



NEWS Euroconference

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di venerdì 5 Maggio 2023

CASI OPERATIVI

Scissione asimmetrica ed eventuali profili di abuso del diritto
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Canoni di leasing immobiliare e base imponibile Irap
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

CONTENZIOSO

Definizione delle liti se l'Agenzia è parte processuale al 1° gennaio 2023
di Arianna Semeraro

IVA

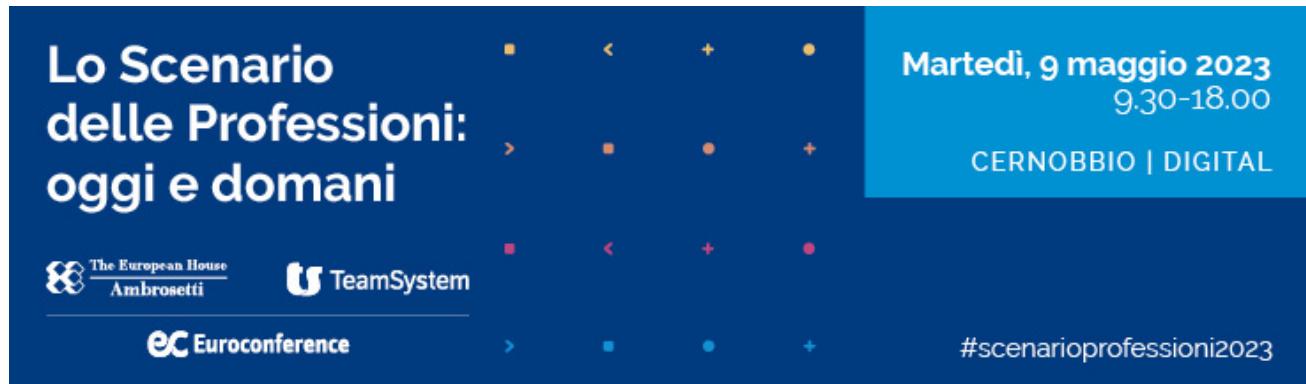
Cessione di immobili ristrutturati con Iva al 10%
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

AGEVOLAZIONI

La contabilizzazione del credito di imposta formazione 4.0 del 2022
di Clara Pollet, Simone Dimitri

CASI OPERATIVI

Scissione asimmetrica ed eventuali profili di abuso del diritto di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Alfa Srl esercita le seguenti attività:

- commercio al minuto e all'ingrosso di materiali di costruzione di ogni genere;
- affitto di azienda alberghiera;
- affitto di terreni agricoli ai sensi dell'articolo 45, L. 203/1982 ossia dell'articolo 23, L. 11/1971. Questi terreni agricoli fanno parte di un maso chiuso.

Alfa Srl è partecipata attualmente come segue:

- madre: 99%
- figlio A: 1%

Si intende effettuare una scissione non proporzionale asimmetrica senza conguagli in denaro al termine della quale si avranno 3 Srl, e precisamente:

- Alfa Srl (società scissa) che eserciterà l'attività di commercio al minuto e all'ingrosso di ogni genere di cui alla precedente lettera a) con le seguenti partecipazioni al capitale sociale:
 - madre: 95%
 - figlio A: 5%
- Beta Srl (società beneficiaria) che eserciterà l'attività di affitto di azienda alberghiera di

cui alla precedente lettera b), partecipata al 100% dalla madre;

- Gamma Srl (società beneficiaria) con continuazione dell'attività di affitto di terreni agricoli di cui alla precedente lettera c), anche essa partecipata al 100% della madre. Tutto il maso chiuso, composto da terreni agricoli dati in affitto e da terreni agricoli non affittati e da immobili inabitabili passerà quindi a Gamma Srl.

In sede di passaggio generazionale la madre intende donare le sue quote di partecipazione sociali come segue:

- il 95% del capitale sociale di Alfa Srl al figlio A;
- il 100% del capitale sociale di Beta Srl al figlio B;
- il 100% del capitale sociale di Gamma Srl al figlio C.

