

 Strumenti / Come fare per

Redditi SP/2025: le novità in pillole

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Il modello REDDITI Società di Persone 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, il regime agevolato riservato agli imprenditori agricoli professionali (IAP), il regime delle società di comodo, il Sismabonus ed ecobonus, le perdite di impresa e il Codice identificativo nazionale.

Il nuovo modello **REDDITI SP 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;
- Modifica del regime agevolato riservato agli imprenditori agricoli professionali (IAP);
- Redditi derivanti dalla produzione di vegetali;
- Redditi derivanti dalla produzione di vegetali;
- 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;
- Codice identificativo nazionale
- Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate da parte di società ed enti commerciali non residenti;
- Affrancamento cripto-attività;
- Rivalutazione del valore di terreni e partecipazioni;
- Prospetto di riconciliazione;
- Prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

 Strumenti / Come fare per

Aspetti generali Modello Redditi SP/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Tra gli aspetti generali del modello REDDITI SP/2025 si segnalano, come elementi di novità dettati dalla recente riforma

fiscale, la disciplina sanzionatoria; l'istituto del ravvedimento operoso e gli strumenti di compliance.

1° novità: Aspetti sanzionatori del modello REDDITI SP

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 DLgs 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 euro. Prima, la sanzione poteva essere dal 120% al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250,00 euro.

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 euro.

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 euro).

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 euro (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 euro.

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 DLgs n. 472/1997);
- 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. 13c. 1 lett. c del DLgs n. 472/1997).
- 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 del DLgs n. 472/1997);
- 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 I DLgs n. 472/1997);
- 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 del DLgs n. 472/1997).

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 co. 1 lett. b-ter) del DLgs n. 472/1997);
- 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 co. 1 lett. b-quater) del DLgs n. 472/1997);
- 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 co. 1 lett. b-quinquies) del DLgs n. 472/1997).

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.

Quadro CP Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

È stato previsto il nuovo quadro CP e sono stati aggiornati i quadri RF, RG, RE e RH per accogliere le novità della disciplina del concordato preventivo biennale. Punti di attenzione ed esempi di 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 decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 (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* del 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 del 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* del 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, comma 1, lett. a) e b), del 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, comma 2, del 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:

1 – 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 50/2017;

2 – il contribuente ha cessato l'attività;

3 – 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);

5 – 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;

6 – 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:

1 – 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'ineducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità;

2 – a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2, comma 8, DPR 322/98, 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;

3 – sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;

- 4 – 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;
- 5 – 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**.

Nel caso di decadenza dal concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti, ai sensi dell'art. 22, comma 3-bis, del decreto CPB.

Esempio di CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE in dichiarazione

Società di persone con reddito derivante dall'adesione al concordato pari a euro 250.000; il reddito dichiarato per il periodo 2023 è pari a euro 200.000 con livello di affidabilità pari a 8



**REDDITI
QUADRO CP**
Concordato preventivo biennale

PERIODO D'IMPOSTA 2024

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

SEZIONE I Imposta sostitutiva (art. 20-bis del decreto CPB)	CP1 Impresa	Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile	Aliquota	Imposta
		1	2	3	4	5
		250.000,00	200.000,00	50.000,00	10 %	5.000,00
	CP2 Lavoro autonomo	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	%	,00
	CP3 Trasparenza fiscale	Codice fiscale				Imposta
		1				2
						,00
	CP4 Trasparenza fiscale	Codice fiscale				Imposta
		1				2
						,00
	CP5 Trasparenza fiscale	Codice fiscale				Imposta
		1				2
						,00

Attenzione a...

Qualora la società dichiarante partecipi in qualità di socio ad una società fiscalmente trasparente, ai sensi dell'art. 5 TUIR, che ha aderito alla proposta di CPB e che ha optato per il regime dell'imposta sostitutiva, nei righe da CP3 a CP5 vanno indicati in colonna 1 il codice fiscale della **società trasparente partecipata** e in colonna 2 l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta dalla società dichiarante socia. La somma degli importi di colonna 2 va riportata nell'apposito rigo del quadro RX.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RA Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Nel quadro RA è stata prevista la determinazione del reddito imponibile agrario e dominicale prodotto da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) in base alla normativa introdotta dall'art. 1, comma 44, L. 11 dicembre 2016, n. 232, come modificato per gli anni 2024 e 2025.

Descrizione

La nuova agevolazione non riguarda tutto il mondo dell'agricoltura, ma solo i soggetti di minore dimensione. Infatti, così come previsto per il passato, possono beneficiare degli sconti fiscali solo i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali.

Si ricorda che si definiscono:

- coltivatori diretti coloro i quali si dedicano direttamente e abitualmente alla coltivazione del fondo, con lavoro proprio o della loro famiglia e impegnando una forza lavorativa non inferiore ad un terzo di quella complessiva richiesta dalla normale conduzione del fondo (art. 6 L. 203/1982);

- imprenditori agricoli professionali coloro i quali dedicano alle attività agricole (come definite dall'

art. 2135 c.c.), direttamente o in qualità di soci di società, almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavano dalle attività medesime almeno il 50% del reddito globale da lavoro (art. 1 D.Lgs. n. 99/2004).

Questi soggetti possono fruire dell'agevolazione solo a condizione di essere iscritti nella **previdenza agricola**: si precisa che gli imprenditori agricoli professionali persone fisiche, anche ove soci di società di persone o cooperative, ovvero amministratori di società di capitali, hanno l'obbligo di iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale per l'agricoltura.

La nuova agevolazione non riguarda le imprese agricole strutturate e, quindi, di maggiori dimensioni.

In particolare, la norma esclude le società che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui all'art. 1, comma 1093, L. 296/2006. Tale norma prevede, per alcune tipologie di società agricole, la possibilità di optare per la tassazione in base alle risultanze catastali: si tratta delle società di persone, società a responsabilità limitata e società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola.

