

Inform@Mail n. 10/2025

Circolari per i clienti dello studio professionale **Baroni & associati STP a r.l.**

Inform@Mail n. 10/2025 del 02 ottobre 2025

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO OTTOBRE 2025 Pag. 3

ADEMPIMENTI

Cambiano le regole per rimborsi spese per vitto e alloggio e spese per trasferte Pag. 6

Riduzione dell'aliquota IRES dal 24% al 20% per il periodo d'imposta 2025 (C.D. "IRES PREMIALE") - Disposizioni attuative (DM 8.8.2025) Pag. 7

GUIDE OPERATIVE

Autoliquidazione dell'imposta di successione Pag. 12

ISA 2025, nuova classificazione ATECO Pag. 15

FISCO: NOVITÀ DEL PERIODO

Bonus psicologo: domanda dal 15 settembre

L'INPS fornisce indicazioni operative per l'individuazione dei destinatari del contributo per sostenere le spese relative a sessioni di psicoterapia, nonché le modalità di presentazione delle relative domande e di erogazione del contributo bonus psicologo per l'anno 2025.

Importo richiedibile

Il contributo, pari al massimo a 1.500 euro per ogni persona, viene modulato in base all'ISEE del richiedente:

- ISEE inferiore a 15.000 euro: fino a 50 euro per ogni seduta, fino al massimo a 1.500 euro per ogni beneficiario;
- ISEE compreso tra 15.000 e 30.000 euro: fino a 50 euro per ogni seduta, entro un massimo di 1.000 euro per ogni beneficiario;
- ISEE superiore a 30.000 e non superiore a 50.000 euro: al massimo 500 euro per ogni beneficiario.

Presentazione della domanda

La domanda per accedere al beneficio deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, accedendo al servizio "Contributo sessioni psicoterapia" e selezionando "Contributo sessioni psicoterapia domande 2025", sul portale istituzionale INPS. La domanda per l'anno 2025 può essere presentata dal 15 settembre 2025 al 14 novembre 2025. INPS, circolare 11 settembre 2025, n. 124

Cessioni di beni ammortizzabili: esclusione dal calcolo del pro-rata

L'esclusione delle cessioni dei beni ammortizzabili dal calcolo del pro-rata risponde all'esigenza di evitare che una loro inclusione possa falsarne il significato reale, non riflettendo più l'ordinaria e normale attività del soggetto passivo. La cessione di questi beni, infatti, assume, di norma, carattere straordinario e occasionale, e dunque, ove concorresse al calcolo del pro-rata, ne altererebbe il valore. Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 8 settembre 2025, n. 231

Veicoli in uso promiscuo ai dipendenti

Per le auto elettriche o ibride, nell'ipotesi in cui il datore di lavoro fornisca l'energia elettrica per la ricarica dei veicoli concessi in uso promiscuo ai propri dipendenti, la stessa non genera reddito imponibile, in quanto già considerata ai fini della determinazione del valore forfetario riportato nelle Tabelle ACI. Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 10 settembre 2025, n. 237

Bonus elettrodomestici: concessione contributo

Il decreto attuativo del bonus elettrodomestici, introdotto dalla legge di Bilancio 2025, disciplina i criteri e le modalità per la concessione del contributo riconosciuto all'utente finale maggiorenne in forma di voucher, che è spendibile presso il venditore per l'acquisto di un solo elettrodomestico per nucleo familiare, con conseguente riduzione del prezzo finale di vendita pagato dall'utente finale E riconosciuto all'utente finale in forma di voucher. Costituisce condizione essenziale per l'erogazione del contributo la consegna al venditore di un elettrodomestico della stessa tipologia e di classe energetica inferiore a quello agevolato, nonché, a cura del venditore, il suo corretto smaltimento, finalizzato al riciclo, mediante l'uso del modello di documento di trasporto. Ministero delle Imprese e del Made in Italy, di concerto con Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 3 settembre 2025

SCADENZIARIO FISCALE OTTOBRE 2025

Avvertenza - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D. Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo.