A tale riguardo si sottolinea quanto segue:

- non vi sono previsioni da parte di nessuno dei soci della scissa e delle beneficiarie di trasferire a terzi le quote partecipative possedute nelle società;
- non sono previste destinazioni a finalità estranee o all'uso personale dei soci dei beni sociale della scissa e delle beneficiarie;
- le beneficiarie non usufruiscono di un regime di tassazione agevolato rispetto a quello della scissa; il canone di affitto dei terreni agricoli sarà tassato anche da Gamma Srl come reddito d'impresa;
- non si realizzano in capo alle beneficiarie i presupposti per la rettifica della detrazione Iva;
- la scissione non proporzionale asimmetrica viene effettuata in modo tale che i valori economici relativi alle partecipazioni da attribuire al socio delle società beneficiarie (madre) e di quelli relativi alle partecipazioni che rimangono ai soci della società scissa (madre e figlio A) sono determinati senza avere un'attribuzione patrimoniale in favore dei soci della società scissa rispetto al socio delle società beneficiarie o viceversa.

Ciò premesso, si chiede quanto segue:

1. l'operazione prospettata è da considerarsi *"abuso del diritto"* ai sensi della normativa in materia?
2. l'affitto di terreni agricoli da parte di Gamma Srl è sufficiente per parlare di continuazione di attività d'impresa o c'è il rischio che la scissione sia interpretata come operazione preordinata alla creazione di una società beneficiaria di mero godimento?
3. avendo la madre la qualifica di coltivatore diretto, sarebbe possibile costituire in sede di scissione una beneficiaria Gamma Srl agricola? In caso affermativo, quali sono le conseguenze nel momento in cui si dovrebbe continuare l'attività in forma di srl, avendo perso i requisiti per la Srl agricola?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Canoni di leasing immobiliare e base imponibile Irap

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Nella **base imponibile Irap** assunta per presa diretta dal conto economico ([articolo 5, D.Lgs. 446/1997](#)) devono essere computati, quali **componenti negativi**, tutti i costi dell'area B, eccezione fatta per quelli indicati

- al numero 9 (costo del lavoro che tuttavia rientra nella base imponibile quale deduzione ex [articolo 11, D.Lgs 446/1997](#)),
- al numero 10, lett c) e d), cioè svalutazione delle immobilizzazioni e svalutazione dei crediti,
- al numero 12, quindi accantonamenti per rischi
- e al numero 13, altri accantonamenti.

Risultano invece **pienamente deducibili** i componenti negativi indicati al **numero 7**, prestazioni di servizi e al numero 8, cioè spese per godimento di beni di terzi.

Tali componenti, deducibili in base al dato bilancistico, incontrano il solo limite rappresentato dalle specifiche eccezioni di legge, peraltro espressamente indicate nell'articolo 5 citato, e cioè per i contratti di **locazione finanziaria**, la quota interessi ancorché forfettariamente determinata e l'imposta comunale sugli immobili.

Per quanto attiene a questa ultima voce, va segnalato che **l'avvenuta deducibilità integrale ai fini delle imposte sul reddito** (in base alle disposizioni della L. 160/2019 che ammette tale deducibilità dal 2022) non spiega alcuna efficacia per l'Irap atteso che la norma che regola quest'ultima imposta non è stata affatto modificata ed ancora oggi sancisce la **totale indeducibilità**.

Ovviamente parliamo di **Imu dovuta sulla componente immobiliare**, per cui laddove si abbia l'esenzione correlata al possesso di immobile merce, non si porrà nemmeno un problema Irap.

Il citato articolo 5 statuisce in modo esplicito la **indeducibilità** della componente interessi passivi insita nel canone dei contratti di locazione finanziaria.

Proprio questa esplicita previsione ci permette di mettere a fuoco il tema della **deducibilità dei canoni leasing immobiliari**; questione sulla quale si genera un contrasto ormai radicato tra Corte di Cassazione (e dottrina unanime) da una parte e Agenzia delle Entrate dall'altra parte.

È noto che, sotto il profilo delle imposte sul reddito, si genera una **parziale indeducibilità della componente quota capitale del canone**; componente rappresentata dalla parte terreno sottostante il fabbricato oggetto del leasing.

Tale componente è definita **ineducibile** ai fini delle imposte sul reddito così come indeducibile è la quota di ammortamento relativa al terreno sottostante il fabbricato.

Nel caso di calcolo della **base Irap** in base al criterio della presa diretta dal conto economico, tutti i costi dell'area B del medesimo, che non siano specificamente definiti indeducibili ai fini Irap, vanno considerati deducibili a prescindere dal trattamento loro riservato ai fini delle imposte sul reddito.

