Pubblicato Gazzetta il nuovo Testo unico delle imposte sui redditi: applicazione dal 1° gennaio 2027

È stato pubblicato nel Supplemento ordinario n. 26/L alla Gazzetta Ufficiale, Serie generale, n. 152 del 3 luglio 2026, il decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, recante: «Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi». Il decreto approva l'allegato Testo unico e ne fissa l'applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2027, secondo quanto previsto dall'art. 377.

Il testo pubblicato presenta alcune modifiche rispetto allo Schema AG 398, trasmesso alla Presidenza alle Camere per l'espressione dei pareri parlamentari.

In larga parte si tratta di interventi di coordinamento e riordino, ma due profili meritano particolare attenzione: la separazione tra disciplina permanente e disciplina temporanea dei bonus edilizi e il coordinamento del nuovo Testo unico con il ripristino del regime di esclusione dei dividendi e della PEX, già operato dall'art. 11 del D.L. n. 38/2026, convertito dalla L. n. 88/2026.

IRES premiale 2025.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto con le regole per fruire dell'agevolazione

Il **Decreto 8 agosto 2025** *Mef* delinea i requisiti per accedere alla cd. "IRES premiale", le modalità di calcolo delle soglie, i requisiti di interconnessione e di efficienza energetica, nonché le condizioni occupazionali e il divieto di ricorso alla CIG (Cassa Integrazione Guadagni).

L'agevolazione, introdotta dalla Legge di bilancio del 2025 (*art.1, commi da 436 a 444, della legge 30 dicembre 2024, n. 207* ***in "Finanza & Fisco" n. 41-42/2024, pag. 2472***), rappresenta una misura di fiscalità premiale e consiste **in una riduzione del 4% dell'aliquota dell'imposta sulle imprese, in via transitoria per il 2025,** finalizzata a ridurre l'aliquota ordinaria dal 24% **al 20%**, a favore delle imprese che investono e assumono.

L'IRES premiale è subordinata a vincoli patrimoniali, di investimento e occupazionali, per garantire che il beneficio vada a chi contribuisce alla crescita, sostenibilità e valorizzazione del capitale umano.

Possono accedere al beneficio:

- le società di capitali e gli enti commerciali residenti;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- gli enti non commerciali (solo per redditi da attività economiche).

Sono escluse:

- le imprese in liquidazione o in procedure concorsuali;
- i soggetti in regime forfetario;
- le imprese in contabilità semplificata.

Tra le condizioni di accesso rilevano:

- l'accantonamento in "un'apposita riserva" di una quota non inferiore all'80 per cento dell'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024;

Dunque, tenuto conto anche dell'espresso richiamo delle norme alla necessità di accantonare l'utile conseguito nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, ***i soggetti che non hanno realizzato un utile in tale esercizio non potranno accedere all'agevolazione****.*

- gli investimenti rilevanti: almeno il 30% dell'utile accantonato, o il 24% dell'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, o comunque almeno 20.000 euro, devono essere destinati a investimenti in beni strumentali nuovi, inclusi quelli funzionali alla digitalizzazione e alla riduzione dei consumi energetici, secondo le specifiche della normativa "Industria 4.0" e "Transizione 5.0";
- l'incremento occupazionale: deve essere mantenuto un numero medio di lavoratori non inferiore al triennio precedente e garantito un incremento di almeno l'1% dei lavoratori a tempo indeterminato rispetto al 2024, con almeno una nuova assunzione stabile;
- l'assenza di cassa integrazione: l'impresa non deve aver fatto ricorso alla cassa integrazione ordinaria/straordinaria, salvo i casi previsti dalla legge.

Link **al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 8 agosto 2025**, recante: «*Riduzione dell'aliquota IRES per le imprese che realizzano investimenti rilevanti*». (*Gazzetta*

Ufficiale, Serie Generale, n. 190 del 18 agosto 2025) – **Con Relazione Illustrativa**

Vedi anche:

IRES ridotta: istituiti i codici tributo per il versamento con F24 e F24 EP

Con la **risoluzione n. 57 del 17 ottobre 2025**, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo necessari per il versamento dell'IRES con aliquota ridotta prevista dalla Legge di bilancio 2025.

In particolare, per i versamenti tramite **modello F24** sono istituiti **i seguenti codici tributo:**

- **"2048"** denominato **"IRES – articolo 1, commi da 436 a 444, della legge30 dicembre 2024, n. 207 – Acconto seconda rata o in unica soluzione";**
- **"2049"** denominato **"IRES – articolo 1, commi da 436 a 444, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Saldo".**

In sede di compilazione del modello F24, i codici tributo sono esposti nella sezione "*Erario*", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "*importi a debito versati*", **con l'indicazione nel campo "*Anno di riferimento*" dell'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, nel formato "*AAAA*"**.

Per il codice tributo "2049", in caso di versamento in forma rateale, il campo "*rateazione/Regione/Prov./mese rif.*" è valorizzato nel formato "*NNRR*", **dove "*NN*" rappresenta il numero della rata in pagamento e "*RR*" indica il numero complessivo delle rate**. In caso di pagamento in un'unica

soluzione, i suddetti campi sono valorizzati con "*0101*".

Per i **soggetti tenuti all'utilizzo del modello F24 EP**, sono *invece* istituiti i seguenti codici tributo:

- **"204E"** denominato **"IRES – articolo 1, commi da 436 a 444, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Acconto seconda rata o in unica soluzione";**
- **"205E"** denominato **"IRES – articolo 1, commi da 436 a 444, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Saldo".**

In sede di compilazione del modello "*F24EP*", i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "*Erario*" (***valore F***), in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "*importi a debito versati*", con indicazione nel campo:

– "*riferimento A*", per il **codice tributo "205E"**, le informazioni relative all'eventuale rateazione del pagamento, nel formato "*NNRR*", dove "*NN*" rappresenta il numero della rata in pagamento e "*RR*" indica il numero complessivo delle rate; in caso di pagamento in un'unica soluzione, il suddetto campo è valorizzato con "*0101*". Per il **codice tributo "204E"**, nessun valore";

– nel campo ***"riferimento B"***, l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, nel formato "*AAAA*":

– i campi "*codice*" ed "*estremi identificativi*" **non devono essere valorizzati.**

***Link* al testo della risoluzione dell'Agenzia delle entrare n. 57 del 17 ottobre 2025**, con oggetto: IMPOSTE DIRETTE – IRES (Imposta sul reddito delle società) – Riduzione aliquota IRES – Istituzione codici tributo per il versamento tramite modello F24 e F24 EP – Articolo 1, commi da 436 a 444, della Legge 30/12/2024, n. 207 – **DM 8 agosto 2025**

Revisione IRPEF E IRES, il Decreto Legislativo in Gazzetta

Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024, l’atteso Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, recante: «Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)».

Il decreto legislativo, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), introduce una complessiva revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES). Il testo ha ottenuto l’intesa in sede di Conferenza unificata e tiene conto dei pareri delle competenti Commissioni parlamentari.

