

Edizione di lunedì 29 Maggio 2023

CASI OPERATIVI

Rideterminazione parziale delle quote sociali
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Prenotazione del credito di imposta per i beni immateriali 4.0 nel Modello Redditi
di Clara Pollet, Simone Dimitri

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ancora dubbi sull'effetto recapture della SuperAce
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

ACCERTAMENTO

I nuovi controlli sull'attribuzione delle partite Iva
di Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365

DICHIARAZIONI

Effetti sui modelli Redditi del cumulo fra credito R&S e Patent Box
di Debora Reverberi

CASI OPERATIVI

Rideterminazione parziale delle quote sociali

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Nel mese di luglio 2022 i 2 soci di Alfa Srl che detengono il 100% delle quote in misura paritetica, cedono la totalità delle loro quote a un soggetto terzo secondo il seguente schema:

Socio A

Valore nominale della quota ceduta euro 5.000

Prezzo di vendita della quota ceduta euro 500.000

Costo fiscale della partecipazione ceduta (affrancata nel 2016) euro 500.000

Plusvalenza fiscale zero

Si precisa che la partecipazione è stata affrancata nel 2016 ai sensi dell'articolo 1, commi 887 e 888, L. 208/2015 con il pagamento dell'imposta sostitutiva allora vigente dell'8%.

L'imposta sostitutiva è stata pagata in 3 rate di cui la prima in modo corretto pari a 1/3 del totale, la seconda e la terza, per un errore di comunicazione, di un importo inferiore di circa il 20% del dovuto.

È stato anche erroneamente compilato, nell'anno 2016, il rigo 105 del quadro RT relativamente all'importo complessivo della rivalutazione determinato dal perito.

Socio B

Valore nominale della quota ceduta euro 5.000

Prezzo di vendita della quota ceduta euro 500.000

Costo fiscale del 60% della partecipazione acquistata nel 2000 euro 50.000

Costo fiscale del 40% della partecipazione acquistata nel 2016 euro 200.000

Plusvalenza fiscale euro 250.000

Tutto ciò premesso

si chiede

con riferimento al socio A

al fine di sanare le irregolarità e per non invalidare la rivalutazione effettuata

- è corretto procedere con versamenti integrativi con relative sanzioni e interessi per le rate carenti del 2017 e del 2018 e presentare una dichiarazione integrativa per il 2016 correggendo l'importo della rivalutazione indicata al rigo 105 del quadro RT originario?
- in alternativa è possibile non fare versamenti integrativi e considerare la rivalutazione della partecipazione fino a concorrenza dell'imposta sostitutiva pagata e tassando la differenza al 26%?
- oppure quale altra potrebbe essere la soluzione corretta?
- il versamento corretto della prima rata e la redazione della perizia giurata di stima sono sufficienti per rendere comunque valida la rivalutazione a suo tempo effettuata?

Con riferimento al socio B

- è possibile, utilizzando la proroga al 15 novembre 2022 prevista dall'articolo 14, comma 4-bis, 71/2021, rivalutare "solo" il 60% della partecipazione acquistata nell'anno 2000 fortemente plusvalente e non rivalutare il 40% della partecipazione acquistata nel 2016 non plusvalente? In sostanza si può rivalutare solamente una parte della partecipazione?
- è possibile procedere alla redazione della perizia giurata e al pagamento dell'imposta sostitutiva del 14% successivamente all'atto notarile di cessione quote previsto per fine luglio 2022 ma prima del 15 novembre 2022, termine ultimo per procedere alla rivalutazione delle quote?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Prenotazione del credito di imposta per i beni immateriali 4.0 nel Modello Redditi

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Gli investimenti in **beni immateriali 4.0 effettuati nel 2022** usufruiscono del **credito di imposta del 50%** in base all'[articolo 21, comma 1, D.L. 50/2022](#).

