

 Strumenti / Come fare per

Redditi SC/2025: le novità in pillole

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Il modello REDDITI Società di Capitali 2025 contiene molteplici novità, alcune derivate dalla legge di Bilancio 2024 e altre dai decreti legislativi attuativi della riforma fiscale: trovano spazio nel nuovo modello il concordato preventivo biennale, la maggiorazione del costo del personale, l'affrancamento straordinario delle riserve, il regime delle società non operative, l'affrancamento delle crypto-attività e le divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento di principi contabili.

Premessa

Il nuovo **modello REDDITI SC 2025** relativo al **periodo d'imposta 2024** presenta numerose novità. In particolare, nel modello recentemente approvato trovano collocazione le seguenti novità che vertono:

- Concordato preventivo biennale;
- Maggiorazione costo del personale;
- Regime agevolato primo insediamento imprese giovanili in agricoltura;
- Riallineamento divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili;
- Affrancamento straordinario delle riserve;
- Riallineamento beni in caso di conferimento d'azienda e operazioni straordinarie;
- Regime società di comodo;
- Sismabonus ed ecobonus;
- Perdite di impresa;
- Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate da parte di società ed enti commerciali non residenti;
- Affrancamento crypto-attività;
- Rivalutazione del valore di terreni e partecipazioni;
- Prospetto di riconciliazione.

 Strumenti / Come fare per

Aspetti generali Modello Redditi SC/2025

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Tra gli aspetti generali del modello REDDITI SC/2025 si segnalano due aspetti interessati da novità alla luce della Riforma fiscale: la disciplina sanzionatoria e l'istituto del ravvedimento operoso.

1 ° novità: aspetti sanzionatori del modello REDDITI SC 2025

Il D.Lgs. 87/2024 ha riformato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie nel generale ridimensionamento delle sanzioni previste per le ipotesi "base" delle violazioni più comuni, basti pensare alla dichiarazione omessa, alla dichiarazione infedele e alla fatturazione delle operazioni. Per quanto riguarda il ravvedimento operoso, vengono riviste le riduzioni delle sanzioni applicabili e viene ammessa la possibilità, sia pure a certe condizioni, di applicare il cumulo giuridico. Inoltre, le somme oggetto di definizione al terzo delle sanzioni potranno essere pagate a rate.

L'art. 5 del citato D.Lgs. prevede che: *"Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024"*.

Omessa dichiarazione

L'omessa dichiarazione viene sanzionata in misura pari al **120%** delle imposte dovute, con un minimo di € 250,00. Prima, la sanzione poteva essere **dal 120% al 240%** delle imposte dovute con un minimo di € 250,00.

Resta fermo che la dichiarazione si considera omessa anche se viene presentata con un ritardo superiore ai **90 giorni**.

Dichiarazione presentata entro i termini di accertamento in assenza di controlli

Se la dichiarazione viene presentata dopo i 90 giorni ma entro il termine di accertamento e comunque prima di un qualsiasi **controllo fiscale** (ad esempio, prima della notifica di un questionario), la sanzione non è del 120% ma del **75%** delle imposte dovute.

Nel sistema precedente, se la dichiarazione era presentata dopo i 90 giorni ma entro il termine di presentazione di quella per il periodo d'imposta successivo, la sanzione era dimezzata e diventava quindi **dal 60% al 120%** delle imposte dovute.

Rimane invariata, sul versante penale, la causa di non punibilità del reato di omessa dichiarazione (configurabile se si supera la soglia dei 50.000,00 euro di imposta) che si ha quando, prima di un controllo fiscale o penale, la dichiarazione viene presentata entro il termine di presentazione di quella per il periodo d'imposta successivo e sono pagate per intero le **imposte, le sanzioni e gli interessi**.

Dichiarazione infedele

La dichiarazione si ritiene "infedele" quando, per una infinita serie di ragioni, viene presentata indicando una imposta dovuta inferiore a quella reale: si può trattare di mancata dichiarazione di redditi, di deduzione di costi non inerenti, di mancata dichiarazione di ricavi/compensi e così via.

L'infedeltà dichiarativa viene sanzionata in misura pari al 70% delle imposte dovute, con un minimo di € 150,00.

Oltre a ciò:

- se l'infedeltà è dovuta a condotte fraudolente o simulate la sanzione è aumentata in misura variabile dal 105% al 140% delle imposte, e non più dal 135% al 270% delle imposte (se si tratta di dichiarazione IVA, la maggiorazione è applicabile solo se si dimostra la partecipazione alla frode del cessionario/committente);
- rimane la riduzione di un terzo della sanzione se la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro;
- rimane il raddoppio della sanzione per la mancata dichiarazione dei canoni di locazione soggetti a cedolare secca, sanzione che può essere da dichiarazione omessa (se i canoni non sono stati dichiarati) o da dichiarazione infedele (se i canoni sono stati dichiarati ma solo in parte);
- viene meno l'aumento di un terzo per i redditi esteri non dichiarati.

Dichiarazione integrativa presentata entro i termini di accertamento in assenza di controlli

Se, entro il termine di accertamento ma prima di un qualsiasi controllo fiscale (ad esempio, prima della notifica di un questionario), viene presentata una dichiarazione integrativa la sanzione non è del 70% ma del 50% delle imposte dovute (sempre con il minimo di € 150,00).

Nel sistema precedente, la questione non era disciplinata.

Dichiarazione sanata entro i 90 giorni

Non viene disciplinata la sanzione prevista per la dichiarazione infedele sanata entro i 90 giorni dal termine di presentazione.

Dovrebbe rimanere ferma la prassi dell'Agenzia delle Entrate, che ritiene ravvedibile la dichiarazione sanata entro i 90 giorni pagando una sanzione di € 27,78 (oltre al pagamento delle imposte, degli **interessi legali** e al **ravvedimento** degli eventuali tardivi versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione).

Errori sulla competenza fiscale

Rimane la particolare disciplina sanzionatoria per la dichiarazione infedele derivante da errori nell'imputazione a periodo delle componenti reddituali, o dalla violazione del **principio di "cassa"**.

In generale, se c'è stata una violazione della competenza fiscale o del principio di "cassa", la sanzione è ridotta di un terzo e diviene quindi del 46,67% delle imposte dovute.

Se non c'è stato danno per l'Erario (si pensi ad un ricavo dichiarato anticipatamente, che ha comportato l'incasso "anticipato" di imposte) la sanzione è fissa, di € 250,00.

2° novità: Ravvedimento operoso e compliance

La riforma ha apportato varie modifiche in tema di ravvedimento operoso, tra le quali emerge la possibilità di applicare il cumulo giuridico delle violazioni, sebbene a certe condizioni.

Come per tutte le altre novità in esame, esse operano solo per le **violazioni** commesse a partire dall'**1.9.2024**.

Per quanto riguarda, di conseguenza, le violazioni dichiarative (dichiarazione omessa, dichiarazione infedele), esse operano a partire dai modelli REDDITI, IRAP e 770 2024 (relativi all'anno 2023), mentre se occorre ravvedere le infedeltà commesse in anni antecedenti (si pensi all'infedele dichiarazione IVA 2024, relativa all'anno 2023) bisogna considerare le vecchie sanzioni e le vecchie riduzioni delle sanzioni da ravvedimento.

Riduzione delle sanzioni

Di seguito le riduzioni delle sanzioni per le violazioni commesse dall'1.9.2024, a seconda del momento in cui si effettua il ravvedimento:

- per le sole violazioni sui versamenti la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene nei 30 giorni da quando la violazione è stata commessa (art. 13 c. 1 lett. a) D.Lgs. 472/97);
- riduzione a 1/10 del minimo della sanzione da omessa dichiarazione, solo ed esclusivamente se la presentazione della dichiarazione avviene entro 90 giorni dal relativo termine di presentazione (art. 13 c. 1 lett. c) D.Lgs. 472/97).
- entro 90 giorni dalla commissione della violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è a 1/9 del minimo (art. 13 c. 1 lett. a-bis) D.Lgs. 472/97);

- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b) D.Lgs. 472/97);
- oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso oppure oltre l'anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-bis) D.Lgs. 472/97).

Quanto esposto vale per tutte le violazioni (**versamenti, fatturazione, dichiarazioni, comunicazioni**) relative a qualsiasi tributo e a qualsiasi ente impositore.

Ravvedimento in presenza di controlli fiscali

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i tributi doganali e le accise rimane la regola per cui il ravvedimento operoso non è inibito dal controllo fiscale (ad esempio, dalla notifica di un questionario o di un invito a comparire) ma solo dalla notifica dell'**atto impositivo** (accertamento, recupero del credito d'imposta) o della **comunicazione bonaria**.

Ferme restando le riduzioni indicate nel precedente paragrafo (da **1/10** del minimo a **1/7** del minimo, a seconda della violazione e di quando ci si ravvede), per le violazioni commesse dall'1.9.2024 se il ravvedimento avviene:

- dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo non preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a **1/6** del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-ter) D.Lgs. 472/97);
- dopo il verbale di constatazione senza che sia inviata la comunicazione di adesione al verbale di constatazione e comunque prima dello schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo, la riduzione della sanzione è a 1/5 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-quater) D.Lgs. 472/97);
- dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a 1/4 del minimo (art. 13 c.1 lett. b-quinquies) D.Lgs. 472/97).

Il ravvedimento risulta quindi inibito sia dalla domanda di adesione sia dalla comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione.

Cumulo giuridico e continuazione

In caso di pluralità di violazioni, la legge, di norma e a certe condizioni, prevede che le sanzioni non vengano sommate ma "cumulate giuridicamente". Viene infatti applicata la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Per le violazioni commesse dall'1.9.2024 il cumulo giuridico potrà essere applicato anche in sede di ravvedimento operoso ma limitatamente al singolo anno e alla singola imposta (ciò riduce di molto il suo ambito di applicazione).

Il cumulo giuridico non si applica mai per le **violazioni di omesso, tardivo** oppure **insufficiente versamento** di tributi, così come per le indebite compensazioni.



Strumenti / Come fare per

Quadro CP Modello Redditi SC/2025

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

È stato previsto il nuovo quadro CP e sono stati aggiornati i quadri RF, RS, RH, TN, PN e GN per accogliere le novità della disciplina del concordato preventivo biennale. Novità e profili specifici della compilazione.

Descrizione della novità

La compilazione del **quadro CP** è riservata ai contribuenti che hanno aderito alla proposta di **concordato preventivo biennale** (di seguito "CPB") di cui al D.Lgs. 13/2024 (di seguito "decreto CPB"). Con l'adesione al regime di CPB il contribuente si è impegnato a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. L'accettazione della proposta da parte dei soggetti di cui agli artt. 5,115 e 116 TUIR, obbliga al rispetto della medesima i soci o gli associati. Le **sezioni I e IV** del presente quadro vanno compilate anche dai contribuenti che non hanno aderito al CPB ma che partecipano a società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, oppure che partecipano a società fiscalmente trasparenti che, pur non avendo aderito, partecipano a loro volta ad una o più società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB.