ENTRO IL	CHI	CHE COSA	COME
01 Mercoledì	Parti contraenti di contratti di locazione e affitto che non abbiano optato per il regime della "cedolare secca"	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto decorrenti dal 01/09/2025 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/09/2025.	Modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE). I titolari di partita IVA devono pagare necessariamente con modalità telematiche; i non titolari di partita Iva possono pagare con modalità telematiche oppure presso Banche, Agenzie Postali, Agenti della riscossione
15 Mercoledì	I soggetti passivi IVA, residenti o stabiliti in Italia	Trasmissione dati acquisti dall'estero in via telematica all'Agenzia delle Entrate, in formato XML tramite il Sistema di Interscambio: <ul style="list-style-type: none"> • i dati relativi alle operazioni di acquisto di beni e di prestazioni di servizi da soggetti non stabiliti in Italia; • in relazione ai documenti comprovanti l'operazione ricevuti nel mese precedente o ad operazioni effettuate nel mese precedente. 	La comunicazione non riguarda: <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni per le quali è stata ricevuta una bolletta doganale o una fattura elettronica; • gli acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia ai sensi degli artt. 7 - 7-octies del DPR 633/72, qualora siano di importo non superiore a 5.000,00 euro per singola operazione.
	Soggetti IVA	Emissione e registrazione delle fatture differite: <ul style="list-style-type: none"> • relative a beni consegnati o spediti nel mese precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione; • relative alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese precedente. Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel mese precedente, con riferimento a tale mese.	La fattura deve anche contenere l'indicazione della data e del numero dei documenti di trasporto cui si riferisce. Per tutte le cessioni e prestazioni di servizi effettuate nel mese precedente fra gli stessi soggetti è possibile emettere una sola fattura riepilogativa.
16 Giovedì	Soggetti IVA mensili	Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese di settembre. Codici Tributo - 6009	Modello F24 con modalità telematiche, direttamente (utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle
	Sostituti d'imposta	Versamento ritenute alla fonte	

		operate nel mese di settembre sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni. Versamento delle ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente	Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di Internet banking oppure tramite intermediario abilitato.
	Contributi INPS lavoratori dipendenti	Datori di lavoro, soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc., relativi al mese di settembre .	
27 Lunedì	Operatori intracomunitari con obbligo mensile e trimestrale	Presentazione in via telematica degli elenchi riepilogativi: <ul style="list-style-type: none"> • delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni; • delle prestazioni di servizi rese / ricevute a / da soggetti passivi UE, relativi alle operazioni effettuate nel mese di settembre , per i soggetti con obbligo mensile, e relativi alle operazioni effettuate nel terzo trimestre 2025 per i soggetti con obbligo trimestrale.	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
	Datori di lavoro tenuti a presentare la denuncia mensile dei dati retributivi	Comunicazione dei dati retributivi e contributivi UNIEMENS dei lavoratori dipendenti relativi al mese precedente.	Esclusivamente in via telematica, tramite il sito INPS.
31 Venerdì	Parti contraenti di contratti di locazione e affitto che non abbiano optato per il regime della "cedolare secca"	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto decorrenti dal 01/10/2025 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/10/2025.	Modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE). I titolari di partita IVA devono pagare necessariamente con modalità telematiche; i non titolari di partita Iva possono pagare con modalità telematiche oppure presso Banche, Agenzie Postali, Agenti della riscossione
	Persone fisiche obbligate alla presentazione della dichiarazione dei redditi	Presentazione della dichiarazione dei redditi modello "REDDITI PF 2025	
	Società di capitali residenti nel territorio dello Stato con esercizio coincidente con	Presentazione della dichiarazione dei redditi delle società di capitali, degli enti commerciali ed equiparati - Modello "REDDITI SC 2025"	Esclusivamente in via telematica, direttamente o