Per gli investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla L. 232/2016, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, **ovvero entro il 30 giugno 2023**, a condizione che **entro la data del 31 dicembre 2022** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura **almeno pari al 20 per cento** del costo di acquisizione, la misura del credito d'imposta (20 per cento) prevista dall'[articolo 1, comma 1058, della L. 178/2020](#), è elevata al 50 per cento.

Il credito di imposta **non concorre alla formazione del reddito** nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli [articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir](#); dovrà essere riportato in dichiarazione dei redditi tra i **crediti di imposta della sezione I del quadro RU**. Ipotizzando un investimento in sistema di interconnessione MES pari a 80.000 euro, la compilazione del quadro RU è la seguente:

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante					Codice credito												
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	beni immateriali 4.0-2022					1	3 L											
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							,00										
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							,00										
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo																	
		(di cui	1	40.000	,00	2	,00	B2	,00	C2	,00	D2	,00	E2	,00)	3	40.000	,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							,00										
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e account)	IVA (Saldo)	IRES (Account)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP										
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00				
	RU8	Credito d'imposta versato							,00										
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2	,00								
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00										
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							,00										
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni		1		2	40.000	,00								

Il dettaglio dell'investimento effettuato va riportato nel rigo RU130.

RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B					Investimenti allegato A
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw			
		1	2	3		4	
		,00	,00	,00			,00
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	Interconnessione	
		4A	4B	4C	5	6	
		00	00	00	80.000	00	

L'utilizzo del credito di imposta avviene esclusivamente in compensazione nel modello F24, con il **codice tributo 6937**, in tre quote annuali di pari importo, **a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione**; tale anno va indicato nel modello F24.

Nel caso in cui nell'anno 2022 ci sia stata solo la **prenotazione dell'investimento**, ed entro il

31 dicembre 2022 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, la compilazione è la seguente.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito			
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	beni immateriali 4.0-acconto 2022				1	3 L		
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00	
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00	
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 40.000,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 E2 ,00) 3						40.000,00	
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						,00	
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2 ,00 3 ,00 4 ,00 5 ,00 6 ,00 7 ,00	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
	RU8	Credito d'imposta riversato						,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c. 1 ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2	,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1		2 40.000,00	

Il dettaglio dell'investimento in questo caso è riportato nel **riga RU140**.

		Investimenti diversi allegati A e B		
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)	1	2	3
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A
	4A	4B	4C	5
		0,00	0,00	0,00
		0,00	0,00	0,00
				80.000,00

Occorre però evidenziare che, per gli investimenti in **beni immateriali 4.0 prenotati nel 2022**, il termine di consegna è rimasto ancorato al **30 giugno 2023**, si tratta di un termine **differente rispetto alle prenotazioni degli investimenti in beni materiali o immateriali non 4.0**, che

possono concludersi entro il 30 novembre 2023.

A tal proposito in data 26 aprile 2023, sono state aggiornate le istruzioni della dichiarazione dei redditi SC2023: in corrispondenza della colonna 2 del rigo RU5 e nel penultimo capoverso, dopo le parole “30 novembre 2023” sono inserite le seguenti: “**(30 giugno 2023 per il credito 3L)**”.

Ai fini della determinazione del **momento di effettuazione degli investimenti** si deve far riferimento alle regole generali della **competenza** previste dall'[articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir](#), pertanto, le spese di acquisizione:

- dei beni si considerano sostenute, alla **data della consegna o spedizione per i beni mobili**,
- dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le **prestazioni sono ultimate**.

L'eventuale investimento effettuato successivamente alla data del 30 giugno 2023 ma entro la fine dell'anno fa rientrare l'investimento **interamente nel periodo di imposta 2023** senza compilazione, pertanto, dei quadri della dichiarazione dei redditi relativa al 2022.

In tal caso il credito di imposta spettante sarà pari al 20 per cento, con un limite massimo di 1 milione di euro, come indicato nell'[articolo 1, comma 1058, Legge 178/2020](#).