Link al testo del Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, recante: «Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)». In Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024

Vedi anche: Riforma Fiscale. Trasmesso alle Commissioni parlamentari lo schema di D.Lgs. per la revisione del regime impositivo dei redditi

Cdm. Approvato il decreto

legislativo recante revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES) | Commercialisti: “grande soddisfazione per via libera a norma su aggregazioni”

Il Consiglio dei Ministri di martedì 3 dicembre 2024 su proposta del Ministro dell’economia e delle finanze Giancarlo Giorgetti, ha approvato, in esame definitivo, un decreto legislativo che, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), introduce una complessiva revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES). Il testo ha ottenuto l’intesa in sede di Conferenza unificata e tiene conto dei pareri delle competenti Commissioni parlamentari.

Plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti. Le istruzioni

dell’Agenzia delle entrate

Con la circolare n. 17/E di oggi l’Agenzia delle entrate ha fornito le istruzioni sulle novità introdotte dalla Legge di bilancio 2024 sul regime fiscale delle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti. I chiarimenti relativi alle disposizioni introdotte dalla Legge di bilancio 2024 non tengono conto dell’eventuale applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dal nostro Paese.

Dal bilancio al reddito d’impresa, dai Commercialisti una studio sulla determinazione dell’ammontare deducibile di proventi e oneri finanziari

“Proventi e oneri finanziari per bilancio 2023 e successivi. Procedura per la determinazione dell’ammontare deducibile” è il titolo del documento pubblicato oggi dal Consiglio nazionale e Fondazione nazionale Ricerca.

Il lavoro – che rientra nell’ambito dell’attività dell’area “Fiscalità”, alla quale è delegato il Consigliere nazionale e tesoriere Salvatore Regalbuto, e della Commissione di studio “Imposte dirette”, presieduta da Stefano Poeta – è stato realizzato da Manuela Piccaluga, Veronica Pignatta e Franco

Vernassa.

Transfer pricing. Le istruzione definitive sulla documentazione idonea per beneficiare della disapplicazione delle sanzioni in caso rettifica

Arrivano i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate in tema di transfer pricing sulla documentazione idonea per il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati dalle multinazionali nelle operazioni con imprese associate. La circolare n. 15/E di oggi, che fa seguito al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020, tiene conto dei numerosi contributi inviati dagli operatori nell’ambito della consultazione pubblica che si è chiusa lo scorso 12 ottobre.

Credito d’imposta ACE.

Rilasciato il software ComunicazioneCreditoACE

Rilasciato il software ComunicazioneCreditoACE che consente la compilazione della comunicazione per la fruizione del credito d’imposta di cui all’articolo 19 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, nonché delle modalità attuative per la cessione del credito.

Transfer pricing. In consultazione lo schema di circolare dell’Agenzia delle entrate

Da oggi (20 settembre 2021) e fino al 12 ottobre 2021 è aperta una consultazione pubblica per acquisire le osservazioni di operatori economici ed esperti sullo schema di circolare che fornisce chiarimenti su specifici aspetti relativi alla disciplina del Transfer pricing (prezzi di trasferimento praticati dalle multinazionali nelle operazioni con imprese associate). In particolare, il documento di prassi, disponibile in bozza sul sito dell’Agenzia, contiene indicazioni sulla documentazione idonea a verificare la conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi praticati nelle transazioni infragruppo.

Credito d’imposta ACE. Definite modalità e termini di comunicazione per l’utilizzo o cessione

Con un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 17 settembre 2021, (prot. n. 238235/2021), definite le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione per la fruizione del credito d’imposta ACE ex articolo 19, D.L. 73/2021, nonché le modalità attuative per la cessione dello stesso credito.

---

730 e “redditi” Pf. Pubblicata la circolare-vademecum 2021 (p.i. 2020) sulle spese detraibili/deducibili e crediti d’imposta

Pubblicato il “vademecum” 2021 delle Entrate per la compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche. Una guida per i contribuenti, con la trattazione

sistematica delle disposizioni riguardanti ritenute, oneri detraibili, deducibili e crediti di imposta, anche sotto il profilo degli obblighi di produzione documentale da parte del contribuente al CAF o al professionista abilitato e di conservazione da parte di questi ultimi per la successiva produzione all'Amministrazione finanziaria. La circolare, che fa seguito alle precedenti edizioni pubblicate con le circolari del 4 aprile 2017, n. 7/E, del 27 aprile 2018, n. 7/E, del 31 maggio 2019, n. 13/E, e dell'8 luglio 2020, n. 19/E, tiene conto delle novità normative ed interpretative intervenute relativamente all'anno d'imposta 2020.

IMU sugli immobili strumentali: necessaria la deducibilità dalle imposte (IRES e IRPEF) sui redditi di impresa

L'IMU sugli immobili strumentali è «un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto».
È questo il cuore della motivazione con cui la Corte costituzionale, nella sentenza n. 262 depositata oggi (redattore Luca Antonini), ha dichiarato incostituzionale – come anticipato nel comunicato stampa del 19 novembre scorso – "per violazione del principio di coerenza, e quindi di ragionevolezza (articoli 3 e 53 della Costituzione)",

l’indeducibilità, dall’imponibile delle imposte (IRES e IRPEF) sui redditi d’impresa, dell’IMU relativa agli immobili strumentali.

Transfer pricing trasparente con Masterfile e Documentazione Nazionale: aggiornata la struttura della documentazione “salva-sanzione” in caso di verifica del Fisco

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, prot. 360494, del 23 novembre 2020 aggiornate le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento e stabiliti i requisiti di idoneità della stessa, in funzione dell’accesso al regime di cui agli artt. 1, comma 6, e 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471. Le disposizioni del nuovo provvedimento sostituiscono le indicazioni contenute nel provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, prot. 2010/137654, del 29 settembre 2010 e si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla data della sua pubblicazione.

Acconti Irap 2020 e ambito di applicazione dell’utilizzo agevolato del metodo “previsionale”: ultime istruzioni

Con circolare n. 27/E del 19 ottobre 2020, l’Agenzia delle entrate fornisce nuovi chiarimenti in tema di versamenti IRAP, alla luce delle previsioni normative connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19, che hanno temporaneamente previsto, per le imprese con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni e i lavoratori autonomi con un corrispondente volume di compensi, l’esonero dal versamento:

– del saldo dell’IRAP relativo al periodo d’imposta 2019, fermo restando, per detto periodo d’imposta, il versamento dell’acconto, suddiviso nelle rate legislativamente previste;
– della prima rata, pari al 40 per cento (ovvero al 50 per cento per particolari categorie di soggetti), dell’acconto dell’IRAP dovuto per il periodo d’imposta 2020 (l’importo corrispondente alla prima rata dell’acconto è comunque escluso dal calcolo dell’imposta da versare a saldo per il 2020).

In particolare, in merito al calcolo dell’IRAP da versare a saldo per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020), chiarito che in entrambe le ipotesi (storico o previsionale) il primo acconto “figurativo” non può mai eccedere il 40 per cento (ovvero il 50 per cento per i soggetti ISA) dell’importo complessivamente dovuto a titolo di IRAP per il periodo d’imposta 2020, calcolato, in linea generale, secondo il metodo storico, sempreché quest’ultimo non sia superiore a quanto effettivamente da corrispondere. E ciò perché la norma prevede un meccanismo volto ad evitare

scelte arbitrarie circa il metodo di calcolo utilizzato per determinare l’acconto.