	<p>l'anno solare</p> <p>Soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione Irap e con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare</p>		tramite intermediari abilitati, utilizzando i canali Fisconline o Entratel
		Presentazione della dichiarazione IRAP 2025	
	<p>Sostituti d'imposta, intermediari e altri soggetti che nel 2024 hanno corrisposto somme soggette a ritenuta alla fonte</p>	Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari relativa all'anno 2024 - Mod. 770/2025	

ADEMPIMENTI

CAMBIANO LE REGOLE PER RIMBORSI SPESE PER VITTO E ALLOGGIO E SPESE PER TRASFERTE

Con la conversione del decreto-legge “Fiscale”, cambia nuovamente il regime dei rimborsi spese, la cui deducibilità è condizionata, dal 1° gennaio 2025, dalla tracciabilità del pagamento. Con la modifica, l’obbligo della tracciabilità dei pagamenti per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (taxi e NCC) è limitato alle spese effettuate nel territorio dello Stato, ai fini della loro esclusione dal reddito imponibile dei lavoratori dipendenti.

NOVITÀ

Con la conversione del “decreto Fiscale” e la sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (G.U. n. 177 del 1° agosto 2025), dal 2 agosto 2025 cambia nuovamente il regime dei rimborsi spese, la cui deducibilità è stata condizionata, dal 1° gennaio 2025, dalla tracciabilità del pagamento. Da tale data, tutte le spese relative a vitto, alloggio e trasporto mediante servizi pubblici non di linea possono essere dedotte dal reddito solo se effettuate tramite strumenti tracciabili, come carte di credito o debito, bonifici bancari o altri mezzi che consentano la registrazione della transazione. La relativa documentazione deve essere conservata e riportare il nome del fornitore o del servizio erogato, la tipologia di spesa, la data e l’importo pagato. La fattura o la ricevuta devono essere intestate alla società o al professionista e non sarà più possibile portare in deduzione documenti non intestati. La tracciabilità è richiesta anche per i rimborsi delle spese sostenute dai dipendenti in occasione delle trasferte e, in generale, in occasione di viaggi necessari per lo svolgimento dell’attività aziendale.

In cosa consiste

Con la nuova modifica al D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), l’obbligo della tracciabilità dei pagamenti per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante servizi pubblici non di linea (taxi e NCC) viene ora limitato alle spese effettuate nel territorio dello Stato (D.L. 17 giugno 2025, n. 84).

In tutti gli articoli del TUIR interessati dalla materia viene ora precisato che la tracciabilità delle spese in argomento, richiesta per la deduzione dal reddito d’impresa o di lavoro autonomo, è limitata alle spese effettuate nel territorio dello Stato (artt. 51, 54, 95, 109).

SPESE DI TRASFERTA

Con la modifica al comma 5, quinto periodo, dell’art. 51, l’obbligo della tracciabilità dei pagamenti per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea (taxi e NCC) è limitato alle spese effettuate nel territorio dello Stato, ai fini della loro esclusione dal reddito imponibile dei lavoratori dipendenti. Le predette spese - sostenute nel territorio dello Stato - sono deducibili dal reddito d’impresa o di lavoro autonomo del datore di lavoro, anche se sostenute all’estero con strumenti non tracciabili. Viene meno, pertanto, l’obbligo di tracciabilità delle spese di trasferta all’estero. Ne dà conferma anche l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 188 del 2025:

- dopo le modifiche introdotte dal decreto Fiscale, l’esonero fiscale previsto dall’art. 51, comma 5, del TUIR, è applicabile anche quando i dipendenti, in trasferta estera, effettuano pagamenti in contanti per spese di vitto, alloggio, trasporto o viaggio;
- ai fini della non imponibilità dei rimborsi spese ai dipendenti, ai sensi del comma 5 dell’art. 51 del TUIR, per missioni e/ o trasferte effettuate al di fuori del territorio dello Stato non è più richiesta la tracciabilità del pagamento.