Eventuali **investimenti effettuati nell'anno 2021** dovranno essere riportati nella dichiarazione dei redditi 2023, nel rigo RU141 se vi sono delle **rettifiche**.

		Investimenti diversi allegati A e B			Investimenti allegato A	Investimenti allegato B
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw		
RU141	Investimenti beni strumentali 2021	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
				Variazione Credito L3	Variazione Credito 2L	Variazione Credito 3L
				6	7	8
				,00	,00	,00

I contribuenti che hanno compilato nel modello Redditi 2022 il rigo RU140 e devono rettificare gli importi ivi esposti per **eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione** del predetto modello ed entro il 31 dicembre 2022, sono tenuti a compilare il rigo RU141 indicando nelle colonne da 1 a 5 le eventuali variazioni in diminuzione dei predetti importi.

Inoltre, nelle colonne da 6 a 8 vanno indicate le eventuali variazioni in diminuzione degli importi dei crediti individuati, rispettivamente, con i codici L3, 2L e 3L esposti nella sezione I del modello Redditi 2022.

Tale importi vanno sottratti dai residui da indicare nel rigo RU12.

Il rigo RU141 non va, invece, compilato nel caso in cui la predetta rettifica venga operata mediante presentazione di una **dichiarazione modello Redditi 2022 integrativa**.

Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di avvenuta interconnessione di cui al [comma 1062 dell'articolo 1 L. 178/2020](#), i **beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è **corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo**.

Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ancora dubbi sull'effetto recapture della SuperAce

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



La variazione in aumento derivante dall'**effetto recapture della SuperAce** sta generando una serie di dubbi applicativi certamente in parte motivati dalla stesura normativa dell'[articolo 19, commi 4 e 5, D.L. 73/2021](#), che non risulta di facile applicazione poiché non si sofferma adeguatamente sull'aspetto fondamentale, cioè il requisito che deve manifestarsi affinché debba essere restituita la Super Ace stessa.

Tra le due possibilità di fruizione della Super Ace (**variazione diminutiva o credito d'imposta**), il passaggio relativo all'effetto *recapture* è forse più chiaro quando parliamo del **credito d'imposta**, ma anche in questo caso si pongono non pochi elementi di dubbio. Vediamo di analizzarli e se possibile di risolverli.

Anzitutto partiamo dal dato letterale dell'[articolo 19, comma 5, D.L. 73/2021](#), primo periodo :

*“....qualora la **variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente**, il reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi è **umentato di un ammontare pari al 15 per cento della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso**”.*

Il fatto che la norma parli di **variazione** in aumento lascia intendere che si debbano confrontare due dati:

- il primo sarà il capitale proprio all'1.1.2011,
- il secondo sarà il medesimo dato al 31.12.2022.

Calcolati i due dati, cioè **variazione incrementale 2021 e variazione incrementale 2022**, se la **seconda è minore della prima scatta l'effetto recapture**.

Sul punto occorre subito chiarire che la diminuzione di cui sopra **non può derivare da perdite di esercizio**, come chiaramente affermato dalla **Relazione Illustrativa del D.L. 73/2021**, quindi **non potrà che trattarsi di riduzioni patrimoniali per attribuzione ai soci**.

Altro elemento da chiarire attiene all'esistenza di un eventuale **tetto da considerare ai fini della restituzione del vantaggio SuperAce**.

La norma sopra citata, infatti, si limita a fissare una **variazione in aumento del 15% da applicare sulla differenza tra le due variazioni incrementale del capitale proprio**, senza chiarire se il massimo di tale variazione in aumento debba essere individuato nell'importo della variazione in diminuzione Super Ace 2021.