Con l'adesione al regime di CPB, detti soggetti si sono impegnati a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. L'accettazione della proposta da parte dei soggetti di cui agli artt. 5,115 e 116 TUIR, obbliga al rispetto della medesima i soci o gli associati.

Va altresì ricordato che, i richiamati soggetti, oltre a redigere i **quadri CP e LM**, devono compilare anche i quadri **RE, RF, RG e LM**, dei rispettivi modelli, dove indicare il reddito effettivo scaturente dalla contabilità.

La sezione I va compilata dai contribuenti che si avvalgono del regime di imposta sostitutiva prevista dall'art. 20-*bis* Decreto CPB. Tali contribuenti possono assoggettare la parte di reddito d'impresa derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dall'art. 16 Decreto CPB, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando aliquote tre differenziate aliquote. L'imposta sostitutiva è graduata (con aliquota che varia dal 10 al 15 per cento) sulla base del livello di affidabilità fiscale che ha ottenuto il contribuente nel periodo precedente a quelli oggetto di concordato; più alto è il punteggio ISA raggiunto dal contribuente, più bassa è l'aliquota dell'imposta sostitutiva.

Le aliquote dell'imposta sostitutiva:

- 10% se il livello di affidabilità fiscale è ≥ 8 .
- 12% se è tra 6 e 8.
- 15% se è < 6 .

La sezione II va compilata sia dai contribuenti che si avvalgono del regime di imposta sostitutiva prevista dall'art. 20-*bis* Decreto CPB sia da coloro che non se ne avvalgono, per determinare il reddito d'impresa (in contabilità ordinaria o semplificata) rettificato da assoggettare alle imposte sul reddito.

I contribuenti che compilano questa sezione devono compilare anche il quadro RF.

Nel **rigo CP6** vanno indicate, nelle corrispondenti colonne, le variazioni di cui all'art. 16, c. 1, lett. a) e b), Decreto CPB (quelle negative senza essere precedute dal segno " - ").

Qualora il contribuente partecipi a società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, oppure partecipi a società fiscalmente trasparenti che pur non avendo aderito partecipano a loro volta ad una o più società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, ai fini della compilazione delle **colonne 3 e 8** si tiene conto, per tali soggetti partecipati, del reddito concordato e non di quello effettivo.

Nella sezione IV va indicato il reddito effettivo, determinato non tenendo conto del reddito concordato.

A tal fine, nel **rigo CP10**, nelle colonne 1 e 2, va indicato rispettivamente il reddito o la perdita effettivi del quadro RF e il reddito effettivo del quadro RH e in colonna 3, il reddito complessivo effettivo.

Per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato (art. 35, c. 2, Decreto CPB).

Casi pratici

Il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle condizioni da indicare nella sezione V:

- il contribuente ha modificato l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso. Si ricorda che la cessazione non si verifica se per le nuove attività è prevista l'applicazione del medesimo ISA di cui all'art. 9-bis DL n. 50 del 2017;
- il contribuente ha cessato l'attività;
- la società è risultata interessata da operazioni di fusione, scissione, conferimento. Si ricorda che all'ambito del conferimento è riconducibile, ai fini della cessazione dal CPB, anche la cessione di ramo di azienda (circ. AE 17 settembre 2024 n. 18/E § 6.6);
- il contribuente ha dichiarato ricavi di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), del TUIR, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA maggiorato del 50 per cento;
- il contribuente si è trovato in presenza di circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 giugno 2024, che hanno determinato minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del concordato.

Il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta per una delle cause di decadenza dal regime di CPB da indicare nella sezione V:

- a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità;
- a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
- ricorre una delle ipotesi di cui all'art. 11 del decreto CPB ovvero vengono meno i requisiti di cui all'art. 10, comma 2, del medesimo decreto;
- è omesso il versamento delle somme dovute a seguito delle attività di cui all'art. 12, comma 2, decreto CPB.

Nella colonna 3 va indicata la data di fine del primo periodo d'imposta del biennio per il quale si è verificata la causa di decadenza.

Il **quadro RF** è stato aggiornato per accogliere, tra le variazioni in diminuzione, la maggior deduzione del costo del personale di nuova assunzione (cd. maxi-deduzione art. 4 D.Lgs. 216/2023).

Il costo riferibile all'incremento occupazionale, assoggettati a maggiorazione del 20%, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti, come risultante dal conto economico ai sensi dell'art. 2425, c. 1, lett. b), n. 9), c.c. e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle medesime voci, relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Il costo da considerare ex art. 2425, lett. b), n. 9, c.c. include:

- B9a) salari e stipendi;
- B9b) oneri sociali;
- B9c) trattamento di fine rapporto;
- B9d) trattamento di quiescenza e simili;
- B9e) altri costi.

Sono esclusi gli oneri rilevati in altre **voci del conto economico**, quali quelli relativi ai buoni pasto, alle spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti, ai costi per **servizio di vitto e alloggio** dei dipendenti in trasferta, nonché gli oneri relativi alle **auto aziendali** concesse in **uso promiscuo** ai dipendenti.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che la norma, prorogata per il **triennio 2025-2027**, al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti meritevoli di maggiore tutela stabilisce che il costo del personale da assumere ai fini della maggiorazione è incrementato di un ulteriore 10%, per una maggiorazione totale del 30% sempre in relazione alle nuove assunzioni a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie di cui all'Allegato 1 del decreto:

- lavoratori molto svantaggiati - art. 2, n. 99), Reg. UE n. 651/2014;
- persone con disabilità - art. 1, legge n. 68/1999;
- persone svantaggiate - art. 4, legge n. 381/1991;
- ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno - art. 21, legge n. 354/1975;
- donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea e nelle aree - art. 2, n. 4), lettera f), Reg. UE n.651/2014;
- donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza - art. 5-bis, D.L. n. 93/2013;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile - art. 27, comma 1, D.L. n. 48/2023 (NEET);
- lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- già beneficiari del reddito di cittadinanza che siano decaduti dal beneficio e che non integrino i requisiti per l'accesso all'assegno di inclusione.

L'art. 5, comma 4, del decreto attuativo dispone che, nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, qualora siano assunti anche lavoratori meritevoli di maggior tutela, il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, è ripartito tra le due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Casi pratici

Il quadro RF è stato aggiornato per accogliere, tra le variazioni in diminuzione, la maggior deduzione del costo del personale di nuova assunzione (art. 4 D.Lgs. 216/2023).

In particolare, chiarito che nel **rigo RF55**, relativo alle variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate, vanno indicati con il:

- **codice 66**, l'ammontare della maggiorazione del 20 per cento del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (maxi-deduzione 20%) ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (art. 5, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024).

L'agevolazione si applica anche per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (art. 1, comma 399, della legge n. 207/2024, vedi anche la circolare n. 1 del 20 gennaio 2025), dove l'Agenzia delle Entrate ha ricordato i presupposti soggettivi dell'incentivo, le regole per determinare l'incremento occupazionale e l'ammontare della maggiore deduzione spettante e illustra anche alcuni casi particolari);

- **codice 67**, l'ammontare della maggiorazione del 30 per cento del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela (maxi-deduzione 30%), individuate nell'Allegato 1 al decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (art. 5, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024). L'agevolazione si applica anche per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (art. 1, comma 399, della legge n. 207/2024, vedi anche la circolare n. 1 del 20 gennaio 2025, dove l'Agenzia delle Entrate ha ricordato i presupposti soggettivi dell'incentivo, le regole per determinare l'incremento occupazionale e l'ammontare della maggiore deduzione spettante e illustra anche alcuni casi particolari).

Esempio di MAGGIORAZIONE COSTO DEL PERSONALE

Un'impresa che, rispettando i requisiti dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo, rileva i seguenti dati relativi al costo del personale:

- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato 1.000.000
- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato meritevoli di maggior tutela 600.000
- costo effettivo per le assunzioni a tempo indeterminato 1.600.000
- incremento del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente + 1.200.000

In tal caso, verificato che l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (1.200.000) è inferiore al costo effettivo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato (1.600.000), il beneficiario deve calcolare la maggiorazione sull'incremento del costo complessivo (1.200.000).

In presenza di nuove assunzioni a cui si applicano differenti percentuali di maggiorazione (20 e 30%) con la conseguenza che il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, deve essere ripartito tra le due tipologie di lavoratori

proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato riferibile a ciascuna di esse.

Incidenza nuove assunzioni

$1.000.000/1.600.000 \times 100 = 62,5\%$

Incidenza nuove assunzioni tutelate

$600.000/1.600.000 \times 100 = 37,5\%$

Poiché l'incremento del costo complessivo del personale (1.200.000) è ripartito proporzionalmente fra le due tipologie di lavoratori, sarà necessario riproporzionare l'incremento come segue:

- importo da assoggettare a maggiorazione 20%
- $1.200.000 \times 62,5\% = 750.000$
- Importo da assoggettare a maggiorazione 30% (20 + 10%)
- $1.200.000 \times 37,5\% = 450.000$

Attenzione a...

L'art. 1, comma 399, Legge di bilancio 2025, prevede una proroga delle disposizioni contenute nell'art. 4 del decreto, stabilendo che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi, le disposizioni dell'art. 4 D.Lgs. 216/2023, si applicano, nei limiti e alle condizioni ivi previste, anche agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al periodo d'imposta precedente.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RQ Modello Redditi SC/2025

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

La sezione XXV è dedicata ai giovani agricoltori che hanno intrapreso attività d'impresa nel settore ed esercitato l'opzione per il regime agevolato consistente nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES, delle addizionali e dell'IRAP applicata alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta (art. 4 L. 36/2024). La nuova sezione VII-A è invece riservata ai contribuenti che optano per il riallineamento delle divergenze (sulla totalità o su singole fattispecie) tra valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali. Spazio, infine, a riallineamento ed affrancamento.

Descrizione della 1° novità: regime agevolato giovani agricoltori

Il titolare sia un imprenditore agricolo di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti, la società di persone e di società cooperative, comprese le cooperative, in cui almeno la metà dei soci sia costituita da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti, le società di capitali, in cui almeno la metà del capitale sociale sia sottoscritta da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti e gli organi di amministrazione siano composti, per almeno la metà, dai medesimi soggetti che intraprendono un'attività d'impresa in agricoltura e che abbiano esercitato l'opzione per il regime fiscale agevolato consistente nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES, delle relative addizionali e dell'IRAP, del 12,5% da applicare alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta. L'opzione ha effetto per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Tale regime si applica limitatamente alle attività agricole diverse da quelle per le quali il reddito è determinato forfetariamente cioè ai sensi dell'art. 32 TUIR.

L'agevolazione in esame è riconosciuta nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato e alle condizioni di cui al comma 2 dell'art. 4 L. 36/2024.

