

# Principio di onnicomprensività

*Evoluzione della prassi e trattamento in  
dichiarazione*

## Principio di onnicomprensività Riforma

<p>Prima Art. 54 TUIR</p>	<p><i>“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra l'ammontare dei <b>compensi</b> in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione”</i></p>
<p>Dopo Art. 54 TUIR</p>	<p><i>“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra <b>tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti</b> nel periodo di imposta in relazione all'attivit� artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attivit�”</i></p>

## Principio di onnicomprensività Non solo “compensi”

Prima	<p><i>“I compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo sono costituiti dalle <b>erogazioni che i clienti corrispondono ai professionisti</b> ed artisti nel periodo d'imposta considerato” (Risoluzione n. 163 del 2001)</i></p> <p><i>“la formula legislativa intende riferirsi ai corrispettivi spettanti all'esercente arti e professioni <b>a titolo di remunerazione dell'attività svolta</b>” (Circolare n. 1/IR del 2008)</i></p>
Dopo	<p><i>“viene introdotto il principio di onnicomprensività, in analogia a quanto già previsto per i redditi di lavoro dipendente” (Relazione illustrativa DLGS 192/2024)</i></p>

## Principio di onnicomprensività Non solo “compensi”

Prima	<p><i>“La presunta onnicomprensività della nozione fiscale di compenso si ritiene non possa estendersi a tal punto fino a ricomprendere anche le somme non aventi detta funzione remunerativa”</i> (Circolare n. 1/IR del 2008)</p>
Dopo	<p>Parallelismo con il reddito di lavoro dipendente: <i>“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”</i> (art. 51 del TUIR)</p>

## Principio di onnicomprensività **Rimborsi forfettari**

Prima	<p><i>“Nella nozione di compenso vanno inclusi anche i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all’attività, con esclusione di quelli relativi a spese analiticamente dettagliata, anticipate in nome e per conto del cliente” (Risoluzione n. 163 del 2001)</i></p> <p><i>“La prassi dell’Amministrazione finanziaria ha tradizionalmente ricondotto alla nozione fiscale di “compenso” [...] le somme da questi percepiti a titolo di rimborso delle spese sostenute per conto del cliente o comunque a questi forfettariamente rideterminate” (Circolare n. 1/IR del 2008)</i></p>
Dopo	L’introduzione del principio di onnicomprensività non modifica questo aspetto.

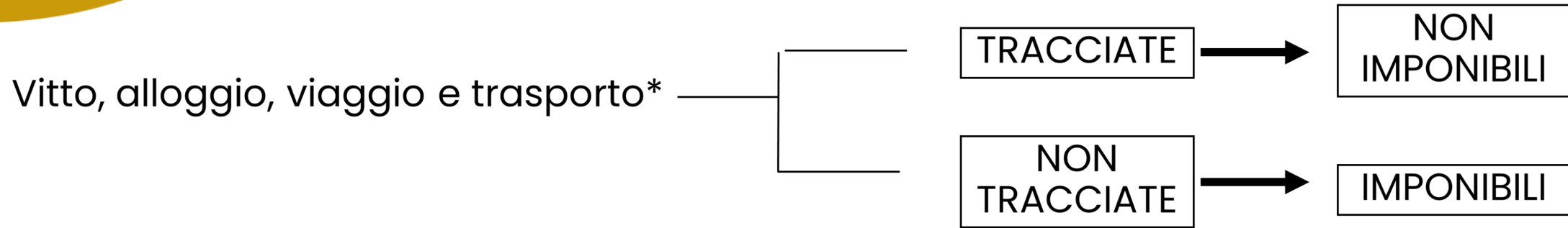
## Principio di onnicomprensività **Somme ricevute in deposito**

Prima	<p><i>“Per le somme ricevute in deposito, globalmente ed indistintamente, sia a titolo di corrispettivo che a titolo di spese da sostenere in nome e per conto dei clienti, gli esercenti la professione notarile, quella forense, nonché quella di commercialista, devono emettere la fattura, relativamente al pagamento dei corrispettivi, entro sessanta giorni dalla data di costituzione del deposito” (DM31/10/1974)</i></p> <p>Sotto il profilo reddituale il deposito assume rilevanza al momento di emissione della fattura.</p>
Dopo	L'introduzione del principio di onnicomprensività non modifica questo aspetto.

## Principio di onnicomprensività **Rimborsi analitici**

Prima	<p><i>“Tra i compensi del professionista rientrano i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti l’attività, con esclusione dei rimborsi relativi a spese, analiticamente dettagliate, anticipate in nome e per conto del cliente” (Circolare n. 58 del 2001)</i></p>
Dopo	<p>2. Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) [...]</li> <li>b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;</li> <li>c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.</li> </ul>

## Principio di onnicomprensività **Rimborsi analitici**



“In deroga a quanto previsto al comma 2, lettera b), le somme percepite a titolo di rimborso delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, concorrono alla formazione del reddito se i pagamenti non sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241” (Art. 54, co. 2-bis)

## Principio di onnicomprensività **Rimborsi analitici**

Regola ordinaria	<i>“Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettere b) e c), non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene”</i>
Eccezione	<p>Se non rimborsate diventano deducibili nel periodo d'imposta:</p> <p><i>“a) il committente ha fatto ricorso o e' stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;</i></p> <p><i>b) la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;</i></p> <p><i>c) il diritto alla riscossione del corrispondente credito si e' prescritto”</i> (art. 54-ter)</p>

## Principio di onnicomprensività **Rimborsi analitici**

Regola ordinaria	<p><i>“Vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'<a href="#">articolo 1 della legge 15 gennaio 1992, n. 21</a>, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'<a href="#">articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241</a>” (art. 54-ter)</i></p>
Eccezione	<p><i>“Le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), di importo, comprensivo del compenso a esse relative, non superiore a 2.500 euro che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale” (art. 54-ter)</i></p>

## Principio di onnicomprensività Componenti straordinarie

<p>Prima</p>	<p><i>"Devono ritenersi, invece, esclusi dalla formazione del reddito di lavoro autonomo gli altri proventi diversi dai compensi come le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze"</i> (Risoluzione n. 163 del 2001)</p> <p><i>"Si ritiene che detta somma debba concorrere, quale componente positivo, alla determinazione del reddito di lavoro autonomo dell'Istante nell'anno di percezione in quanto "rimborso" di spese inerenti l'esercizio della attività professionale svolta"</i> (Risposta n. 482 del 2022)</p>
<p>Dopo</p>	<p><i>"con l'introduzione del principio di onnicomprensività è stata attribuita rilevanza, seppure soltanto implicitamente, a componenti reddituali che nell'ambito del reddito d'impresa costituiscono sopravvenienze attive e passive in senso proprio e, in particolare, a quelle che costituiscono rettifiche – in aumento o in diminuzione – di componenti positivi e negativi che hanno concorso a formare il reddito di precedenti periodi d'imposta"</i> (Relazione illustrativa DLGS 192/2024)</p>

## Principio di onnicomprensività **Contributo in conto esercizio**

<p><b>Prima</b></p>	<p><i>“La tariffa incentivante per l’energia fotovoltaica prodotta e consumata direttamente o in modo promiscuo dal professionista o dall’associazione non possono essere considerati rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, in quanto non costituiscono erogazioni corrisposte a fronte di prestazioni professionali rese” (Circolare n. 46 del 2007)</i></p> <p><i>“ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non è applicabile la disciplina relativa ai contributi, prevista nel TUIR in riferimento al reddito di impresa” (Risoluzione n. 163 del 2001)</i></p>
<p><b>Dopo</b></p>	<p>Concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo, ove riconducibili all’attività professionale esercitata, in applicazione del principio di onnicomprensività.</p>

## Principio di onnicomprensività Contributo in conto impianti

<p><b>Prima</b></p>	<p><i>“Pur in assenza di una specifica previsione di tassazione [...] non possono ritenersi sostenute dal contribuente le spese che sono state coperte dal contributo ricevuto e, pertanto, tali spese non possono essere dedotte dai compensi” (Risoluzione n. 163 del 2001)</i></p>
<p><b>Dopo</b></p>	<p>Concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo, ove riconducibili all’attività professionale esercitata, in applicazione del principio di onnicomprensività.</p>

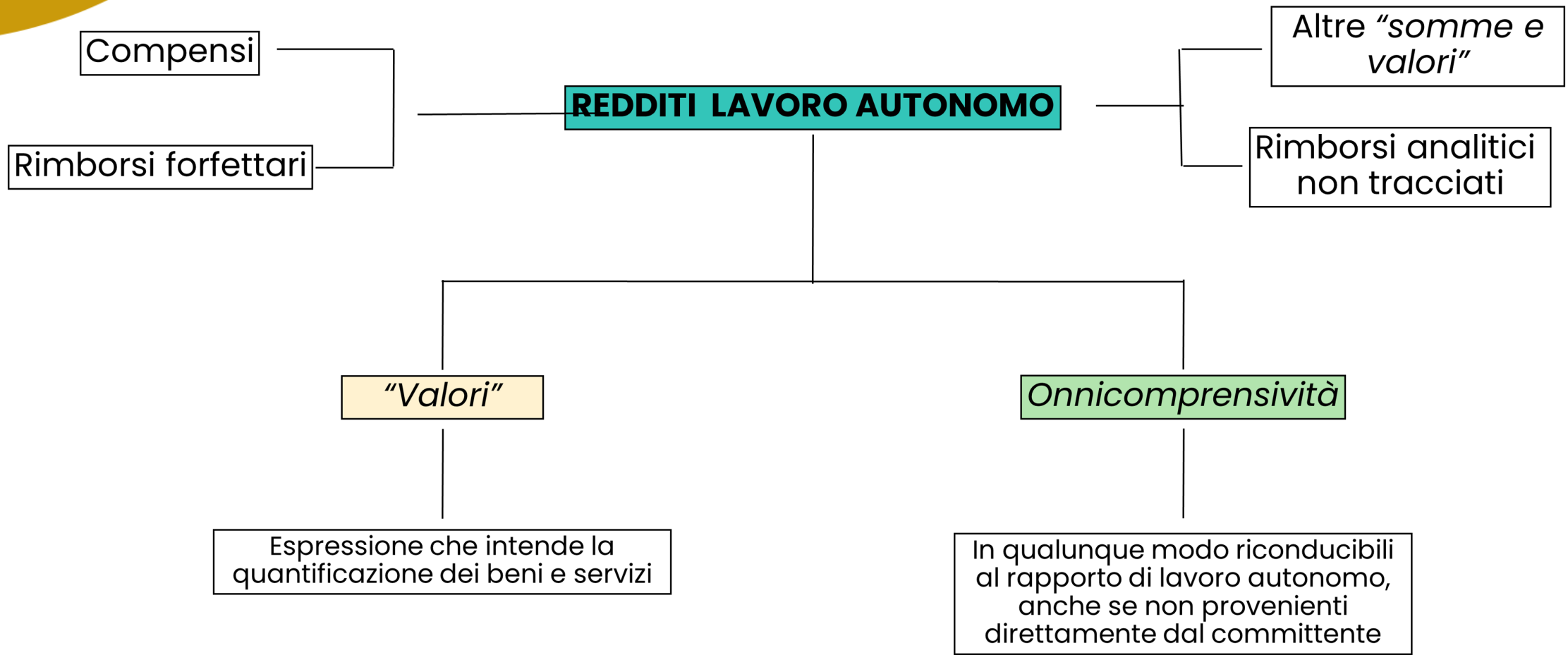
## Principio di onnicomprensività **Convegni e contributi editoriali**

