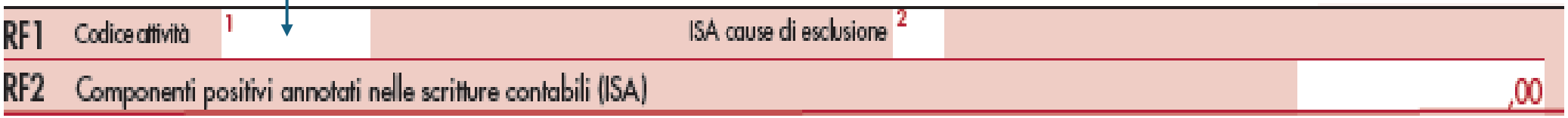
LA TASSAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA DELL'ESERCIZIO 2024

COMINCIAMO DAL CODICE ATECO



Nel rigo RF1, campo 1, va indicato il codice dell'attività svolta in via prevalente desunto dalla tabella dei codici attività, consultabile sul sito Internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it, nella sezione "Strumenti".
In caso di esercizio di più attività, il codice attività da indicare va riferito all'attività prevalente sotto il profilo dell'entità dei ricavi conseguiti.

Agenzia Entrate
Divisione Servizi

RISOLUZIONE N. 24 /E Roma, 8 aprile 2025

Al fine di recepire la nuova classificazione ATECO 2025, l'Agenzia delle entrate ha adeguato le funzioni di acquisizione dei dati anagrafici e dei modelli dichiarativi.
A partire dal 1° aprile 2025, tutti gli operatori interessati dall'aggiornamento dei codici attività sono tenuti a utilizzare i nuovi codici negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle entrate. ***Obbligo di aggiornamento codice in occasione della 1^ presentazione modello di variazione dati.***

TERMINI PRESENTAZIONE

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Consolidato	Trasparenza	Trust	Addizionali IRES	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali

ORDINARI	Entro il **10° mese successivo** alla chiusura del periodo di imposta (art. 2, c. 2 DPR 322/1998)
Liquidazione Trasformazione Fusione Scissione	Entro la **fine del 9° mese successivo** (artt. 5 e 5-bis DPR 322/1998)

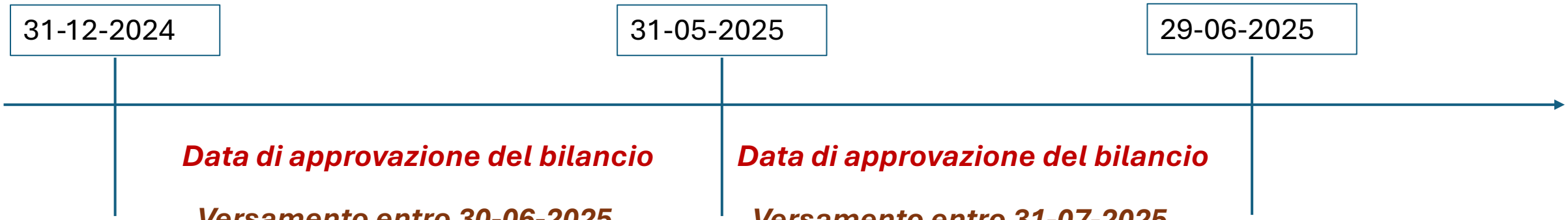
TERMINI DI VERSAMENTOPRESENTAZIONE

ART. 17
DPR 435/2001

Il versamento del saldo IRES e IRAP è effettuato:

- Entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- Entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, ove lo stesso sia stato approvato oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio;
- Entro l'ultimo giorno del mese successivo al termine ultimo di approvazione del bilancio, ove questo non sia approvato

I versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.



Acconti Soggetti ISA: 50 + 50% ***Acconti soggetti diversi: 40 + 60%***

RICHIAMI CHE POSSONO ATTIVARE COLLEGAMENTI

AMMINISTRATORI

1. **Deducibilità dei compensi agli amministratori anche dipendenti**
   (Cassazione 5318 del 7-2-2025)

2. **Incasso giuridico**
   (Cassazione 16595 del 12-6-2023) OK
   (Interpello 59/2025) KO

3. **TFM**
   (Cassazione 3382 del 21-01-2025: anche oltre limiti TFR)
   (Cassazione 5763 del 3-3-2021: data certa antecedente e importo)

RICHIAMI CHE POSSONO ATTIVARE COLLEGAMENTI

ERRORI CONTABILI

1

Rilevanza fiscale se c'è revisore nell'anno di correzione
(Interpello 63/2025)

COMPETENZA CORRELAZIONE

1

Costi sostenuti dopo i ricavi
(Cassazione 23211del 31-1-2025: costi lottizzazione dopo vendita)
RM 14/E/1998 smaltimento rifiuti
RM 52/E/1998 tombamento discariche
RM 91/E/2006 provvigioni

L'IMPATTO DEL CPB IN DICHIARAZIONE

Nella determinazione del reddito di impresa non vanno considerate:

- le plusvalenze realizzate di cui agli articoli 58, 86 e 87 del TUIR;
- le sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR;
- le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti di cui all'articolo 101 del TUIR;
- utili o perdite derivanti da partecipazioni in soggetti trasparenti, o in un GEIE o utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1 del TUIR. Si precisa che ai fini dell'individuazione di questi ultimi, si fa riferimento agli articoli 59 e 89 del medesimo testo unico;

QUADRO P

Concordato Preventivo Biennale

BASE 2023

Questo è il reddito concordato, ma non è detto che sia quello su cui pago le tasse

Condizioni di accesso

P01	Presenza dei requisiti		Barrare la casella
P02	Assenza di cause d'esclusione	(Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000)	Barrare la casella
P03	Presenza di eventi straordinari	(Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000)	

Dati contabili

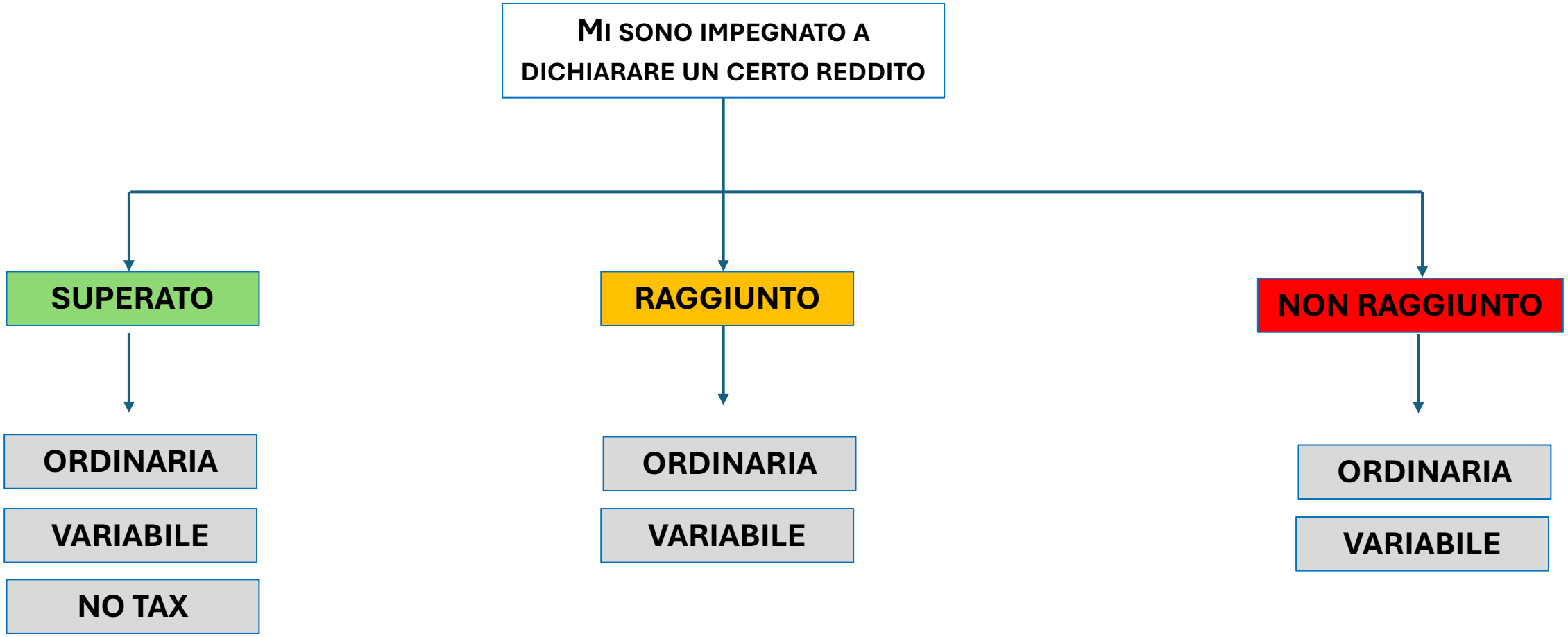
P04	Reddito rilevante ai fini del CPB	XXXXXXXX	,00
P05	Valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del CPB		,00