Casi pratici

La figura del “**giovane agricoltore**” prevede i seguenti requisiti:

- a) un limite massimo di età compresa tra 35 e 40 anni;
- b) le condizioni per essere “capo dell'azienda”;
- c) gli adeguati requisiti di formazione o le competenze richiesti, quali determinati dagli Stati membri.

Il Piano nazionale di riferimento (Piano strategico della PAC 2023-2027, paragrafo 4.1.5 pag. 430), prevede:

- a) un limite massimo di età pari a 40 anni;
- b) che il giovane agricoltore che si insedia, o si è insediato di recente, per la prima volta in un'azienda agricola, sia considerato capo azienda se assume il controllo effettivo e duraturo dell'azienda agricola in relazione alle decisioni inerenti alla gestione, agli utili e ai rischi finanziari. Pertanto, nel caso costituisca un'impresa individuale, il giovane agricoltore è, ipso facto, capo azienda.

Invece, nel caso di società, il giovane agricoltore esercita il controllo effettivo se:

detiene una quota rilevante del capitale

partecipa al processo decisionale per quanto riguarda la gestione (anche finanziaria) della società

provvede alla gestione corrente della società.

Tali principi vanno applicati tenendo in considerazione quanto previsto dal Codice civile in materia di controllo e poteri di gestione, anche finanziaria, per le varie tipologie societarie, secondo i criteri riportati nel Piano strategico

c) il possesso di uno dei seguenti titoli di studio:

- titolo universitario a indirizzo agricolo, forestale, veterinario, o titolo di scuola secondaria di secondo grado a indirizzo agricolo
- titolo di scuola secondaria di secondo grado a indirizzo non agricolo e attestato di frequenza ad almeno un corso di formazione di almeno 150 ore, con superamento dell'esame finale, su tematiche riferibili al settore agroalimentare, ambientale o della dimensione sociale, tenuto da enti accreditati dalle Regioni o Province autonome, o partecipazione a un intervento di cooperazione per il ricambio generazionale
- titolo di scuola secondaria di primo grado, accompagnato da esperienza lavorativa di almeno tre anni nel settore agricolo, documentata dall'iscrizione al relativo regime previdenziale o acquisita nell'ambito dell'intervento di cooperazione per il ricambio generazionale, oppure, ove previsto nei bandi regionali per gli interventi di sviluppo rurale, titolo di scuola secondaria di primo grado accompagnato da attestato di frequenza a uno o più corsi di formazione di almeno 150 ore come stabilito dalla medesima Regione o Provincia autonoma, con superamento dell'esame finale, su tematiche riferibili al settore agroalimentare, ambientale o della dimensione sociale.

- Riguardo l'esercizio esclusivo dell'attività agricola, si ricorda che l'articolo 2135 del codice civile dispone che è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:
 - coltivazione del fondo
 - selvicoltura
 - allevamento di animali e attività connesse.

Esempio di REGIME AGEVOLATO PRIMO INSEDIAMENTO IMPRESE GIOVANILI IN AGRICOLTURA

Società che ha intrapreso un'attività in agricoltura e che ha esercitato l'opzione per il regime fiscale agevolato consistente nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES, delle relative addizionali e dell'IRAP, del 12,5% da applicare alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta.

- Reddito prodotto euro 200.000
- Aliquota imposta sostitutiva del 12,5%
- Imposta dovuta euro 25.000

SEZIONE XXV Regime agevolato primo insediamento imprese giovanili in agricoltura		Perdite progressa				
Assenza reddito <input type="checkbox"/>		1	2	3	4	5
RQ106		Imponibile	In misura limitata	In misura piena	Totale	Imposta
		200.000,00	,00	,00	200.000,00	25.000,00
						12,50%

Attenzione a...

Questa opzione è effettiva dal periodo d'imposta di inizio attività e per i **4 periodi d'imposta** successivi; il beneficio è riconosciuto nel rispetto della normativa in materia di aiuti Stato.

Per beneficiare del **regime fiscale agevolato** il soggetto:

- non deve aver esercitato altra attività agricola nei 3 anni precedenti
- deve aver correttamente adempiuto agli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi previsti dalla legislazione vigente in materia

L'agevolazione non spetta in caso di trasferimento di aziende preesistenti ai predetti soggetti.

Inoltre è prevista un'agevolazione che consiste nella riduzione della metà dell'onorario notarile nel caso di **contratti di compravendita**, stipulati dai soggetti sopra menzionati, che hanno ad oggetto **terreni agricoli** e relative **pertinenze** per un corrispettivo non superiore a 200.000 euro.

Descrizione della 2° novità: Riallineamento divergenze

È stata prevista la nuova sezione VII-A del quadro RQ riservata ai contribuenti che optano per il riallineamento delle divergenze (sulla totalità o sulle singole fattispecie) tra i valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali. Inoltre, nel quadro RF, è stato aggiunto un nuovo codice, tra le variazioni in diminuzione, per consentire la deduzione per quote costanti dell'eventuale saldo negativo del riallineamento totale delle divergenze (art. 11 D.Lgs. 192/2024).

Il D.Lgs. 192/2024 di riforma dell'**IRPEF** e dell'**IRES**, infatti, ha introdotto un nuovo regime di riallineamento delle divergenze tra **valori contabili** e **fiscali** che emergono in sede di cambiamento di principi contabili.

In particolare, è stata introdotta una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie da cui possono derivare divergenze. È stata ridefinita la nozione di divergenze strutturali, con riferimento alle quali non si applica

la disciplina del riallineamento: le divergenze strutturali sono quelle che si determinano a causa del mancato riconoscimento, ai fini fiscali, a titolo definitivo dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio. La Relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2024 ha evidenziato che si tratta delle divergenze che si sarebbero prodotte anche se fossero stati adottati in bilancio sin dall'origine i nuovi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione.

In altri termini, anche per ragioni di semplificazione, non è consentito l'accesso al regime del riallineamento nei casi in cui la modifica dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, a seguito di una delle fattispecie previste dalla norma, non trovi riconoscimento fiscale.

Costituiscono, ad esempio, divergenze strutturali quelle determinate a seguito della riclassificazione di strumenti finanziari da strumenti di capitale a passività finanziarie, qualora si sia in presenza di titoli assimilati alle azioni, ai sensi dell'art. 43 TUIR e dell'art. 5 DM 8 giugno 2011, ovvero nel caso di finanziamenti infragruppo a tassi inferiori a quelli di mercato per i quali l'adozione di regole contabili diverse determina l'iscrizione di una riserva di capitale il cui riconoscimento fiscale non è consentito ai sensi dell'art. 5 c. 4-bis DM 8 giugno 2011.

Il riallineamento può essere attuato sulle divergenze esistenti all'inizio del periodo d'imposta e verificatesi nel medesimo periodo d'imposta, ovvero esistenti alla data di efficacia giuridica delle operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti: il saldo negativo delle divergenze è deducibile, per quote costanti, nel periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione per il riallineamento e nei successivi fino a un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle fattispecie oggetto di riallineamento e, comunque, in misura non inferiore a dieci periodi d'imposta complessivi. Il periodo di tempo in cui si rende deducibile il saldo negativo è stato, dunque, rimodulato, parametrandolo alla più lunga durata delle operazioni riallineabili, fermo restando il limite minimo dei dieci anni.

Con riferimento, invece, al riallineamento attuato con riguardo a singole fattispecie (c.d. "**metodo per singola fattispecie**"), sono state espressamente escluse dal riallineamento le divergenze che derivano esclusivamente dal cambio di valutazione di elementi dell'attivo o del passivo dello Stato patrimoniale, per i quali, al termine del periodo d'imposta in cui si realizza una delle fattispecie previste dalla norma, i valori contabili e fiscali coincidono per effetto delle disposizioni del TUIR (e, quindi, le divergenze si riassorbono naturalmente). La Relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2024 riporta gli esempi del cambio di criterio di valutazione delle rimanenze ex art. 92 c. 4 TUIR, dei crediti verso la clientela degli enti finanziari ex art. 106 del TUIR, delle valutazioni delle passività finanziarie ex art. 110 c. 1-ter TUIR, degli strumenti finanziari derivati detenuti con finalità diversa dalla copertura ex art. 112 TUIR.

Sempre con riferimento al riallineamento per singola fattispecie, è stato previsto che l'aliquota (3%) dell'imposta sostitutiva dell'IRAP – cui è assoggettato ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento – deve essere maggiorata della differenza tra ciascuna delle aliquote di cui all'art. 16 c. 1-bis D.Lgs. 446/97 e quella di cui all'art. 16 c. 1 D.Lgs. 446/97.

Ai fini del calcolo, deve, quindi, considerarsi anche la differenza tra l'aliquota IRAP applicata ordinariamente al singolo soggetto che effettua il riallineamento e quella prevista per le imprese industriali.

Quanto alla decorrenza, si ricorda che le disposizioni in esame si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (e, quindi, dal 2024 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Casi pratici

I componenti reddituali e patrimoniali rilevati nel bilancio dell'esercizio relativo a tali fattispecie assumono rilevanza fiscale secondo i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili di riferimento, in

conformità a quanto previsto dall'art. 83 TUIR.

La nuova norma, in continuità con la precedente, prevede che continuano a essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle “operazioni pregresse” che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo a tali fattispecie, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione ovvero di tassazione applicate precedentemente.

I maggiori o minori valori derivanti dalla valutazione di attività e passività patrimoniali effettuata a seguito delle fattispecie sopra indicate non assumono rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile.

Le divergenze tra i valori contabili e fiscali sono assunte distintamente ai fini IRES e IRAP: infatti, le divergenze riallineabili ai fini IRES non necessariamente coincidono con quelle riallineabili ai fini IRAP, con la conseguenza che le due “basi imponibili” devono essere tenute distinte, anche ai fini dell'applicazione dell'imposizione sostitutiva.

Con particolare riferimento alle operazioni diversamente qualificate, l'Agenzia delle Entrate (Circ. AE 10 luglio 2009 n. 33/E) ha fornito alcune esemplificazioni, esaminando in particolare le fattispecie dei ricavi di attivazione, della cartolarizzazione di crediti e delle operazioni di leasing finanziario.

L'art. 12 del DLgs., inoltre, adegua le regole di riallineamento delle operazioni straordinarie di cui all'art. 176 c. 2-ter TUIR (realizzate anche in assenza di transizione a diverso regime contabile), con particolare riguardo a termini e procedure, nonché alla misura dell'imposizione sostitutiva, fissata in “una misura congrua... finalizzata a limitare in radice le “pratiche” di arbitraggio” che rende manifesto l'intento legislativo di finalizzare il regime in parola a “ridurre gli adempimenti ed i relativi oneri amministrativi delle imprese e non a ottenere un regime di favore”.