Prima	<p><i>“I proventi incassati da un professionista per l'attività di convegnista vengono attratti nella sfera dell'attività professionale esercitata; si rende quindi applicabile la disciplina di cui all'articolo 50 del TUIR. Il fatto che il professionista partecipi a convegni concernenti temi trattati in suoi scritti, assoggettati alla normativa sui diritti d'autore, non può condurre a configurare anche i compensi ricevuti come diritti d'autore.” (Circolare n. 58 del 2001)</i></p>
Dopo	<p>L'introduzione del principio di onnicomprensività non modifica questo aspetto.</p>

## Principio di onnicomprensività **Acquisto bonus edilizi**

<b>Prima</b>	<b>Irrilevante.</b>
Dopo	<p><i>“Alla luce del nuovo principio di onnicomprensività, si ritiene che il valore nominale del credito di imposta acquisito ai sensi dell'articolo 121 del decreto n. 34 del 2020 e il corrispondente costo sostenuto concorrano alla determinazione del reddito di lavoro autonomo [...] il costo relativo all'acquisto del credito in parola assumerà rilevanza ai fini IRPEF nel periodo di imposta di sostenimento dello stesso, mentre il valore nominale del credito assumerà rilevanza ai fini IRPEF al momento dell'effettivo utilizzo in compensazione” (Risposta n. 171 del 2025)</i></p> <p><i>“in linea con quanto affermato nella citata risposta n. 472 del 2023, i crediti d'imposta acquistati prima del 2024 non hanno alcuna rilevanza reddituale, non sono da assoggettare a tassazione, né ai fini IRPEF né ai fini IRAP, le quote di utilizzo in compensazione dei predetti crediti” (Risposta n. 6 del 2026)</i></p>

## Principio di onnicomprensività



## Principio di onnicomprensività **Deroghe**

Gli interessi e gli altri proventi finanziari	<b>Costituiscono redditi di capitale</b>
Le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale	<b>Costituiscono redditi diversi</b>




## Principio di onnicomprensività **Modello redditi**

<b>RE2</b>	<p>Compensi, in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, derivanti dall'attività professionale o artistica</p> <p>Altri compensi attratti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- attività attribuita al professionista in ragione della sua particolare competenza anche se non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione (ad esempio, compensi percepiti da geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o dei Collegi provinciali della categoria di appartenenza o da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio il sindaco o revisore ricoperti in società o enti, o ancora, compensi percepiti da un ingegnere amministratore di una società edile)</li> <li>- rimborsi forfettari o analitici non tracciati</li> <li>- compensi integrativi (vedi sconto sul corrispettivo)</li> </ul>
<b>RE3</b>	<p>Somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale diversi da quelli indicati nel rigo RE2</p>

## Principio di onnicomprensività Modello redditi

Professionista acquista nel 2024 un credito d'imposta di 80.000 €, recuperabile in 4 anni (2024, 2025, 2026, 2027) al corrispettivo di 40.000 € da corrispondere in 4 rate annuali di pari importo.

<b>RE3</b> Altre somme e valori a qualunque titolo percepiti					<b>20.000,00</b>
					
<b>RE19</b> Altre spese documentate		Irap 10%	Irap personale dipendente	IMU	
	(di cui	<sup>1</sup>	<sup>2</sup>	<sup>3</sup>	<sup>4</sup> <b>10.000,00</b>
		,00	,00	,00	

## Principio di onnicomprensività Modello redditi

<p><b>RE4</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- plusvalenze dei beni mobili strumentali</li> <li>- plusvalenze dei beni immobili strumentali acquistati nel 2007, nel 2008 e nel 2009</li> <li>- cessione contratti di locazione finanziaria aventi a oggetto beni immobili e mobili strumentali (<i>“concorre a formare il reddito il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonche', in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno”</i>)</li> </ul>
<p><b>RE5</b></p>	<p>Compensi non annotati nelle scritture contabili (<i>“Ulteriori componenti positivi ai fini degli Indici sintetici di affidabilità fiscale”</i>)</p>

## Principio di onnicomprensività Modello redditi

Professionista cede un contratto di locazione finanziaria relativo all'immobile destinato a studio:

- Corrispettivo della cessione 80.000 €
- Il valore normale del bene è pari a 100.000 €.
- Valore attuale canoni a scadere e riscatto 10.000 €
- Reddito imponibile 90.000 € (100.000 - 10.000)

		Compensi convenzionali ONG	
		1	2
<b>RE2</b>	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	,00	,00
<b>RE3</b>	Altre somme e valori a qualunque titolo percepiti		<b>XXXXXXXXXX</b> ,00
<b>RE4</b>	Plusvalenze patrimoniali		<b>90.000</b> ,00

## Principio di onnicomprensività Modello redditi

Professionista cede un contratto di locazione finanziaria relativo all'immobile destinato a studio:

- Corrispettivo della cessione 80.000 €
- Il valore normale del bene è pari a 100.000 €.
- Valore attuale canoni a scadere e riscatto 30.000 €
- Reddito imponibile 80.000 € (perchè la sopravvenienza è inferiore al corrispettivo)

		Compensi convenzionali ONG	
		1	2
<b>RE2</b>	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	,00	,00
<b>RE3</b>	Altre somme e valori a qualunque titolo percepiti		XXXXXXXXXX,00
<b>RE4</b>	Plusvalenze patrimoniali		80.000,00

		Compensi convenzionali ONG	
		1	2
<b>RE2</b>	Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	,00	,00
<b>RE3</b>	Altre somme e valori a qualunque titolo percepiti		30.000,00
<b>RE4</b>	Plusvalenze patrimoniali		50.000,00

# Riordino detrazioni

## Riordino detrazioni **Reddito complessivo superiore a 75.000 €**

Gli oneri e le spese per i quali è prevista una detrazione dall'imposta lorda, considerati complessivamente, sono ammessi in detrazione fino a un ammontare.

### **IMPORTO BASE**

- 14.000 € se il reddito complessivo < 100 mila euro
- 8.000 mila euro se il reddito complessivo > 100 mila euro

X

### **COEFFICIENTE**

- 0,50 senza figli a carico
- 0,70, un figlio a carico
- 0,85, due figli a carico
- 1, più di due figli a carico o almeno un figlio con disabilità accertata a carico

## *Riordino detrazioni* **ART. 16-TER TUIR**

### **Spese escluse dalla verifica**

- Le spese sanitarie detraibili ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c);
- Le somme investite nelle start-up innovative, detraibili ai sensi degli articoli 29 e 29-bis del decreto-legge n. 179 del 2012;
- Le somme investite nelle piccole e medie imprese innovative, detraibili ai sensi dell'articolo 4, commi 9, seconda parte, e 9-ter, del decreto-legge n. 3 del 2015.

## Riordino detrazioni **ART. 16-TER TUIR**

### **Spese escluse dalla verifica**

- gli oneri detraibili ai sensi dell'articolo 15, commi 1, lettere a) e b), e 1-ter, sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2024;
- i premi di assicurazione detraibili ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettere f) e f-bis), sostenuti in dipendenza di contratti stipulati fino al 31 dicembre 2024;
- le rate delle spese detraibili ai sensi dell'articolo 16-bis ovvero di altre disposizioni normative, sostenute fino al 31 dicembre 2024.

## Riordino detrazioni **ART. 16-TER TUIR**

### **Familiari a carico**

- “le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro” (art. 12, comma 2, TUIR).

Reddito	Importo base	Importo massimo oneri e spese ammessi in detrazione			
		Nessun figlio a carico (coefficiente 0,5)	Un figlio a carico (coefficiente 0,7)	Due figli a carico (coefficiente 0,85)	Tre o più figli o almeno un figlio con disabilità a carico (coefficiente 1)
Superiore a 75.000 euro fino a 100.000 euro	14.000 euro	7.000 euro	9.800 euro	11.900 euro	14.000 euro
Oltre i 100.000 euro	8.000 euro	4.000 euro	5.600 euro	6.800 euro	8.000 euro

## Riordino detrazioni **ART. 16-TER TUIR**

### **Libera scelta**

- "Nel caso in cui gli oneri e le spese sostenute dal contribuente nel periodo di riferimento siano superiori all'ammontare massimo così determinato, in assenza di specifiche disposizioni, il contribuente individua, in sede di dichiarazione dei redditi o tramite indicazione al sostituto d'imposta, gli oneri e le spese da imputare nel conteggio ai fini del calcolo della detrazione sulla base delle singole disposizioni agevolative" (circolare n. 6/e/2025)

## Riordino detrazioni **ART. 16-TER TUIR**

### Libera scelta

		Nessun figlio a carico (coefficiente 0,5)
Superiore a 75.000 euro fino a 100.000 euro	14.000 euro	7.000 euro

Rata Bonus Casa 50%	Altri oneri 19%	Totale spesa	Totale detrazione
5.000,00 €	2.000,00 €	7.000,00 €	2.880,00 €
2.000,00 €	5.000,00 €	7.000,00 €	1.950,00 €

Si consideri il caso di un contribuente, che ha fiscalmente a carico il coniuge e due figli, con un reddito complessivo nell'anno 2025 pari a 80.000 euro, e che ha sostenuto oneri e spese detraibili pari a 15.000 euro, così suddivisi:

- spese per la ristrutturazione edilizia dell'abitazione principale pari a 90.000 euro, sostenute nel 2025 (rata di spesa detraibile annuale 9.000 euro; detrazione 50%);
- spese di istruzione diverse da quelle universitarie per i figli pari a 2.000 euro (detrazione 19%);
- erogazione liberale in denaro in favore dei partiti politici pari a 4.000 euro (detrazione 26%).

Spese	Oneri detraibili potenziali	Oneri detraibili rilevanti	%	Detrazione Potenziale	Detrazione effettiva	Effetto del riordino
Bonus casa	9.000,00 €	9.000,00 €	50%	4.500,00 €	4.500,00 €	0,00 €
Istruzione	2.000,00 €	0,00 €	19%	380,00 €	0,00 €	380,00 €
Erogazione liberale	4.000,00 €	2.900,00 €	26%	1.040,00 €	754,00 €	286,00 €
LIMITE 11.900 € (14.000*0,85)	15.000,00 €	11.900,00 €	0,95 €	5.920,00 €	5.254,00 €	666,00 €



# **DECRETO CORRETTIVO IRES novità in tema di derivazione rafforzata e correzione errori contabili**

## *Novità derivazione rafforzata*

Il principio di derivazione rafforzata sovrintende al calcolo del reddito d'impresa e comporta la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio (articolo 83, comma 1, del TUIR), con il conseguente riconoscimento fiscale della rappresentazione contabile fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Qualificazione  
Imputazione temporale  
Classificazione



Art. 83, co. 1, TUIR  
Circolare 7/E, 28/2/2011  
CNDCEC – Documento di Ricerca 9/8/2019

## *Novità derivazione rafforzata*

### Qualificazione

Il fenomeno della “qualificazione” attiene essenzialmente all’esatta individuazione dell’operazione aziendale posta in essere e, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale, quanto sul piano strettamente giuridico.

## Novità derivazione rafforzata

### Qualificazione

Qualificare significa individuare:

- lo schema giuridico-contrattuale al quale ricondurre la specifica operazione;
- se e come l'operazione generi flussi reddituali - positivi e/o negativi (in termini di ricavi, plus/minusvalenze, ammortamenti, valutazioni, ecc.) - per l'impresa, ovvero se, diversamente, rappresenti una mera manifestazione patrimoniale (qual è, ad esempio, il conferimento di risorse finanziarie nell'azienda);
- se l'operazione anche non rappresentata in bilancio, possa considerarsi o meno fiscalmente realizzata da un punto di vista giuridico-formale (ad esempio vendita con assunzione di garanzia significativa).