Accertamento analitico o analitico-induttivo. Esclusa la possibilità della deduzione percentuale dei costi. Riconoscimento in misura forfettaria in base dei ricavi solo nell’induttivo “puro”

L’Amministrazione finanziaria deve riconoscere una deduzione in misura percentuale forfettaria dei costi di produzione soltanto in caso di accertamento induttivo ‘puro’ ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, mentre in caso di accertamento analitico o analitico presuntivo è il contribuente ad avere l’onere di provare l’esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l’Ufficio dell’Agenzia delle entrate possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario. Questo il principio statuito dalla VI sezione civile della Corte di cassazione nell’ordinanza 28322 del 5 novembre 2019

La versione definitiva della Mini IRES/IRPEF calcolata sugli utili accantonati

L’articolo 2, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 – nel testo approvato dalla Camera dei deputati il 21 giugno 2019, ora all’esame Senato per essere convertito in legge entro il 29 giugno, pena la decadenza, sostituisce la previgente l’agevolazione prevista dai commi da 28 a 34 dell’articolo 1 della legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio per il 2019) – con un nuovo incentivo, volto ad individuare una modalità di tassazione agevolata ai fini IRES “relativamente semplice e pur sempre con la finalità di agevolare gli utili non distribuiti”. (Così, la relazione illustrativa – in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati). Un diverso incentivo, che prevede una progressiva riduzione dell’aliquota IRES sul reddito di impresa correlata al solo reimpiego degli utili.

Acquisto di azioni e percezione di dividendi in valuta estera, acquisizioni

monetarie e valutazioni di fine esercizio. Disciplina fiscale e contabile per i soggetti Oic adopter

L’Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 57 del 6 giugno 2019, ha fornito alcuni interessanti risposte in merito al trattamento fiscale di singole operazioni in valuta estera effettuate da una società Oic adopter.

Requisiti Pex. Le operazioni di trasformazione non interrompono il c.d. holding period

Riguardo ai riflessi che le operazioni straordinarie possono avere sulla disciplina della participation exemption con riferimento, in particolare, al riscontro dei requisiti di cui all’articolo 87, comma 1, lettera a), del TUIR per ottenere l’esenzione delle plusvalenze, l’Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 70 del 6 marzo 2019, in linea con suoi precedenti interpretativi e fermo restando il carattere di neutralità fiscale delle operazioni straordinarie di trasformazione effettuate ai sensi dell’articolo 170 del TUIR, ha confermato che le stesse non interrompono il computo del c.d. “holding period” (vale a dire i dodici mesi di ininterrotto possesso della partecipazione). In pratica, il

soggetto trasformato, tiene conto anche del periodo maturato in capo al soggetto trasformando.

I riflessi fiscali di un’operazione di cessione di partecipazioni “dote” in ragione del negativo andamento della società partecipata

Con riferimento all’ipotesi in cui una società acquisisca una partecipazione pari al 50% con dote in un’altra società, in ragione della gestione deficitaria della società partecipata, l’intero ammontare della dote (nella specie, sia per la quota-parte già rilasciata a conto economico a seguito di capitalizzazione, sia per quella residua rilasciata a conto economico a seguito del trasferimento finale), in quanto strettamente connesso alla specifica partecipazione cui inerisce, può assimilarsi, ai fini fiscali, a un costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione di segno negativo, il quale concorrerà alla formazione del reddito imponibile al momento del realizzo ai sensi dell’articolo 87 del TUIR, al ricorrere dei presupposti ivi previsti. Questo è quanto precisato dall’Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 39 del 19 ottobre 2018.

Esonero dai contributi previdenziali nella ZFU Sisma Centro Italia. La sopravvenienza attiva conseguente le compensazioni rileva ai fini dei redditi

L’articolo 46 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 95, che ha istituito la zona franca urbana (ZFU) per i Comuni del Centro Italia colpiti dagli eventi sismici verificatisi nei territori delle Regioni Lazio, Marche, Umbria e Abruzzo in data 24 agosto 2016, 26 e 30 ottobre 2016 e 18 gennaio 2017, al comma 2 prevede, per le imprese site nella ZFU Sisma Centro Italia che abbiano subito una determinata riduzione percentuale del fatturato, un esenzione a favore di determinati soggetti dalle imposte ivi previste e l’esonero dai contributi previdenziali e assistenziali, limitatamente a determinati periodi d’imposta e nei limiti delle risorse stanziate. A giudizio dell’Agenzia delle entrate, le conseguenti compensazioni effettuate a scomputo dei contributi previdenziali rappresentano, una sopravvenienza attiva, alla quale non possono applicarsi le disposizioni del successivo l’articolo 47. Pertanto, in tale ipotesi, il contribuente non potrà operare, in sede di dichiarazione dei redditi, alcuna variazione in diminuzione. In pratica, l’Agenzia, ritiene che la previsione di cui all’articolo 47 del decreto legge n. 189 del 2016, rubricato «Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti», non possa trovare applicazione in relazione

alle misure previste dall’articolo 46, comma 2, del decreto legge n. 50 del 2017. Questo, in sintesi, il contenuto della risposta n. 90/2019.

SOMMARIO – Finanza & Fisco n. 38/39 del 2018



ATTENZIONE:

gli articoli di questo numero della rivista sono consultabili solo dagli abbonati registrati

Clicca qui per estendere il tuo abbonamento *“Anteprima on line“*

È gratis per gli abbonati a “Finanza & Fisco”.

REGISTRATI SUBITO!

Speciale Modulistica 2019

Modelli dichiarativi dei redditi 2018
Modelli e istruzioni

Modelli "*Redditi 2019*" delle Società e degli Enti
Istruzioni generali – Redditi SC • Redditi SP • Redditi ENC

Istruzioni generali comuni ai modelli 2019 degli enti e delle società

Le istruzioni sono integrate da *link* alle circolari e risoluzioni richiamate

Modello Redditi 2019-SC
per le società di capitali, enti commerciali ed equiparati

Modelli e Istruzioni

Le istruzioni sono integrate da *link* alle circolari e risoluzioni richiamate

Istruzioni e modelli per la dichiarazione delle società di capitali, enti commerciali ed equiparati

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 gennaio 2019, prot. n. 23599/2019, recante: «*Approvazione del modello di dichiarazione "**Redditi 2019-SC**", con le relative istruzioni, che le società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2019 ai fini delle imposte sui redditi.*».

Il modello e le istruzioni sono stati prelevati dal sito *internet* www.agenziaentrate.it il giorno 21.02.2019

Avvertenze – Le informazioni e i materiali pubblicati sul sito sono curati al meglio al fine di renderli il più possibile esenti da errori. Tuttavia errori, inesattezze ed omissioni sono sempre possibili. Si declina, pertanto, qualsiasi responsabilità per errori ed omissioni eventualmente presenti nel sito.

REDDITI 2019-SC. Soggetti obbligati e principali novità



SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MODELLO REDDITI SC – SOCIETÀ DI CAPITALI, ENTI COMMERCIALI ED EQUIPARATI

Il Modello "***REDDITI SC – Società di capitali, Enti commerciali ed equiparati***" deve essere utilizzato dai seguenti soggetti IRES:

- società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, comprese società cooperative che abbiano acquisito la qualifica di ONLUS e cooperative sociali, società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003, residenti nel territorio dello Stato;
- enti commerciali (enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), residenti nel territorio dello Stato;
- società ed enti commerciali di ogni tipo, compresi i *trust*, non residenti nel territorio dello Stato.