Non possono optare per questo regime:

- le società semplici esercenti attività agricole (per le quali la determinazione del reddito sulla base dei criteri catastali costituisce il naturale regime d'imposizione inderogabile);

- le cooperative che svolgono solo attività di trasformazione/commercializzazione di prodotti conferiti dai soci, qualora non posseggano e/o non conducano i terreni sui quali esercitano l'attività agricola. In questo caso manca, infatti, il requisito primario per potere determinare il reddito su base catastale, rappresentato dal terreno stesso.

Casi pratici

Rispetto al passato, l'**esenzione IRPEF** non è totale ma solo entro determinati limiti.

Infatti, la norma prevede che i redditi dominicali e agrari dei soggetti sopra indicati concorrono, considerati congiuntamente, alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali:

a) fino a 10.000 euro: 0%;

b) da 10.000 e 15.000 euro: 50%;

c) oltre 15.000 euro: 100%.

Pertanto, mentre fino al 2023 non era previsto alcun limite reddituale per godere dell'esenzione totale, ora viene fissata una soglia a 10.000 euro: tale soglia interessa un gran numero di imprese agricole che, secondo i calcoli delle associazioni di settore, la platea potenzialmente interessata sarebbe di oltre 380.000 imprese a fronte delle 430.000 che negli scorsi anni hanno beneficiato dell'esenzione senza alcun limite reddituale.

L'agevolazione, per ora, ha una durata temporale ristretta ad un **biennio 2024-2025**: trattasi, evidentemente, di una scelta dettata da esigenze di cassa, ma che non preclude l'estensione agli anni seguenti, tanto è vero che, la stessa norma stima l'impatto sulle casse dello Stato per gli anni 2026 (130,3 milioni di euro) e 2027 (89,8 milioni di euro).

Esempio di tassazione società semplice agricola

Società semplice agricola (costituita da 2 soci imprenditori agricoli IAP) che ha conseguito un reddito complessivo i 45.000 euro da redditi dominicali e agrari dei terreni.

- Fino all'importo di euro 10.000 euro dei redditi dominicali e agrari, non verrà pagato nulla a livello IRPEF da parte dei soci;
- sui successivi 5.000 euro dei redditi dominicali e agrari, verrà pagata l'IRPEF dai 2 soci su 2.500 euro ossia sul 50%;
- sui restanti 30.000 euro di redditi dominicali e agrari l'IRPEF sarà dovuta dai 2 soci ordinariamente.

Il reddito imponibile della società pari a 32.500 euro deve essere imputato pro quota per trasparenza ai 2 soci.

Attenzione a...

I **redditi dominicale e agrario** da dichiarare sono quelli risultanti dall'applicazione delle tariffe d'estimo, rivalutati rispettivamente dell'80 e del 70 per cento. I redditi dominicale e agrario vanno ulteriormente rivalutati del 30 per cento (art. 1, comma 512, della legge n. 228 del 2012). L'ulteriore rivalutazione non deve essere invece operata sui redditi derivanti da terreni agricoli, nonché da quelli non coltivati, posseduti e condotti da società aventi la qualifica di imprenditori agricoli professionali (IAP). L'ulteriore rivalutazione sul reddito agrario non si applica alle società aventi la qualifica di IAP, indipendentemente dalla proprietà del terreno.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RD Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Nelle sezioni II e II-A viene recepita la modifica dell'art. 56-bis TUIR riguardante la tassazione forfetaria dei redditi derivanti dalle attività dirette alla produzione di vegetali esercitate (oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b-bis) TUIR). Per i redditi derivanti dalla produzione e cessioni di beni di cui all'art. 32, comma 2, lettera b-ter) TUIR oltre il limite indicato (su cui è intervenuto il D.Lgs. 192/2024) il riferimento è alla sezione III.

Descrizione

La novità riguarda l'applicabilità dell'art. 56-bis TUIR che nella sua formulazione attuale è riservato alle società semplici e alle persone fisiche. La disposizione prevede la possibilità di determinare in misura forfetaria il reddito di impresa derivante dall'esercizio delle attività agricole oltre i limiti dell'art. 32 del TUIR:

- produzione di vegetali eccedenti il doppio della superficie agraria: il reddito agrario parametrato alla superficie eccedente concorre a determinare il reddito di impresa (art. 56-bis, comma 1, TUIR);

- manipolazione, trasformazione, valorizzazione, conservazione e commercializzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dall'attività agricola principale con riferimento a beni che non sono inclusi nell'elenco di cui al Decreto 13 febbraio 2015: il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto di un coefficiente di redditività del 15 per cento (art. 56-bis, comma 2);
- fornitura di servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola: il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto il coefficiente di redditività del 25 per cento (art. 56-bis, comma 3).
- commercializzazione di prodotti della floricoltura acquistati da imprenditori florovivaistici nei limiti del 10% del volume d'affari: il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto un coefficiente di redditività del 5 per cento (art. 56-bis, comma 3 bis).

Nell'attuale formulazione il comma 4 dell'art. 56-bis stabilisce che i commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a, b e d, TUIR nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.

Il decreto delegato prevede il superamento di tale limitazione ed estende l'applicabilità dei regimi forfettari anche alle **Srl, Snc e Sas** che determinano i redditi ai sensi del comma 1093 della legge n. 296/2006. Ne consegue che dall'entrata in vigore delle modifiche apportate dal decreto legislativo alla fiscalità agricola, l'opzione per il reddito agrario coinvolgerà anche tutte le attività contemplate nell'art. 56-bis. Pertanto, si applicheranno automaticamente i relativi regimi forfettari, trattandosi di regimi naturali (salvo diversa opzione, esercitabile per ciascuno di essi).