Sul punto si ritiene che il tetto di restituzione non possa che essere individuato nella **variazione in diminuzione del periodo d'imposta 2021** ed almeno due elementi sistematici portano a tale conclusione (oltre ad un chiaro ragionamento di *ratio* normativa):

1. quando il medesimo problema è legiferato in materia di credito d'imposta (comma 4 del citato articolo 19) si statuisce che esso **credito d'imposta è restituito in tutto o in parte**, il che ci permette di dire che la massima penalizzazione non potrà che essere restituire l'intero credito d'imposta fruito, ma non un euro di più. E se così è per la modalità di fruizione "credito d'imposta" non si vede alcun motivo per arrivare a diversa conclusione se la modalità di fruizione sia stata la variazione diminutiva;
2. la SuperAce applica i **principi generali dell'Ace ordinaria**, ma se in questo ultimo ambito si avesse che in un certo periodo d'imposta la distribuzione ai soci di utili superasse la base Ace pregressa, **non si avrebbe alcuna variazione in aumento**, bensì, semplicemente, non vi sarebbe alcuna variazione diminutiva, e questo principio conferma che anche nella restituzione della SuperAce il tetto massimo è la **variazione diminutiva fruita**.

Un terzo elemento da chiarire riguarda le conseguenze che eventuali **decrementi patrimoniali verificatisi prima del 2021 possano manifestarsi oggi sul tema del recapture**.

Ipotizziamo una **base Ace negativa al 2020**, con fruizione di SuperAce nel 2021 per **effetti di incrementi realizzati, appunto nel 2021**.

Come ha affermato l'Agenzia con l'Interpello 229/2023 la **base negativa 2020 non doveva penalizzare la SuperAce del 2021**. Ma **tale situazione rischia di creare problemi di recapture?** Chi scrive ritiene che debba essere data **risposta negativa** sul punto.

In altre parole come **termine di confronto si assumono la due variazioni di capitale proprio, quindi nel 2021 la base negativa 2020, solo ai fini del confronto con il 2022**, deve essere considerata poiché viceversa avremmo un automatico effetto di riduzione del capitale proprio senza che nel 2022 sia stata attribuita ai soci alcuna riserva.

Sul punto sarebbe opportuno che **l'Agenzia affermasse con chiarezza che solo operazioni realizzate nel 2022 possono portare al *recapture***, non operazione eseguite prima del 2021.

E qui veniamo all'ultimo elemento più delicato: se per operazioni eseguite nel 2022, diverse dalla attribuzione ai soci, la **variazione incrementale del capitale proprio diminuisce scatta ugualmente l'effetto *recapture*?**

Pensiamo ad un **incremento dei titoli avvenuto nel 2022**. Il **capitale proprio sostanziale non cambia, ma la base imponibile Ace viene ridotta**.

Da un punto di vista della *ratio* della norma si potrebbe sostenere che **non c'è una sostanziale restituzione di somme ai soci, ma non vi è dubbio che l'operazione riduce la base Ace 2022**.

Tenendo presente che a Telefisco 2022 l'Agenzia ha affermato che nel calcolo della SuperAce si applicano **tutte le regole dell'Ace ordinaria che non siano esplicitamente derogate dall'[articolo 19 del D.L. 73/2021](#)**, una conseguenza di tale affermazione potrebbe essere che anche l'incremento dei titoli, oppure **l'esecuzione delle operazioni abusive di cui all'articolo 10 D.M. 03.08.2017**, porta con sé la **penalizzazione del *recapture***.

Peraltro anche il **tracciato software di calcolo della Ace e della SuperAce considera rilevanti come operazioni analoghe alla distribuzione ai soci, sia l'incremento dei titoli sia l'esecuzione di operazioni abusive**, avvenute sempre nel 2022.

Ciò a dire che sembra emergere una tesi delle Entrate favorevole a **considerare tra le operazioni produttive del *recapture* anche operazioni diverse dalla effettiva distribuzione di riserve ai soci**. Ma su questo tema sarebbe necessaria una conferma ufficiale dalla prassi della Agenzia.