I soggetti IRES, **diversi da quelli sopra indicati**, devono invece presentare il Modello "*REDDITI ENC*" (Enti non commerciali ed equiparati).

Il Modello **REDDITI SC** deve essere, altresì, presentato per la dichiarazione dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi dai seguenti soggetti:

- società di gestione del risparmio, imprese di assicurazione, banche e società di intermediazione mobiliare che intervengono quali soggetti istitutori di fondi pensione aperti e interni;
- società ed enti al cui interno sono costituiti fondi accantonati per fini previdenziali ai sensi dell'art. 2117 del codice civile, se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti;
- imprese di assicurazione per i contratti di assicurazione di cui all'art. 9-ter del decreto legislativo 124 del 1993 e all'art. 13, comma 2-*bis*, del Decreto legislativo n. 47 del 2000.

I fondi pensione diversi da quelli sopra indicati presentano la dichiarazione delle imposte sostitutive utilizzando il quadro RI del modello REDDITI ENC.

LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL MODELLO

FRONTESPIZIO

Nel riquadro "***Tipo di dichiarazione***" è stata inserita la casella "**ISA**" che deve essere barrata dai soggetti che applicano la disciplina sugli indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-*bis*, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

Nel riquadro "***Visto di conformità***" è stata inserita la casella "*Esonero dall'apposizione del visto di conformità*" che deve essere barrata dai soggetti che applicano gli ISA e sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità ai sensi dell'art. 9-*bis*, comma 11, lettere *a)* e *b)*, del D.L. n. 50/2017.

REDDITO D'IMPRESA – QUADRO RF

Nel **rigo RF1** è stata inserita la casella "*ISA-cause di esclusione*" che deve essere compilata dai soggetti per i quali operano *cause di esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale* (art. 9-*bis*, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

Nel **rigo RF12** è stata inserita la colonna "ISA" che deve essere compilata dai contribuenti che intendono avvalersi delle disposizioni che consentono di indicare nella dichiarazione "*Ulteriori componenti positivi ai fini degli Indici Sintetici di affidabilità fiscale*" **rilevanti ai fini del miglioramento del proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale** (comma 11 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

Nel **rigo RF41**, la deduzione della quota del 10 per cento dell'ammontare dei componenti negativi, già prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, è stata differita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 (art. 1, comma 1056, della legge 30 dicembre 2018, n. 145). Ai fini della determinazione dell'acconto dell'IRES per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 non si tiene conto delle disposizioni del comma 1056.

Nel **rigo RF47** è stata inserita una nuova colonna per l'indicazione del 50 per cento degli utili esclusi dalla formazione del reddito provenienti da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (art. 1, comma 1009, della legge 27 dicembre 2017, n. 205).

Per i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'art.106, comma 3,del TUIR, è stata prevista una nuova colonna nel **rigo RF53** per l'indicazione della quota deducibile del 10 per cento relativa ai componenti reddituali derivanti

esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione del fondo a copertura delle per- dite per perdite attese su crediti di cui al par. 5.5 dell'IFRS 9, iscritti in bilancio in sede di prima adozione del medesimo IFRS, relativi ai crediti verso la clientela (art. 1, comma 1068, della legge n. 145 del 2018).

Tra le **altre variazioni in aumento** (**rigo RF31**) è stato inserito il nuovo codice 63 per indicare le plusvalenze non tassate in periodi d'imposta precedenti che devono essere recuperate a tassazione ai sensi dell'art. 10, comma 4, del D.M. 30 luglio 2015 (*Patent-box*).

Tra le "***Altre variazioni in diminuzione***" (**rigo RF55**) sono stati previsti nuovi codici per tenere conto della proroga delle disposizioni agevolative riguardanti l'*iper-ammortamento* di cui all'art. 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 che prevede la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali e immateriali strumentali, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione (art. 1, commi da 60 a 65, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Sempre tra le "*Altre variazioni in diminuzione*" (**rigo RF55**) è stato previsto il codice 71 per indicare i contributi, gli indennizzi e i risarcimenti, connessi al crollo di un tratto del viadotto Polcevera dell'autostrada A10, nel Comune di Genova, avvenuto il 14 agosto 2018 (art. 3, comma 2, del decreto-legge 28 settembre 2018, n. 109, convertito, con modificazioni, dalla legge 16 novembre 2018, n. 130).

ALTRE IMPOSTE – QUADRO RQ

È stata inserita la **nuova sezione XI-A** (**righi da RQ43 a RQ47**)

che va compilata dagli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, escluse le società di gestione dei fondi comuni d'investimento di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e dalla Banca d'Italia che applicano **un'addizionale di 3,5 punti percentuali all'aliquota** di cui all'art. 77 del TUIR (art. 1, comma 65, legge 28 dicembre 2015, n. 208).

Sono state inserite le **nuove sezioni XXIII-A XXIII-B e XXIII-C** (righi da RQ86 a RQ93) per i soggetti che si sono avvalsi della **facoltà di rivalutare i beni d'impresa e delle partecipazioni** risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e per l'**affrancamento ai fini fiscali dei maggiori valori** che risultano iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, nonché per i soggetti che abbiano proceduto alla **rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni**, i quali possono **affrancare il saldo di rivalutazione risultante** (art. 1, commi da 940 a 948, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Nel **rigo RQ80** ("*Ulteriori componenti positivi ai fini IVA – Indici sintetici di affidabilità fiscale*") vanno indicati gli ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, per **migliorare il proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale previsto dalla disciplina ISA** di cui all'art. 9-*bis*, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50. Tali ulteriori componenti positivi determinano un corrispondente maggior volume di affari rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La **sezione XVII** ("*Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni*") è stata aggiornata a seguito della proroga della rivalutazione dei valori delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2018 (commi 997 e 998 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205) e alla data del 1° gennaio 2019 (commi 1053 e 1054 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

DETERMINAZIONE DELL'IRES – QUADRO RN

Nel **rigo RN6** è stata inserita una nuova colonna per l'indicazione delle **liberalità in denaro o in natura erogate a favore delle Onlus, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale** deducibili dal reddito complessivo netto nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato (art. 83, comma 2 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117).