Fra i regimi forfettari che saranno applicabili alle società in opzione vi rientreranno anche quelli previsti dallo stesso decreto delegato che modifica l'art. 56-bis del TUIR. A seguito dell'entrata in vigore del decreto il primo comma della disposizione viene completamente riscritto ma ne rimarrà intatto il contenuto sostanziale dando piena legittimazione anche alle produzioni di vegetali in fabbricati censiti al catasto. Per cui, in caso di **superamento** dei **limiti** previsti dall'art. 32, comma 2, lettere b) (vegetali in serre non accatastate) e b-bis) (vegetali in fabbricati) anche per le società in opzione l'eccedenza diventerà reddito d'impresa determinato con riferimento al reddito agrario. Per le serre non accatastate il reddito agrario da prendere in considerazione sarà quello relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste, mentre per la produzione all'interno dei fabbricati il reddito agrario sarà quello relativo alla superficie di riferimento.

Casi pratici

Nella sezione III vanno dichiarati anche:

- i redditi derivanti dalle attività dirette alla commercializzazione di **piante vive** e prodotti della floricoltura acquistate da imprenditori agricoli florovivaistici di cui all'art. 2135 del c.c., nei limiti del 10 per cento del volume di affari, da altri imprenditori agricoli florovivaistici;
- i redditi derivanti dall'attività di produzione e **cessione di energia elettrica e calorica** da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, qualora detti redditi siano determinati secondo i criteri previsti dal citato comma 423;
- i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di **enoturismo**, di cui all' art. 1, commi da 502 a 505, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per la quale si applicano le disposizioni fiscali previste dall'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991. Tale attività è considerata attività agricola connessa ai sensi del comma 3 dell'art. 2135 del c.c. ove svolta dall'imprenditore agricolo, singolo o associato, di cui al medesimo art. 2135 del c.c. (art. 1, comma 2, del decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo del 12 marzo 2019);

- i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di "**oleoturismo**", come definita nel comma 514 dell'art. 1 L 160/2019, per la quale l'art. 1, comma 513, L. 160/2019 ha esteso le disposizioni di cui all'art. 1, commi da 502 a 505, della legge n. 205 del 2017.

L'estensione alle società in opzione dei regimi forfettari di cui all'art. 56-bis consentirà anche l'applicazione del nuovo comma 3-ter che stabilisce che la cessione di beni immateriali (carbon credit) oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lettera b-ter) del TUIR, è assoggettata a tassazione come reddito d'impresa, ma con il criterio forfettario, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA il coefficiente di redditività del 25%.

In buona sostanza, l'applicazione del regime forfettario alla cessione dei **carbon credit** si applica solo nell'ipotesi in cui vengano superati i limiti imposti dal nuovo art. 32, comma 2 lett. b ter) che, nella sua nuova formulazione, dispone che sono produttive di reddito agrario le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del Codice Civile.

Esempio di PRODUZIONE DI VEGETALI

In via transitoria, fino all'approvazione del decreto applicativo previsto dal comma 3-bis dell'art. 32:

1. si prende la superficie della **particella catastale** sulla quale insiste il fabbricato
2. si determina la tariffa dominicale e di reddito agrario più elevata in provincia
3. si moltiplica la superficie per la tariffa
4. il risultato ottenuto deve essere incrementato del 400 per cento.

Quindi, ad esempio, dato 100 il risultato per il dominicale, il reddito sarà $100 + 100 \times 4 = 500$.

La formulazione dei commi 4-ter dell'art. 28 e della lettera b-bis dell'art. 32 consentono l'immediata applicazione delle disposizioni senza attendere il decreto attuativo.

Per quanto riguarda la superficie della particella catastale, essa non è presente nel catasto dei fabbricati, ma occorre reperirla nel catasto terreni (partita 1).

La **superficie** della particella catastale è quella complessiva risultante in catasto (e non quella di sedime del fabbricato), anche se nella medesima particella insistono altre unità immobiliari.

Attenzione a...

È prevista una **clausola di salvaguardia** per l'erario, valida sia nel caso di situazione a regime che in quella transitoria: se il reddito dominicale ottenuto con le sopradescritte modalità risultasse inferiore alla rendita catastale del fabbricato, il reddito dominicale è elevato fino a raggiungere la rendita catastale dell'immobile.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RE Modello Redditi SP/2025

07 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

A decorrere dal periodo di imposta 2024, con effetto già in sede di modello REDDITI SP 2025, muta la disciplina relativa alla deducibilità delle spese di manutenzione degli immobili utilizzati dagli esercenti arti e professioni da indicare nel quadro

RE.

1° novità: spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili strumentali

A decorrere dal **periodo di imposta 2024**, il Decreto legislativo di riforma dell'IRPEF e dell'IRES muta la disciplina relativa alla deducibilità delle spese di manutenzione degli immobili utilizzati dagli esercenti arti e professioni da indicare nel **quadro RE del REDDITI SP 2025**.

Descrizione

Il D.Lgs. 192/2024 riscrive la disciplina delle spese relative all'**ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria** degli immobili strumentali dei liberi professionisti.

Importante sarà individuare la corretta tipologia di intervento effettuato sull'immobile: sono definiti di natura ordinaria gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti mentre si considerano di natura straordinaria le opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare e integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico.

Nel sistema vigente fino alla fine del 2023 era previsto che le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni rilevati all'inizio del periodo d'imposta, con eccedenza deducibile nei **5 periodi d'imposta** successivi in quote costanti. In particolare, per gli immobili acquistati dal 2007 al 2009, le spese di natura incrementativa erano dedotte come maggiori quote di ammortamento mentre, in tutti gli altri casi, le spese erano deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo d'imposta, mentre l'eventuale eccedenza era deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi.

Il decreto di riforma prevede che, dal 2024, le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria sono deducibili in quote annuali costanti, nel periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute e nei cinque successivi, senza applicare la limitazione del 5% collegato ai cespiti posseduti.

Nel pieno rispetto del **principio di cassa**, le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili tutte nell'esercizio di sostenimento.