Secondo la relazione tecnica che accompagna il provvedimento normativo, la modifica è intesa a limitare l’obbligo di tracciabilità - tanto al fine dell’esclusione dal reddito imponibile da lavoro dipendente, quanto in relazione ai profili collegati alla deducibilità del costo di rimborso - delle spese sostenute nel territorio dello Stato, superando difficoltà applicative e conseguenti

disparità di trattamento in relazione alla scarsa diffusione, in taluni contesti geografici, di mezzi tracciabili di pagamento.

REDDITO D'IMPRESA

Con le modifiche introdotte dal “decreto fiscale”, risultano deducibili dal reddito d’impresa, in quanto i relativi pagamenti siano eseguiti con modalità tracciabili:

- le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, sostenute nel territorio dello Stato, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese;
- le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, sostenute nel territorio dello Stato per le prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese.

Non è più richiesto il presupposto della tracciabilità per le suddette spese sostenute all'estero.

LAVORO AUTONOMO

Analoga previsione è introdotta per il lavoro autonomo. Il decreto-legge in commento modifica l'art. 54-ter del TUIR e dispone che le spese, non rimborsate dal committente, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, sono deducibili dai redditi da lavoro autonomo, a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili. È modificato anche l'art. 54-septies, per cui la deducibilità delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea, comprese quelle sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, nonché delle medesime spese rimborsate analiticamente ai dipendenti per le trasferte ovvero ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi, sono subordinate alla condizione che i relativi pagamenti siano effettuati con modalità tracciabili.

RIDUZIONE DELL'ALIQUOTA IRES DAL 24% AL 20% PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2025 (C.D. “IRES PREMIALE”) - DISPOSIZIONI ATTUATIVE (DM 8.8.2025)

L'art. 1 co. 436 - 444 della L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025) ha introdotto per le imprese la c.d. “IRES premiale”, che si sostanzia in una riduzione dell'aliquota IRES dal 24% al 20%, per il solo periodo d'imposta 2025, in presenza di determinate condizioni. Con il DM 8.8.2025 (pubblicato sulla G.U. 18.8.2025 n. 190) sono state definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

SOGGETTI BENEFICIARI

L'agevolazione riguarda i soggetti IRES, salvo alcune specifiche esclusioni.

Esclusioni

La riduzione dell'aliquota non si applica alle società ed enti che nel 2025 (soggetti “solari”):

- sono in liquidazione ordinaria;
- sono assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria;
- determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di regimi forfetari (es. tonnage tax, società agricole che hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale, ecc.).

Sono inoltre esclusi i soggetti che nel 2024 hanno applicato il regime di contabilità semplificata.

Soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale

Ai soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale (artt. 6 - 37 del D.Lgs. 13/2024) spetta la riduzione dell'aliquota IRES da applicare sul reddito concordato, non essendo tale modalità di determinazione del reddito assimilabile a un regime forfetario. Per i soggetti che,

aderendo al concordato preventivo biennale, optano per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 20-bis del D.Lgs. 13/2024, la riduzione dell'aliquota IRES si applica solo alla quota di imponibile assoggettata all'aliquota di cui all'art. 77 del TUIR.

CONDIZIONI PER FRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE

Per beneficiare dell'agevolazione, ferma restando l'assenza di particolari comunicazioni, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- una quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2024 deve essere accantonato ad apposita riserva;
- un ammontare non inferiore al 30% dei suddetti utili accantonati, e, comunque, non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2023, deve essere destinata a investimenti "qualificati"; gli investimenti devono essere di ammontare non inferiore, in ogni caso, a 20.000,00 euro;
- un incremento occupazionale e l'assenza di ricorso alla cassa integrazione guadagni ordinaria (CIGO).