Il riallineamento sulla totalità delle differenze tra valori contabili e fiscali, fatti salvi i casi di divergenze strutturali (ovverosia quelle che si determinano a causa del mancato riconoscimento, ai fini fiscali, a titolo definitivo dei **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** adottati in bilancio), se positivo è assoggettato a tassazione con aliquota ordinaria cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni IRES o IRAP separatamente dall'imponibile complessivo. Il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le differenze e la relativa opzione è stata esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta.

L'eventuale differenza negativa concorre a formare il reddito (come deduzione) per quote costanti per il periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione ed i successivi per un periodo pari alla maggiore durata residua delle fattispecie oggetto di riallineamento, e comunque in misura non inferiore ai dieci periodi d'imposta.

Il riallineamento per singole fattispecie prevede l'assoggettamento del saldo positivo ad imposta sostitutiva all'IRES del 18% e all'IRAP del 3%, cui aggiungere eventuali addizionali o maggiorazioni.

Il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le differenze e la relativa opzione è stata esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta.

Esempio di RIALLINEAMENTO

Un soggetto OIC-adopter che applica per la prima volta dal 01.01.20nn i principi contabili internazionali e che elimini dal proprio bilancio, come disposto dallo IAS 38, i costi di impianto e di ampliamento societari già parzialmente ammortizzati.

Situazione iniziale alla data di FTA (01.01.20nn)

Costo storico	100
F.do amm.to	40
Vita utile	5 anni
Vita utile residua	3 anni

Scritture di FTA (01.01.20nn)

Costi di impianto e ampliamento		100
F.do amm.to Costi di impianto e ampliamento	40	
Riserva di PN	43	
Credito per imposte anticipate	17	

Attenzione a...

Anche il passaggio dai principi contabili interazionali a quelli nazionali (c.d. LTA - **Last Time Adoption**), in ossequio alle previsioni dell'OIC 33, deve avvenire applicando retroattivamente i principi contabili nazionali vigenti alla data di chiusura del primo esercizio di applicazione fatti salvi i casi in cui ciò risulti infattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, o eccessivamente oneroso, oppure gli effetti siano irrilevanti. Il saldo delle eventuali differenze patrimoniali derivante dalla prima applicazione o dal ritorno agli OIC viene imputato ad una riserva di patrimonio netto scorporando gli effetti fiscali.

Descrizione della 3° novità: Affrancamento straordinario delle riserve

È stata prevista la nuova sezione VII-B del quadro RQ riservata ai contribuenti che optano per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024.

L'art. 14 D.Lgs. 192/2024, in particolare, prevede la possibilità di procedere con l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta presenti al 31.12.2024, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 10% al pari delle passate previsioni di affrancamento (da versare obbligatoriamente in quattro rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi), seppur con alcune differenze. Sotto il profilo oggettivo, l'articolo 14 richiama in modo generico "I saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta (...)", non prevedendo alcuna specifica esclusione. Considerato che l'Agenzia delle entrate nelle circolari n. 310/E/1994 e n. 40/E/2002, ha affermato che sono riconducibili a tale categoria di riserve e fondi "quelli per i quali l'imposizione è rinviata al momento in cui ne avviene la distribuzione ovvero a quello in cui si verifica uno dei presupposti che determinano il venire meno del regime di sospensione" si può affermare che rientrano in tale categoria di riserve tutti quei fondi iscritti a seguito di puntuale previsione normativa, quali ad esempio:

- le leggi di rivalutazione dei beni d'impresa (L. 342/2000 e successive);

- le leggi riferite ai condoni (DL 429/82; L. 413/91);
- le disposizioni per lo sviluppo delle piccole imprese (L. 317/91).

Tale impostazione consente di affrancare le sole riserve che hanno assunto la qualifica di **“riserve in sospensione d'imposta”**, ossia collegate al pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi o dell'Irap: considerato che le riserve iscritte, ad esempio, per effetto di una rivalutazione esclusivamente civilistica (si veda ad esempio l'art. 15, DL 185/2008 e l'art. 110 DL 104/2020) non possono assumere la qualifica di “riserve in sospensione d'imposta”, le medesime non possono essere oggetto dell'affrancamento in commento. Ancora, sotto l'aspetto oggettivo, l'art. 14 non prescrive l'obbligo di procedere con un affrancamento totale; di conseguenza l'ammontare delle riserve oggetto di affrancamento può essere anche parziale. L'unico limite “numerico” di verifica è rappresentato dall'ammontare delle riserve in sospensione d'imposta esistenti al 31.12.2023 e che residuano al 31.12.2024. Sulla base di tale impostazione nel caso in cui: al 31.12.2023 le riserve in sospensione d'imposta siano pari a 100 e nel corso del 2024 si sia realizzato un loro utilizzo per 30, l'ammontare massimo affrancabile è dato dall'importo residuo al 31.12.2024, ossia pari a 70, con la possibilità di poter affrancare anche solo in modo parziale tale valore residuo considerato che la disposizione normativa prevede che tali fondi “possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10 per cento”.

Analogamente si avrà che:

1. nel caso in cui l'impresa alla data del 31.12.2023, in regime di contabilità ordinaria, abbia delle riserve in sospensione d'imposta, ma dall'1.1.2024 adotta il regime della contabilità semplificata. In tale ipotesi, alla data del 31.12.2024 non residua alcuna riserva in sospensione d'imposta da affrancare; Si ricorda che, per effetto del passaggio di regime contabile, da contabilità ordinaria a contabilità semplificata, le riserve in sospensione d'imposta concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile nell'anno in cui il contribuente si avvale del regime di contabilità ordinaria (vedi circolare n. 57/E/2001).
2. nell'ipotesi in cui l'impresa nel corso del 2023 abbia adottato il regime di contabilità semplificata e dall'1.1.2024 adotti la contabilità ordinaria. In tal caso, infatti, non sussiste la possibilità di soddisfare la condizione di “verifica” dell'ammontare delle riserve al 31.12.2023.

Casi pratici

Con il versamento dell'imposta sostitutiva, nella misura del 10% dell'ammontare affrancato, in 4 quote annuali di pari importo, la riserva assume la qualifica di riserva libera, distribuibile e non imponibile per l'impresa che opera l'affrancamento, ma mantenendo l'originaria natura di riserva di utili o di capitali. Di conseguenza, nel caso di affrancamento di una riserva di utili in sospensione d'imposta la medesima diviene liberamente disponibile, con applicazione disposizioni di cui all'art. 47 c. 1 TUIR, che prevede l'applicazione della presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili rispetto alle riserve di capitali. Gli effetti in capo al socio saranno differenti nel caso di distribuzione della ex riserva in sospensione d'imposta oggetto di affrancamento, dipendenti:

- dalla natura della società che opera l'affrancamento;
- dalla natura del socio beneficiario della distribuzione della medesima riserva.

Per i soci di società di capitali l'affrancamento non libera la tassazione in capo ai soci al momento della distribuzione della richiamata riserva, in quanto: nel caso di socio persona fisica, che detiene la partecipazione nella sfera privata, trova applicazione la ritenuta a titolo d'imposta del 26%; nel caso di socio persona fisica, che detiene la partecipazione nella sfera imprenditoriale, o società di persone trova applicazione l'art. 59 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 58,14%; nel caso di socio società di capitali trova applicazione l'art. 89 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 5%. Nel caso di società di persone, invece, l'affrancamento delle riserve

in sospensione d'imposta determina un **effetto "liberatorio"** per i soci, in quanto, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, Circ. AE 15 luglio 2005 n. 33/E *"l'affrancamento delle riserve in sospensione mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva produce i medesimi effetti che si sarebbero generati in caso di tassazione ordinaria"*; di conseguenza, l'importo affrancato dalla società si considera imputato per trasparenza in capo al socio, senza scontare ulteriore imposizione.

Esempio di AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione pari a euro 1.000.000.

SEZIONE VII-B		Imponibile		Imposta		Primo rata		
Affrancamento straordinario delle riserve								
RQ29	Soldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	1	1.000.000,00	10%	2	100.000,00	3	25.000,00

Attenzione a...

Per i soci di società di capitali l'affrancamento non libera la tassazione in capo ai soci al momento della distribuzione della richiamata riserva.

Descrizione della 4° novità: Riallineamento beni in caso di conferimento d'azienda e operazioni straordinarie

Nel quadro RQ (sezione VI) e nel quadro RV è stata prevista la gestione delle nuove disposizioni per le operazioni straordinarie di cui agli artt. 172,173 e 176 TUIR effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per le medesime operazioni effettuate dal 1° gennaio 2024 (art. 13, c. 5, e art. art. 12 D.Lgs. 192/2024).

Con l'approvazione del Decreto attuativo della riforma, in particolare, è stata introdotta, nel nostro ordinamento tributario, una nuova disciplina del riallineamento tra valori civili e valori fiscali in occasione di operazioni straordinarie neutrali, quali il conferimento di azienda, fusioni e scissioni che abbiano per oggetto trasferimenti di aziende. L'obiettivo del legislatore delegante era quello di semplificare e razionalizzare; obiettivo che, nel caso del riallineamento generato da conferimento di azienda, viene attuato abrogando il cosiddetto **"riallineamento speciale"** (art. 15 DL 185/2008), che era applicabile solo ai disallineamenti su immobilizzazioni immateriali, e introducendo un nuovo, e unico, riallineamento con imposta sostitutiva. L'aliquota della imposta sostitutiva del nuovo riallineamento è aumentata rispetto alla precedente versione e tale incremento dell'aliquota rende delicato e interessante valutare in quali occasioni sia ancora possibile applicare la vecchia (e più favorevole) disciplina del riallineamento.

Per le operazioni di conferimento di azienda eseguite entro il 31.12.2023 continuano ad applicarsi le vecchie regole del c. 2 ter, dell'art. 176, Tuir, nella precedente versione. Per il riallineamento ordinario, si applicano le vecchie regole, anche con opzione nella prossima dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2024. Questa tutela, però, è limitata al riallineamento ordinario, ex art. 176, c. 2, ter, Tuir (cioè, quello con aliquote del 12%, 14%, 16%) mentre il riallineamento speciale ex art. 15, DL 185/2008 (aliquota unica del 16%) non potrà più essere applicato, e, del resto, fin dall'origine l'opzione per questa tipologia di riallineamento poteva essere eseguita solo entro l'esercizio successivo alla esecuzione della operazione straordinaria: tale opzione, per le operazioni effettuate nel 2023, è spirata con la presentazione del modello REDDITI 2024. Per quanto attiene le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva, si passa da un quadro di possibili versamenti rateizzati (3 quote annuali rispettivamente pari al 30%, 40% e 30%) ad una previsione di versamento in unica rata che rappresenterà un ulteriore disincentivo alla adesione al riallineamento mentre, va valutato positivamente, il venir meno dell'obbligo di riallineamento dell'intera categoria omogenea (che nel passato era previsto per i soli beni strumentali materiali e la classe omogenea veniva individuata per classe merceologica e anno di acquisto, mentre per gli immobili si prescindeva dall'anno di acquisto e si dividevano gli immobili in 5 fattispecie) che permette di eseguire il

riallineamento sul singolo bene strumentale e, per i conferimenti eseguiti nel 2024 il soggetto avente causa che decide di riallineare i beni, non potrà dismetterli prima del terzo esercizio successivo a quello della opzione, mentre nella precedente stesura si parlava di divieto di cessione prima del quarto esercizio successivo a quello della opzione.