Per gli immobili a uso promiscuo si applicano i medesimi criteri ridotti nella misura del 50%: la parte di intervento non deducibile nel reddito di lavoro autonomo può fruire delle detrazioni ordinarie per lavori di ristrutturazione ai sensi dell'art. 16-bis TUIR. Le spese di manutenzione ordinaria sono, invece, interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento (50% per gli immobili a uso promiscuo), secondo le regole generali.

Soffermandosi sulle ragioni della modifica, la relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2024 ha osservato che tale

Casi pratici

Nel **rigo RE10** vada indicato "l'ammontare della quota deducibile di competenza dell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione, nonché le quote di competenza delle spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti". Rispetto alle istruzioni alla

compilazione del **modello SP 2024**, è stato eliminato il riferimento alle spese non incrementative per far spazio a quelle di "manutenzione straordinaria".

Esempio di spese straordinarie su immobile professionale

Esempio n. 1

Studio associato che ha sostenuto nel 2024 spese incrementative dell'immobile professionale per un importo pari a euro 60.000 al netto dell'IVA. Trattandosi di spese di ristrutturazione le stesse sono deducibili in quote annuali costanti, nel periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute e nei cinque successivi.



**SOCIETÀ DI PERSONE
2025**
agenzia
ntrate

**REDDITI
QUADRO RE**
Redditi di lavoro autonomo derivanti
dall'esercizio di arti e professioni

PERIODO D'IMPOSTA 2024

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

	RE1	Codice attività ¹	ISA: cause di esclusione ²	
Determinazione del reddito	RE2	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica		,00
	RE3	Altre somme e valori a qualunque titolo percepiti		,00
	RE4	Plusvalenze patrimoniali		,00
	RE5	Compensi non annotati	ISA ²	
			1	,00
	RE6	Totale compensi (RE2 + RE3 + RE4 + RE5, col. 2)		,00
	RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 (L. 208/2015)	
			1	,00
	RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 (L. 208/2015)	
			1	,00
RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio		,00	
RE10	Spese relative agli immobili		,00	
RE10A	Spese relative a beni ed elementi immateriali		,00	

 Strumenti / Come fare per

Quadro RF Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Sono state aggiornate le variazioni in diminuzione del quadro RF e le componenti negative dei quadri RE e RG per accogliere la maggior deduzione del costo del personale di nuova assunzione (cd. maxi-deduzione di cui all'art. 4 D.Lgs. 216/2023).

Descrizione della novità

I quadri RF, RG e RE sono stati aggiornati per accogliere, tra le variazioni in diminuzione, la maggior deduzione del costo del personale di nuova assunzione (art. 4 decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216).

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, comma 1, lettera 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, lettera 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, DL 93/2013;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile - art. 27, comma 1, DL 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

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 AE 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

Una società 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, della 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 DLgs n. 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 RP Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Nei quadri RP e RN è stata prevista la detrazione del 36 per cento per le spese sostenute per interventi "Sismabonus" ed "Ecobonus", effettuati nel 2025 (art. 1, comma 55, L. 207/2024). Guida alla corretta compilazione.

Descrizione

Tra gli interventi rilevanti ai fini della detrazione IRPEF per il recupero del patrimonio edilizio, ai sensi dell'art.16-bis, comma 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, comma 1, lettera 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, commi da 1-bis a 1-septies del 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 del 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.



Strumenti / Come fare per

Quadro RQ Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Il Quadro presenta molti elementi di novità – che analizziamo dal punto di vista della disciplina e della compilazione -, in particolare rispetto a: regime agevolato primo insediamento imprese giovanili in agricoltura, riallineamento divergenze tra 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.

1° novità: REGIME AGEVOLATO PRIMO INSEDIAMENTO IMPRESE GIOVANILI IN AGRICOLTURA

Nel quadro RQ è stata prevista la **sezione XXV** dedicata ai giovani agricoltori che hanno intrapreso un'attività d'impresa nel settore agricolo ed esercitato l'opzione per il regime fiscale agevolato consistente nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali e dell'IRAP applicata alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta (art. 4 legge 15 marzo 2024, n. 36).

Descrizione

Nelle società di persone e nelle società cooperative, comprese le cooperative, devono essere almeno la metà dei soci costituita da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti mentre nelle società di capitali, 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/IRPEF, delle relative addizionali e dell'IRAP, del 12,5 per cento

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 forfaitariamente ovvero 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 legge n. 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:

1. un limite massimo di età pari a 40 anni
2. 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

1. 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** delle imposte sui redditi 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		Perdite pregresse				
Regime agevolato primo insediamento imprese giovanili in agricoltura		In misura limitata	In misura piena	Totale	Imposta	
Assenza reddito	<input type="checkbox"/>					
	RQ106					
1	Imponibile	2	3	4	5	
	200.000,00	,00	,00	200.000,00	12,50%	25.000,00

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.

2° novità: RIALLINEAMENTO DIVERGENZE TRA I VALORI CONTABILI E FISCALI EMERSE IN SEDE DI CAMBIAMENTO DEI PRINCIPI CONTABILI

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 decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192).

Descrizione

Il D.Lgs. 192/2024 di riforma dell'IRPEF e dell'IRES 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 DLgs n. 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 del TUIR e dell'art. 5 del 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 comma 4-bis del 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 DLgs. 192/2024 riporta gli esempi del cambio di criterio di valutazione delle rimanenze ex art. 92 comma 4 TUIR, dei crediti verso la clientela degli enti finanziari ex art. 106 del TUIR, delle valutazioni delle passività finanziarie ex art. 110 comma 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 comma 1-bis DLgs 446/97 e quella di cui all'art. 16 comma 1 DLgs 446/1997.

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 (Circolare n. 33/E/2009) 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 comma 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 DIVERGENZE

Una **società 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 internazionali 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.

3° novità: AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO DELLE RISERVE

È stata prevista la nuova sezione VII 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 (art. 14 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192).

Descrizione

L'articolo 14 D.Lgs 192/2024 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 (D.L. 429/1982; DL 413/1991);
- le disposizioni per lo sviluppo delle piccole imprese (L. 317/1991).