ACCERTAMENTO

I nuovi controlli sull'attribuzione delle partite Iva

di Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365



L'articolo 1, commi 148-150, della **Legge di bilancio 2023** ha introdotto una nuova misura di controllo preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività della partita Iva, che **si aggiunge** alla previsione dei **riscontri automatizzati** e all'effettuazione di **accessi** nel luogo di esercizio dell'attività per l'individuazione degli elementi di rischio previsti dall'[articolo 35, comma 15-bis, D.P.R. 633/1972](#).

In forza delle previsioni normative da ultimo introdotte ([articolo 35, comma 15-bis.1, D.P.R. 633/1972](#)), l'Agenzia delle entrate effettua **specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite Iva**, all'esito delle quali l'ufficio dell'Agenzia delle entrate invita il contribuente a **comparire di persona** per **esibire le scritture contabili**, per **consentire la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività** e per **dimostrare l'assenza dei profili di rischio individuati**.

In caso di **mancata comparizione** di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'ufficio emana **provvedimento di cessazione della partita Iva**.

In caso di **cessazione** ai sensi dei commi 15-bis e 15-bis.1 (ovvero sia in forza del "vecchi" controlli preventivi, sia in vigore dei nuovi controlli), la partita Iva può essere successivamente richiesta dallo stesso soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, costituiti successivamente al provvedimento di cessazione della partita Iva, **solo previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria** per la **durata di tre anni dalla data del rilascio** e per un importo non inferiore a 50.000 euro.

In caso di eventuali **violazioni fiscali commesse antecedentemente all'emanazione del provvedimento di cessazione**, l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme, se superiori a 50.000 euro, dovute a seguito di dette violazioni fiscali, sempreché non sia intervenuto il versamento delle stesse.

Inoltre, il soggetto destinatario dei provvedimenti di cessazione (sia in forza del comma 15-bis che del comma 15-bis.1) è soggetto alla **sanzione amministrativa pecuniaria di 3.000 euro** irrogata contestualmente al provvedimento di cessazione della partita Iva, senza applicazione l'[articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#) in materia di concorso di violazioni e continuazione (c.d. “cumulo giuridico”).

Inizialmente detta sanzione era prevista anche a carico degli **intermediari** che trasmettevano la dichiarazione per conto del contribuente, ma, fortunatamente, questa previsione è stata **soppressa** nel corso dell'esame del disegno di legge alla Camera dei deputati.

La cessazione della partita Iva, inoltre, comporta **l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie**.

La Legge di bilancio 2023, fissato questo quadro normativo, affidava però a un **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione dei criteri, delle modalità e dei termini** per l'attuazione delle disposizioni introdotte: detto provvedimento è stato emanato lo scorso 16 maggio (**provvedimento prot. n. 156803/2023**).

Il primo punto che merita di essere evidenziato riguarda **l'ambito di applicazione** individuato dal suddetto provvedimento.

Se, infatti, la norma si limita a richiamare le “*analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite Iva*”, il provvedimento correla la novella normativa non solo alle partite Iva di nuova attribuzione, ma ricomprende nell'ambito della nuova previsione anche “*le partite Iva già esistenti e, in particolare, quelle che, dopo un periodo di inattività o a seguito di modifiche dell'oggetto o della struttura, riprendano ad operare con le caratteristiche innanzi dette*”.

Il richiamato provvedimento stabilisce poi che la valutazione del rischio è, prioritariamente, orientata su:

- elementi di rischio riconducibili al titolare della ditta individuale, al lavoratore autonomo o al rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica. Tali elementi possono riguardare sia la **presenza di criticità nel profilo economico e fiscale** del soggetto sia la **manifesta carenza dei requisiti di imprenditorialità**, nonché di **professionale e abituale svolgimento dell'attività** del medesimo;
- elementi di rischio relativi alla **tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività**, rispetto ad **anomalie economico-contabili nell'esercizio della stessa**, strumentali a gravi o sistematiche **condotte evasive**;
- elementi di rischio relativi alla **posizione fiscale del soggetto titolare della partita Iva**, per il quale emergano **gravi o sistematiche violazioni delle norme tributarie**.

