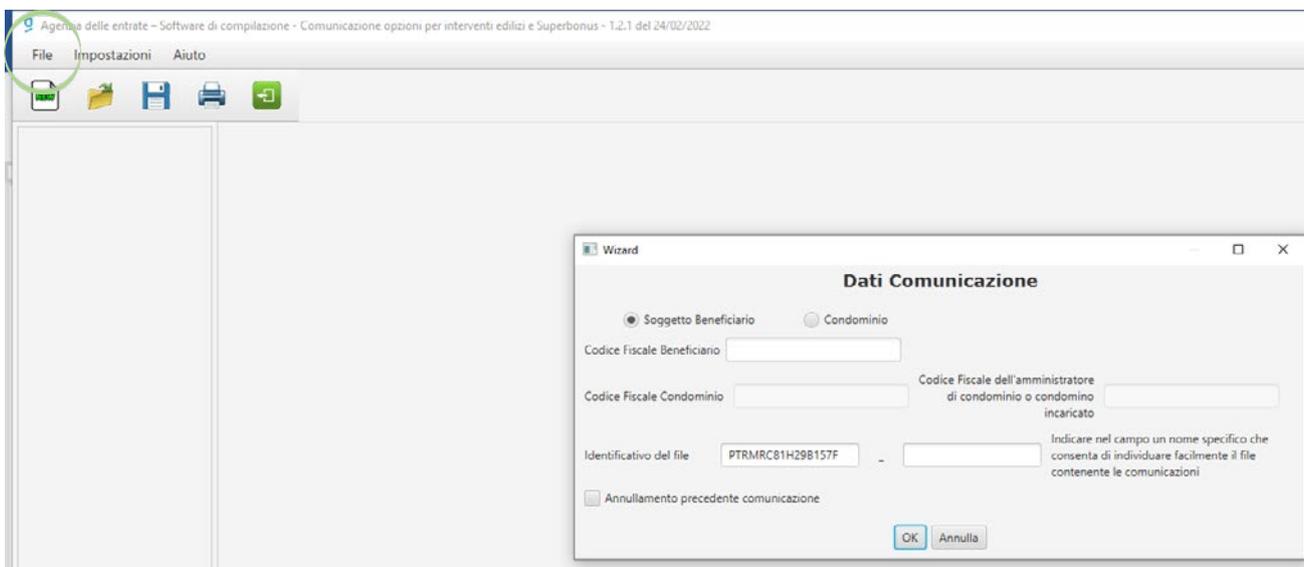
Per avviare l'applicazione successivamente alla prima volta, è sufficiente selezionare il precedente link oppure, esclusivamente sui sistemi operativi Windows, eseguire l'applicazione da Start/Tutti i programmi/Unico on line.

Indipendentemente dal metodo di avvio scelto, l'applicazione si connette al server Web per verificare l'esistenza di una versione più recente del software e, in caso positivo, procede all'eventuale aggiornamento. In tal modo l'utente ha la garanzia di utilizzare sempre l'ultima versione dell'applicazione senza dover eseguire complesse procedure di aggiornamento.

- 2) Non appena eseguito il software, compare la finestra del profilo utente nella quale va inserito il codice fiscale dell'intermediario incaricato della trasmissione telematica della pratica. La finestra è richiamabile anche successivamente selezionando dal menu "impostazioni" il "Profilo Utente".



- 3) Per iniziare la compilazione dell'istanza, sempre dal menu selezionare "File" e "Nuova comunicazione". Inserire i dati del "Soggetto beneficiario" nel caso in cui si tratti di interventi effettuati sulla singola unità abitativa oppure del "Condominio" nel caso in cui gli interventi siano stati effettuati sulle parti comuni condominiali.



- 4) Nella sezione "Anagrafica" procedere alla compilazione dei dati relativi a:
- impegno telematico: la sezione riporta il codice fiscale del soggetto che trasmette la comunicazione già indicato al punto 1;
  - sostituzione/annullamento precedente comunicazione: area destinata all'inserimento dei dati di prece-

denti pratiche già inviate, al fine del loro annullamento o sostituzione. Si ricorda che l'istanza può essere annullata o sostituita entro il giorno 5 del mese successivo a quello del suo invio;

- visto di conformità: in questa sezione vanno inseriti i dati del soggetto che apporrà il visto di conformità; si segnala che tale soggetto deve coincidere con colui che assume l'impegno alla trasmissione telematica;
- asseverazione efficienza energetica: in questa sezione va inserito il protocollo rilasciato dall'Enea e relativo all'invio della pratica di efficientamento energetico; va inoltre apposto il flag su "Polizza assicurativa".