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'articolo 15 DL 185/2008 e l'articolo 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'articolo 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'articolo 47, comma 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 persone fisica, che detiene la partecipazione nella sfera privata, trova applicazione la ritenuta a titolo d'imposta del 26%; nel caso di socio persone fisica, che detiene la partecipazione nella sfera imprenditoriale, o società di persone trova applicazione l'articolo 59 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 58,14%; nel caso di socio società di capitali trova applicazione l'articolo 89 del 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, con la circolare n. 33/E/2005 "*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		Imponibile		Imposta	Prima rata
Affrancamento straordinario delle riserve	RQ29 Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	1.000.000,00	10%	100.000,00	25.000,00

Attenzione a...

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

4° novità: RIALLINEAMENTO BENI IN CASO DI CONFERIMENTO D'AZIENDA E OPERAZIONI STRAORDINARIE

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

Descrizione

Con l'approvazione del DLgs n. 192/2024 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" (articolo 15, D.L. 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 comma 2 ter, dell'articolo 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 articolo 176, comma 2, ter, Tuir (cioè, quello con aliquote del 12%, 14%, 16%) mentre il riallineamento speciale ex articolo 15, D.L. 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 dimetterli 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 ossia:

- 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 DLgs 446/97) e quella prevista per le imprese industriali;
- è stata chiarita la necessità di determinare le divergenze (rialineabili) 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 comma 2-ter (se non inclusi nel metodo del saldo globale).



Strumenti / Come fare per

Quadro RS Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Il prospetto relativo alla verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti "di comodo" del quadro RS è stato aggiornato per accogliere le modifiche della Riforma fiscale (art. 20 D.Lgs. 192/2024). Altro elemento di novità è l'innesto di 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. Spazio, inoltre, al CIN per le strutture ricettive.

Descrizione della 1° novità: prospetto società di comodo

Si ricorda che il citato articolo 20 del DLgs. n. 192/2024 ha novellato l'articolo 30 L. 23 dicembre 1994, n. 724, 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'articolo 30 L. 724/1994, 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'articolo 30 L. 724/1994, 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'articolo 20 DLgs. n. 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:

Il test di operatività e la determinazione del reddito minimo				
Beni rilevanti	Coefficienti per la operatività		Coefficienti per il reddito minimo	
	2023	2024	2023	2024
Partecipazioni e crediti finanziari	2%	1%	1,50%	0,75%
Immobili (generale)	6%	3%	4,75%	2,38%
Immobili A/10	5%	2,50%	4%	2%
Immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti	4%	2%	3%	1,50%
Immobili situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti	1%	0,50%	0,90%	0,45%
Navi	6%	6%	4,75%	4,75%
Altre immobilizzazioni	15%	15%	12%	12%

Il comma 3 del citato articolo 30 prevede che fermo restando l'ordinario potere di accertamento ai fini delle imposte sui redditi:

- si presume che il reddito del periodo di imposta in cui la società risulta di comodo, non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione ai valori dei beni posseduti nell'esercizio delle percentuali indicate nel medesimo comma. Per questo calcolo non si fa riferimento alla media, ma ai valori dell'esercizio;
- le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo come sopra determinato.

Solo per i soggetti Ires è prevista una **maggiorazione** dell'aliquota **Ires** del 10,5% (art. 2, comma 36- quinquies, DL 138/2011): infatti, per le società non operative è prevista una maggiorazione di 10,5 punti della percentuale dell'aliquota IRES, la quale passa dal 24 al 35,5% applicata sul reddito minimo ovvero sul reddito dichiarato, se questo è maggiore del

reddito minimo. Per espressa previsione normativa, la maggiorazione dell'aliquota si applica anche nel caso in cui la società abbia optato per la trasparenza fiscale ovvero per il consolidato fiscale.

Esempio di SOCIETA' NON OPERATIVA

Società di persone che nel 2024 presenta un reddito dichiarato pari a 30.500 euro; il reddito minimo derivante dalla disciplina delle società non operative ammonta a 45.000 euro. Il quadro RN del modello deve essere così compilato:

Descrizione	Importo	Importo	Importo	Importo	Importo
Reddito dichiarato	30.500				
Reddito minimo					45.000

Attenzione a...

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, ha affermato che le **perdite pregresse** delle società non operative possono essere utilizzate in diminuzione del reddito imponibile, con due limitazioni:

1. le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'80 per cento del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84, comma 1, TUIR;
2. le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub a), possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'art. 30, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

2° 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 del TUIR (art. 15 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192). art. 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216).

Descrizione

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.

Il prospetto andrà compilato tenendo conto che l'art. 177-ter TUIR 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

Il prospetto contenuto nel quadro RS va compilato per l'indicazione delle perdite fiscali non compensate formatesi prima della **trasformazione** da società soggetta all'IRES **in società di persone**. Nel prospetto, inoltre, vanno indicate le perdite fiscali non compensate formatesi in capo alla società incorporata, fusa o scissa (ovvero riferibili alla medesima società incorporante, risultante dalla fusione o beneficiaria) prima dell'operazione straordinaria e desumibili dai riquadri denominati "Perdite fiscali" della sezione II (parte I e parte II) del quadro RV.

Esempio di PERDITE DI IMPRESA LIMITATE

Ipotizzando una società 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 200.000 euro e un patrimonio netto a valori reali (da perizia) di 310.000 euro: le perdite risultano integralmente riportabili e sono indicate per l'intero ammontare nel **rigo RS6**.