## *Novità derivazione rafforzata*

### Classificazione

Classificare significa individuare, sotto il profilo reddituale, la specifica tipologia (o "**classe**") di provento o di onere, ovvero di elemento attivo o passivo, di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione di bilancio.

## Novità derivazione rafforzata

### Imputazione temporale

Il fenomeno delle **"imputazioni temporali"** attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

Significa, quindi, individuare:

- la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale;
- il periodo di imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile (oneri relativi a più esercizi di cui all'articolo 108, comma 3, TUIR).

## *Novità derivazione rafforzata*

**Restano applicabili le disposizioni del TUIR relative ai limiti, alle esenzioni, alle esclusioni, la ripartizione in più esercizi o la rilevanza del pagamento, per la concorrenza alla determinazione del reddito di impresa.**

### **Esempi:**

- deducibilità costi per auto non strumentali e spese telefoniche (limiti);
- regime pex (esenzioni);
- deducibilità per cassa dei compensi agli amministratori (rilevanza del pagamento);
- ripartizione per quota dell'eccedenza delle manutenzioni deducibili (ripartizione in più esercizi).

## *Novità derivazione rafforzata*

### **ANTE MODIFICHE DECRETO CORRETTIVO**

- Applicazione del principio di derivazione rafforzata (in aggiunta alle imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata) nei confronti delle micro imprese che optano per la predisposizione del bilancio in forma ordinaria.

### **POST MODIFICHE DECRETO CORRETTIVO**

- Applicazione del principio di derivazione rafforzata (in aggiunta alle imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria o abbreviata) nei confronti delle micro imprese che optano per la predisposizione del bilancio in forma ordinaria o abbreviata.

## Novità derivazione rafforzata

### DECORRENZA

Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, quindi, 2025 per i soggetti 'solari'.



**Gli enti di investimenti e le imprese di partecipazione finanziaria sono espressamente escluse dalle semplificazioni dell'articolo 2435-ter c.c. (v. co. 5), quindi anche per tali soggetti sussiste l'applicazione del principio di derivazione rafforzata.**

## Novità derivazione rafforzata

### DEFINIZIONE DI ERRORE CONTABILE

«Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile» (OIC 29, prg. 44).

***L'errore può avere impatto sullo stato patrimoniale e/o sul conto economico e/o sul rendiconto finanziario.***

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

L'errore rappresenta una fattispecie diversa rispetto al cambiamento di stima.

**Non costituisce un errore la variazione divenuta necessaria in una valutazione, ovvero in una stima, avvenuta in precedenza sulla base delle informazioni e dei dati disponibili al momento dell'effettuazione.**

L'errore rappresenta una fattispecie diversa anche rispetto al cambiamento dei principi contabili.

**L'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento, ma che in seguito si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza non costituisce un errore.**

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **ATTENZIONE**

L'errore dev'essere contabile (relativo applicazione dei principi contabili), **non dev'essere un errore fiscale.**

Ad esempio l'erronea deduzione per competenza, anziché per cassa dei compensi agli amministratori non è un errore contabile, in quanto deriva dalla violazione delle regole fiscali.

**Non rientrano nella disciplina fiscale della correzione degli errori contabili quelle rappresentazioni contabili che costituiscono oggettivamente il tassello di operazioni più complesse di natura simulatoria o fraudolenta.**

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

Dalla Relazione al correttivo IRES illustrativa emerge che le correzioni i cui effetti sono rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP possono riguardare la rappresentazione delle operazioni aziendali, intendendosi come tali la qualificazione, l'imputazione temporale e la classificazione delle stesse, nonché la quantificazione dei relativi elementi patrimoniali e reddituali. Va da sé che rientrano tra gli errori anche le fattispecie in cui gli stessi consistono nella mancata rilevazione di alcuni dei predetti elementi.

**La disciplina in esame attiene non soltanto agli errori di imputazione, bensì anche a quelli di qualificazione, classificazione e quantificazione.**

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **RILEVANZA DELL'ERRORE CONTABILE**

**«Un errore è rilevante se può individualmente, o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze»** (OIC 29, prg. 46).

Non è, pertanto, rilevante se, considerato singolarmente, ovvero insieme ad altri, non influenza le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **RILEVANZA DELL'ERRORE CONTABILE**

L'OIC non fornisce indicazioni quantitative circa la rilevanza, che va valutata caso per caso in **base «alla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze»**. **La rilevanza va contestualizzata.**

Articolo 2423, comma 4, c.c.

«Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta».

## Novità riconoscimento fiscale errori contabili

### RILEVANZA DELL'ERRORE CONTABILE

Per determinare la rilevanza o meno dell'errore appare utile seguire le indicazioni dei principi di revisione ISA Italia; in particolare, i seguenti:

- 315 – identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi;
- 320 – significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile;
- 450 – valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile.

Ai fini in parola un utile strumento è rappresentato dal documento del CNDCEC **“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”** (edizione novembre 2025), dal quale emergono i parametri di cui alla tabella successiva.

## Novità riconoscimento fiscale errori contabili

### RILEVANZA DELL'ERRORE CONTABILE

Un **utile strumento** è rappresentato dal documento del CNDCEC “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni” (edizione novembre 2025), dal quale emergono i parametri di cui alla tabella successiva.

Valore di riferimento	% minima	% massima
Risultato operativo (o reddito ante imposte)	3%	7%
Ricavi o costi	1%	3%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

Si sceglie il parametro più significativo rispetto all'impresa oggetto di revisione.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **MODALITA' E TEMPI DI RILEVAZIONE DELL'ERRORE CONTABILE**

«Una correzione di errore deve essere rilevata in bilancio nel momento in cui si individua l'errore e nel contempo sono disponibili le informazioni ed i dati per il suo corretto trattamento» (OIC 29, prg. 47).

**La correzione di un errore non rilevante transita per il conto economico e rappresenta una sopravvenienza attiva o passiva.**

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **MODALITA' E TEMPI DI RILEVAZIONE DELL'ERRORE CONTABILE**

«La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. Solitamente la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo. Tuttavia, la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriato» (OIC 29, prg. 48).

L'errore commesso ed individuato nell'esercizio di riferimento comporta la rilevazione della rettifica della relativa scrittura.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **ANTE MODIFICHE DECRETO CORRETTIVO**

- Per le imprese sottoposte alla revisione legale dei conti, nel caso di correzione di errori contabili, l'esercizio di competenza fiscale dei medesimi non è più quello originario dell'anno in cui si è verificato il presupposto del componente di reddito, ma diviene quello in cui si rileva l'errore.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **POST MODIFICHE DECRETO CORRETTIVO (introduzione comma 1-ter, art. 83, TUIR)**

- Per i soggetti che sottopongono obbligatoriamente il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti, la correzione di errori contabili, diversi da quelli iscritti in bilancio come rilevanti, assume rilievo, in deroga a quanto disposto nei commi 1 e 1-bis, se effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo e, comunque, entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **REQUISITO SOGGETTIVO**

- Imprese, anche micro, con revisione contabile del bilancio per obbligo (escluse revisioni volontarie)

### **CARATTERISTICHE DELL'ERRORE**

- Di qualificazione, quantificazione, imputazione temporale, classificazione, valutazione, purché NON RILEVANTE

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **LIMITE TEMPORALE**

- Effettuata entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo.

### **ULTERIORE CONDIZIONE**

- Entro la data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali i suddetti soggetti hanno avuto formale conoscenza.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **ULTERIORE REQUISITO AI FINI IRAP**

- Riconoscimento soltanto se sia il valore della produzione netta relativo al periodo d'imposta in cui è effettuata la correzione sia quello in cui i relativi elementi patrimoniali o reddituali avrebbero dovuto essere correttamente rilevati non è negativo, anche non tenendo conto dei predetti elementi.

### **DECORRENZA**

- Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, quindi, 2025 per i soggetti 'solari'.

## Novità riconoscimento fiscale errori contabili



**Interpello 63/2025: ai fini dell'applicazione della disciplina, è irrilevante il fatto che l'errore sia stato commesso in un esercizio non soggetto a revisione legale dei conti in quanto ciò che rileva, ai sensi dell'art. 83 co. 1 del TUIR, è che sia soggetto a revisione legale il bilancio relativo all'esercizio in cui viene corretto l'errore.**

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **PROCEDURA ORDINARIA COMPONENTI NEGATIVI**

- Se non sono decorsi i termini per l'accertamento (articolo 43, D.P.R. 600/1973), per ottenere il riconoscimento del costo il contribuente deve ripresentare la dichiarazione del periodo di imposta nel quale vi è la corretta competenza fiscale ed operare una variazione in diminuzione.
- L'Agenzia ha chiarito che l'imputazione del costo al conto economico dell'esercizio di rilevazione dell'errore soddisfa il disposto di cui all'articolo 109, comma 4, TUIR (necessità della previa imputazione al conto economico).
- Tale principio è soddisfatto anche nel caso di imputazione dell'errore al patrimonio netto (risposta interpello n. 12, 21/9/2018).

## Novità riconoscimento fiscale errori contabili

### PROCEDURA ORDINARIA COMPONENTI NEGATIVI

**Attenzione:** alle ipotesi di dichiarazioni integrative presentate oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (cd. ultrannuali) relative alla correzione di errori contabili afferenti ai criteri di competenza temporale, non si applicano le ordinarie limitazioni in ordine al riconoscimento del credito.

- Ricordiamo che in caso di dichiarazione integrativa a favore ultrannuale, il credito emergente (non derivante dalla correzione di errori contabili) può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

## *Novità riconoscimento fiscale errori contabili*

### **PROCEDURA ORDINARIA COMPONENTI POSITIVI**

Se non sono decorsi i termini per l'accertamento (articolo 43, D.P.R. 600/1973), il contribuente è tenuto, prima di procedere alla sterilizzazione del componente positivo rilevato in bilancio, a presentare dichiarazione integrativa.

In tale dichiarazione, per assoggettare a tassazione il ricavo, è necessario procedere ad una variazione in aumento.

- **PROCEDURA ORDINARIA: APPLICAZIONE SANZIONI**
- **RICONOSCIMENTO SEMPLIFICATO DELL'ERRORE CONTABILE: NO SANZIONI**

# CPB

*Doppio binario in dichiarazione*

## CPB Modello redditi

Biennio 2024/2024	Biennio 2025/2026
<ul style="list-style-type: none"> <li>nessuna limitazione all'imposta sostitutiva di cui all'art. 20-bis del dlgs 13/2024</li> <li>irrilevanza della maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216.</li> <li>assenza di ulteriori cause di cessazione</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>introduzione del tetto di 85.000 € all'imposta sostitutiva di cui all'art. 20-bis del dlgs 13/2024</li> <li>la maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 costituisce una componente non concordabile</li> <li>introduzione di ulteriori cause di cessazione</li> </ul>

**Art. 20-bis**

(Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale)

**1.** Per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando un'aliquota:

- a) del 10 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8;
- b) del 12 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- c) del 15 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale inferiore a 6.

