

 Strumenti / Come fare per

Redditi ENC/2025: le novità in pillole

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Il modello REDDITI Enti non commerciali 2025 contiene molteplici novità, alcune derivate dalla legge di Bilancio 2024 e altre dai decreti legislativi attuativi della riforma fiscale: trovano spazio nel modello corrente il concordato preventivo biennale, tassazione forfetaria dei redditi derivanti dalle attività dirette alla produzione di vegetali, il regime delle società di comodo, il Sismabonus ed ecobonus e il Codice identificativo nazionale.

Premessa

Il nuovo **modello REDDITI ENC 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;
- Redditi derivanti dalla produzione di vegetali;
- Maggiorazione costo del personale;
- Affrancamento straordinario delle riserve;
- Regime società di comodo;
- Codice identificativo nazionale
- Sismabonus ed ecobonus;
- Affrancamento cripto-attività;
- Rivalutazione del valore di terreni e partecipazioni;
- Prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

 Strumenti / Come fare per

Aspetti generali Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Tra gli aspetti generali del modello REDDITI ENC/2025 si segnalano, come elementi di novità dettati dalla recente riforma fiscale, la rimodulazione della disciplina sanzionatoria; dell'istituto del ravvedimento operoso e degli strumenti di compliance.

1° novità: aspetti sanzionatori del modello REDDITI ENC 2025

Il D.Lgs. 87/2024 ha riformato il sistema delle **sanzioni amministrative tributarie** nel generale ridimensionamento delle sanzioni previste per le ipotesi "base" delle violazioni più comuni, basti pensare alla **dichiarazione omessa**, alla dichiarazione **infedele** e alla fatturazione delle operazioni. Per quanto riguarda il ravvedimento operoso, vengono riviste le

riduzioni delle sanzioni applicabili e viene ammessa la possibilità, sia pure a certe condizioni, di applicare il cumulo giuridico. Inoltre, le somme oggetto di definizione al terzo delle sanzioni potranno essere pagate a rate.

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

Omessa dichiarazione

L'omessa dichiarazione viene sanzionata in misura pari al **120%** delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 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) D.Lgs. 472/97);
- riduzione a 1/10 del minimo della sanzione da omessa dichiarazione, solo ed esclusivamente se la presentazione della dichiarazione avviene entro 90 giorni dal relativo termine di presentazione (art. 13 c. 1 lett. c) D.Lgs. 472/97).
- entro 90 giorni dalla commissione della violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è a 1/9 del minimo (art. 13 c. 1 lett. a-bis) D.Lgs. 472/97);
- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b) D.Lgs. 472/97);
- oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso oppure oltre l'anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-bis) D.Lgs. 472/97).

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

Ravvedimento in presenza di controlli fiscali

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

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

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

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

Cumulo giuridico e continuazione

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

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

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

 Strumenti / Come fare per

Quadro CP Modello Redditi ENC/2025

01 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. Descrizione della novità e riflessi dichiarativi.

Descrizione

La compilazione del **quadro CP** è riservata ai contribuenti che hanno aderito alla **proposta di concordato preventivo biennale** (di seguito "CPB") di cui al D.Lgs. 13/2024 (di seguito "decreto CPB"). Con l'adesione al regime di CPB il contribuente si è impegnato a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. L'accettazione della proposta da parte dei soggetti di cui agli artt. 5,115 e 116 del TUIR, obbliga al

rispetto della medesima i soci o gli associati. Le **sezioni I e IV** del presente quadro vanno compilate anche dai contribuenti che non hanno aderito al CPB ma che partecipano a società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, oppure che partecipano a società fiscalmente trasparenti che, pur non avendo aderito, partecipano a loro volta ad una o più società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB.