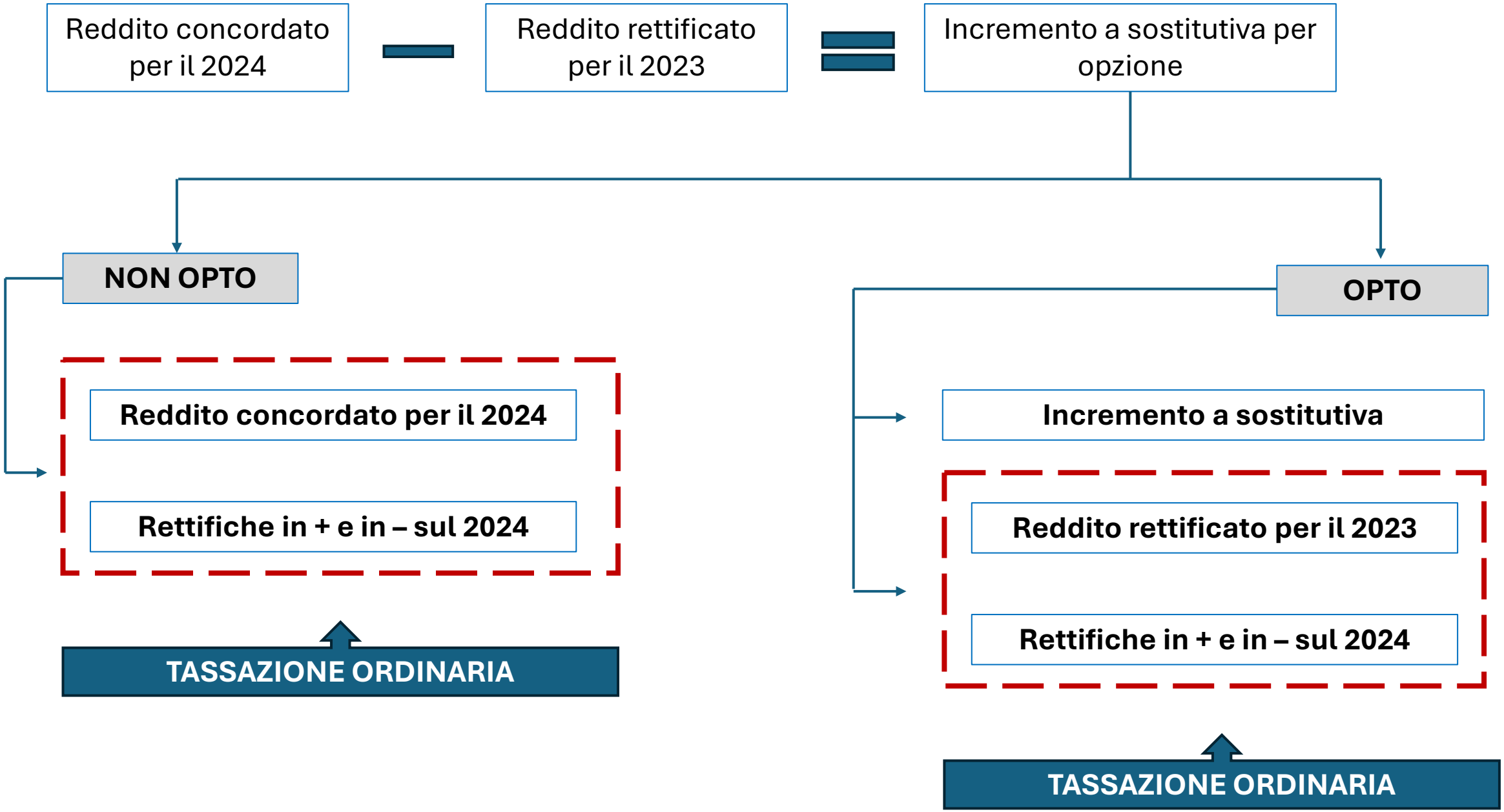
Proposta CPB

P06	Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024	XXXXXXXX	,00
P07	Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2025		,00
P08	Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2024		,00
P09	Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2025		,00

Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva righi P02 e P03

P10	Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo e del valore della produzione netta IRAP ai fini CPB per il p.i. 2024 e il p.i. 2025 e firma delle dichiarazioni sostitutive P02 e P03	FIRMA	


MI SONO IMPEGNATO A DICHIARARE UN CERTO REDDITO
SUPERATO
ORDINARIA
VARIABILE
NO TAX
RAGGIUNTO
ORDINARIA
VARIABILE
NON RAGGIUNTO
ORDINARIA
VARIABILE


Reddito concordato per il 2024
Reddito rettificato per il 2023
Incremento a sostitutiva per opzione
NON OPTO
OPTO
Reddito concordato per il 2024
Rettifiche in + e in – sul 2024
TASSAZIONE ORDINARIA
Incremento a sostitutiva
Reddito rettificato per il 2023
Rettifiche in + e in – sul 2024
TASSAZIONE ORDINARIA

OPZIONE PER SOSTITUTIVA SU EXTRAREDDITO

Aliquote imposta sostitutiva:
a) del 10 per cento, se nel periodo d'imposta 2023 voto ISA pari o superiore a 8;
b) del 12 per cento, se nel periodo d'imposta 2023 voto ISA pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
c) del 15 per cento, se nel periodo d'imposta 2023 voto ISA inferiore a 6.

SEZIONE I
Imposta sostitutiva (art. 20-bis del decreto CPB)

		Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile	Aliquota	Imposta
CP1	Impresa	**P06 CPB** ,00	**P04 CPB** ,00	3 **eccedenza** ,00	4 %	5 ,00

		Codice fiscale	Imposta
CP3	Trasparenza fiscale	1	2 ,00
CP4	Trasparenza fiscale	1	2 ,00
CP5	Trasparenza fiscale	1	2 ,00

- **Società in trasparenza fiscale**: vanno compilate tutte le colonne da 1 a 5 e l'importo dell'imposta sostitutiva non va indicata nel quadro RX in quanto è versato pro quota dai singoli soci.
- **Società socia di società trasparente con CPB e con opzione per sostitutiva**: nei righi 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.
- **Società partecipa al consolidato fiscale**: l'imposta sostitutiva è liquidata e versata direttamente dalla società partecipante.

OPZIONE PER SOSTITUTIVA SU EXTRAREDDITO

Aliquote imposta sostitutiva:
a) del 10 per cento, se nel periodo d'imposta 2023 voto ISA pari o superiore a 8;
b) del 12 per cento, se nel periodo d'imposta 2023 voto ISA pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
c) del 15 per cento, se nel periodo d'imposta 2023 voto ISA inferiore a 6.

Perché non dovrei optare visto che inferiore al 24%?

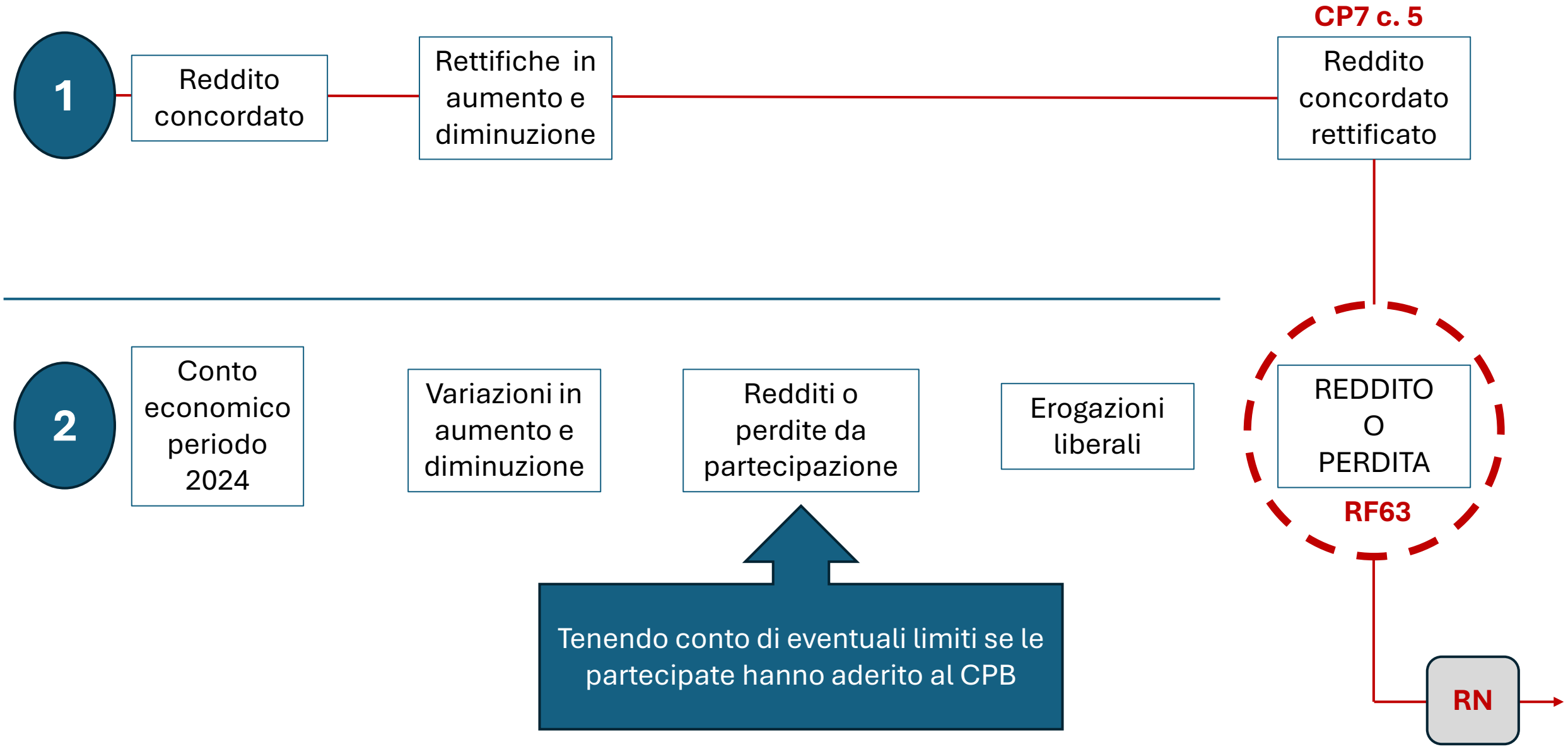
L'IMPATTO DELLE PERDITE FISCALI A RIPORTO

CIRCOLARE 18/E DEL 17 SETTEMBRE 2024

6.18 COMPENSAZIONE PERDITE IN PRESENZA DI OPZIONE PER L'IMPOSTA SOSTITUTIVA ARTICOLO 20-BIS

D: Si chiede se la compensazione delle perdite pregresse e di periodo possa essere eseguita solo sulla parte di reddito concordato che residua dopo la decurtazione dell'ammontare assoggettato a imposta sostitutiva oppure se possa essere effettuata sull'intero importo del reddito concordato, riducendo anche il differenziale da assoggettare ad imposta sostitutiva.