Questo principio sancito dall'[articolo 5, D.Lgs. 446/1997](#) è sempre stato accettato con una certa ritrosia da parte della Agenzia delle Entrate che, con circolare 36/2009, par. 1.3., interrogata sul tema della piena deducibilità del canone leasing per investimenti immobiliari, ritenne **la componente forfettariamente attribuibile al terreno indeducibile**.

Sul punto recita la [circolare 36/E/2009](#): *«L'articolo 36, comma 7 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 stabilisce che «ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza». Il successivo comma 7-bis prevede, inoltre, che «le disposizioni del comma 7 si applicano, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria».*

Considerato il tenore letterale della norma – che fa generico riferimento alle «quote di ammortamento deducibili» – **si ritiene che l'ineducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, operi anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap**.

A ben vedere il tema non dovrebbe riguardare la quota di ammortamento della componente terreno imputata a conto economico, poiché in base a corretti principi contabili **la stessa quota di ammortamento non va inserita tra i costi**, e ciò è dovuto al fatto che il valore dell'area non è suscettibile di deperimento (salvo il caso di **terreni**, che, invece, per le loro caratteristiche, possono prevedere un certo lasso di temporale di effettiva cessione di utilità, come nel caso della cave).

Ciò non di meno, nel modello Irap, è prevista una **specifica variazione in aumento**, nel caso in cui una società, non applicando correttamente i principi contabili, inserisca nel conto economico l'eventuale quota di ammortamento.

Nello specifico, si tratta del rigo IC 51 del Modello Irap per società di capitali, codice 4.

Se si aderisse alla tesi delle Entrate, la **quota di canone indeducibile** dovrebbe essere indicata nel **rgo IC51** (“Altre variazioni in aumento”) del modello Irap con codice “99”, proprio perché il codice “4” è riservato soltanto alle quote indeducibili di ammortamento del valore delle aree

sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali

Ma la tesi delle Entrate non può essere ritenuta condivisibile.

Sul punto è chiara che l'indicazione normativa di indeducibilità limitata alla componente finanziaria mentre nessun ostacolo è posto letteralmente sulle altre componenti del canone, cioè la componente capitale e, appunto, la componente terreno.

Il tema è stato affrontato in prima battuta da una sentenza della Corte di cassazione n. 7183/2021 e più recentemente ribadita dalla [sentenza n. 6492 del 03.03.2023](#) che sul punto afferma chiaramente: *“La legge n.244 del 2007 ha, in tal modo, introdotto una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap; l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al D.L. n. 223 del 2006 impone di ritenere che, laddove la quota di canone del leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per espressa previsione normativa”.*

Siamo quindi di fronte ad un **consolidato ed autorevole indirizzo giurisprudenziale** che contrariamente a quanto ritiene l'Agenzia delle Entrate giudica deducibile l'intera componente quota capitale del canone di leasing immobiliare.

I tempi sono quindi maturi per una revisione della circolare 36/E/2009, anche per dare certezza del corretto comportamento agli operatori in bilico tra la prassi della Agenzia, da una parte, a la contraria tesi sostenuta unanimemente in dottrina, e ora anche in giurisprudenza.

Un passaggio chiaro in questo senso da parte delle **Istruzioni al modello Irap** sarebbe auspicabile.

Per concludere su questo argomento va segnalato il caso in cui il **canone leasing immobiliare sia stato contabilizzato isolando**, quale elemento iscritto nell'attivo patrimoniale, la **componente terreno**.

Questa scelta è spesso stata eseguita per avere **immediata evidenza della quota terreno che, una volta riscattato il bene, viene sommata al valore di riscatto**, quest'ultimo sottoposto al processo di ammortamento, nel senso che in caso di futura vendita del cespote il valore fiscalmente riconosciuto del bene deve comprendere **anche la componente terreno non dedotta durante il contratto di leasing**.

Si tratta di un comportamento che, se da una parte ha il pregio di mettere in inequivocabile evidenza la componente terreno pagata negli anni di vigenza del leasing, dall'altra presenta il problema che mancando il passaggio a conto economico, **viene meno la possibilità, anche dando rilevanza alle tesi della Corte di Cassazione, di dedurre al componente terreno** poiché

assente dal conto economico.