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

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

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

Le aliquote dell'imposta sostitutiva:

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

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

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

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

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

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

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

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

Casi pratici

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

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

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

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

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

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

Ente non commerciale che esercita anche attività di impresa 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

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

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	Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile	Aliquota	Imposta
			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 l'ente 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 RD Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Nel quadro RD (sezioni II e II-A) è stata prevista 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) e i redditi derivanti dalla produzione e cessioni di beni di cui all'art. 32, comma 2, lettera b-ter) (sezione III) oltre il limite ivi indicato (alla luce delle modifiche del decreto di riforma D.Lgs. 192/2024).

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 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);
- 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 c. 4 dell'art. 56-bis stabilisce che i c. 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'art. 73, c.1, lettere a), b) e d), 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 L. 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 TUIR. A seguito dell'entrata in vigore del decreto il primo comma della disposizione verrà 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 della legge 160 del 2019, per la quale l'art. 1, comma 513, della citata legge n. 160 del 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, c. 2, lettera b-ter) 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'art. 2135 c.c.

Esempio di PRODUZIONE DI VEGETALI

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

- a) si prende la superficie della particella catastale sulla quale insiste il fabbricato
- b) si determina la tariffa dominicale e di reddito agrario più elevata in provincia
- c) si moltiplica la superficie per la tariffa
- d) 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 RF Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Sono state aggiornate le variazioni in diminuzione del quadro RF e i componenti negativi dei quadri RC, RE e RG per accogliere la maggior deduzione del costo del personale di nuova assunzione (cd. maxi-deduzione).

Descrizione

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 D.Lgs. 216/2023).

Il costo riferibile all'incremento occupazionale, assoggettati a maggiorazione del 20%, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti, come risultante dal conto economico ai sensi dell'art. 2425, c. 1, 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, D.L. n. 93/2013;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile - art. 27, comma 1, D.L. n. 48/2023 (NEET);
- lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- già beneficiari del reddito di cittadinanza che siano decaduti dal beneficio e che non integrino i requisiti per l'accesso all'assegno di inclusione.

L'art. 5, comma 4, del decreto attuativo dispone che, nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo

indeterminato, qualora siano assunti anche lavoratori meritevoli di maggior tutela, il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, è ripartito tra le due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Casi pratici

Nel **rigo RF55**, relativo alle variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate, vanno indicati con il:

- **codice 66**, l'ammontare della maggiorazione del 20 per cento del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (maxi-deduzione 20%) ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (art. 5, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024). L'agevolazione si applica anche per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (art. 1, comma 399, della legge n. 207/2024, vedi anche la circolare n. 1 del 20 gennaio 2025), dove l'Agenzia delle Entrate ha ricordato i presupposti soggettivi dell'incentivo, le regole per determinare l'incremento occupazionale e l'ammontare della maggiore deduzione spettante e illustra anche alcuni casi particolari);
- **codice 67**, l'ammontare della maggiorazione del 30 per cento del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela (maxi-deduzione 30%), individuate nell'Allegato 1 al decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (art. 5, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024). L'agevolazione si applica anche per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (art. 1, comma 399, della legge n. 207/2024, vedi anche la circolare n. 1 del 20 gennaio 2025, dove l'Agenzia delle Entrate ha ricordato i presupposti soggettivi dell'incentivo, le regole per determinare l'incremento occupazionale e l'ammontare della maggiore deduzione spettante e illustra anche alcuni casi particolari).

Esempio di MAGGIORAZIONE COSTO DEL PERSONALE

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

 Strumenti / Come fare per

Quadro RQ Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

È stata prevista, nel quadro in commento, la nuova sezione VII 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 D.Lgs. 192/2024).