SEZIONE II - PERDITE FISCALI		PERDITE FISCALI NON COMPENSATE		PERDITE FISCALI NON COMPENSATE (DA PERIZIA)		TOTALE PERDITE	
Rigo		Rigo		Rigo		Rigo	
RS1		RS1		RS1		RS1	
RS2		RS2		RS2		RS2	
RS3		RS3		RS3		RS3	
RS4		RS4		RS4		RS4	
RS5		RS5		RS5		RS5	
RS6		RS6		RS6		RS6	
RS7		RS7		RS7		RS7	
RS8		RS8		RS8		RS8	
RS9		RS9		RS9		RS9	
RS10		RS10		RS10		RS10	
RS11		RS11		RS11		RS11	
RS12		RS12		RS12		RS12	
RS13		RS13		RS13		RS13	
RS14		RS14		RS14		RS14	
RS15		RS15		RS15		RS15	
RS16		RS16		RS16		RS16	
RS17		RS17		RS17		RS17	
RS18		RS18		RS18		RS18	
RS19		RS19		RS19		RS19	
RS20		RS20		RS20		RS20	
RS21		RS21		RS21		RS21	
RS22		RS22		RS22		RS22	
RS23		RS23		RS23		RS23	
RS24		RS24		RS24		RS24	
RS25		RS25		RS25		RS25	
RS26		RS26		RS26		RS26	
RS27		RS27		RS27		RS27	
RS28		RS28		RS28		RS28	
RS29		RS29		RS29		RS29	
RS30		RS30		RS30		RS30	
RS31		RS31		RS31		RS31	
RS32		RS32		RS32		RS32	
RS33		RS33		RS33		RS33	
RS34		RS34		RS34		RS34	
RS35		RS35		RS35		RS35	
RS36		RS36		RS36		RS36	
RS37		RS37		RS37		RS37	
RS38		RS38		RS38		RS38	
RS39		RS39		RS39		RS39	
RS40		RS40		RS40		RS40	
RS41		RS41		RS41		RS41	
RS42		RS42		RS42		RS42	
RS43		RS43		RS43		RS43	
RS44		RS44		RS44		RS44	
RS45		RS45		RS45		RS45	
RS46		RS46		RS46		RS46	
RS47		RS47		RS47		RS47	
RS48		RS48		RS48		RS48	
RS49		RS49		RS49		RS49	
RS50		RS50		RS50		RS50	
RS51		RS51		RS51		RS51	
RS52		RS52		RS52		RS52	
RS53		RS53		RS53		RS53	
RS54		RS54		RS54		RS54	
RS55		RS55		RS55		RS55	
RS56		RS56		RS56		RS56	
RS57		RS57		RS57		RS57	
RS58		RS58		RS58		RS58	
RS59		RS59		RS59		RS59	
RS60		RS60		RS60		RS60	
RS61		RS61		RS61		RS61	
RS62		RS62		RS62		RS62	
RS63		RS63		RS63		RS63	
RS64		RS64		RS64		RS64	
RS65		RS65		RS65		RS65	
RS66		RS66		RS66		RS66	
RS67		RS67		RS67		RS67	
RS68		RS68		RS68		RS68	
RS69		RS69		RS69		RS69	
RS70		RS70		RS70		RS70	
RS71		RS71		RS71		RS71	
RS72		RS72		RS72		RS72	
RS73		RS73		RS73		RS73	
RS74		RS74		RS74		RS74	
RS75		RS75		RS75		RS75	
RS76		RS76		RS76		RS76	
RS77		RS77		RS77		RS77	
RS78		RS78		RS78		RS78	
RS79		RS79		RS79		RS79	
RS80		RS80		RS80		RS80	
RS81		RS81		RS81		RS81	
RS82		RS82		RS82		RS82	
RS83		RS83		RS83		RS83	
RS84		RS84		RS84		RS84	
RS85		RS85		RS85		RS85	
RS86		RS86		RS86		RS86	
RS87		RS87		RS87		RS87	
RS88		RS88		RS88		RS88	
RS89		RS89		RS89		RS89	
RS90		RS90		RS90		RS90	
RS91		RS91		RS91		RS91	
RS92		RS92		RS92		RS92	
RS93		RS93		RS93		RS93	
RS94		RS94		RS94		RS94	
RS95		RS95		RS95		RS95	
RS96		RS96		RS96		RS96	
RS97		RS97		RS97		RS97	
RS98		RS98		RS98		RS98	
RS99		RS99		RS99		RS99	
RS100		RS100		RS100		RS100	

3° novità: CODICE IDENTIFICATIVO NAZIONALE

È stato previsto un nuovo prospetto del quadro RS per indicare il codice identificativo nazionale assegnato alle strutture ricettive (art. 1, comma 78, della legge 30 dicembre 2024, n. 207).

Descrizione

Il Ministero del Turismo ha pubblicato il Decreto del 6 giugno con Disposizioni applicative per l'individuazione delle modalità di interoperabilità tra la **banca dati nazionale** delle **strutture ricettive** (BDSR) e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche e le banche dati regionali e delle Province autonome delle strutture ricettive e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche.

Attraverso la BDSR, con un processo semplificato, è possibile richiedere il Codice identificativo nazionale (CIN), da utilizzare per la pubblicazione degli annunci e l'esposizione all'esterno delle strutture ricettive e degli immobili in locazione breve o turistica.

Una volta effettuato l'accesso alla piattaforma tramite identità digitale, i titolari delle strutture e i locatori di immobili possono visualizzare le strutture collegate al proprio codice fiscale, integrare gli eventuali dati mancanti e ottenere il CIN.

Il processo di entrata in esercizio della BDSR si articola in due fasi:

- una fase sperimentale per lo sviluppo del modello di interoperabilità (fase terminata),
- una fase a regime.

La fase di avvio sperimentale nelle Regioni interessate ha consentito ai cittadini di adeguarsi agli obblighi correlati al CIN previsti dall'apposita disciplina, riportata all'art. 13-ter DL145/2023.

È bene evidenziare che oltre al CIN nazionale per locazioni brevi vi è parallelamente una Banca dati europea che da poco è stata regolamentata con l'approvazione di un provvedimento UE.

La legge n 191/2023 di conversione del DL145/2023 pubblicata in GU n 293/2023 collegato alla legge di bilancio 2024, ha previsto novità sul codice CIN per locazioni brevi e locazioni turistiche.