Casi pratici

La disciplina del riallineamento riconosce la possibilità di affrancare ciascun saldo positivo emerso a seguito di **operazioni straordinarie** con le seguenti aliquote ovvero:

- 18%, ai fini **IRES**;
- 3%, ai fini **IRAP**.

Nello specifico, il Decreto Legislativo di revisione IRPEF-IRES:

- ha eliminato la previsione che riconosceva, per le operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, la possibilità di esercitare l'opzione per il riallineamento dei maggiori valori esclusivamente nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta (seguendo questa disposizione, relativamente alle operazioni effettuate nel 2023, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare avrebbero potuto esercitare l'opzione, esclusivamente nel modello REDDITI 2024, il cui termine di presentazione è però scaduto il 31 ottobre 2024;
- ha introdotto la possibilità di esercitare l'opzione (se non effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023), nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo.
- Con riferimento al regime di riallineamento previsto dal "nuovo" art. 176 comma 2-ter TUIR, applicabile alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024:
- è stata reintrodotta la previsione di disconoscimento degli effetti del riallineamento in caso di realizzo dei beni anteriormente al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione (ovvero un anno in meno rispetto al "vecchio" regime);
- ai fini del calcolo dell'aliquota dell'imposta sostitutiva IRAP, è stata riconosciuta la necessità di considerare anche la differenza tra l'aliquota IRAP applicata ordinariamente al singolo soggetto che effettua il riallineamento (ex art. 16 comma 1-bis D.Lgs. n. 446/1997) e quella prevista per le imprese industriali;
- è stata chiarita la necessità di determinare le divergenze (riallineabili) confrontando il valore iscritto in bilancio, successivamente all'operazione straordinaria, con il valore fiscale precedentemente riconosciuto dei medesimi elementi del patrimonio aziendale (pertanto, il riallineamento potrà essere effettuato anche relativamente alle divergenze di valore già esistenti prima del momento in cui è stata posta in essere l'operazione);
- è stata riconosciuta l'impossibilità di applicare il regime di affrancamento "derogatorio" previsto dall'art. 15 commi. 10-12 DL n. 185/2008).

Attenzione a...

Per quanto riguarda le operazioni straordinarie effettuate tra soggetti che adottano standard contabili diversi (es: incorporante IAS-adopter e incorporata OIC-adopter), il riallineamento potrà avvenire con il **metodo del saldo globale** (con saldo positivo da assoggettare ad aliquota ordinaria IRES e IRAP e saldo negativo ammesso in deduzione in quote costanti in dieci esercizi) per tutte le divergenze che emergono dall'operazione, inclusi i maggiori valori iscritti sulle immobilizzazioni materiali e immateriali, oppure con il metodo delle **singole fattispecie** in termini di diverse qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali (con imposta sostitutiva IRES del 18% e IRAP del 3% e saldo negativo non deducibile). Metodo delle singole fattispecie che non include i maggiori valori iscritti sulle immobilizzazioni materiali e immateriali che sono invece riallineabili esclusivamente ai sensi dell'art. 176 c. 2-ter (se non inclusi nel metodo del saldo globale).



Strumenti / Come fare per

Quadro RS Modello Redditi SC/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Il prospetto relativo alla verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo è stato aggiornato per recepire le modifiche previste dalla Riforma fiscale. Gestione della detrazione del 36% per le spese per interventi "Sisma" ed "Ecobonus" effettuati nel 2025. Un nuovo rigo per individuare le perdite non compensate in misura limitata e in misura piena non riportabili in applicazione dell'art. 84 TUIR. Queste le novità dettagliate ed esemplificate ai fini dichiarativi nel Quadro RS.

Descrizione della 1° novità: società di comodo

L'art. 20 D.Lgs. 192/2024 ha novellato l'art. 30 L. 724/94, recante la disciplina delle società di comodo a decorrere dal periodo d'imposta delle società successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Dunque, per i soggetti con **periodo d'imposta "solare"**, dal 2024, ovvero dalla prossima dichiarazione dei redditi "**Modelli Redditi**" 2025.

La ratio della norma che ha introdotto tale regime era diretta a contrastare l'utilizzo della forma societaria quale schermo per l'intestazione di beni, soprattutto immobili e altri beni di lusso, che in realtà permanevano nella disponibilità dei soci senza entrare a far parte del processo produttivo: è stato introdotto un meccanismo di calcolo in virtù del quale, se la società non raggiungeva un certo ammontare di ricavi, determinato applicando ai cespiti detenuti dalla società delle percentuali prestabilite dalla norma stessa, ciò avrebbe evidenziato la non attività dell'impresa e quindi il suo stato di società di comodo.

Lo status di società non operativa deve essere verificato compilando un'apposita sezione del modello della dichiarazione dei redditi. La non operatività si riflette poi sulla determinazione del reddito, quindi dell'imposta dovuta e sulla possibilità di utilizzare in compensazione il **credito IVA** maturato nel periodo di imposta.

Oltre alle cause di esclusione dalla disciplina già previste dall'art. 30 L. 724/94, sono state individuate, mediante l'emanazione di provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, ulteriori situazioni che ne consentono la disapplicazione automatica anche in assenza delle cause predette. L'art. 30 L. 724/94, considera non operative le società quando l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari, così detti ricavi effettivi, che risultano dal Conto economico, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando determinate percentuali alle voci delle immobilizzazioni dei beni materiali e immateriali, cosiddetti ricavi presunti.

Casi pratici

Sia il valore dei ricavi effettivi sia il valore delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei 2 precedenti. Qualora i ricavi effettivi non superino i ricavi presunti, la società si considera non operativa a partire dall'esercizio in corso. Pertanto, per determinare se una società è considerata non operativa nell'esercizio 2024, si dovranno prendere a base le medie degli importi delle voci interessate relative agli esercizi 2024, 2023 e 2022 applicandovi le percentuali previste dalla norma.

Le modifiche introdotte dall'art. 20 D.Lgs. 192/2024 alla disciplina delle società di comodo a decorrere dal periodo d'imposta delle società successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 hanno dimezzato i coefficienti relativi ai ricavi presunti e al reddito minimo in relazione agli immobili e alle attività finanziarie (partecipazioni, strumenti finanziari e crediti di finanziamento).

Di seguito il dettaglio:

Nei **quadri RS, TN e GN** è stata prevista la detrazione del 36% per le spese sostenute per interventi **“Sismabonus”** ed **“Ecobonus”**, effettuati nel 2025 (art. 1, c. 55, L. 207/2024).

Tra gli interventi rilevanti ai fini della detrazione IRPEF per il recupero del patrimonio edilizio, ai sensi dell'art.16-bis, c. 1, lett. i) TUIR rientrano anche quelli relativi “all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione” (cosiddetto Sismabonus).

La medesima disposizione precisa che tali interventi devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari. L'art.16-bis, c. 1, lett. i) TUIR prevede, a regime, per questi interventi una detrazione valida solo ai fini IRPEF del 36%, da ripartire in 10 quote annuali, su un importo massimo di spesa di 48.000 euro. Detta misura agevolativa è però sempre stata potenziata e prorogata nel tempo. Attualmente e fino al 31 dicembre 2024 (salvo future proroghe) la percentuale di detrazione spetta nella misura del 50% su una spesa massima a 96.000 euro. Tale detrazione, originariamente valida solo ai fini IRPEF, è stata successivamente potenziata ed estesa anche ai soggetti IRES, a condizione che gli interventi edilizi antisismici siano realizzati in zone sismiche ad alta pericolosità sismica. In particolare, l'art. 16, c. da 1-bis a 1-septies DL 63/2013 ha introdotto il cosiddetto “sisma bonus”, per la realizzazione di interventi di miglioramento sismico e di messa in sicurezza statica degli edifici situati nelle zone ad alta pericolosità sismica.

Una specifica detrazione d'imposta valida ai fini IRPEF ed IRES (cosiddetta Ecobonus), avente per oggetto la realizzazione di interventi volti alla riqualificazione energetica di unità immobiliari, edifici esistenti (o su parti di edifici), di qualsiasi categoria catastale (immobili ad uso abitativo, a destinazione produttiva o commerciale) è stata nel tempo prorogata ogni anno e, ad oggi, è valida per gli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2024. La detrazione per gli interventi di risparmio energetico interessa, in particolare, i seguenti ambiti:

- riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento;
- miglioramento termico dell'edificio (coibentazioni - pavimenti - finestre, comprensive di infissi);
- installazione di pannelli solari;
- sostituzione degli impianti di climatizzazione con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione (es: acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili; acquisto di generatori d'aria calda a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A;
- acquisto e posa in opera di micro-generatori in sostituzione di impianti esistenti);
- acquisto e la posa in opera di schermature solari;
- acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento, e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative;
- acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti.

A regime la detrazione di imposta, ai sensi dell'art. 16-bis TUIR, è pari al 36% delle spese sostenute e documentare su un importo massimo di spesa di 48.000 euro da ripartire in 10 quote annuali di pari importo. Tuttavia, tale detrazione in via transitoria oltre ad essere stata prorogata nel tempo (attualmente fino al 31 dicembre 2024) è sempre stata potenziata e rimodulata a seconda della tipologia di intervento di riqualificazione energetica. In particolare, la detrazione è stata maggiorata:

- fino al 5 giugno 2013 nella misura del 55%;

- dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024 nella misura del 65% (riqualificazione energetica globale ed interventi sull'involucro dell'edifici), con alcune eccezioni.

Per i lavori effettuati su parti comuni di edifici condominiali o singole unità immobiliari la detrazione è ridotta al 50% per le spese relative agli interventi di:

· acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi;

- acquisto e posa in opera di schermature solari;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione almeno pari alla classe A (prevista dal regolamento UE n. 811/2013) o con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

Casi pratici

Nel caso di lavori effettuati su **parti comuni di edifici condominiali**, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024, sono state introdotte percentuali più elevate di detrazione se gli interventi realizzati raggiungono determinati indici di prestazione energetica. In questo caso, la detrazione può essere:

- del 70%, se l'intervento di riqualificazione interessa l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda;
- del 75%, se l'intervento di riqualificazione è diretto a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva (va conseguita almeno la qualità media indicata nel DM 26 giugno 2015).