Il contribuente che decide di optare per l'imposta sostitutiva potrà calcolarla facendo riferimento esclusivamente all'eccedenza tra reddito concordato e reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a nulla rilevando le perdite pregresse o di periodo.


1
Reddito concordato
Rettifiche in aumento e diminuzione
CP7 c. 5
Reddito concordato rettificato
2
Conto economico periodo 2024
Variazioni in aumento e diminuzione
Redditi o perdite da partecipazione
Erogazioni liberali
REDDITO O PERDITA
RF63
Tenendo conto di eventuali limiti se le partecipate hanno aderito al CPB
RN

CALCOLO DEL REDDITO RETTIFICATO

SEZIONE II
Reddito d'impresa concordato assoggettato ad imposizione

Indicate nella loro dimensione fiscalmente rilevante

CP6 Variazioni art. 16, comma 1, lett. a) e b)

Plusvalenze	Sopravv. attive	Redditi da partecipazione	Utili distribuiti
1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
Minusvalenze	**Sopravv. passive**	**Perdite su crediti**	**Perdite da partecipazione**
5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00

INDICARE SENZA SEGNO

CP7 Reddito d'impresa

Reddito concordato	Variazioni	Reddito minimo
1 ,00	2 ,00	3 ,00
Soglia CPB	**Reddito concordato rettificato**	**Perdita non compensata**
4 ,00	5 ,00	6 ,00

Nel rigo CP7, va indicato

1) **reddito d'impresa da CPB**, al netto dell'eventuale imponibile di cui al rigo CP1, colonna 3, soggetto all'imposta sostitutiva;
2) la somma algebrica delle **variazioni del reddito concordato** (rigo CP6);
3) il **reddito minimo** in applicazione delle **disposizioni sulle società di comodo** imputato da società fiscalmente trasparenti a cui il soggetto dichiarante partecipa (già indicato in colonna 2);
4) somma delle **quote delle soglie minime del reddito** concordato imputate dalle società partecipate fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, oppure da società partecipate fiscalmente trasparenti che pur non avendo aderito partecipano a loro volta ad una o più società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB;

CALCOLO DEL REDDITO RETTIFICATO

SEZIONE II
Reddito d'impresa concordato assoggettato ad imposizione

CP6 Variazioni art. 16, comma 1, lett. a) e b)

INDICARE SENZA SEGNO

	Plusvalenze	Sopravv. attive	Redditi da partecipazione	Utili distribuiti
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Minusvalenze	Sopravv. passive	Perdite su crediti	Perdite da partecipazione
	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00

CP7 Reddito d'impresa

	Reddito concordato	Variazioni	Reddito minimo
	1 ,00	2 ,00	3 ,00
	Soglia CPB	Reddito concordato rettificato	Perdita non compensata
	4 ,00	5 ,00	6 ,00

Nel rigo CP7, va indicato

5) **reddito rettificato**, pari alla somma algebrica degli importi di colonna 1 e colonna 2; tale importo, in ogni caso, non può essere inferiore alla somma tra il reddito minimo di colonna 3 e l'importo di colonna 4. Il reddito rettificato non può essere inferiore alla differenza, se positiva, tra 2.000 e l'eventuale imponibile indicato nella colonna 3 del rigo CP1;

6) **perdita non compensata,** pari al risultato della seguente differenza, se positiva:

CP7, colonna 5 – (CP7, colonna 1 + CP7, colonna 2)

- Tale perdita può essere computata in diminuzione degli altri redditi d'impresa. L'eccedenza non utilizzata per compensare altri redditi d'impresa va riportata nella colonna 4 del rigo RN4.
- Si ricorda che ai sensi del comma 3 dell'art. 16 del decreto CPB, le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi di imposta precedenti riducono il reddito indicato in colonna 5 secondo le disposizioni di cui all'art. 84 del TUIR.
- In ogni caso, il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore alla differenza, se positiva, tra 2.000 e l'eventuale imponibile indicato nella colonna 3 del rigo CP1.

Da RF63

RN1	Reddito	(Legge n. 112/2016 1 ,00)	Liberalità 2 ,00	Reddito tonnage 2A ,00	3 ,00
RN2	Perdita				,00
RN3	Credito di imposta		Fondi comuni d'investimento 1 ,00	Imposte delle controllate estere 2 ,00	3 ,00
RN4	Perdite scomputabili	(di cui di anni precedenti in misura limitata 1 ,00	in misura piena 2 ,00	Ricevuta 3 ,00)	4 ,00

Se ho perdite di impresa pregresse da scomputare, in RN le stesse non possono ridurre il reddito al di sotto del maggiore tra questi due parametri:

1. **Se opto per sostitutiva:** 2.000 – CP1, colonna 3 (se positivo)

2. **Se partecipo società con CPB:** sommatoria di soglie minime del reddito concordato

CALCOLO DEL REDDITO RETTIFICATO

SEZIONE IV Reddito effettivo	CP10	Reddito/perdita effettivo quadro RF 1 ,00	Reddito effettivo quadro RH 2 ,00	Reddito complessivo effettivo 3 ,00

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).

CESSAZIONE

Il concordato **cessa di avere efficacia** a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle condizioni previste dagli art. 19, comma 2, e 21 del decreto CPB (cessazione). A tal fine, nella casella di colonna 1 va indicato uno tra i seguenti codici, corrispondenti ad una delle cause di cessazione dal regime di CPB (mentre non va compilata la sezione II):

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 del decreto-legge n. 50 del 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 (rif. Circ. n. 18/E del 2024, par. 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 determinano minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del concordato.

DECADENZA

Il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta nei casi previsti dall'art. 22 del decreto CPB (**decadenza**). A tal fine, nella casella di colonna 2 va indicato uno tra i seguenti codici, corrispondenti ad una delle cause di decadenza dal regime di CPB:

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'indeducibilità 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, del d.P.R. n. 322 del 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;
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

DECADENZACALCOLO DEL REDDITO RETTIFICATO

SEZIONE V

Cessazione o decadenza

CP11

Cessazione	Decadenza	Fine primo periodo d'imposta
1	2	3 giorno / mese / anno

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.

RIDUZIONE DEL DOPPIO BINARIO DAL 2024

D.LGS. 192-2024

1	Art. 88, c. 3	Contributi in conto capitale
2	Art. 92, c. 6	Commesse infrannuali
3	Art. 93, c.6	Commesse ultrannuali
4	Art.110, c. 3	Crediti e debiti in valuta

ART. 88, 3 C. TUIR

	PRIMA	OGGI
Oggetto	Contributi in conto capitale: generico incremento mezzi patrimoniali	
Imputazione fiscale	Momento dell'incasso (giuridico)	Momento dell'incasso (giuridico)
Facoltà fiscale	Tassazione in un numero massimo di cinque quote di pari importo	Abrogata
Imputazione contabile	Sono iscritti in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza	Sono iscritti in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza

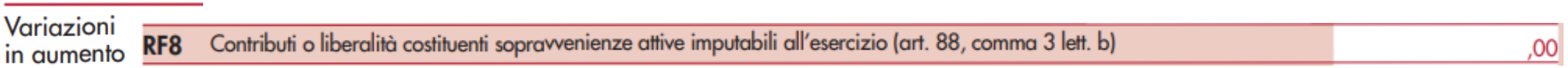
ENTRATA IN VIGORE

1. Le novità in tema di contributi in conto capitale si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023;
2. Per i proventi incassati entro il termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto.

2023	2024
Ho incassato entro il 31.12.23 e tassato immediatamente	Non ho nulla da fare
Ho incassato entro il 31.12.23 e scelto splitting in 5 anni	Continuo con il vecchio trattamento
Ho iscritto in bilancio entro il 31.12.23 ma non avevo incassato	Verifico l'incasso e se intervenuto assoggetto per intero a tassazione
	Ho incassato nel 2024 devo assoggettare tutto a tassazione nel 2024

LA DICHIARAZIONE

2023	2024
Ho incassato entro il 31.12.23 e scelto splitting in 5 anni	Continuo con il vecchio trattamento
Ho iscritto in bilancio entro il 31.12.23 ma non avevo incassato	Verifico l'incasso e se intervenuto assoggetto per intero a tassazione



Nel rigo RF8 vanno indicati i predetti proventi incassati nel periodo d'imposta se imputati a conto economico in periodi precedenti, …. ; nel rigo RF8 vanno indicate, inoltre, le quote costanti, imputabili al reddito dell'esercizio, dei proventi oggetto di rateazione nei precedenti periodi d'imposta (art. 13, comma 2, decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192).