5) Quadro A: questa è la sezione relativa agli interventi effettuati; va selezionato dal menu a tendina la tipologia di intervento effettuato. Due le ipotesi:

- intervento trainante: non andrà apposto il flag sulla casella "intervento Superbonus";
- intervento trainato: andrà apposto il flag sulla casella "intervento Superbonus".

Per quanto riguarda lo "Stato avanzamento lavori", indicare:

- "01" se si tratta del primo Sal;
- "02" se si tratta del secondo Sal, in questo caso inserire anche il protocollo telematico relativo alla comunicazione telematica del primo Sal trasmessa all'Agenzia delle Entrate;
- "03" se si tratta del terzo Sal (saldo lavori), indicato il protocollo telematico relativo alla comunicazione telematica del secondo Sal trasmessa all'Agenzia delle Entrate.

Il riquadro relativo al numero di unità immobiliari presenti nel condominio deve riportare il numero delle unità sulle quali sono stati effettuati gli interventi che, a sua volta, deve coincidere con quanto indicato nel "quadro B". Sul riquadro "edilizia libera" va apposto il flag nel caso in cui si tratti di interventi di edilizia libera.

Si ricorda che il D.L. n.157 dell'11 novembre 2021, c.d. decreto "antifrode, entrato in vigore dal 12 novembre 2021 ha previsto due eccezioni all'obbligo di rilascio del visto e della asseverazione sui prezzi:

- opere classificate come attività di edilizia libera;
- interventi di importo complessivo non superiore ad € 10.000, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, ad eccezione degli interventi "bonus facciate".

QUADRO A - INTERVENTO

Cancella Dati nella Pagina

Tipologia di intervento	Intervento Superbonus	Intervento su immobile con restrizioni edilizie - Superbonus	N. unità presenti nel condominio	Importo complessivo della spesa sostenuta	Anno di sostenimento della spesa	Periodo	Edilizia libera
<input type="text"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/>
Stato di avanzamento dei lavori	Protocollo telematico di trasmissione della 1a comunicazione		1° anno di sostenimento della spesa				
<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>		<input type="text"/>		

6) Quadro B: in questa sezione vanno inseriti i dati relativi:

- alla singola unità immobiliare nel caso in cui si tratti di interventi effettuati sulla singola unità immobiliare;
- alle unità immobiliari riferite al condominio.

QUADRO B - DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DELL'IMMOBILE OGGETTO DELL'INTERVENTO

Cancella Dati nella Pagina

RIGO - 1	Identificativo Immobile	<input type="text"/>					
Codice Comune	<input type="text"/>	Tipologia immobile (T/U)	<input type="text"/>	Sezione Urbana/ Comune catastale	<input type="text"/>		
Foglio	<input type="text"/>	Particella	<input type="text"/>	<input type="text"/>	Subalterno	<input type="text"/>	
RIGO - 2	Identificativo Immobile	<input type="text"/>					
Codice Comune	<input type="text"/>	Tipologia immobile (T/U)	<input type="text"/>	Sezione Urbana/ Comune catastale	<input type="text"/>		
Foglio	<input type="text"/>	Particella	<input type="text"/>	<input type="text"/>	Subalterno	<input type="text"/>	
RIGO - 3	Identificativo Immobile	<input type="text"/>					
Codice Comune	<input type="text"/>	Tipologia immobile (T/U)	<input type="text"/>	Sezione Urbana/ Comune catastale	<input type="text"/>		
Foglio	<input type="text"/>	Particella	<input type="text"/>	<input type="text"/>	Subalterno	<input type="text"/>	

7) Quadro C:

- la sezione I “Beneficiario” va compilata per gli interventi relativi alla singola unità immobiliare;
- la sezione II “Soggetti Beneficiari” per gli interventi sulle parti comuni; in questo caso va inserito il codice fiscale dei soggetti titolari del credito d’imposta rispettando l’ordine di inserimento degli immobili di cui al quadro B.

Nel riquadro “identificativo immobile” va inserito il numero del rigo indicato nel quadro B che identifica l’immobile oggetto dell’intervento.

QUADRO C - OPZIONE Cancella Dati nella Pagina

SEZIONE I - BENEFICIARIO

TIPOLOGIA DI OPZIONE (barrare solo una casella)

A - CONTRIBUTO SOTTO FORMA DI SCONTO     
  B - CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Identificativo soggetto beneficiario

Spesa sostenuta

importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto (pari alla detrazione spettante)

Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruito

N. rate residue

Condominio

Identificativo immobile

---

SEZIONE II - SOGGETTI BENEFICIARI (questa sezione va compilata solo in presenza di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio)

	Identificativo soggetto beneficiario	Codice fiscale	Tipologia di opzione	Spesa sostenuta	Ammontare del credito ceduto/contributo sotto forma di sconto	Identificativo immobile
1	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input type="text" value="v"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
2	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input type="text" value="v"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
3	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input type="text" value="v"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>

- 8) Quadro D: in questa sezione va inserito il codice fiscale del soggetto al quale verrà ceduto il credito oppure di colui che ha emesso la fattura con l'applicazione dello sconto. Da notare che:
- la data di esercizio dell'opzione coincide con la data di accettazione della cessione o dello sconto in fattura;
  - l'ammontare del credito ceduto/contributo sotto forma di sconto riporta quanto inserito nel quadro C;
  - la "tipologia cessionario" dipende dalla natura del soggetto che acquisisce il credito o applica lo sconto.