2024-2025	2025-2026 (dal 13/06/2025)
CP6 (Reddito proposto) - CP4 (Reddito di riferimento)	
<p>a) del 10 per cento, ISA pari o superiore a 8;                      b) del 12 per cento, ISA pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;                      c) del 15 per cento, ISA inferiore a 6.</p> <p>Non ci sono limitazioni.</p>	<p>Nei limiti di un'eccedenza non superiore a 85.000 euro</p> <p>a) del 10 per cento, ISA pari o superiore a 8;                      b) del 12 per cento, ISA pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;                      c) del 15 per cento, ISA inferiore a 6.</p> <p>Oltre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- soggetti Ires 24%</li> <li>- Soggetti Irpef 43%</li> </ul>

- Qualora l'importo di colonna 3 sia superiore ad 85.000 euro, nella casella «**Comma 1-bis**» va indicato:
- il **codice 1**, dai contribuenti che, avendo esercitato l'adesione al concordato preventivo biennale per il biennio 2025-2026, a decorrere dal 13 giugno 2025, data di entrata in vigore del d.lgs. 12 giugno 2025, n. 81, applicano le disposizioni previste dall'art. 20-bis, comma 1-bis, del decreto CPB. In tal caso, le aliquote dell'imposta sostitutiva, di cui al comma 1 dell'art. 20-bis del decreto CPB, si applicano nei limiti dell'imponibile di colonna 3 non superiore a 85.000 euro e l'eccedenza è assoggettata all'imposta sostitutiva nella misura prevista dall'art. 77 del TUIR, ossia del 24 per cento (oppure del 20 per cento in caso di applicazione dell'agevolazione c.d. "IRES premiale"). In caso di società in trasparenza fiscale (art. 115 o 116 del TUIR) o di trust trasparenti l'eccedenza superiore a 85.000 euro è attribuita ai soci o beneficiari che determineranno l'imposta sostitutiva applicando l'aliquota prevista dall'art. 11, comma 1, lettera c), del TUIR, ossia del 43 per cento, per i soci o beneficiari assoggettati all'IRPEF e l'aliquota prevista dall'art. 77 del TUIR, ossia del 24 per cento, per i soci o beneficiari assoggettati all'IRES;
  - il **codice 2**, dai contribuenti che hanno esercitato l'adesione al concordato preventivo biennale per il biennio 2025-2026 in data anteriore al 13 giugno 2025, o che l'hanno esercitata per il biennio 2024 – 2025, per i quali non si applicano le disposizioni previste dal comma 1-bis del citato art. 20-bis. In tal caso le aliquote dell'imposta sostitutiva, di cui al comma 1 dell'art. 20-bis, si applicano sul totale imponibile di colonna 3.

Biennio 2024-2025 o sotto soglia:

CP06 100.000 €

CP04 50.000 €

VOTO ISA 9

$$100.000 \text{ (CP6)} - 50.000 \text{ (CP4)} = 50.000$$

$$50.000 * 10\% = 5.000$$

	Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile		
CP1 Impresa	1 <b>100.000</b> ,00	2 <b>50.000</b> ,00	3 <b>50.000</b> ,00	4 <b>10</b> %	6
	Aliquota	IRES premiale non spettante	Imposta	4A	Comma 1-bis
			5 <b>5.000</b> ,00		

Biennio 2025/2026:

CP06 200.000 €

CP04 100.000 €

VOTO ISA 9

$$200.000 \text{ (CP6)} - 100.000 \text{ (CP4)} = 100.000$$

$$85.000 * 10\% = 8.500$$

$$15.000 * 24\% = 3.600$$

	Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile		
CP1 Impresa	1 <b>200.000</b> ,00	2 <b>100.000</b> ,00	3 <b>100.000</b> ,00	4 <b>10</b> %	6
	Aliquota	IRES premiale non spettante	Imposta	4A	Comma 1-bis
			5 <b>12.100</b> ,00		

Biennio 2024-2025 + sopra  
soglia ante 13/06/25:

CP06 200.000 €

CP04 100.000 €

VOTO ISA 9

$$200.000 \text{ (CP6)} - 100.000 \text{ (CP4)} = 100.000$$

$$100.000 * 10\% = 10.000$$

	Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile
<b>CP1</b> Impresa	1 <b>200.000</b> ,00	2 <b>100.000</b> ,00	3 <b>100.000</b> ,00
	Aliquota	IRES premiale non spettante	Imposta
	4 <b>10%</b>	4A ,00	5 <b>10.000</b> ,00
			6 <b>2</b>

Qualora la società dichiarante abbia optato per la trasparenza fiscale, ai sensi degli artt. 115 e 116 del TUIR oppure in caso di trust trasparente, vanno compilate tutte le colonne da 1 a 5 (esclusa la colonna 4A) e l'importo dell'imposta sostitutiva non va indicata nel quadro RX in quanto è versato pro quota dai singoli soci o dai beneficiari.

Qualora la società dichiarante partecipi in qualità di socio ad una società fiscalmente trasparente, di cui agli artt. 5 o 115 del TUIR, o ad un trust trasparente che ha aderito alla proposta di CPB e che ha optato per il regime dell'imposta sostitutiva, nei **rigli** da **CP3 a CP5** vanno indicati in **colonna 1** il codice fiscale della società trasparente partecipata o del trust trasparente e in **colonna 2** l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta dalla società dichiarante socia, ai sensi dell'art. 20-bis, comma 1, del decreto CPB.

Qualora la società trasparente partecipata o il trust trasparente si trovi nella situazione descritta con il codice 1 di cui alla casella "Comma 1-bis" l'imponibile, di cui al citato art. 20-bis del decreto CPB, conseguito dalla società trasparente partecipata o dal trust trasparente che eccede l'importo di 85.000 euro imputato pro quota ai soci o beneficiari va indicato in **colonna 3** e l'imposta sostitutiva dovuta su detta quota di eccedenza, determinata applicando all'importo di colonna 3 l'aliquota del 24 per cento (oppure del 20 per cento in caso di "IRES premiale") va indicata in **colonna 5**. La colonna 5 non va, invece, compilata se il soggetto dichiarante è in regime di trasparenza fiscale e l'imponibile di cui a colonna 3 è imputato pro quota ai soci/beneficiari.

<p>Biennio 2024-2025 o sotto soglia: CP06 100.000 € CP04 50.000 € VOTO ISA 9</p>	<p>100.000 (CP6) - 50.000 (CP4) = 50.000 50.000 * 10% = 5.000</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Reddito concordato</th> <th>Reddito ante CPB rettificato</th> <th>Imponibile</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>CP1 Impresa</td> <td>1 <b>100.000</b>,00</td> <td>2 <b>50.000</b>,00</td> <td>3 <b>50.000</b>,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Aliquota</td> <td>IRES premiale non spettante</td> <td>Imposta</td> </tr> <tr> <td></td> <td>4 <b>10</b> %</td> <td>4A ,00</td> <td>5 <b>5.000</b>,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td>Comma 1-bis 6</td> </tr> </tbody> </table>		Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile	CP1 Impresa	1 <b>100.000</b> ,00	2 <b>50.000</b> ,00	3 <b>50.000</b> ,00		Aliquota	IRES premiale non spettante	Imposta		4 <b>10</b> %	4A ,00	5 <b>5.000</b> ,00				Comma 1-bis 6
	Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile																		
CP1 Impresa	1 <b>100.000</b> ,00	2 <b>50.000</b> ,00	3 <b>50.000</b> ,00																		
	Aliquota	IRES premiale non spettante	Imposta																		
	4 <b>10</b> %	4A ,00	5 <b>5.000</b> ,00																		
			Comma 1-bis 6																		
<p>Socio SRL 50 %</p>	<table border="1"> <tbody> <tr> <td>CP3 Trasparenza fiscale</td> <td>Codice fiscale</td> <td>Imposta art. 20-bis comma 1</td> <td>Imponibile art. 20-bis comma 1-bis</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1 <b>01234567890</b></td> <td>2 <b>2.500</b>,00</td> <td>3 ,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>IRES premiale non spettante</td> <td>Imposta art. 20-bis comma 1-bis</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>4 ,00</td> <td>5 ,00</td> </tr> </tbody> </table>	CP3 Trasparenza fiscale	Codice fiscale	Imposta art. 20-bis comma 1	Imponibile art. 20-bis comma 1-bis		1 <b>01234567890</b>	2 <b>2.500</b> ,00	3 ,00			IRES premiale non spettante	Imposta art. 20-bis comma 1-bis			4 ,00	5 ,00				
CP3 Trasparenza fiscale	Codice fiscale	Imposta art. 20-bis comma 1	Imponibile art. 20-bis comma 1-bis																		
	1 <b>01234567890</b>	2 <b>2.500</b> ,00	3 ,00																		
		IRES premiale non spettante	Imposta art. 20-bis comma 1-bis																		
		4 ,00	5 ,00																		

Biennio 2025/2026:  
CP06 200.000 €  
CP04 100.000 €  
VOTO ISA 9

$$200.000 \text{ (CP6)} - 100.000 \text{ (CP4)} = 100.000$$

$$85.000 * 10\% = 8.500$$

$$15.000 * 24\% = 3.600$$

		Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile
<b>CP1</b> Impresa		<sup>1</sup> <b>200.000,00</b>	<sup>2</sup> <b>100.000,00</b>	<sup>3</sup> <b>100.000,00</b>
		Aliquota	IRES premiale non spettante	Imposta
		<sup>4</sup> <b>10 %</b>	<sup>4A</sup> ,00	<sup>5</sup> <b>12.100,00</b>
				Comma 1-bis
				<sup>6</sup> <b>1</b>
<b>Socio SRL 50 %</b>				
	Codice fiscale	<sup>1</sup> <b>01234567890</b>	Imposta art. 20-bis comma 1	Imponibile art. 20-bis comma 1-bis
<b>CP3</b> Trasparenza fiscale			<sup>2</sup> <b>4.250,00</b>	<sup>3</sup> <b>1.800,00</b>
			IRES premiale non spettante	Imposta art. 20-bis comma 1-bis
			<sup>4</sup> ,00	<sup>5</sup> ,00
			<sup>4</sup> ,00	<sup>5</sup> ,00

## Componenti "non concordabili"

a) plusvalenze realizzate di cui agli articoli 58, 86 e 87 e sopravvenienze attive di cui all'articolo 88, nonché minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite su crediti di cui all'articolo 101 del predetto testo unico delle imposte sui redditi;

b) utili o perdite derivanti da partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del citato testo unico, o in un Gruppo europeo di interesse economico GEIE di cui all'[articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240](#), o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di cui all'articolo 115 ovvero all'articolo 116 del citato testo unico, o utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1 del citato testo unico. Ai fini dell'individuazione di questi ultimi, vale quanto disposto agli articoli 59 e 89 del medesimo testo unico;

b-bis) ***((maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'[articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216.](#)) ((4))***

<b>CP6</b> Variazioni art. 16, comma 1, lett. a), b) e b-bis)	Plusvalenze	1	,00	Sopravv. attive	2	,00	(di cui	Redditi IRES premiale	2A	,00	)	Redditi da partecipazione	3	,00
				Utili distribuiti	4	,00		Minusvalenze	5	,00		Sopravv. passive	6	,00
				Perdite su crediti	7	,00		Perdite da partecipazione	8	,00		Maggioraz. costo del lavoro	9	,00
				Reddito concordato	1	,00		Variazioni	2	,00		Reddito minimo	3	,00
				Soglia CPB	4	,00		Reddito concordato rettificato	5	,00		Perdita non compensata	6	,00
<b>CP7</b> Reddito d'impresa														