ART. 92, 6 C. TUIR

	PRIMA	OGGI
Oggetto	I prodotti in corso di lavorazione e i servizi in corso di esecuzione	
Valutazione fiscale	In base alle spese sostenute nell'esercizio	In base alle spese sostenute nell'esercizio ma con obbligo di adottare il metodo contabile se differente
Imputazione contabile	Criterio del costo o della percentuale di completamento	Sono iscritti in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza

ESEMPIO

	2023	2024
Valutazione in base alle spese sostenute nell'esercizio	1.000	1.000
Valutazione e (imputazione contabile) criterio percentuale di completamento	1.550	1.550
Valore rilevante fiscalmente	1.000	1.550

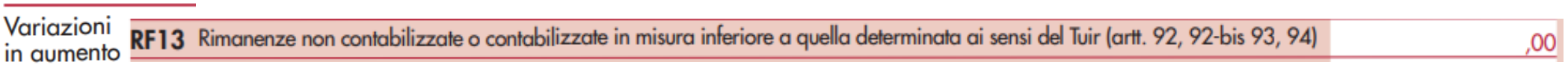
ENTRATA IN VIGORE

1. Le novità in tema di valutazione delle commesse infrannuali si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023
2. Per le operazioni di cui al comma 6 degli articoli 92 del TUIR ancora in essere al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 resta “ultrattivo” il trattamento fiscale

2023	2024
Ho contabilizzato e valutato fiscalmente al costo	Si chiude la commessa e diviene rilevante l’intero margine
Ho contabilizzato con percentuale di completamento e valutato fiscalmente al costo	Si chiude la commessa e devo operare una variazione in aumento
	Se la commessa non si chiude possono continuare con il vecchio comportamento

LA DICHIARAZIONE

2023	2024
Ho contabilizzato con percentuale di completamento e valutato fiscalmente al costo	Si chiude la commessa e devo operare una variazione in aumento
	Se la commessa non si chiude possono continuare con il vecchio comportamento



Nel rigo RF13, va indicato l'ammontare delle variazioni delle rimanenze finali che concorrono a formare il reddito a norma degli artt. 92, 92-bis, 93 e 94 del TUIR qualora non imputate al conto economico ovvero imputate per importi inferiori a quelli determinati in base agli stessi articoli, tenendo conto in tal caso della differenza.

ART. 93, 6 C. TUIR

	PRIMA	OGGI
Oggetto	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	
Valutazione fiscale	In base ai corrispettivi pattuiti	In base ai corrispettivi pattuiti con obbligo di adottare il metodo contabile se differente
Imputazione contabile	Criterio della percentuale di completamento (salvo eccezioni)	Criterio della percentuale di completamento (salvo eccezioni)

ENTRATA IN VIGORE

1. Le novità in tema di valutazione delle commesse infrannuali si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023
2. Per le operazioni di cui al comma 6 degli articoli 93 del TUIR ancora in essere al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 resta “ultrattivo” il trattamento fiscale

2023	2024
Ho contabilizzato e valutato fiscalmente alla percentuale di completamento	Continuo ad applicare quel criterio
Ho contabilizzato al costo e valutato fiscalmente alla percentuale di completamento	Si chiude la commessa e devo operare una variazione in aumento
	Se la commessa non si chiude possono continuare con il vecchio comportamento

ART. 110, 3 C. TUIR

	PRIMA	OGGI
Oggetto	Valutazione dei crediti e debiti in valuta	
Regola fiscale	Irrilevanza dei maggiori o minori valori derivanti dalla valutazione al cambio di chiusura	Il comportamento contabile corretto è rilevante fiscalmente
Regola contabile	Adeguamento al cambio di chiusura	Adeguamento al cambio di chiusura

ENTRATA IN VIGORE

1. Le novità in tema di valutazione delle poste in valuta si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023
2. La rilevanza fiscale immediata delle medesime si applica anche a quelle rilevate al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023.

2023	2024
Ho iscritto in contabilità un credito al cambio 31.12 per € 100. Valore originario di iscrizione 90. Ho neutralizzato in dichiarazione la differenza cambio positiva di 10.	Indipendentemente dall'incasso la rilevanza fiscale immediata vale anche per tale poste. Se ancora esistente al 31.12.24 la valuto al cambio 31.12.24 con rilevanza fiscale e assoggetto a tassazione anche i 10 che hanno formato variazione in diminuzione l'anno precedente.

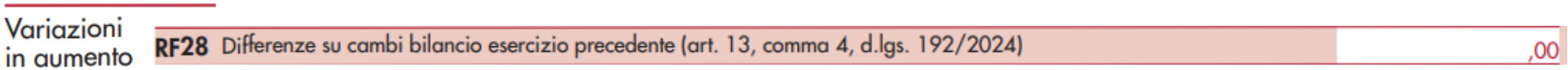
NUOVE ATTENZIONI

1. L’attuale testo normativo non dispone più nulla sul tema.
2. Il comportamento contabile diventa rilevante anche ai fini fiscali
3. Un errato comportamento contabile ha dunque rilevanza fiscale.

<table>
<tr><th>2024</th><th>CONSEGUENZE 2024</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Ho iscritto in contabilità un credito al cambio della data dell’operazione per € 100.
Al cambio al 31.12 il credito dovrebbe essere valutato per € 115
Non viene però effettuato l’adeguamento</td><td>Mancato assoggettamento ad imposte di € 15.</td></tr>
<tr><th>CONSEGUENZE 2025</th></tr>
<tr><td>Se nel 2025 incasso il credito per € 115 ho un componente positivo non di competenza per 15</td></tr>
</table>

LA DICHIARAZIONE

2023	2024
Ho contabilizzato una differenza cambio di 15 su un credito in valuta di valore originario di 100	Incasso il credito per 115
	Non incasso quel credito da valutare al 31.12.24 a 115



Nel rigo RF28, vanno indicati gli utili su cambi derivanti dalla valutazione dei crediti e dei debiti, anche sotto forma di obbligazioni, in valuta estera, iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, secondo il cambio alla data di chiusura del predetto esercizio

LA SUPER DEDUZIONE PER NUOVE ASSUNZIONI

CRONISTORIA NORMATIVA (E PRASSI)

D.Lgs. 216/2023 art. 4	→	Introduce l'agevolazione (vedi abrogazione ACE)
Decreto 25 giugno 2024	→	Attuazione della norma
Circolare 1 del 20 gennaio 2025	→	Istruzioni
Legge di bilancio 2025	→	Proroga di un triennio

AMBITO SOGGETTIVO

1. Imprese e professionisti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento dell'agevolazione per almeno trecentosessantacinque giorni

2. Non esistono limiti relativi alle dimensioni, alla forma giuridica, al tipo di contabilità adottata. Vale anche per gli enti non commerciali per il personale impiegato nell'esercizio dell'attività commerciale

3. L'agevolazione non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa e neanche agli imprenditori agricoli art. 32 (e ai forfettari)

LE CONDIZIONI

INCREMENTO NUMERICO	INCREMENTO OCCUPAZIONALE
Il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo X	Nessun costo è rilevante nel caso in cui, alla fine del periodo X: • il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato
è superiore	**risulti inferiore o pari**
al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo precedente (X – 1)	al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso alla fine dell'esercizio X – 1
L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o col legate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.	

NOTE SPECIFICHE DM 25 GIUGNO 2024

1. Rileva la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato;
2. i lavoratori part time rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale;
3. rilevano per l'impresa utilizzatrice i dipendenti con contratto di somministrazione, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro;
4. i soci lavoratori di cooperative sono considerati assimilati ai lavoratori dipendenti;
5. non rileva il personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente;
6. in relazione al calcolo della media occupazionale, occorre considerare la somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 giorni.

COME CALCOLO IL COSTO

REGOLA GENERALE	REGOLA SPECIFICA
Il costo riferibile all'incremento occupazionale è pari al **minor importo** tra: • il **costo effettivo** relativo ai nuovi assunti • e **l'incremento complessivo del costo** del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio precedente	**Soggetti diversi da società di capitali:** 1) si assumono le corrispondenti voci di costo del personale 2) i costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

CALCOLO AGEVOLAZIONE

ORDINARIO	AMPLIFICATO
Costo riferibile all'incremento occupazionale x 20%	Costo riferibile all'incremento occupazionale di persone svantaggiate maggiorato di ulteriore 10% (agevolazione complessiva 30%)

LA DICHIARAZIONE

- **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 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 del 2024);
- **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, 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 del 2024);

SOCIETÀ DI COMODO

LE SOCIETÀ DI «COMODO»

La relazione Governativa ai lavori parlamentari in occasione del varo della L. 724/94 precisa che la *ratio* della disciplina prevista per le cosiddette "società di comodo" va individuata nella necessità di "***fungere da antidoto al dilagare di società anomale utilizzate quale involucro per il perseguimento di finalità estranee alla causa contrattuale, spesso prive di un vero e proprio scopo lucrativo, talvolta strutturalmente in perdita non di rado per eludere la disciplina tributaria***".