Nella colonna 5 del **rigo RN10** ("*Detrazione d'imposta*") è stata prevista, tra le altre, la detrazione pari alla quota dei rimborsi erogati, a decorrere dal 1°gennaio 2019, dalle **imprese di autotrasporto** di merci per conto di terzi, ai conducenti assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, fino a un ammontare complessivo degli stessi non superiore a 1.500 euro (art. 1, commi da 291 a 293, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA, AD IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA E PROVENTI DI FONTE ESTERA, REDDITI DI CAPITALE, REDDITI DERIVANTI DA PARTECIPAZIONI IN IMPRESE ESTERE E DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI LOCALIZZATE IN STATI O TERRITORI CON REGIME FISCALE PRIVILEGIATO – RIVALUTAZIONE DEI TERRENI – QUADRO RM

Nella sezione III ("*Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2, decreto legge n. 282 del 2002 e successive modificazioni*"), nei **righi RM11 e RM12**, è stata inserita la nuova colonna "*Aliquota*" per tenere conto della proroga della rivalutazione del valore dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2019 che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva con l'applicazione di un'aliquota nella misura del 10 per cento (art. 1, commi 1053 e 1054, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

PLUSVALENZE DI NATURA FINANZIARIA – QUADRO RT

Nella sezione II ("*Plusvalenze assoggettate ad imposta*

sostitutiva del 26 per cento”) è stata prevista la possibilità di dichiarare, oltre alle plusvalenze derivanti dalla cessioni di partecipazioni non qualificate di cui all’art. 67 comma 1, lett. da c-*bis*) a c-*quinquies*), soggette ad imposta sostitutiva nella misura del 26 per cento, anche le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate di cui all’art. 67, comma 1, lett. *c)*, del TUIR, realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Nella sezione VII (“*Partecipazioni rivalutate*”), nei **righi RT105 e RT106**, è stata inserita la nuova colonna “*Aliquota*” per tenere conto della proroga della rivalutazione del valore delle partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2019 che prevede il pagamento di un’imposta sostitutiva con l’applicazione di un’ali- quota nella misura dell’11 per cento, per le partecipazioni qualificate, e del 10 per cento, per le partecipazioni non qualificate (art. 1, commi 1053 e 1054, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

PROSPETTI VARI – QUADRO RS

Il prospetto dei “*Dati di bilancio*” comprende un’autonoma evidenziazione dei c.d. “*Intermediari IFRS*” secondo le disposizioni che disciplinano gli schemi del bilancio previsti dalla circolare della Banca d’italia n. 262 del 22 dicembre 2005 e successivi aggiornamenti.

Il prospetto “*Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice*” è stato aggiornato per tenere conto della modifica all’articolo 101, comma 6, del TUIR secondo il quale le perdite attribuite per trasparenza dalle suddette società sono utilizzabili in diminuzione dei redditi attribuiti per trasparenza, senza alcun limite temporale, dalla medesima società che ha generato le perdite (art. 1, comma 23, lett. *c)* della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Il prospetto “*Spese di riqualificazione energetica*” è stato aggiornato per tenere conto della proroga al 31 dicembre 2019

delle agevolazioni riguardanti le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica (art. 1, comma 67, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Nel prospetto "*Investimenti in Start-up innovative*" l'aliquota dell'agevolazione prevista a favore di chi investe nel capitale sociale di una start up innovativa è incrementata, per l'anno 2019, dal 30 al 40 per cento. Nei casi di acquisizione dell'intero capitale sociale di *start-up* innovative da parte di soggetti Ires, l'ali- quota è aumentata, per l'anno 2019, dal 30 al 50 per cento, a condizione che l'intero capitale sociale sia acquisito e mantenuto per almeno tre anni (art. 1, comma 218, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

È stato inserito il nuovo prospetto "*Credito d'imposta per le erogazioni liberali per la manutenzione e il restauro di impianti sportivi pubblici (Sport bonus)*" (rigo RS253) per l'indicazione del credito d'imposta nel- la misura del 65 per cento per le erogazioni liberali in denaro per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche (art. 1, commi da 621 a 627, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

È stato inserito il nuovo prospetto "*Deduzione per erogazioni liberali a favore degli enti del Terzo settore non commerciali*" (righi RS290 e RS291) per l'indicazione delle liberalità in denaro o in natura erogate a favore delle Onlus, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale deducibili dal reddito complessivo netto nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato (art. 83, comma 2 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117).

È stato inserito il nuovo prospetto denominato "*Aiuti di Stato*" che deve essere compilato dai soggetti che indicano nella presente dichiarazione aiuti di Stato e/o aiuti "*de minimis*", fruibili in forma automatica, per l'esposizione dei

dati necessari ai fini della registrazione degli stessi da parte dell'Agenzia delle entrate nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234.

FONDI PENSIONE E FORME PENSIONISTICHE COMPLEMENTARI – APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA – QUADRO RI

Nei righi RI2 e RI3 è stata inserita la nuova colonna 3 per indicare l'imposta sostitutiva versata e quella ac- cantonata relativamente ai redditi realizzati e a quelli esenti in precedenti periodi di gestione derivanti dagli investimenti di cui ai commi 89 e 100 dell'art. 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, oggetto di cessione prima dei cinque anni dall'inizio della detenzione (art. 1, comma 94, della legge 11 dicembre 2016, n. 232).

REDDITI DEI SOGGETTI CONTROLLATI RESIDENTI O LOCALIZZATI E DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI LOCALIZZATE IN STATI O TERRITORI CON REGIME FISCALE PRIVILEGIATO – QUADRO FC

Nella sezione II-A, tra le "*Variazioni in diminuzione*", nel rigo FC27, è stata inserita una nuova colonna per l'indicazione del 50 per cento degli utili esclusi dalla formazione del reddito provenienti da società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (art. 1, comma 1009, della legge 27 dicembre 2017, n. 205).

RISULTATO DELLA DICHIARAZIONE – QUADRO RX

Sono stati inseriti i **righi RX31 e RX32**, riguardanti l'indicazione dell'**imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni** e di quella relativa all'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (art. 1, commi da 940 a 948, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Il **rigo RX21** è utilizzato anche per l'indicazione dell'imposta addizionale di cui alla nuova sezione XI-A del quadro RQ per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo

27 gennaio 1992, n. 87, escluse le società di gestione dei fondi comuni d’investimento di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e la Banca d’Italia (art. 1, comma 65, legge 28 dicembre 2015, n. 208).

Sisma bonus, tutte le informazioni nella nuova guida delle Entrate

È online da oggi (22/02/2019), sul sito delle Entrate, la guida dell’Agenzia sulle detrazioni per gli interventi antisismici (“Sisma bonus”). Dopo una breve sezione introduttiva, il pratico vademecum illustra in cosa consiste l’agevolazione, chi sono i soggetti interessati dai benefici, quali sono i vantaggi fiscali e le modalità per accedere alla misura di favore. Trovano spazio nella guida anche la disciplina degli interventi effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali e il nuovo incentivo per l’acquisto di case antisismiche.

In Gazzetta il decreto Mef recante linee guida in

materia di prezzi di trasferimento

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 118 del 23 maggio 2018 il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 14 maggio 2018, recante le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 Dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento.

Ecobonus. Modificate le regole per la cessione del credito d'imposta

Arrivano i chiarimenti delle Entrate sulla cessione dell'Ecobonus, vale a dire il credito d'imposta per gli interventi di efficientamento energetico, ulteriormente rafforzato con la legge di Bilancio 2018.