<b>Determinazione reddito (dal biennio 2025/2026)</b>	<b>Elaborazione proposta (dal biennio 2025/2026)</b>
<p>REDDITO CONCORDATO (P06 o P07)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ PLUSVALENZE</li> <li>+ SOPRAVVENIENZE ATTIVE</li> <li>+ UTILI DA PARTECIPAZIONE</li> <li>+ DIVIDENDI</li>   <li>- MINUSVALENZE</li> <li>- SOPRAVVENIENZE PASSIVE</li> <li>- PERDITE DA PARTECIPAZIONE</li> <li>- MAGGIORAZIONE COSTO DEL LAVORO</li> </ul>	<p>REDDITO D'IMPRESA (P04)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- PLUSVALENZE</li> <li>- SOPRAVVENIENZE ATTIVE</li> <li>- UTILI DA PARTECIPAZIONE</li> <li>- DIVIDENDI</li>   <li>+ MINUSVALENZE</li> <li>+ SOPRAVVENIENZE PASSIVE</li> <li>+ PERDITE DA PARTECIPAZIONE</li> <li>+ MAGGIORAZIONE COSTO DEL LAVORO</li> </ul>

**CPB**

**Componenti “non concordabili” – principi cardine**

**RILEVANZA FISCALE**

*“sono rilevanti per l’applicazione del CPB nella misura in cui hanno concorso alla determinazione del reddito d’impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi o del valore della produzione netta ai fini IRAP” (Circolare n. 9/E/2025)*

**TASSATIVE**

*“va rilevato – come già sottolineato nelle risposte alle FAQ n. 12 dell’8 ottobre 2024 e n. 10 del 25 ottobre 2024 pubblicate sul sito istituzionale dell’Agenzia – che le variazioni (in aumento e in diminuzione) indicate nel citato articolo 16, che possono essere apportate al reddito concordato, “sono tassative” (così, in particolare, la FAQ n. 10 del 25 ottobre 2024).*

CPB

Componenti "non concordabili" - esempi

FATTISPECIE	RIFERIMENTO ARTICOLO 16
Rinuncia del credito socio per finanziamenti infruttiferi a favore della società	No
<p><i>"La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero" (art. 88, comma 4-bis, TUIR)</i></p>	

CPB

Componenti "non concordabili" - esempi

FATTISPECIE	RIFERIMENTO ARTICOLO 16
Indennizzo incassato a seguito di accordo transattivo	Sì, nel periodo d'imposta incasso.

*"Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi." (art. 88, comma 1, TUIR)*

CPB

*Componenti "non concordabili" - esempi*

<b>FATTISPECIE</b>	<b>RIFERIMENTO ARTICOLO 16</b>
Contributo in conto interessi	Sì, periodo d'imposta di compenetra (certo determinato o determinabile)
<p><i>"h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge."</i> (art. 85, comma 1, lettera h) TUIR)</p>	

## CPB Acconti

	Storico	Previsionale
<b>Primo anno</b>	Acconti su imposta relativa al periodo precedente + maggiorazione 10% (3% per IRAP) su reddito incrementale (VA per IRAP)	La seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie
<b>Secondo anno (con rinnovo)</b>	Acconti su imposta relativa al periodo precedente, considerando imposta "concordata" (senza maggiorazioni)	Acconti su imposta relativa al periodo d'imposta in corso
<b>Secondo anno (senza rinnovo)</b>	Acconti su imposta relativa al periodo precedente, considerando imposta "concordata" (senza maggiorazioni)	Acconti su imposta relativa al periodo d'imposta in corso

b-quinquies) ***((il contribuente che dichiara individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e l'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del citato testo unico, ovvero la società tra professionisti di cui all'[articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183](#), ovvero la società tra avvocati di cui all'[articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247](#), cui partecipa, non determinano il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce il socio o l'associato;)) ((4))***

b-sexies) ***((l'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c) del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986](#), ovvero la società tra professionisti di cui all'[articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183](#), ovvero la società tra avvocati di cui all'[articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247](#) e uno dei soci o degli associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del suddetto testo unico delle imposte sui redditi non determinano il reddito sulla base dell'adesione proposta di concordato nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce l'associazione o la società partecipata.)) ((4))***

<b>Lato professionista</b>	<b>Lato associazione o STP</b>
<p>L'associazione professionale, la STP o la società fra avvocati, per il medesimo periodo d'imposta, non ha determinato il reddito sulla base del CPB</p>	<p>Uno dei soci o degli associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 54, comma 1, del TUIR non hanno determinato il reddito sulla base dell'adesione proposta di concordato</p>

<b>Risposta n. 45 del 2026</b>	<b>Risposta n. 100 del 2026</b>
<p>La causa di cessazione trova applicazione esclusivamente quando le due attività esercitate hanno profili di collegamento.</p>	<p>Il disallineamento dei bienni di adesione (2024-2025 socio, 2025-2026 associazione professione) non costituisce causa di esclusione, fermo restando che il mancato rinnovo per il successivo biennio 2026-2027 da parte del socio costituirà causa di cessazione per l'associazione professionale.</p>

LAVORATORE AUTONOMO	SI	SI	NO CESSATO	NO DECADUTO
STP	SI	NO ISA NON APPROVATI	SI	SI
	OK	OK	KO	KO

FATTISPECIE	NOTE
Il contribuente modifica l'attività (ISA diverso) svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso	Irrilevante cambio ISA dovuto esclusivamente ad ATECO 2025
Cessazione attività	Rilevante momento cessazione partita iva
Il contribuente aderisce al regime forfetario	A seguito di comportamento concludente
La società o l'ente risulta interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento	Equiparazione fra conferimento e cessione di azienda rileva esclusivamente per le società
La società o l'associazione di cui all'articolo 5 del TUIR è interessata da modifiche della compagine sociale che ne aumentano il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato	Rileva solo in caso di incremento in termini assoluti del numero di soci o associati

FATTISPECIE	NOTE
<p>Il contribuente dichiara ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi indici sintetici di affidabilità fiscale maggiorato del 50 per cento</p>	

- ✓ Proroga al 31/10/2026, ovvero entro ultimo giorno del decimo mese successivo alla conclusione del periodo d'imposta, del termine di adesione solo per biennio 2026/2027
- ✓ Introduzione della maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria spettanti ai sensi dell'articolo 1, commi da 427 a 436, della legge 30 dicembre 2025, n. 199 fra le componenti non concordabili (non sembra esserci regime transitorio)
- ✓ Estensione ai contribuenti meno virtuosi del meccanismo di calibrazione delle proposte di concordato prevedendo che :
  - «c-bis. del 30 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta i contribuenti presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
  - c-ter. del 35 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta i contribuenti presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 1 ma inferiore a 6.»

“Per il biennio 2026-2027 il termine per aderire alla proposta di concordato, di cui all'[articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13](#), è differito al 31 ottobre 2026 ovvero all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.”

Adesione biennio 2026-2027 disciplinata dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 27 febbraio 2026.

Invio telematico del “Modello CPB 2026/2027:



## Doppia Scelta

- ➔ **invio congiunto al modello ISA** (relativo al periodo d'imposta 2025), in allegato alla dichiarazione dei redditi (modello REDDITI 2026)
- ➔ **invio autonomo**, unicamente con il frontespizio del modello REDDITI 2026, con compilazione della casella “Comunicazione CPB” con il codice 1 (“Adesione”).



## Opzione espressa

Per entrambe le modalità di adesione è necessario, tramite il software fornito dall'Agenzia:

- ➔ accedere alla sezione "Compila" e selezionare il "modello ISA-CPB"
- ➔ inserire tutti i dati richiesti (ISA e CPB) e confermare l'adesione alla proposta selezionando la casella "Accettazione".

### Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva righe 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. 2025 e il p.i. 2026 in assenza di una proposta di concordato in essere per il biennio 2024-2025 e firma delle dichiarazioni sostitutive P02 e P03

FIRMA



**Opzione vincolante**

Se barro per errore la casella “**Accettazione proposta CPB**” sono vincolato a dichiarare il reddito concordato?

**L’efficacia del CPB viene meno solo al verificarsi di una delle cause di cessazione (art. 21) o decadenza (art. 22) ovvero in presenza di circostanze eccezionali (art. 19).**



**Dubbio**

Se accetto la proposta in assenza dei requisiti di cui all'articolo 10?

**Seguendo l'interpretazione letterale l'adesione dovrebbe rivelarsi inefficace.**



## Revoca solo autonoma

La revoca dell'adesione ad una proposta CPB, precedentemente accettata per il biennio 2025-2026, deve avvenire per via telematica, entro gli stessi termini previsti per l'adesione, compilando i seguenti campi del "Modello CPB 2025/2026":

- "Codice ISA";
- "Codice attività";
- "Tipologia di reddito (1 = impresa; 2 = lavoro autonomo)".

Codice ISA	
Codice attività	
Tipologia di reddito (1 = impresa; 2 lavoro autonomo)	

## Decreto Legislativo n. 81 del 2025

Modalità di revoca

  
**Revoca inefficace**

La revoca esercitata unitamente congiuntamente all'invio del modello ISA è efficace? Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prevede espressamente che la revoca deve avvenire in modalità autonoma.

4.2 La revoca di cui al precedente punto 4.1 può essere effettuata **esclusivamente con modalità autonoma** per via telematica congiuntamente al frontespizio dei *modelli REDDITI 2025*. In tal caso nel frontespizio dei *modelli*



## Un biennio alla volta

*Posso aderire al CPB 2026/2027 se ho accettato la proposta per il biennio 2025/2026?*

“Si ricorda che l'accettazione della proposta è possibile in assenza di una proposta di concordato accettata dal contribuente per il biennio 2024/2025” (Istruzioni CPB 2025/2026)”

Il modello CPB è utilizzato dai soggetti che applicano gli ISA e che intendono aderire alla proposta di concordato. Il modello CPB deve essere utilizzato in assenza di una proposta di concordato in essere per il biennio 2025-2026.

Unica eccezione: il contribuente è immediatamente cessato con decorrenza dal 2025.

## DM 11/05/2026 – Metodologia

a) eventi calamitosi per i quali e' stato dichiarato lo stato di emergenza, ai sensi degli articoli 7, comma 1, lettera c), e 24, comma 1, del decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1;

b) altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:

1. danni ai locali destinati all'attivita' d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non piu' idonei all'uso;

2. danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;

3. l'impossibilita' di accedere ai locali di esercizio dell'attivita';

4. la sospensione dell'attivita', laddove l'unico o principale cliente sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attivita';

c) liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;

d) cessione in affitto dell'unica azienda;

e) sospensione dell'attivita' ai fini amministrativi, dandone comunicazione alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura;

f) sospensione dell'esercizio della professione, dandone comunicazione all'ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza;

g) impatti economici negativi correlati ai conflitti armati e alla situazione geopolitica nell'area mediorientale comprovati dall'incremento nell'anno dell'indice dei prezzi superiore al 5 per cento.

## Condizioni di accesso

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

a) eventi calamitosi per i quali e' stato dichiarato lo stato di emergenza, ai sensi degli articoli 7, comma 1, lettera c), e 24, comma 1, del decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1;

b) altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:

1. danni ai locali destinati all'attivita' d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non piu' idonei all'uso;

2. danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;

3. l'impossibilita' di accedere ai locali di esercizio dell'attivita';

4. la sospensione dell'attivita', laddove l'unico o principale cliente sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attivita';

c) liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;

d) cessione in affitto dell'unica azienda;

e) sospensione dell'attivita' ai fini amministrativi, dandone comunicazione alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura;

f) sospensione dell'esercizio della professione, dandone comunicazione all'ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza;

g) impatti economici negativi correlati ai conflitti armati e alla situazione geopolitica nell'area mediorientale comprovati dall'incremento nell'anno dell'indice dei prezzi superiore al 5 per cento.

verificatesi nel periodo d'imposta  
in corso al 31 dicembre 2026

## **Nuove adesioni**

Le ulteriori componenti ISA rilevano ai fini della proposta e dell'imposta sostitutiva.