Nel dettaglio si vuole introdurre un codice identificativo nazionale, CIN, per:

- **locazioni turistiche,**
- locazioni **brevi,**
- **attività turistico ricettive.**

Il Codice identificativo nazionale (CIN) dovrà essere assegnato, tramite apposita procedura automatizzata, dal ministero del Turismo, alle unità immobiliari ad uso abitativo oggetto di locazione per finalità turistiche, a quelle destinate alle locazioni brevi, oltre che alle strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere. Al Ministero è affidata anche la gestione della relativa banca dati nazionale.

La nuova norma ha l'obiettivo di assicurare la tutela della concorrenza e della trasparenza del mercato, il coordinamento informativo, statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale, oltre che la sicurezza del territorio ed il contrasto a forme irregolari di ospitalità.

Si prevede che, chiunque eserciti, direttamente o tramite intermediario, in forma imprenditoriale, l'attività di locazione per finalità turistiche o di locazioni brevi, è soggetto all'obbligo di segnalazione certificata di inizio attività (SCIA), presso lo sportello unico per le attività produttive del comune nel cui territorio è svolta l'attività.

Viene precisato che l'attività si presume svolta in forma imprenditoriale anche da chi destina alla locazione breve **più di quattro immobili** per ciascun periodo d'imposta.

È prevista l'automatica **ri-codificazione** come CIN dei codici identificativi specifici già assegnati da regioni, province autonome e comuni, qualora abbiano già attivato delle procedure di attribuzione per le stesse unità immobiliari e strutture soggette al CIN.

Ai fini dell'attribuzione del CIN, il locatore o il titolare della struttura turistico-ricettiva presenta, in via telematica, un'istanza, corredata da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i dati catastali dell'unità immobiliare o della struttura. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attesta anche la sussistenza della dotazione di dispositivi per la

rilevazione di gas combustibili e di monossido di carbonio funzionanti, nonché di estintori portatili a norma di legge, e quando si gestiscono le unità immobiliari nelle forme imprenditoriali come sopra definite, anche dei requisiti di sicurezza degli impianti prescritti dalla normativa statale e regionale vigente.

I termini per la presentazione dell'istanza sono differenziati in relazione ad eventuali procedimenti in corso da parte dell'ente territoriale.

Si prevedono inoltre degli obblighi quali:

- l'esposizione del CIN all'esterno dello stabile, assicurando il rispetto di eventuali vincoli urbanistici e paesaggistici,
- la sua indicazione in ogni annuncio ovunque pubblicato e comunicato.

L'obbligatoria indicazione negli annunci è prevista anche per i soggetti che esercitano attività di **intermediazione immobiliare** e per quelli che gestiscono portali telematici.

Casi pratici

La novità normativa prevede, in relazione ai nuovi obblighi, un regime sanzionatorio ad hoc, che non si applica qualora un fatto ivi previsto sia sanzionato dalla normativa regionale: il Comune nel cui territorio è ubicata la struttura turistico-ricettiva o l'unità immobiliare locata, attraverso gli organi di polizia locale, provvede alle funzioni di controllo, verifica e all'applicazione delle sanzioni amministrative.

Il titolare di una struttura turistico-ricettiva priva di CIN, nonché chiunque propone o concede in locazione, per finalità turistiche o per locazioni brevi, unità immobiliari o porzioni di esse prive di CIN, è punito con la sanzione pecuniaria da 800 a 8.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile.

La **mancata esposizione** del **CIN** all'esterno dello stabile è punita con la **sanzione** pecuniaria da 500 a 5.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile, per ciascuna struttura o unità immobiliare per la quale è stata accertata la violazione.

Identica sanzione pecuniaria, accompagnata dall'immediata rimozione dell'annuncio irregolare pubblicato, è prevista in caso di mancata indicazione del CIN negli annunci.

Quando l'attività è esercitata in forma imprenditoriale, è sanzionata sia l'assenza dei requisiti di sicurezza prescritti dalla normativa statale e regionale vigente, che la mancata presentazione della **SCIA**.

Quest'ultima è punita con la sanzione pecuniaria da 2.000 a 10.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile.

In ogni caso, la mancanza dei dispositivi per la rilevazione di gas nonché di estintori è punita con la sanzione pecuniaria da 600 a 6.000 euro per ciascuna violazione accertata.

Esempio di CODICE IDENTIFICATIVO NAZIONALE (CIN)

Il Codice Identificativo Nazionale (CIN) viene richiesto attraverso la Banca Dati Nazionale delle Strutture Ricettive (BDSR), accedendo alla **piattaforma** bdsr.ministeroturismo.gov.it utilizzando lo SPID o la Carta d'Identità Elettronica (CIE).

Dopo l'accesso, vedrai l'elenco delle strutture ricettive associate al tuo codice fiscale. Potrai utilizzare i filtri disponibili, anche se non sono obbligatori. Se la tua struttura non compare, verifica il filtro "Cin Presente" o usa la funzione "Segnalazione Struttura Mancante" posta in fondo alla pagina.

Per ottenere il Codice Identificativo Nazionale (CIN), si deve cliccare sulla voce "Dettaglio scheda" posta accanto alla struttura per cui vuoi richiedere il codice, compila gli eventuali dati mancanti e premi conferma. Se sei delegato, ti verrà richiesto di caricare una delega firmata dal titolare assieme alla sua carta d'identità.

Attenzione a...

Con il fine di contrastare l'evasione nel settore, all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza il compito di effettuare, con le modalità definite d'intesa, specifiche analisi del rischio orientate prioritariamente all'individuazione di soggetti da sottoporre a controllo che concedono in locazione unità immobiliari ad uso abitativo prive del CIN.

Infine si prevede che per le esigenze di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, le informazioni contenute nella banca dati sono rese disponibili all'amministrazione finanziaria e agli enti creditori per le finalità istituzionali.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RT Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Tassazione delle crypto-valute e possibilità (a regime dal 1° gennaio 2025) di avvalersi della rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola: queste le importanti novità che interessano il Quadro in commento. Disciplina, casi particolari, esempi di compilazione.