Queste maggiori detrazioni valgono su un limite di spesa agevolabile di 40.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

A loro volta per gli interventi sulle parti comuni realizzati su edifici appartenenti alle zone sismiche 1, 2 o 3, e finalizzati alla riduzione del rischio sismico, le detrazioni del 70% e del 75% aumentano:

- dell'80% se i lavori effettuati comportano il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- dell'85% se i lavori effettuati comportano la riduzione di 2 o più classi di rischio sismico.

In questi casi, il limite massimo di spesa consentito è di 136.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio. Infine, in aggiunta agli incentivi previsti per gli interventi di riqualificazione energetica, l'art. 119 DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") ha previsto il potenziamento dell'aliquota della detrazione al 110% (c.d. superbonus) per determinate tipologie di interventi e solo per alcuni soggetti.

Esempio di detrazione "ecobonus"

Società che effettua su parti comuni di edifici condominiali un intervento di riqualificazione che interessa l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda con una spesa sostenuta pari a euro 30.000.

Per le spese sostenute nel 2024, la detrazione è pari al 70% trattandosi di riqualificazione che interessa l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda. L'importo da ripartire in 10 annualità è pari a 21.000.

Attenzione a...

Il Sismabonus non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste per le medesime finalità da altre disposizioni di legge nazionali (quale, per esempio, la detrazione per il recupero del patrimonio edilizio). Pertanto, se gli interventi realizzati rientrano sia nelle agevolazioni per il miglioramento sismico che in quelle previste per le ristrutturazioni edilizie, si potrà

fruire, per le medesime spese, soltanto dell'uno o dell'altro beneficio fiscale, rispettando gli adempimenti previsti per l'agevolazione prescelta.

3° novità: **PERDITE D'IMPRESA**

È stato previsto, nel quadro RS, un nuovo rigo al fine di individuare le perdite non compensate in misura limitata e in misura piena non riportabili in applicazione dell'art. 84 TUIR (art. 15 D.Lgs. 192/2024 e art. 4 D.Lgs. 216/2023).

La norma limita il diritto al riporto delle perdite se, congiuntamente:

- le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria vengono trasferite o comunque acquisite da terzi (anche a titolo temporaneo)
- viene modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Al pari della normativa previgente, la modifica assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento delle partecipazioni, ovvero nei due successivi o anteriori.

La norma identifica espressamente le perdite assoggettate alla limitazione, individuandole in quelle risultanti al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni, oppure, laddove il trasferimento o l'acquisizione intervengano dopo la prima metà del periodo d'imposta, in quelle risultanti al termine del periodo d'imposta in corso alla data del trasferimento. Il riporto è comunque garantito al superamento del test di vitalità ed entro il limite quantitativo del patrimonio netto, assunto a valore economico o contabile e depurato dei versamenti effettuati nei 24 mesi antecedenti.

Tuttavia, se il patrimonio netto contabile (in assenza della perizia) è di 500.000 euro, le perdite sono riportabili nel limite di quest'ultimo importo con indicazione della differenza non riportabile di 80.000 euro nel nuovo rigo RS45A.

Nel rigo RS44 va comunque indicato l'importo totale delle perdite, ancorché poi falcidiato dalla norma (la riconciliazione dovrebbe avvenire in sede di "apertura" del prospetto delle perdite della prossima dichiarazione).

Il successivo rigo RS48 (anch'esso di nuova introduzione) è dedicato all'indicazione delle perdite e delle eccedenze di interessi passivi infragruppo liberamente riportabili ai sensi del nuovo art. 177-ter TUIR (introdotto dall'art. 15 c. 1 lett. d) D.Lgs. 192/2024). La norma prevede la disapplicazione delle limitazioni di cui all'art. 84 c. 3 TUIR nel caso in cui le operazioni (trasferimento o acquisizione) si realizzino all'interno dello stesso gruppo. Analogo beneficio è previsto per le eccedenze di interessi passivi. La disapplicazione opera esclusivamente per le perdite "infragruppo", conseguite in periodi nei quali le società partecipanti erano già appartenenti allo stesso gruppo, e "omologate", conseguite in periodi antecedenti ma assoggettate ai test in occasione dell'acquisizione del controllo delle società che le hanno prodotte da parte del gruppo (art. 84 comma 3 del TUIR) o della "eredità" delle perdite da parte del gruppo a seguito di operazioni di fusione o scissione (art. 172 c. 7 e 7-bis e art. 173 c. 10 TUIR). Resta, invece, esclusa per quelle "extragruppo" o "non omologate".

Il prospetto andrà compilato tenendo conto che l'art. 177-ter riguarda le sole perdite prodotte dal 2024, con apposite regole di priorità nella falcidia laddove le perdite complessive eccedano l'importo del patrimonio netto (reale o contabile).

Casi pratici

Anche il prospetto dell'ACE si è adeguato alle novità, con la nuova **colonna 14A del rigo RS113**, in cui indicare la quota parte delle eccedenze soggette alle stesse limitazioni delle perdite e delle eccedenze di interessi (art. 84 c. 3-quater TUIR). Le istruzioni non fanno invece cenno al riporto senza limiti di cui all'art. 177-ter del TUIR, presumibilmente in quanto, a norma dell'art. 15 c. 2 D.Lgs. 192/2024, il beneficio non si applica alle eccedenze formate prima del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 (di fatto, a tutte le eccedenze ACE pregresse).

Il prospetto delle perdite d'impresa del quadro RS vede importanti novità nel **modello REDDITI SC 2025**, con l'introduzione dei nuovi righi **RS45A** e **RS48**, dedicati rispettivamente alle perdite d'impresa non riportabili e ai c.d. "dati infragruppo".

Con riferimento alle perdite non riportabili, nel nuovo rigo RS45A va data evidenza delle perdite (distinte nei basket delle perdite utilizzabili nella misura limitata dell'80% o in misura piena) non riportabili ai sensi del nuovo art. 84 c. 3 TUIR, come modificato dall'art. 15 c. 1 lett. a) D.Lgs. 192/2024.

Esempio di PERDITE DI IMPRESA LIMITATE

Ipotizzando una società "solare" con perdite pregresse, di cui al 30 ottobre 2024 è stato trasferito il controllo con contestuale cambiamento dell'attività, le perdite assoggettate alle limitazioni sono quelle risultanti al termine del periodo d'imposta in corso alla data del trasferimento (ovvero, quelle al 31 dicembre 2024), in quanto avvenuto nella seconda metà del periodo d'imposta. Si ipotizzi poi che, superato il **test di vitalità**, la società presenti a tale data perdite per 380.000 euro e un patrimonio netto a valori reali (da perizia) di 400.000 euro: le perdite risultano integralmente riportabili e sono indicate per l'intero ammontare nel rigo RS45.

Perdite di impresa non compensate		SIG		IRES		Maggiorazione IRES		Addizionale IRES	
RS44	In misura limitata	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	(del presente periodo d'imposta)	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
RS45	In misura piena	1	,00	2	380.000,00	3	,00	4	,00
	(del presente periodo d'imposta)	5	,00	6	380.000,00	7	,00	8	,00
		Cessione		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale	
		9	10			11			
		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale		Codice fiscale	
		12	13	14					
Perdite d'impresa non riportabili		RS45A		In misura limitata		In misura piena			
				1	,00	2	,00		

 Strumenti / Come fare per

Quadro RT Modello Redditi SC/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Tra le novità del quadro, commentate rispetto alla disciplina modificata e agli impatti in dichiarazione: il nuovo regime delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate da parte di società/enti commerciali non residenti; l'affrancamento delle cripto-attività; la possibilità di rivalutare quote di partecipazione e terreni, posseduti alla data del 1° gennaio, entro il 30 novembre di ciascun anno, versando l'imposta sostitutiva del 16%.

1° novità: Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate da parte di società ed enti commerciali non residenti

Nel **quadro RT** è stata inserita la **sezione VI** dedicata al nuovo regime delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate con requisiti di cui alle lett. a), b), c) e d) del c. 1 dell'art. 87 TUIR, da parte di società ed enti commerciali non residenti (art. 1, c. 59, L. 213/2023).

La legge di Bilancio 2024 (c. 59, L. 213/2023) ha modificato il regime fiscale delle plusvalenze su partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti commerciali non residenti e la Direzione Centrale Coordinamento Normativo dell'Agenzia delle

Entrate ha diramato la Circ. AE 29 luglio 2024 n. 17/E per istruzioni operative agli Uffici pur non tenendo conto dell'eventuale applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

La modifica è introdotta con il c. 2-*bis* nell'art. 68 TUIR prevedendo che le plusvalenze realizzate, a seguito di cessioni di partecipazioni qualificate fiscalmente rilevanti in Italia, escluse quelle in società semplici e quelle aventi le caratteristiche di cui all'art. 68, c. 4, TUIR, poste in essere da società ed enti commerciali, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, residenti in uno Stato appartenente all'Unione europea o in uno Stato aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo e che siano ivi soggetti a un'imposta sul reddito delle società, godono di un particolare regime fiscale, ove soddisfino i requisiti di cui all'art. 87, c. 1, lett. da a) a d), del citato TUIR: in sintesi, viene esteso il **regime PEX** (c.d. *participation exemption*) alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato e ivi privi di stabile organizzazione.

Tenuto conto che la normativa domestica prevede l'irrelevanza reddituale della percezione dei dividendi e delle plusvalenze da parte dei soggetti IRES commerciali residenti, il comma 2-*bis* in commento, ha previsto, per i soggetti non residenti, UE e SEE la medesima sostanziale irrilevanza fiscale della plusvalenza realizzata a seguito della cessione di partecipazioni fiscalmente rilevanti in Italia, ai sensi dell'art. 23, c. 1, lett. f), TUIR.

I soggetti destinatari devono essere privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato cui è imputabile la partecipazione ceduta: la plusvalenza realizzata dalla stabile organizzazione a seguito della cessione di partecipazione qualificata rilevante in Italia è soggetta al regime di c.d. *participation exemption*, ai sensi dell'art. 87 TUIR, laddove tale partecipazione sia contabilmente e funzionalmente connessa alla stabile organizzazione in Italia.

Rientra pure il soggetto non residente, anche con stabile organizzazione in Italia, nell'ipotesi in cui la partecipazione qualificata rilevante in Italia, oggetto di cessione, sia contabilmente e funzionalmente riferibile all'entità non residente cui la stessa appartiene.

I requisiti soggettivi devono essere verificati al momento in cui si realizza l'effetto traslativo della cessione delle partecipazioni, indipendentemente dall'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo dovuto.

Ai fini della determinazione dell'ammontare di plusvalenza assoggettabile a tassazione, la norma dispone che la stessa, in misura pari al cinque per cento dell'intero importo, deve essere sommata algebricamente all'ammontare corrispondente (ossia il cinque per cento) dell'eventuale minusvalenza della medesima categoria.