Con la circolare n. 11/E, l'Agenzia, chiarisce che i contribuenti possono cedere il credito d'imposta sia ai fornitori che hanno effettuato l'intervento sia ad altri soggetti privati, tra i quali rientrano gli organismi associativi, inclusi consorzi e società consortili, anche se partecipati da soggetti finanziari, ma non in quota maggioritaria e senza detenerne il controllo. Allo stesso modo, la cessione dell'Ecobonus può avvenire nei confronti delle Energy Service Companies (le cosiddette "Esco", ovvero società che effettuano interventi per l'efficientamento

energetico, accettando un rischio finanziario) e delle Società di Servizi Energetici (Sse) che offrono servizi integrati per la realizzazione e l'eventuale successiva gestione degli interventi di risparmio energetico. La circolare ribadisce – come prevede la norma – il divieto di cessione diretta a società finanziarie, fatta eccezione per i casi in cui il contribuente cedente sia un soggetto no tax area, unico caso nel quale la legge ammette l'eventuale cessione a banche e intermediari finanziari.

Soggetti nuovi OIC. Ai fini IRES, il corrispettivo per la costituzione di diritto di superficie a tempo rileva anno per anno

Ai fini IRES, il corrispettivo conseguito per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorre alla formazione del reddito d'impresa come ricavo (e non come plusvalenza) così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall'articolo 83 del TUIR. È quanto chiarito dalla risoluzione n. 37 E del 15 maggio 2018.

Link al testo della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 37 E del 15 maggio 2018, con oggetto: IRES (Imposta sul reddito delle società) – Determinazione del reddito complessivo- Soggetti Nuovi OIC a norma dell'articolo 83, comma 1-*bis*, del TUIR – Corrispettivo della concessione del

diritto di superficie a tempo determinato – Contabilizzazione dei ricavi in base alla maturazione contrattuale, analogamente a quanto avviene nelle locazione – Applicazione del principio di derivazione rafforzata – Rilevazione come "*ricavi*" (e non come plusvalenza) dei canoni periodici spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato – Ammissibilità – Art. 83 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Firmato il decreto Mef recante linee guida in materia di prezzi di trasferimento

È stato firmato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 14 maggio 2018, recante le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 Dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento.

Le società tra avvocati producono reddito d'impresa



Sul piano fiscale alle società tra avvocati costituite sotto forma di società di persone, di capitali o cooperative, si applicano le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere *a*) e *b)* del comma 1 dell'art. 73, comma 1, lettere *a)* e *b)*, **da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa**. In estrema sintesi, questo è il contenuto della risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 35 del 7 maggio 2018.

Link al testo della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 35 E del 7 maggio 2018, con oggetto: IMPOSTE SUI REDDITI – Esercizio della professione forense in forma societaria – Qualificazione dei redditi prodotti dalle società tra avvocati (STP) costituite per l'esercizio dell'attività di avvocato ai sensi della legge 31 dicembre 2012, n. 247, come modificata dalla legge 4 agosto 2017, n. 124 – Reddito di impresa – Fondamento – Art. 4-*bis* della L. 31/12/2012, n. 247, introdotto dall'art. 1, comma 141 della L. 04/08/2017, n. 124

Sismabonus. Detrazione ed IVA al 10% anche per chi demolisce e ricostruisce la casa

I contribuenti possono fruire dell'agevolazione per interventi di miglioramento sismico di edifici (il cosiddetto "*Sismabonus*") **anche nel caso di opere di demolizione e ricostruzione di un edificio con la stessa volumetria di quello preesistente**, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica. È il principale chiarimento della risoluzione n. 34 del 27 aprile 2018, con la quale l'Agenzia delle Entrate spiega anche che, ai lavori di demolizione con ricostruzione si applica l'aliquota Iva agevolata del 10 per cento.

***Ok* all'agevolazione in caso di ricostruzione**

Con la risoluzione, l'Agenzia specifica che il "*Sismabonus*" può essere fruito anche da coloro che, possedendo o detenendo l'immobile in base a un titolo idoneo, decidono di **demolirlo e ricostruirlo con la stessa volumetria di quello preesistente**, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica. Tale intervento, infatti rientra tra quelli di ristrutturazione edilizia e non di nuova costruzione. In risposta all'interpello di tre comproprietari, inoltre, le Entrate chiariscono che questi soggetti possono dividere le spese in proporzione alla spesa sostenuta da ciascuno. Infine, **la risoluzione afferma che ai lavori di demolizione con ricostruzione si applica**

l’aliquota Iva agevolata del 10 per cento prevista per gli interventi di ristrutturazione edilizia, a condizione che le opere siano qualificate come tali dalla relativa documentazione amministrativa.

Il *Sismabonus* caso per caso

La legge di Bilancio per il 2017 ha modificato la detrazione del 50% in relazione alle spese sostenute dal 1º gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per l’adozione di misure antisismiche su edifici che siano situati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) o a minor rischio (zona sismica 3). La detrazione del 50% per lavori antisismici va calcolata su un ammontare massimo di 96.000 euro per unità immobiliare (per ciascun anno). La percentuale di detrazione sale al 70% della spesa sostenuta se la realizzazione degli interventi determina il passaggio a una classe di rischio inferiore e aumenta all’80% se l’intervento consegue il passaggio a due classi di rischio inferiori. *(Così, Comunicato stampa Agenzia delle entrate del 27 aprile 2018)*

***Link* al testo della risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 34 E del 27 aprile 2018,** con oggetto: IMPOSTE SUI REDDITI – IRPEF- IRES – IVA (Imposta sul valore aggiunto) – Detrazioni fiscali per interventi relativi all’adozione di misure antisismiche – Riconducibilità degli interventi di demolizione e ricostruzione tra gli interventi relativi alla adozione di misure antisismiche per le quali è possibile fruire della detrazione di imposta *ex* art. 16 del D.L. 63/2013 – Detrazione per lavori antisismici ai sensi dell’art. 16, comma 1-*bis*, del D.L. n. 63 del 2013 per opere di demolizione e ricostruzione di un edificio con la stessa

volumetria di quello preesistente – Possibilità – Condizioni – Gli interventi devono rientrate tra quelli di "*ristrutturazione edilizia*" di cui all'art. 3, comma 1, lett. *d)* del D.P.R. 06/06/2001, n. 380. (Testo Unico dell'Edilizia) – Conseguenze ai fini dell'applicazione (dell'aliquota IVA del 10%) prevista dal punto 127-*quaterdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26/10/1972, n. 633 – Art. 16, commi 1-*bis*, 1-*ter*, 1-*quater*, 1-*quinquies* e 1-*sexies*, del D.L. 04/06/2013, n. 63, conv., con mod., dalla L. 03/08/2013, n. 90 – Art. 1, commi 2 e 3, della L. 11/12/2016, n. 232

Deducibilità "assistita" per le sponsorizzazione sostenute nei confronti di associazioni sportive dilettantistiche



In tema di determinazione del reddito di impresa, i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di associazioni sportive dilettantistiche, **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a e 200.000 euro**, a

titolo di sponsorizzazione, costituiscono, per presunzione assoluta di legge *ex* art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002 **spese di pubblicità integralmente deducibili**, a condizione che la sponsorizzazione sia finalizzata a promuovere l'immagine ed i prodotti dello *sponsor* e che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale. Questa è la massima espressa dai giudici maceratesi, (Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, Sezione I, Sent. n. 67 del 7 marzo 2018 – Presidente: Fazzini, Relatore: Zampetti – **di seguito riportata**) in un caso riguardante la deduzione di spese di pubblicità/sponsorizzazione per euro 145.000 sostenute dalla società a seguito di contratti conclusi alcune società sportive dilettantistiche.