CONTENZIOSO

Definizione delle liti se l'Agenzia è parte processuale al 1° gennaio 2023

di Arianna Semeraro

Master di specializzazione

GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA

[Scopri di più >](#)

La lite è definibile solo se **l'Agenzia delle entrate è già parte processuale** alla data del **1° gennaio 2023**, diversamente se è stata chiamata in giudizio in un momento successivo, la sanatoria è preclusa.

Questo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate nella risposta ad **interpello n. 306 del 24 aprile** u.s. in risposta allo specifico quesito avanzato dal contribuente istante il qualche interpellava l'Agenzia delle entrate per sapere se: *“il riferimento “alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle Entrate” (comma 186) richiede che l’Agenzia delle Entrate sia parte del giudizio nel momento di entrata in vigore della Legge (1° gennaio 2023) oppure è sufficiente che lo diventi, anche attraverso un suo intervento volontario, entro la data in cui viene presentata la domanda di definizione agevolata?”*.

L'istante rappresentava di essere stato raggiunto nel corso del 2021 da un avviso bonario relativo al periodo 2017 che secondo l'Agenzia delle entrate era stato definito con il pagamento delle sanzioni ridotte tardivamente derivandone la consequenziale **notifica di una cartella di pagamento**.

Avverso tale cartella di pagamento, il contribuente presentava **ricorso** alla competente Corte di Giustizia tributaria previa **notifica** effettuata esclusivamente nei confronti **dell’Agenzia entrate riscossione nell’ottobre del 2022**.

Dopo il deposito della controversia, **l’Agenzia entrate riscossione**, stante l'esistenza nel citato ricorso di diverse censure rivolta sia all’Ente impositore, che all’Agente della riscossione, **operarava la *litis denuntiatio*** prevista dall'[articolo 39 D.Lgs. 112/1999](#) **nei confronti dell’Agenzia dell’Entrate**, la quale si costituiva volontariamente nel processo **in data successiva al 1° gennaio 2023**.

Intervenuta la **Legge di Bilancio 2023**, il contribuente intende accedere alla **definizione delle liti pendenti** disposta dal **comma 186 dell'articolo 1** secondo cui le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite con il **pagamento di un importo uguale o inferiore al valore della controversia**, costituito dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

Va innanzitutto ricordato come **l'individuazione delle liti definibili** vada effettuata tenendo conto della natura tributaria della materia del contendere e del **soggetto parte pubblica in giudizio**.

A differenza delle precedenti edizioni – la definizione delle liti messa a punto con la Legge di bilancio 2023 – è applicabile anche ove la parte pubblica della controversia sia l'Agenzia delle dogane e non solo l'Agenzia delle entrate.

Con riferimento, inoltre, alle controversie contro **l'Agenzia delle entrate**, va confermato che ciò **non comporta necessariamente** che il ricorso originario sia stato proposto **solo avverso di essa**. Così, un ricorso proposto sia contro l'Agenzia delle entrate che contro l'Agente della riscossione potrà essere oggetto di sanatoria.

Per di più, si evidenza che l'Agenzia delle entrate nella [circolare 2/E/2023](#) ha chiarito come, ai fini della sussistenza del requisito soggettivo è sufficiente che vi sia la partecipazione dell'Agenzia delle entrate, **anche se per effetto della chiamata in causa effettuata dal giudice**, su istanza avanzata ai sensi dell'[articolo 39 D.Lgs. 112/1999](#).

Il **dubbio** sollevato dal contribuente con l'istanza in commento riguarda il caso in cui **l'Agenzia delle entrate** sia stata evocata in giudizio solo in un momento successivo alla notifica e **si sia costituita in data successiva al 1° gennaio 2023**.

Secondo la **posizione dell'istante** rientrano nell'ambito di applicazione della definizione agevolata anche le liti in cui l'Agenzia delle Entrate sia stata chiamata in giudizio o sia intervenuta volontariamente **dopo il 1° gennaio 2023**, purché **entro la data di presentazione della domanda** di definizione agevolata della lite.

Tuttavia, di diverso avviso è l'Agenzia delle entrate che con un brusco arresto ha **disatteso la posizione espressa dal contribuente** e ha affermato come, per identificare le liti definibili, sia necessario fare riferimento alla **nozione di parte processuale in senso formale**, risultando **doveroso che al 1° gennaio 2023**, data di entrata in vigore della L. 197/2022, l'Agenzia delle entrate **abbia già lo status di parte processuale** in quanto destinataria del ricorso o intervenuta nel relativo giudizio volontariamente o perché chiamata in causa in un momento successivo.