I soggetti titolari di partita Iva che presentano gli elementi di rischio appena richiamati (oppure altri elementi di rischio individuati di volta in volta dall'Agenzia delle entrate

nell'ambito della propria analisi del rischio) sono invitati a **comparire** di persona presso l'ufficio competente. Nel provvedimento si chiarisce quindi che l'invito contiene l'indicazione dei **profili di rischio individuati e gli elementi di pericolosità fiscale riscontrati**.

Il contribuente deve fornire i **registri contabili obbligatori** e dimostrare documentalmente **l'assenza dei profili di rischio** individuati dall'ufficio.

L'ufficio, quindi, effettua le seguenti attività:

- riscontri volti a verificare l'effettività degli elementi di rischio individuati con riferimento alle gravi anomalie relative al **profilo soggettivo** del titolare della ditta individuale, del lavoratore autonomo o del rappresentante legale dell'ente a cui si riferisce la partita Iva. Tali riscontri possono riguardare **criticità di carattere fiscale unitamente ad aspetti relativi alla reperibilità del soggetto**, alle **competenze professionali**, al possesso dei **requisiti di imprenditorialità ed alla solidità patrimoniale e finanziaria**, da analizzare alla luce della specifica attività svolta;
- riscontri volti a verificare **l'effettivo esercizio dell'attività** e l'assenza dei profili di rischio individuati rispetto alle anomalie emerse. Tali controlli, effettuati anche sulla base dell'esame della documentazione esibita in risposta all'invito e dei chiarimenti forniti, possono riguardare **l'esistenza e l'idoneità della struttura organizzativa**, le **modalità di svolgimento dell'attività** dichiarata ed ogni elemento di coerenza rispetto alla stessa;
- riscontri volti a verificare il **corretto adempimento degli obblighi fiscali** del soggetto passivo Iva, rispetto agli elementi di pericolosità ed alle correlate violazioni individuati dall'ufficio.

L'ufficio, tuttavia, conserva la facoltà di effettuare anche **altre e differenti attività**. In ogni caso, gli esiti delle analisi e dei controlli sono resi disponibili alla **Guardia di Finanza anche tramite strumenti informatici**.

Come chiarito nello stesso provvedimento, nella sezione dedicata al servizio di verifica della partita Iva del sito internet dell'Agenzia delle Entrate sarà possibile riscontrare, mediante i dati disponibili in anagrafe tributaria, l'eventuale **cessazione della partita Iva ai sensi dell'articolo 35, commi 15-bis e 15-bis.1**.

Questo dato viene fornito al fine di **consentire agli operatori di verificare se nei confronti dei propri fornitori/clienti è stato emesso un provvedimento di cessazione della partita Iva**, al fine di evitare il coinvolgimento, anche indiretto, in meccanismi evasivi o fraudolenti.

DICHIARAZIONI

Effetti sui modelli Redditi del cumulo fra credito R&S e Patent Box

di Debora Reverberi



Il **cumulo fra credito d'imposta R&S**, di cui all'[articolo 1, commi 199–206, L. 160/2019](#) e ss.mm.ii., e **nuovo regime Patent Box**, di cui all'[articolo 6 D.L. 146/2021](#) e ss.mm.ii., impone l'applicazione della c.d. **regola di nettizzazione dei costi** del beneficio Patent Box dalla base di calcolo del credito d'imposta, **con obbligo di restituzione dell'eventuale credito già fruito**.

Come infatti chiarito dall'Agenzia delle entrate al paragrafo 4.5 della circolare 5/E/2023, il **beneficio fiscale derivante dall'applicazione del nuovo regime Patent Box rientra nel novero delle "altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti"** che, ai sensi del [comma 203 dell'articolo 1, L. 160/2019](#), devono essere nettizzati dalla base di calcolo del credito d'imposta R&S.