L'eventuale ammontare della corrispondente minusvalenza, non utilizzato in deduzione dell'eventuale plusvalenza nel corso del periodo d'imposta di realizzo (*i.e.* eccedenza), è riportato in deduzione fino a concorrenza del cinque per cento dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto. Ciò, come previsto dalla norma, a condizione che l'eccedenza sia stata indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze stesse sono state realizzate.

Le plusvalenze e le minusvalenze che, ai fini della norma in esame, rilevano per la determinazione del saldo imponibile per l'anno d'imposta 2024 sono esclusivamente quelle realizzate dal 1° gennaio 2024, vale a dire quelle derivanti dalle cessioni di partecipazioni con effetto traslativo a decorrere dal 1° gennaio 2024; su tale insieme non incidono, pertanto, le eccedenze riportabili dai periodi d'imposta precedenti relative alle altre masse.

Le plusvalenze oggetto del comma 2-*bis* sono assoggettate a imposta sostitutiva con aliquota del 26%.

Casi pratici

Il **regime di tassazione** in commento si applica alle «*plusvalenze di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, diverse da quelle derivanti dalla partecipazione in società semplici e da quelle di cui al comma 4*», il cui realizzo risulti da «*cessioni di partecipazioni qualificate aventi i requisiti di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 1 dell'articolo 87*» (c.d. *capital gain*).

Le plusvalenze rientranti nell'ambito oggettivo della norma in commento sono, pertanto, quelle definite dalla lettera c) del c. 1 dell'art. 67 TUIR (*partecipazioni qualificate*).

Restano ferme le esclusioni disposte dall'art. 67, c. 1, lett. c), TUIR, con riguardo alle associazioni professionali residenti (art. 5, c. 3, lett. c, TUIR) e agli enti non commerciali residenti (art. 73, c. 1, lett. c, TUIR).

L'esclusione delle società semplici avviene in quanto le stesse non svolgono attività commerciale e, dunque, non soddisfano il requisito di cui alla lettera d) del comma 1 dell'art. 87 TUIR.

Le cessioni di partecipazioni, che rilevano ai fini della disposizione in commento, concernono sia le partecipazioni negoziate in mercati regolamentati sia le partecipazioni non quotate e, pertanto, per l'individuazione di quelle da assumersi «*qualificate*», si deve far riferimento alle percentuali di partecipazione dei diritti di voto, esercitabili nell'assemblea ordinaria, o di partecipazione al capitale o al patrimonio, disposte dall'art. 67, c. 1, lett. c), TUIR.

Rilevano, invece, ai fini del comma 2-*bis*, le plusvalenze assimilate a quelle da cessione di partecipazioni qualificate, a norma dell'art. 67, c. 1, lett. c), ultimo periodo, del TUIR, se realizzate mediante la cessione di:

- 1) strumenti finanziari di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 44 del TUIR, quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;
- 2) contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del TUIR (contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza), qualora il valore dell'apporto dell'associato nell'associante sia superiore al cinque per cento o al venticinque per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto, a seconda che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Le plusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni qualificate, dunque, poste in essere dai soggetti sopra individuati, godono del regime in esame ove sussistano i requisiti fissati dall'art. 87, c. 1, lett. a), b), c) e d), TUIR.

Esempio di Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate da parte di società ed enti commerciali non residenti

I soggetti destinatari della disciplina di cui al c. 2-bis devono essere privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato cui è imputabile la partecipazione ceduta poiché il reddito della stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente (a cui concorre l'eventuale plusvalenza da cessione di una partecipazione qualificata), è soggetta al **regime di c.d. participation exemption**, ai sensi dell'art. 87 TUIR, laddove tale partecipazione sia contabilmente e funzionalmente connessa alla stabile organizzazione in Italia. Rientra, invece, nell'ambito soggettivo di applicazione del c. 2-bis il soggetto non residente, anche con stabile organizzazione in Italia, nell'ipotesi in cui la partecipazione qualificata rilevante in Italia, oggetto di cessione, sia contabilmente e funzionalmente riferibile all'entità non residente cui la stessa appartiene.

Attenzione a...

A decorrere dalla data in cui le **partecipazioni** o i **titoli** assimilati posseduti integrano il requisito per essere considerati qualificati (*i.e.* raggiungimento di una determinata percentuale di possesso), si deve tenere conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi solari (anche in due periodi d'imposta consecutivi, nonché nei confronti di soggetti

diversi), al fine di verificare se le plusvalenze conseguite per effetto di tali cessioni siano riconducibili al regime fiscale di tassazione delle plusvalenze relative a partecipazioni qualificate.

2° novità: Affrancamento cripto - attività

Nel **quadro RT** (sezione XI) è stato previsto che ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, per ciascuna cripto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2025, può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 18% da versare entro il 30 novembre 2025 (art. 1, c. da 26 a 29, L. 207/2024).

Significative modifiche alla disciplina fiscale delle cripto-attività sono state previste dalla legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024), all'art. 1 c. da 24 a 29. Le cripto-attività sono rappresentazioni digitali di valore o diritti che possono essere trasferite e memorizzate elettronicamente; la definizione include cripto-valute come Bitcoin ed Ether, ma anche token utilizzati per scopi specifici, come i utility token e gli asset tokenizzati.

La modifica più rilevante riguarda l'eliminazione della soglia minima di 2.000 euro, finora prevista come franchigia per la tassazione delle plusvalenze. A partire dal 2025, qualsiasi plusvalenza derivante dalla compravendita di cripto-attività sarà quindi soggetta a imposizione fiscale, indipendentemente dal suo ammontare.

Per quanto riguarda le aliquote, il legislatore ha previsto un regime differenziato: fino al 31 dicembre 2025 si manterrà l'attuale aliquota del 26%, mentre dal 1° gennaio 2026 l'imposizione aumenterà al 33%. Questo incremento si applicherà sia alle plusvalenze che agli altri proventi derivanti da cripto-attività.

La normativa introduce anche una disposizione transitoria che consente la rideterminazione del valore di acquisto delle cripto-attività possedute al 1° gennaio 2025. I possessori potranno optare per sostituire il costo storico di acquisto con il valore alla predetta data, determinato secondo i criteri dell'art. 9 TUIR. Tale opzione richiede il versamento di un'imposta sostitutiva del 18% sul valore rideterminato, entro il 30 novembre 2025.

Per agevolare il versamento dell'imposta sostitutiva, è prevista la possibilità di rateizzazione in tre quote annuali di pari importo. La prima rata dovrà essere versata entro il **30 novembre 2025**. Su quelle successive saranno dovuti interessi nella misura del 3% annuo.

Va evidenziato che la scelta di rideterminare il valore comporta una limitazione significativa: non sarà possibile utilizzare le eventuali minusvalenze derivanti da questa operazione ai fini della compensazione prevista dall'articolo 68 del TUIR.

Il nuovo assetto normativo delinea quindi un sistema di tassazione più strutturato per le cripto-attività, caratterizzato dall'eliminazione delle soglie di esenzione e da un incremento del prelievo fiscale dal 2026. La possibilità di rideterminare il valore delle posizioni esistenti al 1° gennaio 2025 rappresenta un'opportunità di regolarizzazione, che andrà valutata considerando attentamente il rapporto tra il costo dell'imposta sostitutiva e i potenziali benefici fiscali futuri.

Casi pratici

Nel caso in cui il contribuente detenga più cripto-attività e decida di avvalersi della rideterminazione del loro costo o valore di acquisto, è tenuto a rideterminare tutte le attività aventi la medesima denominazione. Ad esempio se il contribuente alla data del 1° gennaio 2025 detiene n. 10 bitcoin e n. 20 ether e decide di rideterminare solo il valore dei bitcoin deve rideterminare il valore di tutti i n. 10 bitcoin detenuti. Il valore della cripto-attività sul quale deve essere applicata l'imposta sostitutiva deve essere rilevato dalla piattaforma dell'exchange dove è avvenuto l'acquisto della stessa.

Qualora non sia possibile rilevare il valore al 1° gennaio 2025 dalla piattaforma dove è stata originariamente acquistata la cripto-attività, tale valore potrà essere rilevato da analoga piattaforma dove le medesime cripto-attività sono negoziabili o da siti specializzati nella rilevazione dei valori di mercato delle stesse. Il valore rideterminato potrà essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza in caso di rimborso o cessione a titolo oneroso della cripto-attività o permuta con altre cripto-attività aventi diverse caratteristiche e funzioni (come ad esempio nel caso di acquisto di un NFT con bitcoin).

Attenzione a...

L'assunzione del valore rideterminato quale valore di acquisto delle **cripto-attività** non consente il realizzo di **minusvalenze** utilizzabili ai sensi del c. 9-bis dell'art. 68 Tuir. È possibile rideterminare il valore di cripto-attività detenute alla data del 1° gennaio 2023, anche nel caso in cui non siano più detenute alla data del versamento dell'imposta sostitutiva.”.

3° novità: rivalutazione di terreni e partecipazioni

Nei **quadri RT** (sezione X), **RM** (sezione III) e **RQ** (sezione XVII) sono state gestite le modifiche agli artt. 5 e 7 L. 448/2001 al fine di introdurre a regime, a decorrere dal **1° gennaio 2025**, la possibilità di avvalersi della rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

La Legge di Bilancio 2025 (art. 1 c. 30 L. 207/2024) prevede la possibilità di rivalutare le quote di partecipazione ed i terreni, posseduti alla data del 1° gennaio, entro il 30 novembre di ciascun anno, ferma restando l'imposta sostitutiva del 16%. Non cambiano i soggetti interessati, poiché potranno fruire della possibilità di rivalutazione le persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali e i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia che intendono affrancare in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. da a) a c-bis), TUIR.

In particolare, entro il 30 novembre di ciascun anno:

- un **professionista abilitato** (es. dottore commercialista, geometra, ingegnere, ecc.) deve redigere e asseverare la perizia di stima della partecipazione non quotata o del terreno;
- il **contribuente interessato** deve versare l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle 3 rate annuali di pari importo.

La quota o il terreno oggetto di rivalutazione deve essere posseduto al 1° gennaio di ciascun anno. In caso di rivalutazione di terreni o partecipazioni è dovuta un'imposta sostitutiva del 16% da calcolarsi sul valore determinato dalla perizia. È possibile eseguire il versamento dell'imposta in 3 rate annuali di pari importo entro rispettivamente, il 30 novembre, il 30 novembre del primo anno successivo ed il 30 novembre del secondo anno successivo. Le rate medesime dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo a partire dal 30 novembre. L'opzione per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento, entro il termine previsto: dell'intero importo dell'imposta sostitutiva dovuta; ovvero, in caso di pagamento rateale, della prima rata.

Nel caso in cui il contribuente abbia già beneficiato dell'agevolazione e intenda avvalersi di un'ulteriore rivalutazione delle partecipazioni o dei terreni posseduti, non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione e può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione. Qualora vi fosse stato un versamento rateale della precedente imposta sostitutiva, devono essere sterilizzati gli interessi dovuti sulle rate successive alla prima. In caso di nuova rideterminazione che comporta una diminuzione del valore della partecipazione, si ricorda che l'eccedenza di imposta sostitutiva precedentemente versata, che non è stato possibile scomputare dalla “nuova” imposta sostitutiva per incapienza, non può essere chiesta a rimborso.