Ne deriva che tutte le volte in cui il ricorso sia stata notificato alla sola Agenzia Entrate Riscossione, la controversia **non è definibile se al 1° gennaio 2023** – data di entrata in vigore

della Legge di Bilancio 23 – **l'Agenzia delle entrate non era parte del conseguente giudizio, né ivi evocata intervenendovi solo successivamente.**

IVA

Cessione di immobili ristrutturati con Iva al 10%

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



in convenzione con
e-CAMPUS UNIVERSITÀ
GRIGIO DEI
DOTTORI COMMERCIALESI
E DEGLI ESPERTI-COMMERCIALESI
CIRCOOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI RAGUSA

Euroconference

Percorso in modalità e-learning

GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA

Corso abilitante per l'iscrizione nel nuovo albo Gestori della Crisi, tenuto dal Ministero di Giustizia

iscriviti subito

La cessione di immobili **oggetto di ristrutturazione da parte delle imprese che hanno eseguito i lavori** sono soggette ad **aliquota Iva del 10%** anche se l'immobile è abitativo e rientra in una delle categorie catastali di lusso (A/1, A/8 e A/9).

È quanto precisato dalla **Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Vicenza** nella sentenza depositata il 4 aprile scorso, in cui è confermata l'applicazione della disposizione di cui al n. 127-quinquiesdecies) della [tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972](#), secondo cui l'aliquota Iva del 10% è applicabile alla cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero purché ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi stessi.

Nel caso di specie, una società di capitali aveva ottenuto il permesso per la ristrutturazione con cambio di destinazione d'uso da artigianale a residenziale di un edificio che a seguito dei lavori è stato accatastato in **categoria A/8 (di lusso)**.

La successiva cessione è avvenuta applicando l'Iva nella misura del 10% in applicazione del citato n. 127-quinquiesdecies) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972.

Secondo l'Agenzia delle entrate la cessione avrebbe dovuto invece inquadrarsi nella fattispecie di cui al n. 127-undecies) della stessa tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, che **limita l'applicazione dell'Iva al 10% alle cessioni di case di abitazione non di lusso** poste in essere dalle imprese di costruzione.

L'Ufficio ha altresì ritenuto che non si dovesse applicare il n. 127-quinquiesdecies al caso di specie poiché la disciplina degli immobili abitativi è già completamente assorbita dal n. 127-undecies che prevede una disciplina di favore per i soli immobili abitativi ma escludendo quelli di lusso.

Da ultimo, l'Agenzia ha sostenuto, allegando fotografie desumibili da Google Maps, che i lavori avevano comportato la **completa trasformazione dell'edificio**, tramite la sua demolizione e successiva ricostruzione, che porterebbe a qualificare l'intervento non più come di ristrutturazione, bensì di nuova costruzione, con conseguente inapplicabilità del disposto di cui al n. 127-quinquiesdecies.

I giudici di primo grado, accogliendo il ricorso della società, hanno ritenuto che **le due disposizioni agevolative contenute nei numeri 127-undecies) e 127-quinquiesdecies) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972**, sono tra di loro **autonome e non sovrapponibili**.

Infatti, mentre la fattispecie contenuta nel numero 127-undecies) è **applicabile esclusivamente alla cessione di unità abitative**, con esclusione di quelle di lusso, da parte delle imprese che li hanno costruiti, il successivo numero 127-quinquiesdecies) **si riferisce alla cessione di qualsiasi tipologia di immobile** (abitativo e strumentale) in presenza delle seguenti condizioni:

- il bene sia stato oggetto di un intervento di ristrutturazione (e non costruito ex novo)
- e che la cessione sia posta in essere direttamente dall'impresa che ha eseguito i lavori.

Il legislatore ha infatti concesso **l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% a tutti i trasferimenti di immobili che siano stati ristrutturati e ceduti** dalla stessa impresa che ha eseguito i lavori, a nulla rilevando la natura dell'edificio (abitativo o strumentale) e l'eventuale classificazione in una delle categorie abitative che sono considerate di lusso (A/1, A/8 e A/9).