La regola della nettizzazione contraddistingue i crediti d'imposta spettanti per investimenti effettuati a decorrere dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (per la generalità delle imprese **dal 2020**); i crediti R&S incardinati nella previgente disciplina di cui all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii. (per la generalità delle imprese i periodi d'imposta 2015-2019) erano invece calcolati sui costi lordi.

Ne deriva che, **sia in caso di applicazione del Patent Box secondo il c.d. "meccanismo premiale"** del comma 10-bis dell'[articolo 6 D.L. 146/2021](#), che consente di agevolare i costi sostenuti nell'anno di ottenimento della privativa industriale e nei precedenti fino all'ottavo, **sia in caso di applicazione del "meccanismo ordinario"**, che consente di agevolare le sole spese sostenute nel periodo d'imposta di riferimento, **possa sorgere in capo al contribuente**, a seguito della nettizzazione dei costi ammissibili al credito d'imposta R&S con il beneficio Patent Box:

- **l'obbligo di restituzione di quota parte del credito d'imposta R&S già compensato;**

oppure

- **la riduzione del credito d'imposta R&S spettante.**

La circolare 5/E/2023 precisa che la “**restituzione deve avvenire senza applicazione di sanzioni e interessi in quanto al momento della fruizione del credito d'imposta il contribuente si è conformato alle disposizioni contenute nella disciplina del credito d'imposta al momento applicabili**”.

Sia il documento di prassi citato, sia le istruzioni ai modelli Redditi 2023, aggiornate il 26 aprile scorso, nulla dispongono circa **gli effetti della riduzione del credito R&S residuo spettante e della eventuale restituzione della quota di credito R&S già fruita nel quadro RU dei dichiarativi**.

Si ipotizzi la situazione in cui **l'impresa Alfa S.p.a. debba ricalcolare in diminuzione il credito R&S 2020 per effetto dell'applicazione del meccanismo premiale Patent Box sulle medesime spese**:

- Spese agevolabili = 100.000 euro
- Credito R&S 2020 (ante Patent Box) = $100.000 \times 12\% = 12.000$ euro
- Beneficio Patent Box su spese 2020 = $100.000 \times 110\% \times (24\% + 3,9\%) = 30.690$ euro
- Credito R&S 2020 (post Patent Box) = $(100.000 - 30.690) \times 12\% = 8.317,20$ euro
- **Minore credito R&S 2020 spettante = $12.000 - 8.317,20 = 3.682,80$ euro**

Scenario 1) Restituzione del credito R&S

Si ipotizzi che l'impresa Alfa S.p.a. abbia già compensato l'intero credito R&S 2020, pari a 12.000 euro, nel triennio 2021-2023:

- quota 2021 = $12.000/3 = 4.000$ euro
- quota 2022 = $12.000/3 = 4.000$ euro
- quota 2023 = $12.000/3 = 4.000$ euro

Alfa sarà tenuta a **restituire, con modello F24, i 3.682,80 euro di credito R&S 2020 già compensato, senza applicazione di sanzioni e interessi**.

In assenza di indicazioni al riguardo, si ritiene che la restituzione debba avvenire **utilizzando il medesimo codice tributo e anno di riferimento del credito R&S originariamente compensato**:

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6938		2020	3 6 8 2,8 0	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	3 6 8 2,8 0 B	SALDO (A-B)
					3 6 8 2,8 0
SEZIONE INPS					

Escludendo, salvo successive indicazioni delle Entrate, **l'obbligo di presentazione di una dichiarazione integrativa al modello Redditi 2021** – periodo d'imposta 2020, gli effetti sulla sezione I del quadro RU dei successivi dichiarativi potrebbero essere i seguenti:

Modello Redditi 2023 – periodo d'imposta 2022

- **al rigo RU2 la quota di credito residuo derivante dal modello Redditi 2022**, pari a euro 12.000 euro meno 4.000 euro compensati nel 2021;
- **al rigo RU6 la quota di credito compensata nel 2022**, pari a 4.000 euro;
- **al rigo RU12 la quota di credito residua da riportare al 2023, nettizzata del beneficio Patent Box la cui opzione è stata indicata nel medesimo dichiarativo**, pari a 4.000 euro meno 3.682,80, **barrando la casella "casi particolari"**.