## **Rinnovo**

Le ulteriori componenti ISA non rilevano ai fini della proposta e dell'imposta sostitutiva in quanti gli ISA hanno valori statistici.

# Regime premiale e accertamenti "ISA"

Premialità	Punteggio
<p>Esonero visto di conformità:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 70.000 € annui IVA, maturati nell'annualità successiva a quella oggetto di dichiarazione;</li> <li>- 50.000 € annui imposte dirette e IRAP, maturati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione;</li> <li>- 70.000 € credito IVA infrannuale, maturato nei primi tre trimestri del secondo anno di imposta successivo;</li> </ul>	<p>9 puntuale o 9 media semplice biennio</p>
<p>Esonero visto di conformità:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 50.000 € annui relativi all'IVA maturati nell'annualità successiva a quella oggetto di dichiarazione;</li> <li>- 20.000 € annui relativi alle imposte dirette e all'IRAP, maturati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione.</li> <li>- 50.000 € credito IVA infrannuale, maturato nei primi tre trimestri del secondo anno di imposta successivo</li> </ul>	<p>inferiore a 9 ma almeno pari a 8 o 8,5 media semplice biennio</p>

Premialità	Punteggio
<p>Esonero visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sulla richiesta di rimborso del credito IVA, maturato per l’anno di imposta successivo a quello oggetto di dichiarazione, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui;</li> <li>– sulla richiesta di rimborso del credito IVA infrannuale maturato nei primi tre trimestri del secondo anno di imposta successivo, nei limiti di 70.000 euro annui;</li> </ul>	<p>9 puntuale o 9 media semplice biennio</p>
<p>Esonero visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– sulla richiesta di rimborso del credito IVA, maturato per l’anno di imposta successivo a quello oggetto di dichiarazione, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui;</li> <li>– sulla richiesta di rimborso del credito IVA infrannuale maturato nei primi tre trimestri del secondo anno di imposta successivo, nei limiti di 50.000 euro annui;</li> </ul>	<p>inferiore a 9 ma almeno pari a 8 o 8,5 media semplice biennio</p>

<b>Premialità</b>	<b>Punteggio</b>
Esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724	9 puntuale o 9 media semplice biennio
Esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633	8,5 puntuale o 9 media semplice biennio
I termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'articolo 57, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, sono ridotti di un anno, con riferimento al periodo d'imposta oggetto di dichiarazione.	8 puntuale
Esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38, del d.P.R. n. 600 del 1973, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato	9 puntuale o 9 media semplice biennio

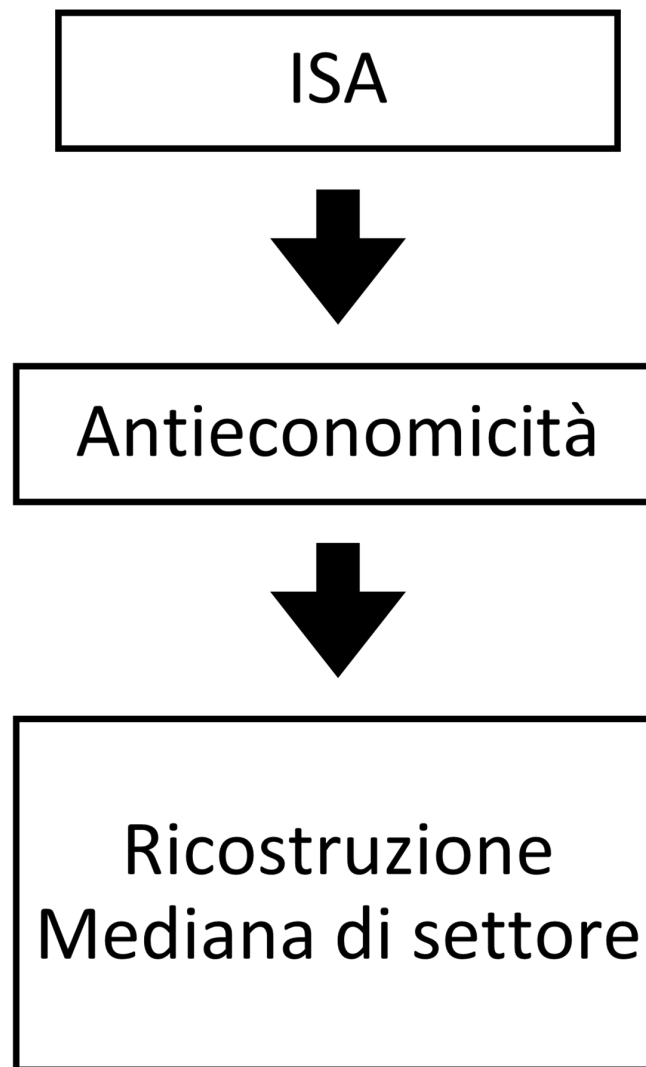
### ***5. Ulteriori condizioni per l'accesso ai benefici premiali***

I contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo, accedono ai benefici premiali di cui ai precedenti punti se:

- applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi *ISA*, laddove previsti;
- il punteggio attribuito a seguito dell'applicazione di ognuno di tali *ISA*, anche sulla base di più periodi d'imposta, è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso.

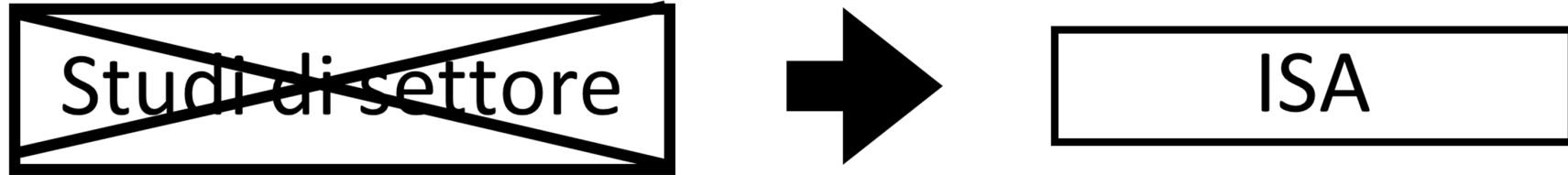
## ***6. Individuazione dei livelli di affidabilità per la definizione di specifiche strategie di controllo***

Ai fini della definizione delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, previste dal comma 14, dell'articolo 9-*bis* del *decreto*, l'Agenzia delle entrate tiene conto di un livello di affidabilità minore o uguale a 6.



## ***6. Individuazione dei livelli di affidabilità per la definizione di specifiche strategie di controllo***

Ai fini della definizione delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, previste dal comma 14, dell'articolo 9-*bis* del *decreto*, l'Agenzia delle entrate tiene conto di un livello di affidabilità minore o uguale a 6.



**Articolo 9-bis, comma 18, dl 50 del 2017:**

“Le disposizioni normative e regolamentari relative all'elaborazione e all'applicazione dei parametri previsti dall'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e degli studi di settore previsti dagli articoli 62-bis e 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, cessano di produrre effetti nei confronti dei soggetti interessati agli stessi, con riferimento ai periodi d'imposta in cui si applicano gli indici.

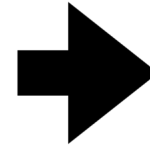


Studi di settore

**Articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331:**

“Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto”.

~~Studi di settore~~

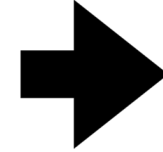


BOCCIATI

**Cass. n. 17646 del 06/08/2014:**

“La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da ,attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente”.

~~Media e Mediana~~



BOCCIATE

- Nel contesto dell'accertamento analitico-induttivo la differenza rilevata nel ricarico può essere utilizzata, quale unico elemento indiziario, quando la divergenza raggiunge livelli di abnormità e irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità (Cass. n. 20060 del 2014)
- In assenza di tale condizione incombe sull'Amministrazione finanziaria dimostrare l'inattendibilità della contabilità per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, fornendo elementi concorrenti. Le medie di settore, infatti, "non costituiscono un fatto noto, storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare, ma soltanto il risultato di un'estrapolazione statistica" (Cass. n. 17804 del 2012)

- L'Ufficio seleziona il contribuente sulla base di indici di affidabilità fiscale meno lusinghieri (punteggi ISA inferiori a 6.

dell'articolo 9-bis D.L. 50/20217: "L'Agenzia delle entrate e il Corpo della guardia di finanza, nel definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall'applicazione degli indici nonché delle informazioni presenti nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605<sup>1</sup>.

Più nello specifico, l'esame della dichiarazione dei redditi presentata in data 10/11/2023, in riferimento **all'anno d'imposta 2022**, evidenzia:

1. la compilazione del modello ISA **CG36U** con indice sintetico (codice telematico IIISAAFF) **pari a 3,07**;
2. la presenza degli "ulteriori componenti positivi di cui al comma 9 del medesimo articolo 9-bis del citato decreto risultati pari a € 26.264,00 (codice telematico IIISAAVM)".

- L'Ufficio evidenzia le differenze di ricarico e marginalità rispetto ai soggetti virtuosi (ISA pari o supero a 8)

1. un **ricarico** pari a **50,24%**, inferiore di 86,28 punti percentuali rispetto alla mediana regionale dei soggetti virtuosi risultata **pari a 136,52%**;
  2. un **"food/cost"**<sup>2</sup> pari a **66,42%** superiore di 24,34 punti percentuali rispetto alla mediana regionale dei soggetti virtuosi (pari a **42,08%**) e di 36,42 percentuali superiore alla metodologia di controllo prevista per l'attività esercitata (30%);
  3. *i seguenti indicatori di affidabilità:*
    - IIE00101 Ricavi per addetto punteggio 4,42
    - IIE00201 Valore aggiunto per addetto punteggio 1,00
    - IIE00301 Reddito per addetto punteggio 1,00
    - IIE00401 Durata e Decumulo delle scorte punteggio 10,00
  4. una redditività media del triennio 2021/2023 pari **10,56** (vedi tabella I);
  5. dei redditi del titolare nel triennio 2021/2023 che, rapportato alle spese minime di sopravvivenza pari a € 19.644 per l'anno 2022 (tabella II), evidenziano una situazione di non congruità (vedi descrizione paragrafo 1)
- ...

- Chi sono i soggetti "virtuosi"?

<sup>4</sup> **Ai fini dell'analisi**, sono stati definiti contribuenti "virtuosi" tutti i soggetti che presentano contemporaneamente le seguenti caratteristiche:

- Competenza nell'ambito della Regione Abruzzo;
- Punteggio ISA (reddito d'impresa):  $\geq 8$ ;
- ISA con cause di esclusione ISA = NO (condizione per l'esclusione dei soggetti in relazione ai quali, pur in presenza di un punteggio  $\geq 8$ , viene evidenziata una causa di esclusione ISA. L'anomalia generata dalle informazioni disponibili nelle banche dati utilizzate, può essere causata, ad esempio, dall'utilizzo del Modello ISA relativo all'annualità precedente per la prima parte del periodo di un anno d'imposta caratterizzato da operazioni straordinarie);
- ISA con ricavi o compensi tra euro 5.164.569 e euro 7.500.000 = NO;
- Comunicazioni anomalia da ISA (p.i. 2022) = non presenti oppure presenti, ma alle quali è seguito un adeguamento da parte del contribuente;
- Ricarico %:  $> 0$  (condizione per l'esclusione dei soggetti con dato anomalo);
- Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità = 0 (condizione per l'esclusione dei soggetti la cui virtuosità risulta indotta dall'esito del Modello ISA).