LE SOCIETÀ DI «COMODO»

Cass. 30.12.2019 n. 34642

«L*a disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 30 della L. 23.12.1994 n. 724 ed ha una finalità antielusiva, in quanto tende a contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare,* ***di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario, costituendo società al mero fine di gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale*****".**

SOCIETÀ DI «COMODO»

La Legge delega di riforma fiscale (art. 9 co. 1 lett. b) della L. 111/2023 in tema di società di comodo ha previsto:

- **l'individuazione di nuovi parametri**, da aggiornare periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, tenendo anche conto dei principi elaborati, in materia di imposta sul valore aggiunto, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di giustizia dell'Unione Europea;
- **la determinazione di cause di esclusione** che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un **congruo numero di lavoratori dipendenti** e dello svolgimento di **attività in settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa.**

TEST DI OPERATIVITÀ: RICAVI PRESUNTI

BENI	ANTE 2024	DAL 2024
Partecipazioni	2%	1%
Immobili	6%	3%
Navi	6%	6%
Immobili A10	5%	2,5%
Immobili abitativi 2 anni	4%	2%
Immobili piccoli comuni	1%	0,5%
Altre immobilizzazioni	15%	15%

TEST DI REDDITIVITÀ: REDDITO MINIMO

BENI	ANTE 2024	DAL 2024
Partecipazioni	1,5%	0,75%
Immobili	4,75%	2,38%
Navi	4,75%	4,75%
Immobili A10	4%	2%
Immobili abitativi 2 anni	3%	1,5%
Immobili piccoli comuni	0,9%	0,45%
Altre immobilizzazioni	12%	12%

LE SOCIETÀ DI COMODO – MODELLO 2025

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

Start-up ☐

Impegno allo scioglimento ☐

RS116	Esclusione [1]	Disapplicazione [2]	Imposta sul reddito [4]	IRAP [6]	IVA [7]	Casi particolari [8]

		Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale
RS117	Titoli e crediti	[1] ,00	1%		[4] ,00	0,75%
RS118	Immobili	,00	3%		,00	2,38%
RS118A	Beni art. 8bis DPR 633/72	,00	6%		,00	4,75%
RS119	Immobili A/10	,00	2,5%		,00	2%
RS120	Immobili abitativi	,00	2%		,00	1,5%
RS121	Altre immobilizzazioni	,00	15%		,00	12%
RS122	Beni piccoli comuni	,00	0,50%		,00	0,45%

		Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto
RS123	Totale	[2] ,00	[3] ,00		[5] ,00

		Agevolazioni	Variazioni in aumento	
RS124		[1] ,00	[2] ,00	[3] ,00
RS125	Reddito imponibile minimo			,00

ENTRATA IN VIGORE DELLE MODIFICHE

Nelle more della revisione, l'art. 20 del D.Lgs. 13.12.2024 n. 192, ha rideterminato le aliquote delle categorie di beni la cui redditività presunta è stata ritenuta non in linea con i valori medi di mercato.

I nuovi coefficienti si applicheranno a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (p.i. 2024 per i «solari»). **Calcolo su «media triennale». Quindi effetto immediato.**

Le società che risultavano non operative con i vecchi coefficienti potranno fare il nuovo test di operatività al fine di verificare la eventuale fuoriuscita dal regime per potere utilizzare in compensazione il credito IVA 2024

EFFETTI IVA

La limitazione inerente la sostanziale perdita del diritto alla detrazione del credito IVA dopo la terza annualità consecutiva in cui la società è di comodo è stata comunque ritenuta **incompatibile con il diritto comunitario** dalla sentenza della Corte di Giustizia 7 marzo 2024 causa C-341/22 che ha dichiarato l'incompatibilità con la direttiva 2006/112/CE della disciplina di cui all’art. 30 della L. 724/94.

Con le recenti sentenze nn. 4151 e 4157 del 18.2.2025, la Corte di Cassazione ha confermato che il recupero della detrazione e il diniego del rimborso IVA sono infondati se si basano esclusivamente sul mancato superamento del test di operatività.

L’AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO DELLE RISERVE IN SOSPENSIONE

Prospetto del capitale e delle riserve

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136A	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136B	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

RISERVE AFFRANCABILI

Normativa di riferimento: art. 14 decreto legislativo 192 del 2024.

Riserve affrancabili: le riserve 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, possono essere affrancate, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'IS delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 10%.

Liquidazione dell'imposta: modello Redditi relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024.

Versamento IS: obbligatoriamente (cfr. istruzioni modello Redditi 2025) in 4 rate annuali di pari importo, di cui la prima rata entro il termine per il versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta 2024, e le altre rate entro i versamenti a saldo successivi.

Decreto attuativo.

CARATTERISTICHE DELL'AFFRANCAMENTO

Facoltà: l'affrancamento è una facoltà, non esistendo alcun obbligo in merito.

Affrancamento totale o parziale (CM 33/E/2005): l'affrancamento è una facoltà che può essere esercitata:

- per tutte o soltanto per alcune delle riserve sospese;
- per il loro intero ammontare o soltanto per una parte.

Riserve più comuni in sospensione:

- decreto legge 104/2020;
- decreto legge 185/2008.

AFFRANCAMENTO E RISERVA DI CAPITALI

Affrancamento di riserva che prima della sospensione era riserva di capitali.

Effetti dell'affrancamento:

- la riserva torna ad avere le caratteristiche fiscali che si sarebbero manifestate se non fosse stata dichiarata in sospensione di imposta;
- non necessariamente, quindi, la riserva in sospensione si trasforma in una riserva di utili, ma potrebbe anche tornare ad essere una riserva di capitali che, se distribuita ai soci, determina la riduzione del costo fiscale della partecipazione posseduta (art. 47 co. 5 TUIR).

CM 6/E/2022: *per effetto dell'affrancamento, la parte affrancata riacquista la natura originaria (riserva di utili o di capitale) che aveva al momento dell'apposizione del vincolo fiscale derivante dal riallineamento. Una riserva in sospensione, con vincolo su una riserva di capitali, se distribuita ai soci genera la riduzione del costo fiscale della partecipazione.*

EFFETTI AFFRANCAMENTO PER SOCIETÀ E SOCI

Effetti per la società:

- l'affrancamento elimina la tassazione in caso di distribuzione;
- opportunità per le imprese in liquidazione (che distribuiscono riserve) e per le società che applicano mini-IRES, ma che vogliono distribuire riserve nel 2025 o 2026;
- non c'è convenienza ad affrancare le riserve di rivalutazione se esistono perdite da coprire (ratifica dell'assemblea straordinaria);
- vedi dopo, per valutazioni in caso di assegnazione di beni ai soci.

Effetti per i soci di società di capitali:

- dividendo, se riserva di utili;
- riduzione del costo fiscale della partecipazione, se riserva di capitale.

Effetti per i soci di società di persone: nessuna imposizione, poiché l'affrancamento genera incremento del costo fiscale della partecipazione, poi ridotto dalla distribuzione.

ALIQUOTA E BILANCI

Aliquota imposta sostitutiva per affrancamento: 10% del netto in bilancio (CM 6/E/22).

SRL con esercizio 1.1/31.12	Verifica nel bilancio 31.12.23 e in quello 31.12.24
SRL con esercizio 1.1/30.06	Verifica nel bilancio 30.06.24 e in quello 30.06.25
SOCIETÀ DI PERSONE	Verifica nel bilancio 31.12.2023 e in quello 31.12.2024. Attenzione: la presenza di prelievi superiori ai redditi prodotti potrebbe costituire ipotesi di un intervenuto prelievo della riserva in sospensione d'imposta.

BILANCI PER OPERAZIONE STRAORDINARIE

31.12.2023	30.06.2024	31.12.2024
ALFA SRL ha iscritto nel bilancio al 31.12.2023 riserve in sospensione per 100.000.	ALFA SRL si scinde parzialmente in BETA SRL; ALFA SRL e BETA SRL hanno iscritto ognuna riserve in sospensione per 50.000 (art. 173 TUIR).	Bilanci 31.12.24: ALFA SRL ha iscritto una riserva in sospensione per 50.000; BETA SRL ha iscritto una riserva in sospensione per 50.000.

Formalmente: la condizione temporale è rispettata solo per 50.000 in capo ad ALFA SRL.

Successione a titolo universale: in forza della natura giuridica della scissione, ALFA SRL e BETA SRL hanno la possibilità di affrancare 50.000 ognuna.

DISTRIBUZIONE SENZA AFFRANCAMENTO

Parametro	Importo
Importo rivalutazione cespiti da parte di soggetto IRES	100
Imposta sostitutiva originaria	100 x 3% = 3
Saldo attivo (presente in bilancio)	100 - 3 = 97
Distribuzione del saldo attivo (IRES)	[(97 + 3) x 24%] - 3 = 21

RICOSTRUZIONE DEGLI EFFETTI

Tassazione IRES per la società.

Il regime di sospensione si traduce in un differimento dell'imposizione sui plusvalori emersi in bilancio (100 x 24% = **24**):

- parte dell'imposizione viene anticipata all'atto della rivalutazione (100 x 3% = **3**);
- parte dell'imposizione viene corrisposta al momento della distribuzione della riserva [(97 + 3) x 24%] - 3 = **21**.

Tassazione in capo ai soci: l'ammontare imponibile per i soci è da assumere al netto dell'imposta sostitutiva del 3% pagata dalla società al momento della rivalutazione (interpello 492/2022).

VALUTAZIONE DI CONVENIENZA PER SRL

SITUAZIONE DI PARTENZA	Alfa SRL ha pagato **3.000** di imposta sostitutiva per la rivalutazione (100.000), e ha iscritto riserve in sospensione d'imposta per 97.000.

AFFRANCAMENTO		**ASSENZA DI AFFRANCAMENTO**	
Imposta sostitutiva	97.000 x 10%: **9.700**	Tassazione Ires	100.000 (97.000 + 3.000) x 24% **- 3.000** = **21.000**
Tassazione in capo ai soci	87.300 x 26% = **22.698**	Tassazione in capo ai soci	76.000 (97.000 – 21.000) x 26% = **19.760**
Totale	**32.398**	**Totale**	**40.760**

ASSEGNAZIONI E TRASFORMAZIONI CON RISERVE SOSPESE

I chiarimenti ministeriali (CM 37/E/2016): le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano in società semplici sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%.