1° novità: AFFRANCAMENTO CRIPTO-ATTIVITÀ

Nel quadro RT (sezione XI) è stato previsto che ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, per ciascuna crypto-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'articolo 9 del TUIR, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 18 per cento da versare entro il 30 novembre 2025 (art. 1, commi da 26 a 29, della legge 30 dicembre 2024, n. 207).

Descrizione della novità

Significative modifiche alla disciplina fiscale delle crypto-attività sono state previste dalla legge di Bilancio 2025 (Legge 30 dicembre 2024 n. 207), all'art. 1 commi da 24 a 29. Le crypto-attività sono rappresentazioni digitali di valore o diritti che possono essere trasferite e memorizzate elettronicamente; la definizione include crypto-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 crypto-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 crypto-attività.

La normativa introduce anche una disposizione transitoria che consente la rideterminazione del valore di acquisto delle crypto-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'articolo 9 del 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 comma 9-bis dell'articolo 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.

2° novità: RIVALUTAZIONE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI

Nei quadri RT (sezione X) e RM (sezione VII) 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 (art. 1, comma 30, della legge 30 dicembre 2024, n. 207).

Descrizione

La legge di Bilancio 2025 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'articolo 67, comma 1, lett. da a) a c-bis) del 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'articolo 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 (circolare n. 1/E/2013). 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'articolo 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 n. 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 SP/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 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 D.Lgs. 192/2024).

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 DLgs n. 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 comma 1 terzo periodo del TUIR (micro imprese che optano per la redazione del **bilancio** in forma ordinaria – o abbreviata, come precisa la Relazione al DLgs n. 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* del 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 comma 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 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 comma 3 del DLgs n. 192/2024) e devono, quindi, essere riportate nel quadro RV.



Strumenti / Come fare per

Quadro RW Modello Redditi SP/2025

02 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Prodotti finanziari detenuti in stati o territori a regime fiscale privilegiato protagonisti del Quadro RW. Descrizione della novità, casi pratici, punti d'attenzione.

Nel quadro RW è stata prevista una **nuova casella** da barrare in caso di applicazione dell'aliquota dell'IVAFE per i prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, fissata nella misura dello 0,40 per cento a decorrere dal 2024 (art. 19, comma 20-bis decreto-legge n. 201/2011); è stata inoltre prevista la nuova aliquota dell'IVIE che, a decorrere dal 2024, è pari allo 1,06 per cento (art. 19, comma 15, decreto-legge n. 201/2011).

Descrizione

L'articolo 1, comma 91, lettera b) della legge di Bilancio 2024 ha elevato al 4 per mille annuo l'aliquota dell'imposta sul valore delle attività finanziarie (**Ivafe**), dovuta in relazione ai prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. In sostanza, l'imposta viene raddoppiata in quanto, generalmente, non è riconosciuto un credito a fronte della corrispondente imposta pagata all'estero, atteso che le convenzioni stipulate dall'Italia prevedono la tassazione esclusiva nel Paese di residenza, ossia in Italia. Si rammenta che qualora con il Paese nel quale è detenuta l'attività finanziaria sia in vigore una convenzione per evitare le **doppie imposizioni** riguardante anche le imposte di natura patrimoniale che preveda, per tale attività, l'imposizione esclusiva nel Paese di residenza del possessore, non spetta alcun credito d'imposta per le imposte patrimoniali eventualmente pagate all'estero. In tali casi, per queste ultime può essere chiesto il rimborso all'Amministrazione fiscale del Paese in cui le suddette imposte sono state applicate nonostante le disposizioni convenzionali".

In relazione alla individuazione dei paradisi fiscali, occorre fare riferimento agli Stati e ai territori individuati dal Decreto MEF 4 maggio 1999 (e successive modifiche), emanato ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, TUIR. La circolare n. 3/E/2024 ricorda che, per effetto delle modifiche apportate al Decreto MEF 4.5.1999 dal successivo Decreto MEF 20.7.2023, a partire dall'1.1.2024, la Svizzera è eliminata dall'elenco degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Il nuovo comma 20-bis, infatti, prevede che «l'imposta di cui al comma 18 è stabilita nella misura del 4 per mille annuo, a decorrere dal 2024, del valore dei prodotti finanziari detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999».

I soggetti passivi dell'Ivafe sono le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate, ai sensi dell'articolo 5 TUIR, residenti in Italia e sono gli stessi tenuti agli **obblighi di monitoraggio fiscale**, a norma dell'articolo 4, comma 1, DL n. 167/1990, mediante la compilazione del quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi.

Casi pratici

L'incremento, tuttavia, non riguarda i conti correnti per i quali l'Ivafe viene confermata nella misura di 34 euro. Il conto corrente, infatti, non è annoverato tra i prodotti finanziari.

La circolare n. 3/E/2024 precisa che *“A decorrere dal 2024 l'aliquota da applicare sul valore dei prodotti finanziari per calcolare l'Ivafe dovuta è, pertanto, stabilita nella misura del 4 per mille annuo, solo se tali prodotti sono detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato; in caso contrario, continua ad applicarsi la misura ordinaria del 2 per mille annuo”*.

L'incremento, inoltre, non ha ad oggetto l'imposta sulle **criptoattività** in quanto, pur rientrando nel comma 18, ha una **denominazione diversa** (imposta sulle criptoattività) e le criptoattività non sono tecnicamente dei prodotti finanziari. Inoltre, per gli stessi non è possibile identificarne un “luogo fisico di detenzione”.

Attenzione a...

Gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato sono quelli individuati dal Decreto MEF 4 maggio 1999 e successive modifiche, emanato ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del TUIR. Si evidenzia, in proposito, che, per effetto delle modifiche apportate allo stesso dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 20 luglio 2023, a partire dal 1° gennaio 2024, la **Svizzera** è **eliminata** dall'**elenco** degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.