- L'Ufficio arriva alle conclusioni...

Risultando gli elementi sopra descritti sintomatici di **corrispettivi (ricavi) non correttamente dichiarati**, quest'Ufficio quantifica gli stessi in € **168.070,83** in virtù del disposto di cui all'art. 39 comma 1 lett. d) DPR 600/72, dall'art. 54, secondo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 62-sexsies D.L. 331/93 "Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta".

Secondo la stessa logica degli studi di settore

- ... procede alla ricostruzione del reddito utilizzando il ricarico "mediano" di settore

Come indicato al punto 1 precedente, il confronto tra i ricavi dichiarati nell'anno 2022 e il costo del venduto (E.I. + acquisti - R.F.) del medesimo anno ha determinato un ricarico applicato pari al **50,23%**, inferiore alla percentuale di ricarico mediano regionale dei **soggetti virtuosi**<sup>4</sup> (136,52%) e un valore del *food cost* pari a **66,42%**, superiore a quella dei soggetti virtuosi (42,08) e di quella prevista dalla metodologia di controllo relativa ai ristoranti (30%).

Tali fatti evidenziano delle anomalie in ragione di un'omessa contabilizzazione di corrispettivi (ricavi).

Più nello specifico, la ditta individuale presenta:

- **Ricavi ricostruiti**, calcolati tramite la seguente formula<sup>5</sup>, ammontanti a € 168.070,83:

*[Costo del venduto ISA + (Costo del venduto ISA \* Mediana/100)];*

COSTO DEL VENDUTO ISA (F08 -F09+F10)	71.060,00 €
MEDIANA DI SETTORE	136,5%
<b>RICAVI RICOSTRUITI</b>	<b>168.070,83 €</b>

- ... e a conferma della propria contestazione utilizza i dati medi ISTAT

Nel 2021 dichiara un reddito pari a € 7.357,00 e nel 2023 a € 10.994,00. La media dei redditi dichiarati, nel periodo 2021-2023 risulta pertanto pari a € 8.898,33.

Il coniuge [REDACTED] che risulta avere a carico due figli, il cui reddito di € 28.491,00 è riconducibile alla prestazione di lavoratore dipendente presso altra società e all'erogazione dell'indennità INPS. Di fatto, non risulta aver prestato servizio in alcun modo, nel triennio 2021-2023, presso il BAR [REDACTED].

Il reddito dichiarato risulta pertanto sempre inferiore al reddito lordo minimo utile a sostenere la spesa di un nucleo familiare come quello della Sig.ra [REDACTED] rilevato dalle elaborazioni effettuate periodicamente

dall'ISTAT (<https://esploradati.istat.it/>) riportate in tabella (spesa media mensile per famiglie residenti nella regione Abruzzo in funzione al numero di componenti del nucleo):

- ... e le redditività di settore

REDDITO D'IMPRESA DICHIARATO 2022	8.344,00
MAGGIORI RICAVI	61.312,83
<b>REDDITO D'IMPRESA RICOSTRUITO 2022</b>	<b>69.656,83 €</b>

Appare utile rilevare che, a seguito delle rideterminazioni effettuate nel presente atto, la redditività media ricostruita, calcolata secondo la seguente formula

$$\text{Redditività} = [\text{Reddito d'impresa ricostruito (reddito dichiarato + maggiori ricavi ricostruiti)} / \text{Ricavi totali ricostruiti}] * 100$$

nell'anno 2022 risulti pari al 41,44% e nel triennio considerato (2021-2023) pari alla media del **21,27%**, valore che si colloca nel range della redditività regionale riscontrata sulla platea dei soggetti "virtuosi" esercenti l'attività di "ristorazione con somministrazione" compreso tra il **14,20%** e il **24%**.

## PUNTI DEBOLI

- Gli ISA, a differenza degli studi di settore, non costituiscono uno strumento di accertamento. Sotto tale punto di vista valgono le stesse considerazioni espresse dalla maggioritaria giurisprudenza di legittimità quando furono diffusamente bocciati gli accertamenti basati esclusivamente sulle "gravi incongruenze" degli studi di settore (Cass. n. 33794 del 2021);
- La differenza rilevata nel ricarico può essere utilizzata, quale unico elemento indiziario, quando la divergenza raggiunge livelli di abnormità e irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità (Cass. n. 20060 del 2014);
- Ai fini dell'accertamento la mediana di settore viene determinata sulla base dei soli contribuenti "virtuosi", ovvero di coloro che abbiano ottenuto un punteggio ISA pari o superiore ad 8

# Il prospetto del capitale e delle riserve

## **FINALITA'**

- Evidenziare la natura e la rilevanza fiscale delle singole voci che compongono il patrimonio netto, anche al fine di consentire all'Erario di monitorarne la dinamica, sia in capo alla società che ai soci.

## **MODALITA' DI COMPILAZIONE**

- In base alla natura delle componenti del patrimonio netto, vale a dire che è rilevante, ad esempio, se una riserva è formata con utili, piuttosto che con apporti dei soci (riserve di capitale).
- I valori devono essere esposti per "masse", vale a dire che le poste di natura omogenea vanno indicate cumulativamente anche se riportate in righe diversi del prospetto del patrimonio netto di cui alla sezione A del passivo dello stato patrimoniale redatto secondo lo schema di cui all'articolo 2424 c.c.
- Assume rilevanza la data della delibera.

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 SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

**Per quasi tutti i righe sono previste quattro colonne: saldo iniziale, incrementi, decrementi e saldo finale.**

La **citata finalità di monitoraggio** del prospetto in esame si evince anche dalla prevista articolazione temporale in base all'anno di formazione delle riserve di utili. In capo ai percettori soggetti I.R.P.E.F. non imprenditori, infatti, a seconda dell'anno di formazione del dividendo, consegue una tassazione differente. Dal 1° gennaio 2018, tuttavia, fatta salva la disciplina transitoria introdotta con la L. 205/2017 in caso di delibere assunte entro il 31 dicembre 2022, il regime di tassazione dei dividendi è uniforme: ritenuta a titolo di imposta pari al 26% calcolato sull'intero importo percepito.

Attenzione:

- Interpello n. 454/2022.
- Principio di diritto n. 3/2022.

Il **rigo RS130** è dedicato alle movimentazioni del capitale sociale intervenute nel periodo di imposta ed alla sua articolazione nel caso accolga al suo interno componenti di utili e/o di riserve in sospensione di imposta. Dev'essere indicato l'importo sottoscritto, anche se non versato.

### Attenzione

- la presunzione di cui all'art. 46, co. 6, TUIR: si applica anche alle riduzioni di capitale.
- l'art. 13, co. 4, della L. 342/2000 prevede che "le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione, abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve".

Il rigo **RS131** accoglie le riserve di capitale, quali ad esempio i versamenti di natura patrimoniale effettuati dai soci al di fuori del capitale (versamenti a fondo perduto, in conto futuro aumento di capitale, ecc.), nonché, le riserve conseguenti alla rinuncia dei soci a finanziamenti precedentemente effettuati in favore della società. Trova collocazione in tale rigo anche la riserva da sovrapprezzo.

- Nel rigo RS132 sono riportate le riserve formatesi prima della trasformazione della società da società di persone in società di capitali. Tali riserve hanno già scontato la tassazione in capo ai soci secondo il principio di trasparenza di cui all'articolo 5 del TUIR, pertanto in caso di distribuzione, da evidenziare nella colonna 3, non costituiscono reddito in capo ai soci percettori.
- Il rigo RS133 accoglie le riserve formatesi con utili prodotti durante l'applicazione del regime opzionale di tassazione per trasparenza ai sensi dell'articolo 115 (partecipazione di soli soggetti I.R.E.S.) e 116 del TUIR (società a ristretta base proprietaria partecipate solo da persone fisiche).

**Attenzione: salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione; tale presunzione si applica anche se gli utili e le riserve sono distribuiti in periodi diversi da quelli in cui è efficace l'opzione.**

In caso di distribuzione nessuna tassazione in capo ai soci.

## Riserve di utili: **rigi da RS134 a RS136B**

- Il saldo iniziale del rigo RS134 è deputato all'indicazione delle riserve di utili risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello della dichiarazione. La colonna 2 riporta l'incremento delle riserve in parola per effetto della destinazione dell'utile dell'esercizio precedente. Nella colonna successiva si riporta la diminuzione di tali riserve sia in ipotesi di distribuzione ai soci, che per imputazione delle stesse a capitale; in tal caso l'importo va indicato anche in colonna 6 del rigo RS130. Vanno, altresì, riportate in colonna 3 gli utilizzi delle riserve di utili per la copertura delle perdite di esercizio. L'ultima colonna riporta la somma algebrica delle prime tre e deve corrispondere con le riserve di utili che emergono dal bilancio di esercizio di riferimento della dichiarazione.

- I righi da RS135 a RS136 riportano l'articolazione temporale delle riserve di utili in base al periodo di formazione. Ciò è funzionale all'esigenza dell'Agenzia delle Entrate di verificare il rispetto della presunzione di cui all'articolo 47 della quale abbiamo detto in precedenza, nonché consegue al fatto che la tassazione in capo al socio percettore persona fisica è differente a seconda dell'anno di maturazione degli utili.

**Le riserve di rivalutazione effettuata solo ai fini civilistici rappresentano riserve di utili (circolare Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 11, prg. 4).**

## **MONITORAGGIO PRESUNZIONE ART. 47, CO. 6, TUIR**

- L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 26 del 16 giugno 2004, ha precisato che la presunzione di cui all'articolo 47 del T.U.I.R. relativa all'ordine di distribuzione delle riserve si applica solo nel caso le riserve di utili siano liberamente distribuibili. Ad esempio, nel caso in cui l'unica riserva di utili sia la riserva legale oggetto del vincolo di cui all'articolo 2430 c.c., la presunzione non si applica.

**TASSAZIONE SOCI NON IMPRENDITORI PARTECIPAZIONI QUALIFICATE**

	ANNO DI MATURAZIONE DELL'UTILE	IMPORTO IMPONIBILE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE
1	Sino all'esercizio in corso al 31/12/2007	40%
2	Dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e sino a quello in corso al 31/12/2016	49,72%
3	Esercizio in corso al 31/12/2017	58,14%

Il rigo RS141 è destinato all'indicazione del risultato dell'esercizio al quale si riferisce la dichiarazione.

Le prime tre colonne sono destinate all'evidenziazione dell'eventuale utile di esercizio. In particolare:

<b>COLONNA RIGO RS 141</b>	<b>DESTINAZIONE DELL'UTILE</b>
1	Distribuzione
2	A riserva
3	Copertura perdite

La colonna 4 riporta l'importo dell'eventuale perdita dell'esercizio, nonché di quelle degli esercizi precedenti, così come emergono dal bilancio di esercizio di riferimento della dichiarazione dei redditi.