Descrizione della novità

L'art. 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'art. 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; L. 413/91);
- e 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'art. 15, DL 185/2008 e l'art. 110, DL 104/2020) non possono assumere la qualifica di "riserve in sospensione d'imposta", le

medesime non possono essere oggetto dell'affrancamento in commento. Ancora, sotto l'aspetto oggettivo, l'art. 14 non prescrive l'obbligo di procedere con un affrancamento totale; di conseguenza l'ammontare delle riserve oggetto di affrancamento può essere anche parziale. L'unico limite "numerico" di verifica è rappresentato dall'ammontare delle riserve in sospensione d'imposta esistenti al 31.12.2023 e che residuano al 31.12.2024. Sulla base di tale impostazione nel caso in cui: al 31.12.2023 le riserve in sospensione d'imposta siano pari a 100 e nel corso del 2024 si sia realizzato un loro utilizzo per 30, l'ammontare massimo affrancabile è dato dall'importo residuo al 31.12.2024, ossia pari a 70, con la possibilità di poter affrancare anche solo in modo parziale tale valore residuo considerato che la disposizione normativa prevede che tali fondi "possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10 per cento".

Analogamente si avrà che:

1. nel caso in cui l'impresa alla data del 31.12.2023, in regime di contabilità ordinaria, abbia delle riserve in sospensione d'imposta, ma dall'1.1.2024 adotta il regime della contabilità semplificata. In tale ipotesi, alla data del 31.12.2024 non residua alcuna riserva in sospensione d'imposta da affrancare; Si ricorda che, per effetto del passaggio di regime contabile, da contabilità ordinaria a contabilità semplificata, le riserve in sospensione d'imposta concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile nell'anno in cui il contribuente si avvale del regime di contabilità ordinaria (vedi circolare n. 57/E/2001).

2. nell'ipotesi in cui l'impresa nel corso del 2023 abbia adottato il regime di contabilità semplificata e dall'1.1.2024 adotti la contabilità ordinaria. In tal caso, infatti, non sussiste la possibilità di soddisfare la condizione di "verifica" dell'ammontare delle riserve al 31.12.2023.

Casi pratici

Con il versamento dell'imposta sostitutiva, nella misura del 10% dell'ammontare affrancato, in 4 quote annuali di pari importo, la riserva assume la qualifica di riserva libera, distribuibile e non imponibile per l'impresa che opera l'affrancamento, ma mantenendo l'originaria natura di riserva di utili o di capitali. Di conseguenza, nel caso di affrancamento di una riserva di utili in sospensione d'imposta la medesima diviene liberamente disponibile, con applicazione disposizioni di cui all'articolo 47, comma 1 del 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'art. 59 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 58,14%; nel caso di socio società di capitali trova applicazione l'art. 89 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 5%. Nel caso di società di persone, invece, l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta determina un effetto "liberatorio" per i soci, in quanto, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, con la Circ. AE 15 luglio 2005 n. 33/E "*l'affrancamento delle riserve in sospensione mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva produce i medesimi effetti che si sarebbero generati in caso di tassazione ordinaria*"; di conseguenza, l'importo affrancato dalla società si considera imputato per trasparenza in capo al socio, senza scontare ulteriore imposizione.

Esempio di AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione pari a euro 1.000.000.

SEZIONE VII Affrancamento straordinario delle riserve		Imponibile	Imposta	Prima rata
RQ29	Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	1.000.000,00	10%	25.000,00

Attenzione a...

A tal fine, nel **rigo RQ29**, va indicato, in **colonna 1**, l'ammontare complessivo dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi, in sospensione di imposta e, in colonna 2, l'importo corrispondente all'applicazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, 10%, all'importo di colonna 1; tale imposta è versata, con l'apposito codice tributo, obbligatoriamente in quattro rate di pari importo, di cui la prima, da indicare in colonna 3, 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. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere dettate le disposizioni di attuazione della presente disciplina di affrancamento.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RS Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Significativi gli elementi di novità, riguardanti in particolare: il prospetto per la verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo (aggiornato per accogliere le modifiche previste dal D.Lgs. 192/2024); l'indicazione del codice identificativo nazionale (CIN) assegnato alle strutture ricettive; la detrazione del 36% per le spese sostenute per interventi "Sismabonus" ed "Ecobonus", effettuati nel 2025.