Conf.: Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, Sez. I, Sent. n. 94 del 29 gennaio 2015. A giudizio del giudici pisani "La ratio della norma è di far sì che le Società sportive beneficiarie trovino, nella possibilità di ricevere erogazioni, la loro fonte di finanziamento subordinata all'esistenza di un rapporto sinallagmatico ***senza alcuna valutazione in termini di proporzione tra prestazione e controprestazioni****, ovviamente nell'ambito del tetto stabilito e ciò anche al fine di consentire ad esse di finanziare le loro attività"*

Spese di sponsorizzazione definite "spese di pubblicità" (Art. 90, comma 8 Legge 289/2002) nella giurisprudenza del Giudice di legittimità

Ai sensi dell'articolo 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, costituiscono le spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivo di 200.000 euro, **le spese sostenute a favore di determinati enti, associazioni che operano nel settore dell'attività sportiva dilettantistica**. Tale presunzione circa la natura dei costi di sponsorizzazione, che

vengono considerati, nel limite dell'importo di euro 200.000,00 comunque "spese di pubblicità", **non può essere vinta da un l'eventuale giudizio di antieconomicità** della spesa sostenuta in rapporto al fatturato aziendale, trattandosi di una ipotesi di presunzione "*legale*" circa la loro natura pubblicitaria. In questi termini, si è espressa, in recenti arresti giurisprudenziali, la Corte Suprema di Cassazione, (*cfr*. Cass. Sent. n. 5720 del 23/03/2016 (**in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**); Ord. n. 8981 del 06/04/2017(**in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**); Ord. n. 14232 del 07/06/2017(**in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**) ove si sta consolidato l'orientamento secondo cui: "la norma agevolativa (art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002) ha introdotto una "presunzione legale assoluta" circa la natura pubblicitaria e non di rappresentanza di dette spese di sponsorizzazione", a determinate condizioni. Precisamente che:

"a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;

b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa;

c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor;

d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, etc.)". (*excerpta* da Cass. 14231/2017, *cit*.)

Il testo integrale della sentenza n. 67 del 7 marzo 2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata – Sezione I

Commissione Tributaria Provinciale di Macerata – Sezione I – Sentenza (CTP) n. 67 del 7 marzo 2018

Presidente: Fazzini Carla, Relatore: Zampetti Enrico

IMPOSTE SUI REDDITI – Redditi di impresa – Spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002 – Sostenute a favore di associazioni sportive dilettantistiche – Spese pubblicitarie per presunzione legale assoluta circa la loro natura – Deducibilità per il soggetto erogante – Legittimità – Condizioni Limite annuo complessivo non superiore a 200.000 euro – Sponsorizzazione finalizzata a promuovere l'immagine e i prodotti dell'impresa – Associazione abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale – Art. 90 comma 8, L 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

La Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Fazzini Carla (Presidente), Zampetti Enrico (Relatore), Spuntarelli Mario (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

– sul ricorso n. –/2017 depositato il 21.02.2017

– avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. – IVA-ALTRO – IRAP 2011

contro:

1. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE MACERATA

–

proposto dal ricorrente: –

difeso da: –

Motivi della decisione

1. Con ricorso proposto in data 26.01.2017 e depositato in data 21.02.2017, il difensore della società –, con sede a – impugnava l'avviso di accertamento n. – emesso dall'Agenzia delle Entrate di Macerata per l'anno d'imposta 2011.

Con detto atto l'Ufficio effettuava una serie di rilievi, ed in particolare contestava:

a) l'indebita deduzione di **spese di pubblicità/sponsorizzazione** – per euro 145.000 sostenute dalla società a seguito di contratti conclusi **con dieci società sportive dilettantistiche**; in particolare rilevava, nella fattispecie, il difetto del requisito della inerenza rispetto all'attività della impresa, sia sotto il profilo qualitativo (concreta attività svolta dallo *sponsor*) che quantitativo (congruità della spesa in relazione ai possibili benefici promozioni e al Bacino di utenza del soggetto sponsorizzato). In proposito richiamava alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità secondo cui la deduzione è ammessa solo ove le spese di sponsorizzazione risultino effettivamente connesse all'attività svolta e abbiano dato luogo ad un incremento commerciale. Evidenziava poi che nel concreto la società – aveva erogato somme a vantaggio di soggetti che non operavano – né direttamente né indirettamente – nel suo settore, per prestazioni pubblicitarie "di dubbia utilità" e che apparivano "sproporzionate" ed "irragionevoli". Con specifico riguardo ai singoli contratti sottolineava poi che gli stessi risultavano "estremamente generici nei contenuti" ed in particolare nella descrizione delle prestazioni che sarebbero state fornite e che la documentazione fornita non consentiva di individuare "alcun tratto specifico" di dette prestazioni. Non era poi ravvisabile alcun nesso funzionale tra l'attività svolta dalla società – e l'abbinamento pubblicitario con le associazioni sportive sponsorizzate, tenuto anche conto del fatto che la

società non si rivolge ai privati bensì ad operatori del settore (–), che la maggior parte del suo fatturato si realizza nei confronti di soggetti con sede all'estero ovvero in regioni diverse dalle Marche e che i ricavi risultano diminuiti significativamente negli anni oggetto di verifica (2011-2012). Dagli atti poi emergeva che erano stati corrisposti compensi differenti a fronte di impegni contrattuali e bacini di utenza analoghi.

b) L'indebita deduzione di costi non inerenti per un importo di euro 3.881,40 (relativi a spese per carburanti senza utilizzo delle schede carburanti e relativi a costi per corsi specialistici non inerenti l'attività di impresa).

A sostegno del gravame il ricorrente deduceva i seguenti motivi:

A) – difetto di motivazione per errata applicazione del principio di inerenza e violazione del disposto di cui all'art. 90, comma 8 della legge n. 289/2002;

B) – illegittimità del rilievo della indeducibilità, ai fini IRAP, dei costi di pubblicità/sponsorizzazione sostenuti (la base imponibile IRAP delle società di capitali è determinata direttamente dai dati di bilancio come differenza tra i componenti positivi e negativi del conto economico e dunque in merito non può essere effettuato alcun sindacato basato sulla dedotta non inerenza dei costi);

C) – illegittimità del rilievo, ai fini IVA, della indebita detrazione d'imposta per euro 29.918,00 (le prestazioni concordate sono state realmente effettuate e dunque l'IVA è stata legittimamente detratta).

2. In data 27.03.2017, quindi, l'Agenzia delle Entrate di Macerata si costituiva in giudizio presentando le proprie controdeduzioni in merito al ricorso, di cui chiedeva il rigetto. In tale sede richiamava le argomentazioni esposte nell'atto impugnato circa il difetto del requisito di inerenza

dei costi contestati a sostegno della bontà del proprio assunto, sottolineando in particolare che negli anni 2011 e 2012 le spese pubblicitarie risultavano superiori ai costi per le provvigioni pagate dalla società ricorrente all'unico agente di commercio con mandato per tutto il territorio nazionale e per l'estero. Evidenziava comunque la infondatezza dei motivi *sub B)* e *C)* del ricorso poiché, ai fini della deducibilità, i componenti negativi di reddito devono comunque attenere all'attività di impresa (cosa che non si ha nel caso in cui difetti il requisito della inerenza); analogamente per la detrazione dell'IVA che può effettuarsi solo in relazione a spese effettuate nell'ambito dell'attività di impresa.