Al contrario, per la cessione di immobili oggetto di costruzione, le aliquote agevolate (4% se il cessionario è in possesso dei requisiti prima casa e 10% negli altri casi) si applicano solo per gli immobili abitativi con esclusione di quelli di lusso.

L'altro aspetto da valorizzare riguarda **l'intervento edilizio posto in essere**, la cui individuazione deve basarsi esclusivamente sul titolo previsto nel permesso rilasciato dal Comune, non potendosi mutare la tipologia di intervento posto in essere basandosi su rappresentazioni fotografiche che possono evidenziare ampliamenti, spostamenti e creazione di nuovi spazi.

Ciò che rileva, anche per l'applicazione della corretta aliquota Iva alla successiva cessione dell'immobile, è **la natura dell'intervento** indicato nel titolo edilizio rilasciato all'impresa.

AGEVOLAZIONI

La contabilizzazione del credito di imposta formazione 4.0 del 2022

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Il credito di imposta per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al **consolidamento delle competenze** nelle tecnologie rilevanti per la **trasformazione tecnologica e digitale** previste dal Piano nazionale Impresa 4.0 ([articolo 1, comma da 46 a 56, L. 205/2017](#)) si applica anche alle spese di formazione sostenute **nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022** ([articolo 1, comma 210, L. 160/2019](#) e [articolo 1, comma 1064, lettera i\), L. 178/2020](#)).

Per i **progetti avviati entro il 17 maggio 2022**, il credito di imposta spettante alle **piccole imprese** è pari al **50 per cento delle spese ammissibili** e nel limite massimo annuale di 300.000 euro. Nei confronti delle medie imprese, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 40 per cento delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro. Nei confronti delle grandi imprese, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 30 per cento delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro. La misura del credito d'imposta è comunque aumentata per tutte le imprese, fermi restando i limiti massimi annuali, al 60 per cento nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle **categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati**, come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 17 ottobre 2017.

Si considerano ammissibili al credito d'imposta le **spese relative al personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione** ammissibili limitatamente al **costo aziendale** riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione. Per costo aziendale si assume la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati **in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte** nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede. Sono ammissibili anche le spese relative al personale dipendente, partecipante in **veste di docente o tutor** nel limite del 30% della retribuzione annua complessiva. Sono inoltre ammissibili i costi previsti dall'[articolo 31, paragrafo 3, del regolamento \(UE\) n. 651/2014](#).

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione** rilasciata dal soggetto incaricato della

revisione legale dei conti. Per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile **sono riconosciute in aumento del credito d'imposta**, per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro.

Nel bilancio al 31 dicembre 2022 occorre **rilevare il contributo** in contropartita al credito di imposta calcolato sul costo del personale.

In base al **principio contabile OIC12**, i contributi che abbiano **natura** di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di **riduzione dei relativi costi ed oneri sono contributi in conto esercizio**, dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, sono **rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5**. I contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.

Pertanto, i contributi in conto esercizio "bilanciano" i **costi di addestramento e di qualificazione del personale e dei lavoratori** ad esso assimilabili che secondo i principi contabili (OIC 24 – Immobilizzazioni immateriali) sono **costi di periodo** e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.

Un eventuale capitalizzazione (se riferiti a **start-up o avviamento di una nuova società o di una nuova attività**, secondo le indicazioni degli OIC24) richiede un diverso trattamento del contributo.

Si ipotizzi che la società Bianca Srl abbia **organizzato un corso di formazione 4.0** con docente interno, nei mesi di aprile, maggio e giugno 2022 a cui hanno partecipato alcuni lavoratori dipendenti. Se Bianca Srl è una piccola impresa, il credito di imposta formazione 4.0 maturato sarà pari al 50% del costo del personale occupato nel corso.

Al 31 dicembre 2022, occorre rilevare il contributo:

Credito di imposta formazione 4.0 (SP CII5bis) a
A5) 5.000

Contributi in conto esercizio (CE-

Il credito d'imposta è **utilizzabile**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#). Ai soli effetti dell'individuazione del momento di decorrenza della **utilizzabilità in compensazione** del credito d'imposta, le spese relative all'obbligo di certificazione contabile **si considerano sostenute nello stesso periodo agevolabile**.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli [articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir](#) ma occorre riportarlo in dichiarazione dei redditi nel quadro RU, fino a quando se ne conclude

l'utilizzo.