Casi pratici

Resta fermo che, in materia di rideterminazione del costo fiscale di partecipazioni, l'assunzione del valore rivalutato in luogo del costo o valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili in compensazione o riportabili nei periodi d'imposta successivi, ai sensi dell'art. 68, TUIR. In caso di successiva cessione delle partecipazioni rivalutate, quindi, qualora il valore rivalutato sia superiore al prezzo di cessione, la minusvalenza non può assumere rilevanza fiscale per il contribuente (Circ. AE 15 febbraio 2013 n. 1/E). È opportuno segnalare che l'“**affrancamento**” riguarda il costo fiscale solamente, ai fini della determinazione della plusvalenza in caso di successiva cessione e non ha alcun effetto in caso di recesso tipico del socio dalla società. In quest'ultimo caso, infatti, il reddito della persona fisica non rientra tra quelli diversi di cui all'art. 67, TUIR, ma tra i redditi di capitale (dividendi), con conseguente irrilevanza dell'eventuale rivalutazione. Si segnala, infine, che, per effetto della proroga contenuta nel DL 113/2024, entro il prossimo 30.11.2024, è possibile fruire della rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli ed edificabili) e delle partecipazioni (quotate e non quotate) posseduti dai soggetti non imprenditori all'1.1.2024.

Esempio di versamento rivalutazione

Nel modello F24, il contribuente utilizza i codici tributo di seguito riportati indicando nel mod. F24 come **anno di riferimento** “2024” o “2025” (l'anno di possesso del bene rivalutato) e i seguenti codici tributo:

- “8055” --> per la rivalutazione delle partecipazioni;
- “8057” --> per la rivalutazione delle partecipazioni quotate;
- “8056” --> per la rivalutazione dei terreni.

Attenzione a...

Nel caso in cui il contribuente abbia già beneficiato dell'agevolazione e intenda avvalersi di un'ulteriore **rivalutazione** delle **partecipazioni** o dei **terreni** posseduti, non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione e può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione.



Strumenti / Come fare per

Quadro RV Modello Redditi SC/2025

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Il quadro RV è stato modificato per accogliere le novità previste per le operazioni di cui all'art. 177-bis del TUIR e per le divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento di principi contabili (art. 5, comma 1, lett. d), e art. 10 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192).

Descrizione della novità

Nella sezione I del **quadro RV** dei **modelli REDDITI 2025 SC** e **REDDITI 2025 SP** vanno evidenziate le differenze tra i valori civili e fiscali di ciascuna classe di beni specificando che dette differenze vanno indicate non solo dall'esercizio in cui è avvenuta l'operazione che le ha generate (ad esempio, una fusione o un conferimento), ma anche e più in generale dall'esercizio in cui sono rilevate contabilmente, se legate all'adozione di principi contabili; non cambia il principio consolidato per cui le differenze non devono più essere indicate nel quadro RV a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il valore contabile e quello fiscale si riallineano, anche per effetto di regimi di imposizione sostitutiva.

Per quanto riguarda le divergenze derivanti dal mutamento dei principi contabili, vengono riscritte le casistiche in coerenza con le disposizioni contenute negli artt. 10 e 11 D.Lgs. 192/2024 (che disciplinano il nuovo regime di riallineamento delle divergenze che emergono in sede di cambiamento di principi contabili), distinguendo a seconda che le divergenze derivino:

- dalla prima applicazione degli **IAS/IFRS**;
- da variazioni dei principi contabili internazionali IAS/IFRS già adottati;
- dal passaggio da IAS/IFRS a OIC;
- da variazioni dei principi contabili nazionali;
- dal cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- dall'applicazione, per le micro imprese, della disciplina di cui all'art. 83 c. 1 terzo periodo TUIR (micro imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria – o abbreviata, come precisa la Relazione al D.Lgs. 192/2024 – e che adottano conseguentemente la derivazione rafforzata);
- da operazioni straordinarie neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti (anche in questo caso richiamando la Relazione, sono tali ad esempio rispettivamente l'incorporazione di un soggetto OIC *adopter* in un soggetto IAS *adopter* o la fusione di una micro impresa in una società che redige il bilancio in forma ordinaria).

Casi pratici

Le istruzioni, infine, menzionano in modo espresso tra le nuove fattispecie che impongono il monitoraggio quella delle divergenze emerse a seguito delle operazioni menzionate dall'altrettanto nuovo art. 177-*bis* TUIR (conferimenti di studi professionali in società per l'esercizio di attività professionali, associazioni professionali o società semplici professionali, nonché trasformazioni, fusioni o scissioni che coinvolgono tali soggetti).

Nel rimarcare la decorrenza delle nuove disposizioni, e nel ricordare che i modelli REDDITI 2025 sono comunque atti a rendicontare anche i periodi che iniziano al 1° gennaio 2025 ma terminano nel 2025 stesso per effetto proprio di operazioni straordinarie, la sezione I del quadro RV va ad accogliere i disallineamenti che emergono sia in capo al soggetto avente causa (ad esempio, lo studio o società conferitaria o destinataria dell'apporto, come espressamente prevede l'art. 177-*bis* c. 1 TUIR), sia eventualmente in capo al dante causa, se la partecipazione, ove iscritta nel proprio bilancio, sia invece valorizzata ai sensi della predetta norma in base alla somma algebrica dei valori fiscali delle attività e delle passività trasferite, e quindi per un importo potenzialmente differente. Rimangono escluse, sia dal numeratore, che dal denominatore del rapporto, anche le plusvalenze iscritte sugli immobili destinati alla locazione, per effetto delle rivalutazioni contabili operate in conseguenza dell'applicazione del "**fair value**" di cui al principio contabile internazionale IAS 40, in quanto ritenute irrilevanti ai fini del rispetto del parametro reddituale, trattandosi di componenti positivi di conto economico che non derivano né dall'attività imponibile, né dall'attività esente.

Attenzione a...

Le istruzioni in bozza precisano che tutte le divergenze derivanti dalla valutazione di attività e passività effettuata nelle casistiche sopra indicate non assumono rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile (così dispone infatti l'art. 10 c. 3 D.Lgs. 192/2024) e devono, quindi, essere riportate nel quadro RV.

Quadro RU Modello Redditi SC/2025

03 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Nel quadro RU del modello REDDITI 2025 deve essere indicato il credito d'imposta "Transizione 5.0". Ricognizione della novità e indicazioni su come compilare la sezione I.

Descrizione della novità

L'agevolazione riguarda gli investimenti effettuati nel 2024 e 2025 relativi al **piano transizione 5.0**, nell'ambito di progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici. Sono agevolabili gli investimenti in **beni materiali e immateriali 4.0** nell'ambito di progetti di innovazione avviati dal 1° gennaio 2024 e completati entro il 31 dicembre 2025.

Si rammenta che sono agevolabili gli investimenti sostenuti anche antecedentemente alla presentazione della richiesta di accesso al credito d'imposta, purché effettuati **dal 1° gennaio 2024**.

Entro il 28 febbraio 2026 gli investimenti materiali e immateriali 4.0 devono essere **interconnessi con perizia asseverata** da presentare unitamente alla comunicazione di completamento.

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2025, la misura dell'**agevolazione** è stata ridefinita con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2024 al **35%** fino a **10 milioni di euro**.

Con decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 24 luglio 2024 sono definite le **modalità attuative** del credito d'imposta che va indicato nella Sezione I del quadro RU, utilizzando il **nuovo codice credito "T6"**.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, trattandosi di una misura generale e non selettiva, il credito transizione 5.0 non è un aiuto di Stato ai sensi della disciplina comunitaria e, quindi, non deve essere compilato il prospetto sugli **Aiuti di Stato** presente nel quadro RS, al rigo RS401.

Quanto al **trattamento fiscale**, il credito d'imposta, per espressa disposizione, non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 c. 5 TUIR.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente **in compensazione** tramite il modello F24 (codice tributo "7072"), ex art. 17 D.Lgs. 241/97, decorsi 5 giorni dalla regolare trasmissione, da parte del GSE all'Agenzia delle Entrate, dell'elenco dei beneficiari e del credito d'imposta spettante e comunque decorsi 10 giorni dalla comunicazione del GSE all'impresa dell'importo del credito utilizzabile.

Il credito è utilizzabile in **una o più quote** entro il 31 dicembre 2025; l'ammontare non ancora utilizzato a tale data è riportato **in avanti** ed è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo.

Casi pratici

Nella Sezione I del Quadro RU, con il **codice credito "T6"**, va indicato il **credito d'imposta "Transizione 5.0"** riconosciuto alle imprese che dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2025 effettuano nuovi investimenti in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato nell'ambito di progetti di innovazione da cui consegue una riduzione dei consumi energetici.

Il credito d'imposta è utilizzabile in **compensazione orizzontale** (con il codice tributo "7072") decorsi cinque giorni dalla regolare trasmissione, da parte del GSE all'Agenzia delle Entrate, dell'elenco delle imprese beneficiarie entro la data del 31 dicembre 2025. L'**ammontare non ancora utilizzato** alla predetta data è riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo.

Nella sezione possono essere compilati i righi RU2, RU3, RU5, colonna 3, RU6, RU8, RU9, colonna 3, RU10 e RU12. In particolare, nel **rigo RU5** va indicato il credito d'imposta maturato, comunicato al beneficiario dal GSE ai sensi dell'art. 12 c. 7 DM 24 luglio 2024, nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione.

Esempio di compilazione

Società che nel periodo 2024 ha effettuato un progetto di innovazione pari a euro 6.000.000 con conseguente riduzione dei consumi energetici

SC SOCIETÀ DI CAPITALI 2025 AGENZIA ENTRATE

REDDITI QUADRO RU Crediti di imposta concessi a favore delle imprese

PERIODO D'IMPOSTA 2024

CODICE FISCALE

Mod. N.

SEZIONE I	Dati identificativi del credito d'imposta spettante	Colonna credito	Colonna periodo/anno/risorsa
Credito d'imposta	RU1	T 6	
I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2		.00
	RU3		.00
	RU4		.00
	RU5		2.100.000.00
	RU6		.00

Attenzione a...

Il credito d'imposta **non è soggetto**:

- al **limite** annuale di utilizzazione dei **crediti d'imposta** da quadro RU, pari a 250.000 euro (art. 1 c. 53 L. 244/2007);
- al **limite** generale annuale di **compensazione** nel modello F24, pari a 2 milioni di euro (art. 34 L. 388/2000);
- al **divieto di compensazione** dei crediti relativi ad imposte erariali **in presenza di debiti** iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro (art. 31 DL 78/2010).