Il successivo 21.11.2017, poi, la società ricorrente depositava una memoria illustrativa con cui ribadiva le proprie argomentazioni richiamando i più recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di interpretazione dell'art. 90, comma 8 L. 289/2002.

3. All'esito dell'odierna udienza, infine, ascoltata l'esposizione del giudice relatore, le parti discutevano la causa riportandosi infine alle conclusioni scritte già rassegnate in atti.

4. Ciò chiarito, ritiene questa Commissione che il ricorso sia – in parte – fondato.

Condivisibili appaiono le argomentazioni esposte dalla società in relazione alla interpretazione della richiamata disposizione normativa di cui all'art. 90, comma 8, L. n. 289/2002.

Va invero affermata, in via generale, la correttezza del comportamento del contribuente nel dedurre spese di sponsorizzazione sostenute nell'anno 2012 **nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche** indicate nell'avviso impugnato.

La questione è nota ed è stata più volte affrontata in

giurisprudenza (*cfr*. Cass. Civ. Sez. 6 – 5, Sentenza n. 5720 del 23 marzo 2016 **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**; Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017 **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**; Ordinanza n. 14232 del 7 giugno 2017 **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**) ove si è ormai consolidato l'orientamento per cui:

"in tema di imposte sui redditi, la presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese di sponsorizzazione di società sportive dilettantistiche, sancita dall'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, opera in virtù della sola ricorrenza dei presupposti previsti dalla norma, senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori"; "le spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, infatti, sono assistite da una 'presunzione legale assoluta' circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, **a condizione che**:

a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;

b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa;

c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello *sponsor*;

d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale".

In tali decisioni la Corte ha superato il precedente indirizzo interpretativo che distingueva tra spese di rappresentanza (affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo) e spese di pubblicità o di propaganda (erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta). Aveva poi affermato la Corte che le spese di sponsorizzazione

costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti del disposto di cui all'art. 108 TUIR, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21977 del 28/10/2015). Secondo tale impostazione, quindi, laddove non era provato alcun nesso tra attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor le relative spese non potevano essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma dovevano ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti della norma sopra citata.

Il nuovo orientamento valorizza invece – in modo condivisibile – la lettera del citato art. 90, comma 8, L. n. 289/2002.

Se l'art. 108 TUIR (prima della soppressione operata con il D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19) distingueva tra spese di pubblicità e di propaganda (interamente deducibili) e spese di rappresentanza (deducibili se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità) e se il legislatore ha espressamente indicato che «*il corrispettivo in denaro o in natura in favore di associazioni sportive dilettantistiche … costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2 (oggi 108), del TUIR*», appare chiaro come detto corrispettivo sia *ex lege* interamente deducibile a prescindere dai requisiti della inerenza e della congruità richiesti invece per le spese di rappresentanza.

È stato infatti apertamente indicato che, ove sussistano determinati requisiti, le somme spese devono essere ricondotte alla categoria "*spese pubblicitarie*" di cui al D.P.R. n. 917/1986 e non già a quella delle "spese di rappresentanza".

Per le stesse, quindi, non può applicarsi il criterio distintivo, di origine giurisprudenziale, che richiedeva la prova per la società sponsor di una diretta aspettativa di ritorno commerciale.

Risulta così smentito l'assunto dell'Ufficio che ritiene che la presunzione assoluta introdotta dalla norma più volte menzionata si riferisca unicamente alla natura delle spese sostenute, e non già al requisito di inerenza delle stesse rispetto all'attività esercitata da parte di chi intende portarle in deduzione.

In considerazione delle suesposte argomentazioni, dunque, poiché nel caso di specie è stata dimostrata – e comunque non è stata contestata dall'Ufficio – la sussistenza di tutti i requisiti richiesti, appare chiara l'infondatezza dell'impostazione seguita con l'atto impugnato.

Per quanto attiene alla dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento per aver fatto erronea applicazione della normativa che **consente la deducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute nei confronti di associazioni sportive dilettantistiche fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a e 200.000**, quindi, il ricorso deve essere accolto.

Considerato, poi, che non ha formato oggetto di impugnazione l'ulteriore rilievo mosso dall'Ufficio nell'avviso impugnato (riportato *sub* n. 2 di detto atto), non può evidentemente accogliersi la richiesta di annullamento *in toto* dell'atto, che deve quindi essere invalidato solo in parte.

Alla luce del parziale accoglimento del gravame va comunque disposta l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

la Commissione accoglie parzialmente il ricorso limitatamente alla contestata indebita deduzione delle spese di

pubblicità/sponsorizzazione. Spese compensate.

Così deciso a Macerata, il 14 febbraio 2018.

Recenti sentenze/ordinanze della Corte Suprema di Cassazione

Sponsorizzazioni di compagini sportive dilettantistiche deducibili come spese di pubblicità *ex lege*. La cassazione detta le condizioni

Corte Suprema di Cassazione – Sezione Tributaria – Sentenza n. 5720 del 23 marzo 2016 – *(Presidente: Stefano Bielli, Relatore: Ettore Cirillo)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sponsorizzazione a favore di associazione sportiva dilettantistica – Presunzione legale assoluta circa la natura di spese di pubblicità – Condizioni – Art. 90, comma 8, L. 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Le sponsorizzazioni deducibili come spese di pubblicità per presunzione solo se l'A.S.D. è iscritta al CONI

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI -Tributaria – Ordinanza n. 7202 del 21 marzo 2017 – *(Presidente: Cirillo Ettore, Relatore: Napolitano Lucio)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Spese pubblicitarie per presunzione legale assoluta circa la loro natura – A favore di associazione sportiva dilettantistica – Prova – Iscrizione della società beneficiaria nell'apposito registro – Necessità – Prima dell'obbligatorietà di tale adempimento – Sussistenza – Art. 90, comma 8, L. 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Spesa per sponsorizzazione (nel limite di 200 mila euro) sempre deducibile se riferita a società sportiva dilettantistica. Non rileva l'eventuale "*antieconomicità*

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI -Tributaria –

Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017– *(Presidente: Cirillo Ettore, Relatore: Enrico Manzon)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Spese di sponsorizzazione nel limite di 200.000 euro – A favore di società sportive dilettantistiche – Presunzione legale assoluta circa la natura di spese di pubblicità – Deducibilità – Condizioni – Irrilevanza della affermata irragionevole sproporzione tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società sponsor – Fattispecie – Art. 90 comma 8, L. 27/12/2002, n. 289

Sponsorizzazioni dall'A.S.D deducibili come spese di pubblicità. Le istruzioni della Cassazione per decidere sulla questione dell'applicabilità dell'art. 90, comma 8, L. 289/2002

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI – Tributaria – Ordinanza n. 14232 del 7 giugno 2017 – *(Presidente: Schirò Stefano, Relatore: Manzon Enrico)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sponsorizzazione a favore di associazione sportiva dilettantistica – Presunzione legale assoluta circa la natura di spese di pubblicità – Condizioni – Art. 90, comma 8, L. 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917