Priorità di utilizzo:

- in sede di assegnazione agevolata, le riserve in sospensione d'imposta **si utilizzano per ultime** (vincolo introdotto dalla prassi, non contenuto nel testo di legge);
- in particolare, quando le riserve di utili e di capitali sono incapienti rispetto al valore contabile attribuito al bene, per consentirne la fuoriuscita, è possibile utilizzare le riserve in sospensione d'imposta nella misura strettamente necessaria, dopo aver utilizzato le altre riserve disponibili.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA CON RISERVE SOSPESE

I chiarimenti ministeriali: CM 37/E/2016.

Effetto liberatorio per il socio: il pagamento dell'imposta sostitutiva (13%) da parte della società per utilizzare le riserve in sospensione determina l'irrilevanza in capo ai soci dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

Effetti per il socio di società di capitali: il socio assegnatario assoggetta a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società, ovvero al netto di:

1. differenza tra valore normale/catastale e valore fiscale del bene +
2. riserve in sospensione d'imposta annullate.

Effetti per il socio di società di persone: il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società incrementa il costo fiscale della partecipazione.

AFFRANCAMENTO O UTILIZZO IN SEDE DI ASSEGNAZIONE

Valutazioni di convenienza:

- da valutare il rapporto tra la nuova disposizione che consente di affrancare le riserve sospese pagando il 10%, e quanto previsto ai fini dell'assegnazione agevolata;
- potrebbe, infatti, essere preferibile un'imposizione sostitutiva leggermente più elevata (13%), ma che sterilizzi in sede di assegnazione gli effetti per i soci.

1. ASSEGNAZIONE CON RISERVE AFFRANCATE

Alternativa 1: assegnazione (fiscale) a valore catastale, da parte di una SRL, utilizzando le riserve di utili in sospensione di imposta affrancate.

Trattamento contabile adottato: assegnazione a valore contabile.

I numeri dell'esempio:

- riserve di utili in sospensione di imposta nel bilancio 2024: 200.000
- valore di iscrizione dell'immobile in bilancio (costo fiscale residuo): **50.000**
- affrancamento parziale delle riserve: 50.000
- imposta sostitutiva per affrancamento: **5.000**
- valore catastale immobile: **150.000**
- valore normale immobile : 200.000.

NESSUNA PLUSVALENZA CONTABILE

Impatti della scelta contabile: la società non rileva alcuna plusvalenza contabile e scarica riserve affrancate per 50.000.

Effetti per la società: 100.000 (**150.000** – **50.000**) tassati con IS dell'8% = **8.000**

Effetti per il socio: dividendo da tassare pari a 50.000 (**150.000** – **100.000**), con aliquota del 26%, per imposte pari a **13.000.**

Costo complessivo società + socio = 26.000 (5.000 + 8.000 + 13.000).

Riserve in sospensione residue → **150.000**

2. ASSEGNAZIONE CON RISERVE NON AFFRANCATE

Alternativa 2: assegnazione (fiscale) a valore catastale, da parte di una SRL, utilizzando le riserve di utili in sospensione di imposta non affrancate.

Trattamento contabile adottato: assegnazione a valore contabile.

I numeri dell'esempio:

- riserve di utili in sospensione di imposta nel bilancio 2024: 200.000
- valore di iscrizione dell'immobile in bilancio (costo fiscale residuo): **50.000**
- valore catastale immobile: **150.000**
- valore normale immobile: 200.000.

NESSUNA PLUSVALENZA CONTABILE

Impatti della scelta contabile: la società non rileva alcuna plusvalenza contabile e scarica riserve in sospensione per 50.000.

Effetti per la società:

- **100.000** (**150.000** – **50.000**) tassati con IS dell'8% = **8.000**
- **50.000** tassati con IS del 13% = **6.500**

Effetti per il socio: nessun dividendo da tassare (**150.000** – **100.000** – **50.000**).

Costo complessivo società + socio = **14.500 (8.000 + 6.500)**

Riserve in sospensione residue → **150.000**

IL CONFRONTO FINALE

Assegnazione con riserve di utili affrancate		Assegnazione con riserve di utili non affrancate	
Riserve in sospensione 2024	200.000	Riserve in sospensione 2024	200.000
Valore di iscrizione immobile	50.000	Valore di iscrizione immobile	50.000
Imposta sostitutiva per affrancamento parziale (50.000 x 10%)	**5.000**	Imposta sostitutiva per affrancamento parziale (50.000 x 10%)	0
Valore catastale	150.000	Valore catastale	150.000
Valore normale	200.000	Valore normale	200.000
Costo società (**8.000 + 5.000**)	**13.000**	Costo società (**8.000 + 6.500**)	**14.500**
Costo socio	13.000	Costo socio	0
TOTALE	**26.000**	**TOTALE**	**14.500**

AFFRANCAMENTO IN REDDITI SC 2025

Nuova sezione VII- B nel quadro RQ.

RQ29 colonna 1: ammontare complessivo delle riserve in sospensione di imposta;

RQ29 colonna 2: importo corrispondente all'applicazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, 10%, all'importo di colonna 1.

RQ29 colonna 3: prima rata delle 4 obbligatorie.

I numeri dell'alternativa 1 precedente.

SEZIONE VII-B
Affrancamento straordinario delle riserve

		Imponibile		Imposta	Prima rata
RQ29	Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	1 50.000 00	10%	2 5.000 00	3 1.250 00

OPZIONE CON MODELLO REDDITI 2025

Affrancamento con effetti dal 1° gennaio 2025, per periodo solare (CM 33/E/2005):

- dall'inizio del periodo d'imposta in cui si perfeziona la scelta di affrancamento, la riserva si intende liberata dallo status di sospensione di imposta;
- se venisse distribuita in data 15.6.2025 una riserva in sospensione d'imposta, essa va intesa come una riserva libera, a condizione che entro il prossimo 31.10.2025 sia compilata l'apposita sezione del quadro RQ.

Relazione illustrativa: l'affrancamento si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi contenente gli elementi per la determinazione del relativo tributo.

Effetti:

- il pagamento della imposta sostitutiva non è elemento essenziale ai fini del perfezionamento della scelta;
- il mancato versamento della imposta sostitutiva non determina effetti negativi per l'affrancamento (solo iscrizione a ruolo).

OIC SULLA SOSPENSIONE

OIC 25:

- il regime di sospensione d'imposta crea una differenza temporanea imponibile tra il valore contabile e quello fiscale della riserva, che richiede l'iscrizione di imposte differite al momento della rivalutazione (rilevazione iniziale);
- non è obbligatorio iscrivere tali imposte se è non è probabile che la riserva venga distribuita;
- le imposte differite relative a operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio netto non devono essere rilevate al conto economico, ma contabilizzate inizialmente a Stato patrimoniale, nella voce B2 fondi "*per imposte, anche differite*", riducendo la corrispondente posta di patrimonio netto;
- successivamente, le variazioni delle imposte differite devono essere trasferite al conto economico (voce 20 "*Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*"), con l'annullamento progressivo delle differenze temporanee.

AFFRANCAMENTO IN BILANCIO 2024

Bilancio 2024 – Effetti dell'affrancamento della riserva di rivalutazione.

Due casi:

1. la società aveva in precedenza rilevato la fiscalità differita;
2. la società non aveva rilevato fiscalità differita.

Caso 1: storno della fiscalità differita e, in contropartita, iscrizione del debito per l'imposta sostitutiva del 10%; l'eccedenza è iscritta nella voce 20 "*Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*".

Caso 2: riduzione della riserva di rivalutazione e rilevazione del debito tributario relativo all'imposta sostitutiva.

IL QUADRO RU E I CREDITI D'IMPOSTA

MANCATA INDICAZIONE NON FA DECADERE DAL BENEFICIO

ART. 13 D. LGS. 1/2024 – C.D. DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Esclusione dalla decadenza dal beneficio in caso di mancata esposizione in dichiarazione dei crediti d'imposta per i quali permane l'obbligo di indicazione in dichiarazione

1. La mancata indicazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici nelle dichiarazioni annuali…, se spettanti, non comporta la decadenza dal beneficio.

Per i crediti d'imposta qualificati aiuti di Stato o aiuti de minimis … resta ferma l'applicazione del comma 2 dell'articolo 17 del medesimo regolamento.

Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano con riferimento alle dichiarazioni di cui al primo periodo relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022.

SNELLIMENTO DEI DATI (1/3)

ART. 15 D. LGS. 1/2024 – C.D. DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Semplificazione dei modelli di dichiarazione relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA

1. Al fine di semplificare la modulistica relativa all'adempimento degli obblighi dichiarativi, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, con i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate,

sentito il Garante per la protezione dei dati personali … che approvano i modelli dichiarativi di cui agli articoli 1 e 8 del DPR 322/1998 … sono progressivamente ridotte, le informazioni relative ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici da indicare nei modelli dichiarativi.

SNELLIMENTO DEI DATI (2/3)

RELAZIONE ILLUSTRATIVA SVELA GLI INTENTI

Un divieto di richiesta dei dati

in relazione ai crediti d'imposta per i quali la norma istitutiva riconosce, quale unica modalità di utilizzo, la compensazione cd. "esterna" mediante modello F24.

Delle eccezioni al divieto

in relazione a tali casi, continuerà a essere prevista l'indicazione nella dichiarazione dei redditi, sarà comunque esclusa l'indicazione in dichiarazione degli utilizzi in compensazione.