QUADRO D - DATI DEI CESSIONARI O DEI FORNITORI CHE APPLICANO LO SCONTO  
(Il quadro va compilato solo se è intervenuta l'accettazione da parte del soggetto indicato)

	Codice fiscale del cessionario o del fornitore che applica lo sconto	Data di esercizio dell'opzione	Ammontare del credito ceduto/ contributo sotto forma di sconto	Tipologia cessionario	Identificativo soggetto beneficiario
1	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input type="text" value="v"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
2	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input type="text" value="v"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>
3	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>	<input type="text" value="v"/>	<input style="width: 100%;" type="text"/>

- 9) Terminata la fase di caricamento la comunicazione può essere salvata in formato ".json" e può essere successivamente riaperta per eventuali modifiche. Il file telematico che può essere spedito all'Agenzia delle entrate viene generato con estensione ".dcm"

**AGGIORNAMENTO: LE NOVITÀ DEL D.L. N. 13 DEL 25 FEBBRAIO 2022**

1. È ampliato il numero delle cessioni consentite per il trasferimento del credito fiscale. Oltre alla prima cessione, attuabile nei confronti di qualsiasi cessionario, viene riconosciuta la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni del credito, ma solo a favore di un istituto di credito, di un intermediario finanziario ovvero di un'impresa di assicurazione;
2. i crediti derivanti dall'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito d'imposta non possono formare oggetto di successive cessioni parziali. All'uopo a ciascun credito ceduto è attribuito

un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni. Queste nuove previsioni si applicano a partire dal 1° maggio 2022;

3. il tecnico che, nel rilasciare qualsiasi tipo di asseverazione, espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso, ovvero attesta falsamente la congruità delle spese, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 Euro a 100.000 Euro. La pena è aumentata se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri;
4. obbligo per i soggetti che rilasciano le asseverazioni di dotarsi di apposita copertura assicurativa con un massimale pari agli importi degli interventi asseverati;
5. obbligo che i lavori di importo superiore a 70.000 Euro siano eseguiti da parte di datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. Il contratto collettivo applicato dovrà risultare dall'atto di affidamento dei lavori e venire indicato nell'ambito delle fatture emesse. Il soggetto che appone il visto di conformità dovrà appurare la sussistenza di tale condizione. Tale novità si applica a partire dai lavori iniziati dal 22 maggio 2022.

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Il Collaboratore di Studio” è una rivista on line a cadenza mensile

È prevista la vendita esclusivamente in abbonamento

Eventuali numeri non pervenuti devono essere reclamati via mail al servizio clienti non appena ricevuto il numero successivo

## PREZZO DELL'ABBONAMENTO

Prezzo dell'abbonamento annuale per l'anno 2022: Euro 110 + IVA

## DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Meneghello

## COMITATO SCIENTIFICO

Federico Dal Bosco – Dottore Commercialista

Mario Di Bernardo – Dottore Commercialista

Francesca Iula – Dottore Commercialista

Luca Malaman – Dottore Commercialista

Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista

Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista

Pierfranco Santini – Dottore Commercialista

Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

## HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Gianluca Becchetti, Federico Dal Bosco, Stefania Giardina, Luca Malaman, Rita Passannanti, Pierfranco Santini, Gerardo Sarcina

Chiuso in redazione il 17 Marzo 2022

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:

tel. 02 84892710

e-mail [riviste@professionecommercialista.com](mailto:riviste@professionecommercialista.com)

## PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – [www.acomunicazione.com](http://www.acomunicazione.com)

*La rivista è registrata presso il Tribunale di Verona - n. 2.086 R.S.*

*Tutti i contenuti della rivista sono soggetti a copyright.*

*Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzati espressamente da Namirial S.p.A. sono vietati. Ogni violazione sarà perseguita a norma di legge. Si declina ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista. Pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, Namirial S.p.A. non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle informazioni ivi contenute.*

© 2022 Namirial S.p.A. - Via Caduti sul Lavoro n. 4, 60019 Senigallia (An) - Italia – Local Business Unit di Assago (MI) Centro Direzionale Milanofiori - Strada 1 – Palazzo F6 20057 Assago (MI)