**ESEMPIO**

DATA	DESCRIZIONE	IMPORTO
1/1/2025	Capitale sociale	50.000
	(di cui utili portati a capitale)	(10.000)
	(di cui riserve in sospensione d'imposta)	(20.000)
1/1/2025	Riserve per rinuncia dei soci ai finanziamenti	50.000
30/6/2025	Delibera di aumento del capitale a 100.000 con utilizzo delle riserve di capitale	50.000

**La compilazione del prospetto in parola nel modello SC 2026 è riportata di seguito.**

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
<b>RS130</b>	Capitale sociale	1 50.000,00	2 50.000,00	3 ,00	4 100.000,00
	di cui per utili	5 10.000,00	6 ,00	7 ,00	8 10.000,00
	di cui per riserve in sospensione	9 20.000,00	10 ,00	11 ,00	12 20.000,00
<b>RS131</b>	Riserve di capitale	1 50.000,00	2 ,00	3 50.000,00	4 ,00
<b>RS132</b>	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS133</b>	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS134</b>	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS135</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS136</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS136A</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2017	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS136B</b>	Riserve di utili prodotti fino al 2019	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS137</b>	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS138</b>	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS139</b>	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS140</b>	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
<b>RS141</b>	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
<b>RS142</b>	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

**ESEMPIO**

DATA	DESCRIZIONE	IMPORTO
1/1/2025	Capitale sociale	50.000
	(di cui utili portati a capitale)	(10.000)
	(di cui riserve in sospensione d'imposta)	(20.000)
1/1/2025	Riserve di utili (interamente formate tra il 2008 ed il 2016)	50.000
30/4/205	Destinazione a riserva dell'utile 2024	20.000
30/6/2025	Delibera di aumento del capitale di 10.000 con l'utilizzo dell'utile dell'esercizio 2024	10.000

## ESEMPIO

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 50.000,00	2 10.000,00	3 ,00	4 60.000,00
	di cui per utili	5 10.000,00	6 10.000,00	7 ,00	8 20.000,00
	di cui per riserve in sospensione	9 20.000,00	10 ,00	11 ,00	12 20.000,00
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 50.000,00	2 20.000,00	3 10.000,00	4 60.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 50.000,00		3 ,00	4 50.000,00
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 SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

# Iperammortamento

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

- **Fine dei crediti di imposta Transizione 4.0 e 5.0.**
- Solo per i beni materiali 4.0 il credito di imposta spetta in relazione agli investimenti prenotati entro il 31 dicembre 2025 ed effettuati entro il termine lungo (30 giugno 2026).

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iper-ammortamento*

### **SOGGETTI AMMESSI ED AMBITO TEMPORALE**

Ai fini delle imposte sui redditi (no IRAP), per i soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni strumentali, il costo di acquisizione, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, è maggiorato in relazione agli investimenti agevolabili effettuati dal 1° gennaio 2026 al 30 settembre 2028 (effettuazione ex art. 109 TUIR).

Esclusi:

- professionisti;
- forfettari;
- imprese agricole (no reddito d'impresa).

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### BENI AGEVOLABILI

La maggiorazione è riconosciuta per:

- a. gli investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi compresi, rispettivamente, negli elenchi di cui agli allegati IV e V annessi alla LB 2026 (**aggiornamento elenchi 4.0**), interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- b. gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo anche a distanza compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta (beni agevolabili Transizione 5.0)

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

### **INTERCONNESSIONE**

Ai fini della verifica dell'avvenuta interconnessione è necessario che il bene

- scambi informazioni con sistemi interni (ad esempio: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (ad esempio: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (ad esempio: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
- sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (ad esempio, indirizzo IP).

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### **IPER-AMMORTAMENTO**

Il costo di acquisizione dei predetti beni è maggiorato nella misura del 180 per cento per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 100 per cento per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e nella misura del 50 per cento per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.



~~Per essere agevolabili gli investimenti devono essere effettuati in beni prodotti in uno degli Stati membri dell'UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, vale a dire Islanda, Liechtenstein, Norvegia.~~

### **COSTO AGEVOLABILE**

- Articolo 110, co. 1, lett. b), TUIR.
- In caso di leasing, costo sostenuto dal concedente.

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

### **POSSIBILITÀ DI CUMULO**

E' cumulabile con ulteriori agevolazioni finanziate con risorse nazionali ed europee che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che il sostegno non copra le medesime quote di costo dei singoli investimenti del progetto di innovazione e non porti al superamento del costo sostenuto.

**La relativa base di calcolo è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili.**

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### **SOGGETTI ESCLUSI DAI BENEFICI**

- imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, o sottoposte ad altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

**Per le imprese ammesse al beneficio, la spettanza è comunque subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.**

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

### **NESSUN AUTOMATISMO**

Per l'accesso al beneficio l'impresa trasmette, in via telematica tramite una piattaforma sviluppata dal Gestore dei Servizi Energetici, sulla base di modelli standardizzati, apposite comunicazioni e certificazioni concernenti gli investimenti agevolabili.

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

### **NECESSITÀ REGOLAMENTO ATTUATIVO**

E' prevista, entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio, l'emanazione di un decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, per stabilire le modalità attuative dell'agevolazione.

Da definire: riguardo alla procedura di accesso al beneficio, nonché al contenuto, alle modalità e ai termini di trasmissione delle comunicazioni periodiche, delle certificazioni e dell'eventuale ulteriore documentazione atta a dimostrare la spettanza del beneficio.

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### Fase I: prenotazione

Per l'accesso al beneficio l'impresa trasmette una o più comunicazioni preventive per ciascuna *struttura produttiva* cui si riferiscono gli investimenti, con l'indicazione, tra l'altro: dei dati identificativi dell'impresa e della *struttura produttiva*; della tipologia e dell'ammontare degli investimenti nei beni di cui agli allegati IV e V alla legge 30 dicembre 2025, n. 199, nonché della data prevista di interconnessione; della tipologia e dell'ammontare degli investimenti nei beni per l'autoproduzione e l'autoconsumo da fonti di energia rinnovabile, nonché della data prevista di entrata in funzione; dei dati relativi all'applicazione della maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iper-ammortamento*

### **Fase 2: conferma entro 60 giorni**

Per ciascuna comunicazione preventiva di cui al comma 1, entro sessanta giorni dalla notifica della comunicazione di esito positivo inviata dal GSE ai sensi del comma 4, l'impresa trasmette la relativa comunicazione di conferma dell'investimento, con l'indicazione della data e dell'importo del pagamento relativo all'ultima quota dell'acconto per il raggiungimento del 20 per cento del costo di acquisizione di ciascun bene, contenente i dati identificativi delle fatture relative ai costi agevolabili. La comunicazione di conferma non può avere ad oggetto investimenti in beni diversi ovvero di ammontare superiore rispetto a quelli oggetto della comunicazione trasmessa ai sensi del comma 1. Per i beni oggetto di locazione finanziaria, fermo restando l'obbligo di invio della comunicazione di cui al presente comma, il pagamento di quote per il raggiungimento del 20 per cento del costo di acquisizione si considera soddisfatto con la stipula del contratto di locazione finanziaria e l'impegno assunto con il fornitore dalla società concedente con la sottoscrizione dell'ordine di acquisto.

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### Fase 3: completamento

Al *completamento degli investimenti*, avvenuta l'interconnessione dei beni di cui agli allegati IV e V alla legge 30 dicembre 2025, n. 199, al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, e in ogni caso entro il 15 novembre 2028, l'impresa trasmette una o più comunicazioni di completamento riferite a uno o più beni oggetto della medesima comunicazione di conferma di cui al comma 2, corredate da attestazioni di possesso della documentazione di cui agli articoli 6 e 7. Il termine del 15 novembre 2028 è prorogato di 20 giorni in caso di richiesta di integrazione documentale da parte del GSE ai sensi del comma 4. La comunicazione di completamento non può avere ad oggetto investimenti in beni diversi ovvero di ammontare superiore rispetto a quelli oggetto della comunicazione trasmessa ai sensi del comma 2. Le comunicazioni di completamento riportano, per ciascun bene, la data di *completamento* dell'investimento.

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### Fase 3: completamento (certificazione + perizia)

#### **Articolo 6**

*(Perizia tecnica asseverata)*

1. Le caratteristiche tecniche dei beni, tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati IV e V alla legge 30 dicembre 2025, n. 199, l'interconnessione degli stessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, nonché il soddisfacimento delle caratteristiche previste dall'articolo 8 relative ai beni materiali finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, sono comprovate da apposite perizie asseverate, corredate di analisi tecniche, rilasciate da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o mediante una attestazione, corredata di un'analisi tecnica, rilasciata da un ente di certificazione accreditato, dotati di idonee coperture assicurative. Relativamente al settore agricolo la perizia tecnica, per i beni inclusi negli elenchi di cui agli allegati IV e V alla legge 30 dicembre 2025, n. 199, può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato.

#### **Articolo 7**

*(Certificazione contabile e requisiti dei soggetti abilitati al rilascio)*

1. L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione contabile.

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

### **Fase 4 + Fase 5: ulteriori comunicazioni**

Al fine di garantire il monitoraggio degli oneri di cui all'articolo 12, a partire dalla prima comunicazione preventiva trasmessa ai sensi del comma 1, e fino al termine di fruizione dell'agevolazione, ai sensi dell'articolo 4, ciascuna impresa è tenuta a trasmettere:

- a) entro il 20 gennaio di ciascun anno, una comunicazione periodica contenente le informazioni relative agli investimenti effettuati, al costo sostenuto e alla previsione di utilizzo del beneficio;
- b) entro il successivo 30 giugno, una comunicazione integrativa della precedente recante il relativo piano di ammortamento, con indicazione delle quote relative all'incentivo imputate in ciascun esercizio.

## Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento

### Fase 6: fruizione

La maggiorazione del costo di acquisizione dei beni di cui all'articolo 2 rileva, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, a decorrere dal periodo d'imposta nel quale l'impresa trasmette al GSE la comunicazione di *completamento degli investimenti* di cui all'articolo 3, comma 3, sempre che il bene oggetto di investimento sia entrato in funzione entro il medesimo periodo d'imposta. La fruizione della maggiorazione è, in ogni caso, subordinata alla ricezione della comunicazione di esito positivo delle verifiche effettuate dal GSE, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, rispetto a ciascuna comunicazione di completamento degli investimenti.

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

### **EFFETTI DELLA CESSIONE O DELLA DELOCALIZZAZIONE**

Qualora nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifichi il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione oppure il bene venga destinato a strutture produttive ubicate all'estero (anche se appartenenti allo stesso soggetto), non viene meno la fruizione delle quote residue del beneficio originariamente determinate. Tuttavia, è necessario che, in tali circostanze, l'impresa provveda, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, alla sostituzione del bene originario con un bene materiale strumentale avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori. Si precisa ulteriormente che laddove il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

1. L'impresa decade totalmente o parzialmente dal diritto al beneficio al ricorrere di una o più delle seguenti circostanze:
  - a) nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione ovvero se il bene è destinato a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, senza che l'impresa sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori nello stesso periodo d'imposta del realizzo;
  - b) assenza di uno o più requisiti di ammissibilità ovvero documentazione irregolare per fatti comunque imputabili all'impresa beneficiaria e non sanabili;
  - c) mancata conservazione della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili e del relativo beneficio;
  - d) false dichiarazioni rese nella procedura di cui al presente decreto;
  - e) impossibilità di effettuare i controlli per cause imputabili ai soggetti beneficiari;
  - f) altre violazioni o inadempimenti da cui consegua la non spettanza anche parziale del beneficio.

## *Stop agevolazioni 4.0 E 5.0: il ritorno all'iperammortamento*

- La determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle agevolazioni.
- **L'agevolazione risulta assorbita dall'eventuale reddito concordato per il 2026.**