SNELLIMENTO DEI DATI (3/3)

LE ECCEZIONI AL DIVIETO DI RICHIESTA DATI

1. necessità di acquisire specifiche informazioni aggiuntive, che dovrebbero altrimenti essere fornite con apposite comunicazioni (ad esempio, dati relativi ai crediti d'imposta industria 4.0 ai fini del PNRR);
2. crediti d'imposta qualificati aiuti di Stato o aiuti *de minimis* da inserire sul Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA);
3. crediti d'imposta ceduti ex art. 43-ter del DPR 600/1973;
4. crediti d'imposta il cui importo maturato non è noto alle amministrazioni pubbliche, poiché non subordinati alla presentazione di apposite istanze o comunicazioni per la fruizione, né all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, o il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti.

STRUTTURA DEL QUADRO RU

Il quadro RU della dichiarazione è suddiviso in 3 sezioni:

- **sezione I:** riservata all'indicazione di tutti i crediti d'imposta da riportare nella dichiarazione dei redditi (c.d. sezione "multi modulo"); per ciascun credito d'imposta, le relative istruzioni contengono indicazioni sui campi da compilare;
- **sezione II:** riservata all'indicazione dei dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione, per gli investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato, nonché per il bonus bonifica ambientale;
- **sezione III**: suddivisa in tre sottosezioni riguardanti i crediti d'imposta ricevuti (III-A), i crediti trasferiti (III-B) e i crediti eccedenti il limite annuale di utilizzo (III-C).

TABELLA DI SUPPORTO

TABELLA CODICI CREDITI D'IMPOSTA

Credito	Codice	Sezione
TELERISCALDAMENTO CON BIOMASSA ED ENERGIA GEOTERMICA	01	I
ESERCENTI SALE CINEMATOGRAFICHE	02	I
INCENTIVI OCCUPAZIONALI	03	I
ESERCIZIO DI SERVIZIO DI TAXI	05	I
GIOVANI CALCIATORI	06	I
INVESTIMENTI IN AGRICOLTURA	09	I
INVESTIMENTI EX ART. 8 L.388/2000	VS	I

TABELLA DI SUPPORTO

TABELLA CREDITI RESIDUI				
CODICE CREDITO	CREDITO D'IMPOSTA	RIFERIMENTO NORMATIVO	CODICE TRIBUTO	RIGHI COMPILABILI
02	Credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche	art. 20, D.Lgs. 60/99	6604	RU2, RU3, RU6, RU7, colonne 2 e 3, RU8, RU9, colonna 3, RU10, RU12
03	Incentivi occupazionali ex art. 7 l. 388/2000 e art. 63 l. 289/2002	art. 7, L. 388/2000, art. 63, L. 289/2002	6732 - 33 - 44 - 45 - 51 - 58 - 52 - 53 - 54 - 55 - 56 - 57	RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, colonna 3, RU10 e RU12
06	Giovani calciatori	art. 145, c. 13, L. 388/2000	6767	RU3, RU6, RU8, RU9, colonna 3 e RU10
09	Credito d'imposta per investimenti in agricoltura	art. 11, D.L. 138/2002; art. 69, L. 289/2002	6743	RU2, RU3, RU6, RU8, RU9, colonna 3, RU10 e RU12

TABELLA DI SUPPORTO

TABELLA CREDITI ESCLUSI SEZIONE I			
CODICE CREDITO	CREDITO D'IMPOSTA	RIFERIMENTO NORMATIVO	CODICE TRIBUTO
86	Credito d'imposta per nuove assunzioni di personale altamente qualificato	art. 24 D.L. 83/2012	6847
B2	Credito d'imposta per l'acquisizione di beni capitali da parte delle imprese di autotrasporto	art. 32-bis D.L. 133/2014	6848
B3	Credito d'imposta a favore delle imprese di autotrasporto per le iniziative relative alla formazione del personale	art. 32-bis D.L. 133/2014	6862
C3	Credito d'imposta per la sostituzione di autocaravan	art. 1, commi 85 e 86, L. 208/2015	6875
C8	Credito d'imposta per i costi sostenuti per gli interventi di bonifica dall'amianto	art. 56 L. 221/2015	6877
D2	Credito d'imposta a favore delle imprese di produzione cinematografica e audiovisiva	art. 15 L. 220/2016	6883
D3	Credito d'imposta per l'attrazione in Italia di investimenti stranieri	art. 19 L. 220/2016	6888
D4	Credito d'imposta per gli investitori esterni	art. 20 L. 220/2016	6889
D5	Credito d'imposta a favore delle imprese di distribuzione cinematografica e audiovisiva	art. 16 L. 220/2016	6885

IL «SEMPLIFICAZIONI» FA CAPOLINO

PAGINA 231 DELLE ISTRUZIONI SC 2025

“In applicazione dell’articolo 15 del Decreto Legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, in tutti i modelli REDDITI (a partire da quelli approvati nel 2024) **non è più richiesta l’indicazione** nella presente sezione I di alcuni crediti:

non automatici, ossia concessi da amministrazioni pubbliche, diverse dall’Agenzia delle entrate, che trasmettono alla medesima Agenzia i dati relativi ai beneficiari e all’importo riconosciuto;

per i quali sia prevista quale unica modalità di fruizione la compensazione esterna ai sensi dell’art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997.

COMPILAZIONE SEZIONE I

SEZIONE I

Crediti d'imposta

(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante			Codice credito 1		Caro petrolio/Sisma Abruzzo 2		
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione III-A)							,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00	2 ,00	B2 ,00	C2 ,00	D2 ,00	E2 ,00	F2 ,00)	3 ,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24							,00
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00	IVA (Periodici e acconto) 2 ,00	IVA (Saldo) 3 ,00	IRES (Acconti) 4 ,00	IRES (Saldo) 5 ,00	Imposta sostitutiva 6 ,00	IRAP 7 ,00
RU8	Credito d'imposta riversato							,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione III-B)				Art. 1260 c.c. 1 ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00	Operazioni straordinarie 3 ,00	
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1		2 ,00	

COMPILAZIONE SEZIONE II – PARTE I

SEZIONE II

PARTE I

Dati relativi ai crediti d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione - investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato

"R, S e I"

RU100 Ricerca e sviluppo (Comma 200)

Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)
1 ,00	1A ,00	1B	2 ,00
Spese di cui a colonna 2 per software	**Spese per contratti di ricerca extra-muros (lett. c)**	**Spese di cui a col. 3 per università, istituti di ricerca e start-up**	**Spese per quote ammortamento acquisto privative industriali da terzi (lett. d)**
2A ,00	3 ,00	3A ,00	4 ,00
Spese per servizi di consulenza (lett. e)	**Spese per materiali (lett. f)**	**Totale spese per ricerca e sviluppo**	**Base di calcolo del credito d'imposta**
5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00

COMPILAZIONE SEZIONE II – PARTE II

RU101 "R, S e I" Innovazione tecnologica (Comma 201)

Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software	
1 ,00	1A ,00	1B	2 ,00	2A ,00	
Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività innovazione tecnologica	Base di calcolo del credito d'imposta	
3 ,00	4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00	

INNOVAZIONE DIGITALE 4.0

Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 8 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 9 per software	
8 ,00	8A ,00	8B	9 ,00	9A ,00	
Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività innovazione digitale 4.0	Base di calcolo del credito d'imposta	Obiettivo innovazione digitale 4.0
10 ,00	11 ,00	12 ,00	13 ,00	14 ,00	15

TRANSIZIONE ECOLOGICA

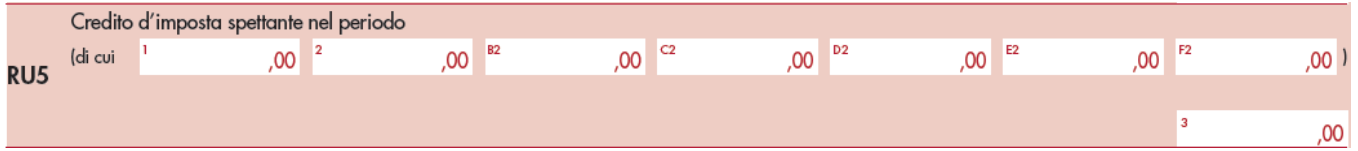
Spese di personale (lett. a)	Spese di cui a colonna 16 per neo assunti <=35 anni	Numero neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b)	Spese di cui a colonna 17 per software	
16 ,00	16A ,00	16B	17 ,00	17A ,00	
Spese per attività commissionata (lett. c)	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Totale spese per attività transizione ecologica	Base di calcolo del credito d'imposta	Obiettivo transizione ecologica
18 ,00	19 ,00	20 ,00	21 ,00	22 ,00	23