1° novità: Regime società di comodo

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 previste dall'art. 20 D.Lgs. 192/2024.

Descrizione

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

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

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

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

Casi pratici

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

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

Di seguito il dettaglio:

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 c. 3 del citato art. 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% (articolo 2, comma 36- quinquies, DL n. 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

Ente non commerciale non residente con **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato per la verifica delle **condizioni di operatività** 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:



ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI 2025
Agenzia Entrate

REDDITI QUADRO RN
Determinazione del reddito complessivo
Calcolo dell'IRES

PERIODO D'IMPOSTA 2024

CODICE FISCALE

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

Ires	RN1 Reddito di terreni (dal quadro RA, somma del rigo RA52 col. 9 e col. 10)	,00
	RN2 Reddito di fabbricati (dal quadro RB, rigo RB35)	,00
	RN3 Reddito di impresa enti a contabilità pubblica (dal quadro RC, rigo RC10)	,00
	RN4 Reddito di allevamento e di altre attività agricole (dal quadro RD, rigo RD16)	,00
	RN5 Reddito (o perdita) di arti e professioni (dal quadro RE, rigo RE23)	,00
	RN6 Reddito di impresa in contabilità ordinaria (dal quadro RF, rigo RF65)	30.500,00
	RN7 Reddito di impresa in contabilità semplificata (dal quadro RG, rigo RG33)	,00
	RN8 Reddito di partecipazione (dal quadro RH, rigo RH16)	,00
	RN9 Reddito di capitale (dal quadro RL, rigo RL3 colonna 2 + RL4 colonna 2)	,00
	RN10 Redditi diversi (dal quadro RL, rigo RL21)	,00
	RN11 Redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni (dal quadro RT, sez. III e IV)	,00
	RN12 Rimborso di oneri dedotti in precedenti esercizi	,00
	RN13 Reddito complessivo	45.000,00

		Liberalità	
	Reddito minimo	Legge 12/2016	Totale
	1 45.000,00 (di cui 2 ,00)	3 ,00	,00
		Start-up	ACE
	4 ,00	5 ,00	6 45.000,00

Attenzione a...

L'Agenzia delle entrate, con la Circ. AE 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, del 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: codice identificativo nazionale

È stato previsto un nuovo prospetto del **quadro RS** per indicare il codice identificativo nazionale assegnato alle strutture ricettive (art. 1, c. 78, L. 207/2024).

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 DL 145/2023.

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 L. 191/2023 di conversione del DL 145/2023 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.

3° novità: sismabonus ed ecobonus

Nel **quadro RS** è stata prevista la detrazione del 36 per cento per le spese sostenute per interventi "**Sismabonus**" ed "**Ecobonus**", effettuati nel 2025 (art. 1, c. 55, L. 207/2024).

Descrizione

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

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

Una specifica detrazione d'imposta valida ai fini IRPEF ed IRES (cosiddetta Ecobonus), avente per oggetto la realizzazione di interventi volti alla riqualificazione energetica di unità immobiliari, edifici esistenti (o su parti di edifici), di qualsiasi categoria catastale (immobili ad uso abitativo, a destinazione produttiva o commerciale) è stata nel tempo prorogata ogni

anno e, ad oggi, è valida per gli interventi effettuati fino al **31 dicembre 2024**. La detrazione per gli interventi di risparmio energetico interessa, in particolare, i seguenti ambiti:

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

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

- fino al 5 giugno 2013 nella misura del 55%;
- dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024 nella misura del 65% (riqualificazione energetica globale ed interventi sull'involucro dell'edifici), con alcune eccezioni.

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

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

Casi pratici

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

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

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

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

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

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

Esempio di detrazione "ecobonus"

Ente che effettua interventi, sulle parti comuni di edifici condominiali, volti all'adozione di misure antisismiche da cui derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore e sostiene una spesa pari a euro 60.000

Per tale intervento è prevista una detrazione nella misura del **70%** della spesa sostenuta.

Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche, per impianti a fonte rinnovabile gestiti da soggetti che aderiscono alle configurazioni ex art. 42-bis, D.L. n.162/2019 e per interventi di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti	Anno	Tipo	Codice fiscale				Totale spesa	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS150	2024	1						
	Spesa sostenuta		Detrazione	Rata annuale	Rata	Importo rata	N. d'ordine immobile	
	5	60.000,00	6	42.000,00	10	1	8	4.200,00
RS151	1	2	3	4	5	6	7	8
	5	,00	6	,00	6A	7	8	,00
RS152 Totale detraibile								,00

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 RT Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Nella sezione XI spazio al valore rideterminato delle plusvalenze e delle minusvalenze per le cripto-attività possedute dal 1° gennaio 2025. Nei quadri RT (sezione X) e RM (sezione VII) sono state gestite le modifiche relative all'introduzione a regime, a decorrere dal 1° gennaio 2025, della possibilità di avvalersi della rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

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 **cripto-attività** posseduta alla data del **1° gennaio 2025**, può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a

un'imposta sostitutiva delle **imposte sui redditi** nella misura del 18 per cento da versare entro il **30 novembre 2025** (art. 1, c. da 26 a 29, della L. 207/2024).

Descrizione

Significative modifiche alla disciplina fiscale delle cripto-attività sono state previste dalla legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024), all'art. 1 c. da 26 a 29. Le cripto-attività sono rappresentazioni digitali di valore o diritti che possono essere trasferite e memorizzate elettronicamente; la definizione include cripto-valute come Bitcoin ed Ether, ma anche token utilizzati per scopi specifici, come i utility token e gli **asset tokenizzati**.

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

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

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

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

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

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

Casi pratici

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

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

Attenzione a...

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

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, c. 30, L. 207/2024).

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'art. 67, c. 1, lett. da a) a c-bis) TUIR.

In particolare, entro il **30 novembre** di ciascun anno:

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

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

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

Casi pratici

Resta fermo che, in materia di rideterminazione del costo fiscale di partecipazioni, l'assunzione del valore rivalutato in luogo del costo o valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili in compensazione o riportabili nei periodi d'imposta successivi, ai sensi dell'art. 68 TUIR. In caso di successiva cessione delle partecipazioni rivalutate, quindi, qualora il valore rivalutato sia superiore al prezzo di cessione, la minusvalenza non può assumere rilevanza fiscale per il contribuente (Circ. AE 1 febbraio 2013 n. 1/E). È opportuno segnalare che l'"**affrancamento**" riguarda il costo fiscale

solamente, ai fini della determinazione della plusvalenza in caso di successiva cessione e non ha alcun effetto in caso di recesso tipico del socio dalla società. In quest'ultimo caso, infatti, il reddito della persona fisica non rientra tra quelli diversi di cui all'art. 67, Tuir, ma tra i redditi di capitale (dividendi), con conseguente irrilevanza dell'eventuale rivalutazione. Si segnala, infine, che, per effetto della proroga contenuta nel DL 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 RW Modello Redditi ENC/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

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% a decorrere dal 2024; è stata inoltre prevista la nuova aliquota dell'IVIE che, a decorrere dal 2024, è pari allo 1,06%.

Descrizione della novità

L'art. 1, c. 91, lett. b) 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'art. 2, c. 2-bis TUIR. La Circ. AE 16 febbraio 2024 n. 3/E ricorda che, per effetto delle modifiche apportate al Decreto MEF 4 maggio 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 del TUIR, residenti in Italia e sono gli stessi tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale, a norma dell'art. 4, c. 1, DL 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 Circ. AE 16 febbraio 2024 n. 3/E 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 cryptoattività in quanto, pur rientrando nel comma 18, ha una denominazione diversa (imposta sulle cryptoattività) e le cryptoattività 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'art. 2, c. 2-bis, 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.