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito L1	
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione 8.000 ,00			
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) ,00			
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ³ ,00 ⁴ ,00 ⁵ ,00 ⁶ ,00) ⁷ ,00			
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 4.000 ,00			
RU7	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)
	¹ ,00	² ,00	³ ,00	⁴ ,00
				⁵ ,00
				⁶ ,00
				⁷ ,00
RU8	Credito d'imposta riversato ,00			
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		Art. 1260 c.c. ¹ ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) ,00			
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso ,00			
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		Vedere istruzioni ¹ X	² 317 ,00

Modello Redditi 2024 – periodo d'imposta 2023

- al rigo **RU2** la quota di credito residuo derivante dal modello Redditi 2023, pari a euro 317;
- al rigo **RU6** la quota di credito compensata nel 2023, pari a euro 4.000;
- al rigo **RU8** la quota di credito restituita con il modello di pagamento F24 nel 2023, pari a euro 3.683.

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Codice credito L1	
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione		317 ,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ³ ,00 ⁴ ,00 ⁵ ,00 ⁶ ,00 ⁷ ,00)		,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24		4.000 ,00
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute ¹ ,00 IVA (Periodici e acconto) ² ,00 IVA (Saldo) ³ ,00 IRES (Acconti) ⁴ ,00 IRES (Saldo) ⁵ ,00 Imposta sostitutiva ⁶ ,00 IRAP ⁷ ,00	,00
RU8	Credito d'imposta riversato		3.683 ,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. ¹ ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso		,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni ¹	² ,00

Scenario 2) Riduzione del credito residuo R&S

Si ipotizzi che l'impresa Alfa S.p.a. abbia compensato i 2/3 del credito R&S 2020, pari a 8.000 euro, nel biennio 2021-2022, e che non abbia ancora compensato la quota del 2023:

- quota 2021 = 12.000/3 = 4.000 euro
- quota 2022 = 12.000/3 = 4.000 euro

In assenza di indicazioni delle Entrate, potrebbe ritenersi ammissibile la riduzione del credito residuo, **senza ricorrere alla restituzione, per euro 4.000 meno euro 3.682,80, pari a euro 317,20.**

Modello Redditi 2023 – periodo d'imposta 2022

- al rigo RU2 la quota di credito residuo derivante dal modello Redditi 2022, pari a euro 8.000;
- al rigo RU6 la quota di credito compensata nel 2022, pari a euro 4.000;
- al rigo RU12 la quota di credito residua da riportare al 2023, nettizzata del beneficio Patent Box la cui opzione è stata indicata nel medesimo dichiarativo, pari a euro 317, barrando la casella “casi particolari”.

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito				
			L1				
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione					8.000 ,00	
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)					,00	
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³ ,00					,00	
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24					4.000 ,00	
RU7	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
	¹ ,00	² ,00	³ ,00	⁴ ,00	⁵ ,00	⁶ ,00	⁷ ,00
RU8	Credito d'imposta riversato					,00	
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			Art. 1260 c.c. ¹ ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00	,00	
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)					,00	
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					,00	
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni ¹ X	² 317 ,00	

Modello Redditi 2024 – periodo d'imposta 2023

- al rigo RU2 la quota di credito residuo derivante dal modello Redditi 2023, pari a euro 317;
- al rigo RU6 la quota di credito compensata nel 2023, pari a euro 317.

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito				
					L1				
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							317	,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)								,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3 ,00								
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							317	,00
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP	
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00	,00	
RU8	Credito d'imposta riversato								,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.	1 ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2 ,00	
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)								,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso								,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni		1	2	,00