COMPILAZIONE SEZIONE II – PARTE III

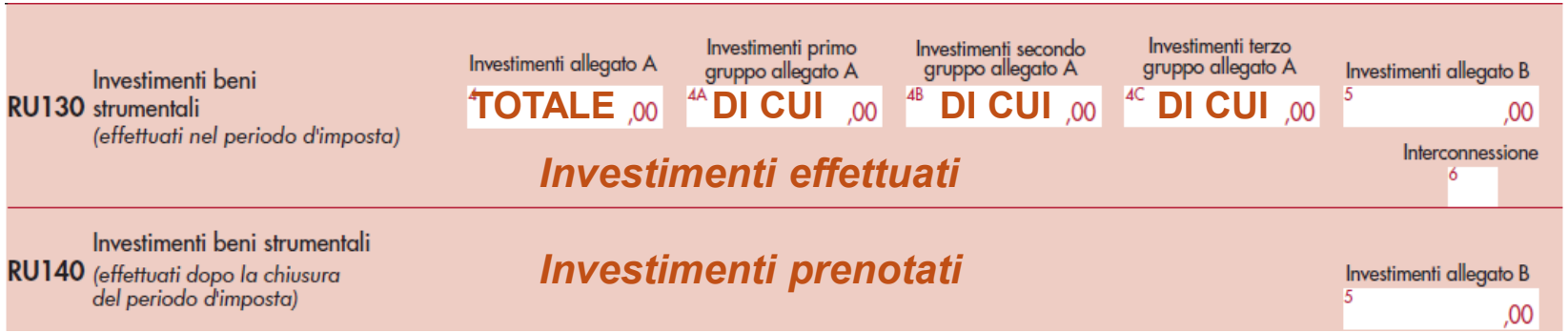
RU102	"R, S e I" Design e ideazione estetica (Comma 202)	Spese di personale (lett. a) 1 ,00	Spese di cui a colonna 1 per neo assunti <=35 anni 1A ,00	Numero neo assunti <=35 anni 1B	Spese per quote ammortamento e canoni locazione (lett. b) 2 ,00	Spese di cui a colonna 2 per software 2A ,00
		Spese per attività commissionata (lett. c) 3 ,00	Spese per servizi di consulenza (lett. d) 4 ,00	Spese per materiali (lett. e) 5 ,00	Totale spese per attività design e ideazione estetica 6 ,00	Base di calcolo del credito d'imposta 7 ,00

INDUSTRIA 4.0 E QUADRO RU (1/3)

- **“2L”,** per gli investimenti in beni strumentali nuovi **materiali** di cui all’art. 1, comma 1057-bis, legge n. 178/2020 e di cui all’art. 1, comma 446, legge n. 207/2024 (beni di cui all’allegato A alla legge n. 232/2016). Il credito d’imposta è utilizzabile a decorrere dall’anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo “6936”;**
- **“3L”,** per gli investimenti in beni strumentali nuovi **immateriali** di cui all’art. 1, comma 1058-bis, legge n. 178/2020 (beni di cui all’allegato B alla legge n. 232/2016). Il credito d’imposta è utilizzabile a decorrere dall’anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo “6937”**



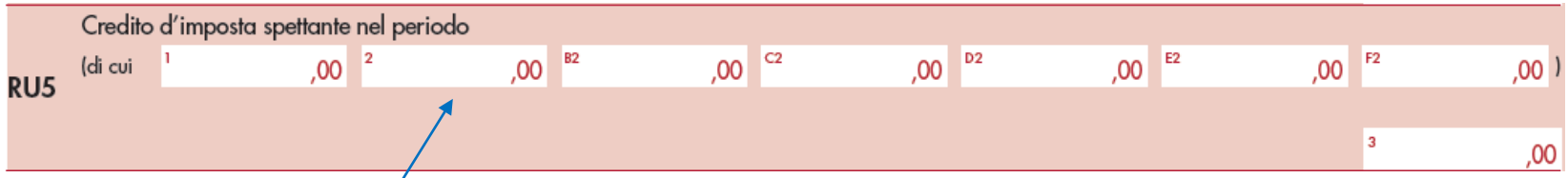
INDUSTRIA 4.0 E QUADRO RU (2/3)



- La colonna 4A, il costo già incluso in colonna 4, relativo agli investimenti in "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti";
- la colonna 4B, il costo già incluso in colonna 4, relativo agli investimenti in "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità";
- la colonna 4C, il costo già incluso in colonna 4, relativo agli investimenti in "Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»";
- la colonna 5, in relazione al codice credito 3L, per gli investimenti di cui al comma 1058-bis.

Nel caso in cui per gli investimenti indicati nelle precedenti colonne 4 e/o 5 **l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo** a quello oggetto della presente dichiarazione occorre barrare la colonna 6 del rigo RU130.

INDUSTRIA 4.0 E QUADRO RU (3/3)



PRENOTAZIONI

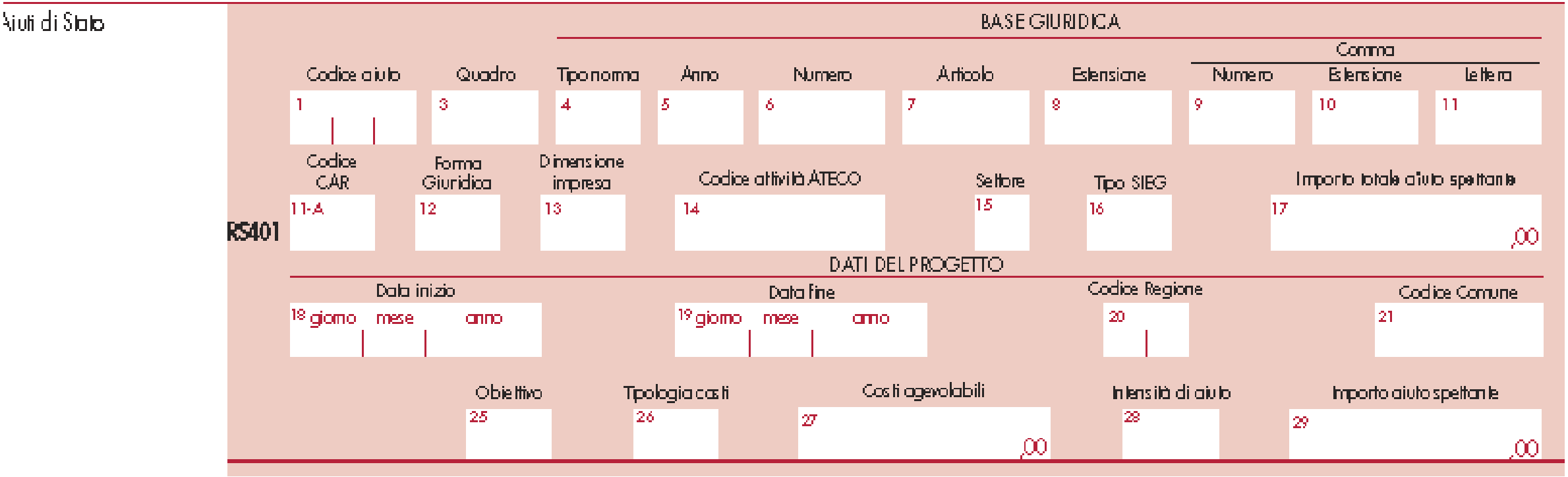
L'importo del credito d'imposta di cui al comma 1058-bis maturato per investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione ed entro il 30 giugno 2025 per i quali entro il 31 dicembre 2024 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto (tale importo, qualora utilizzato in compensazione, non può essere riportato nel rigo RU6 della presente dichiarazione in quanto compensato nel periodo d'imposta successivo a quello oggetto della presente dichiarazione).

IL MOTIVO DELLA RICHIESTA

Ai fini del monitoraggio della misura agevolativa nell'ambito del PNRR, per poter misurare il raggiungimento da parte dell'Italia degli obiettivi previsti nel piano, nella presente sezione vanno indicati, fermi restando i termini di utilizzo del credito d'imposta previsti dalla legge, anche i dati degli investimenti relativi al credito di cui al comma 1058-bis effettuati oltre il termine del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione ed entro il 30 giugno 2025 per i quali entro il 31 dicembre 2024 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto, anche se non ricompresi nel periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione.

GLI AIUTI DI STATO

TORMENTONE AIUTI DI STATO



TORMENTONE AIUTI DI STATO

TABELLA CODICI AIUTI DI STATO			
Codice aiuto	Descrizione	Norma	Obiettivo
1	**Regime forfetario** di determinazione del reddito imponibile delle imprese navali	Artt. da 155 a 161, TUIR	
3	**Deduzione/detrazione IRES/IRPEF** all'investimento in *Start-Up* innovative	Art. 29, D.L. n. 179/2012	
4	**Deduzione/detrazione IRES/IRPEF** delle somme investite nel capitale sociale delle PMI innovative	Art. 4, D.L. n. 3/2015	
5	**Esenzione parziale** del reddito derivante dall'utilizzo di navi iscritte nel Registro internazionale o nei registri degli Stati dell'UE o dello SEE ovvero navi battenti bandiera di Stati dell'UE o dello SEE	Art. 4, c. 2, D.L. n. 457/1997	
7	**Deduzione** del 3% degli utili netti annuali, versati dalle imprese sociali a fondi specificamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali	Art. 16, D.Lgs. n. 112/2017	

TORMENTONE AIUTI DI STATO

40	**Contributo** a fondo perduto in favore delle imprese turistico-ricettive	Art. 6, decreto del Ministro del Turismo 24 agosto 2021	Registrazione aiuti individuali a carico del Ministero del Turismo

84	**Contributo** a fondo perduto per ristoranti, bar e altri settori in difficoltà	Art. 1-ter, comma 2-bis, D.L. n. 73/2021	
86	**Credito d'imposta** ZES unica	Art. 16, D.L. n. 124/2023	
87	**Tassazione sostitutiva** per le imprese giovanili che intraprendono un'attività agricola d'impresa	Art. 4, L. 36/2024	
88	**Credito d'imposta** per investimenti nel mezzogiorno effettuati nel 2023 dalle imprese agricole	Art. 1, comma 8, D.L. n. 63/2024	
89	**Credito d'imposta** per investimenti nella ZES unica effettuati nel 2024 dalle imprese del settore agricolo, pesca e acquacoltura	Art. 16-bis, D.L. n. 124/2023	
90	**Credito d'imposta** per gli investimenti nel 2024 nelle zone logistiche semplificate	Art. 13, D.L. n. 60/2024	
91	**Credito d'imposta** per le spese sostenute per la partecipazione a corsi di formazione	Art. 6, L. n. 36/2024	
999	Altri aiuti di Stato o aiuti *de minimis* diversi da quelli sopra elencati		