Accantonamento dell'utile 2024

La prima condizione richiesta consiste nell'accantonamento "ad apposita riserva" di una quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31.12.2024 (2024, per i soggetti "solari"). Con un'interpretazione estensiva, l'art. 4 co. 2 del DM 8.8.2025 ha disposto che si considera accantonato "ad apposita riserva" tutto l'utile dell'esercizio 2024 destinato a finalità diverse dalla distribuzione ai soci in sede di approvazione del bilancio (es. riserva legale, statutaria, ecc.), ivi compresa la copertura delle perdite di esercizio. A tal fine, si considerano distribuiti ai soci anche gli eventuali acconti sui dividendi di cui all'art. 2433-bis c.c. relativi al medesimo esercizio. Non è necessario che sia presente un utile 2023 ai fini dell'accesso all'agevolazione. Si tratta, infatti, solo di un parametro per definire l'ammontare minimo degli investimenti.

Investimenti in beni 4.0 e 5.0

Gli utili accantonati devono essere reinvestiti, per un importo minimo, in beni strumentali indicati negli Allegati A e B alla L. 232/2016 nonché nell'art. 38 del DL 19/2024. Gli investimenti devono riguardare l'acquisto, anche mediante leasing, di:

- beni materiali e immateriali 4.0, indicati negli Allegati A e B alla L. 232/2016;
- beni oggetto del bonus investimenti transizione 5.0 di cui all'art. 38 del DL 19/2024, con riduzione dei consumi energetici.

I suddetti beni sono agevolabili qualora siano:

- strumentali;
- nuovi;
- destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato;
- interconnessi.

L'interconnessione deve permanere per un periodo superiore alla metà del c.d. "periodo di sorveglianza" (intervallo di tempo che decorre dal momento in cui è stato realizzato l'investimento fino al termine del quinto periodo d'imposta successivo). Gli investimenti rilevanti devono essere effettuati dall'1.1.2025 ed entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (quindi entro il 31.10.2026, termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2025, per le società e gli enti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare). A tal fine, gli investimenti rilevanti si considerano realizzati secondo le regole generali della competenza fiscale ai sensi dell'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, a prescindere dai principi contabili adottati. L'ammontare minimo degli investimenti rilevanti è determinato in misura pari al maggiore fra i seguenti importi:

- 30% dell'utile accantonato;

- 24% dell'utile dell'esercizio in corso al 31.12.2023;
- 20.000,00 euro.

Incremento occupazionale

La riduzione dell'aliquota IRES spetta a condizione che nel 2025 (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024, per i soggetti "solari"):

- il numero di unità lavorative per anno (c.d. "ULA") non sia diminuito rispetto alla media del triennio precedente;
- siano effettuate nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che costituiscano incremento occupazionale ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 216/2023 (recante le disposizioni della superdeduzione per nuove assunzioni), in misura pari ad almeno l'1% del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel 2024 e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato.

Con riferimento al primo punto, la verifica va effettuata confrontando il numero di lavoratori dipendenti equivalente a tempo pieno dell'ultimo mese del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 con quello medio dei 36 mesi precedenti, escludendo dal computo della base occupazionale media i lavoratori che nel periodo di riferimento abbiano abbandonato il posto di lavoro a causa di dimissioni volontarie, invalidità, pensionamento per raggiunti limiti di età, riduzione volontaria dell'orario di lavoro o licenziamento per giusta causa. Pertanto, per i soggetti "solari", sarà necessario confrontare le ULA determinate in relazione al mese di dicembre 2025 con la media aritmetica semplice delle ULA determinate in relazione ai dati mensili riferiti al periodo che decorre dall'1.12.2022 e fino al 30.11.2025. È inoltre richiesto che l'impresa non abbia fatto ricorso all'istituto della cassa integrazione guadagni ordinaria, di cui agli artt. 9 - 16 del D.Lgs. 14.9.2015 n. 148, nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 o in quello successivo (quindi 2024 o 2025, per i soggetti "solari"). Fa eccezione soltanto l'integrazione salariale ordinaria corrisposta nei casi di cui all'art. 11 co. 1 lett. a) del D.Lgs. 14.9.2015 n. 148 (situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali).

CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE

Al ricorrere delle suddette condizioni, il reddito d'impresa dichiarato dalle società e dagli enti sopra indicati può essere assoggettato all'aliquota IRES di cui all'art. 77 del TUIR (pari al 24%) ridotta di 4 punti percentuali, quindi al 20%. L'IRES premiale si applica sul reddito d'impresa dichiarato per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (periodo d'imposta 2025 per i soggetti "solari", da dichiarare nel modello REDDITI 2026). L'importo su cui spetta la riduzione dell'aliquota IRES è ragguagliato ad anno se la durata dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2024 è superiore a 12 mesi. L'Agenzia delle Entrate istituirà appositi codici tributo per i versamenti dell'IRES ridotta.

Riporto delle perdite facoltativo

In deroga alla disciplina del riporto delle perdite di cui all'art. 84 del TUIR, è prevista la facoltà per i soggetti destinatari della norma agevolativa di computare le perdite fiscali, relative ai periodi d'imposta precedenti, in diminuzione dal reddito complessivo da assoggettare all'aliquota IRES ridotta.

Attività di controllo e dichiarazioni integrative

Viene disposto che la rideterminazione dell'utile e conseguentemente del reddito relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari") in sede di attività di controllo, non determina effetti sull'utile accantonato e sulle soglie degli investimenti rilevanti. Inoltre, la riduzione dell'aliquota IRES non spetta sul maggior reddito imponibile determinato, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024

(2025, per i soggetti “solari”), in sede di dichiarazioni integrative ovvero in sede di attività di controllo.

Acconti

Ai fini della determinazione dell’aconto IRES dovuto per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (2026, per i soggetti “solari”) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni agevolative in esame.

CAUSE DI DECADENZA E RECUPERO DELL’AGEVOLAZIONE

I soggetti beneficiari decadono dall’agevolazione, con conseguente recupero della stessa:

- qualora la quota di utile accantonato, al netto di quella eventualmente utilizzata a copertura perdite, sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2024;
- nel caso in cui i beni agevolati siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa ovvero destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all’estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il quinto periodo d’imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l’investimento (c.d. “periodo di sorveglianza”).

Distribuzione dell’utile 2024 accantonato

La prima causa di decadenza si verifica quando la quota di utile accantonato, al netto di quella eventualmente utilizzata a copertura perdite, sia distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2024; si tratta quindi del 31.12.2026, per le società con esercizio sociale coincidente con l’anno solare. Eventuali distribuzioni di utili che riducono la quota dell’utile accantonato fino alla soglia minima dell’80% non determinano la decadenza. Al fine di monitorare l’ammontare complessivo delle riserve costituite o incrementate con gli utili accantonati sottoposti al vincolo fiscale, nonché quelli utilizzati a copertura perdite, gli importi vincolati e le loro eventuali variazioni devono essere distintamente indicati in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi per ciascuna voce del patrimonio netto. Si considerano prioritariamente utilizzate a copertura perdite le riserve (o quote di esse) diverse da quelle costituite o incrementate con l’utile accantonato come sopra individuato.

Cessione o delocalizzazione dei beni

La seconda causa di decadenza si verifica se i beni oggetto di investimento siano alternativamente:

- dismessi;
- ceduti a terzi;
- destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa;
- destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all’estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto (si considerano destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all’estero i beni localizzati all’estero per la maggior parte di ciascun periodo d’imposta a partire da quello di acquisizione degli stessi beni; tale periodo va ragguagliato negli esercizi di acquisizione e di estromissione del bene).

I beni non devono essere ceduti o dismessi entro il quinto periodo d’imposta successivo a quello nel quale è stato realizzato l’investimento, vale a dire:

- entro il 2030, per gli investimenti effettuati nel 2025;
- entro il 2031, per gli investimenti effettuati nel 2026 (entro il 31.10.2026).

Per espressa disposizione normativa (art. 7 co. 3 lett. a) del DM 8.8.2025), si applica, in quanto compatibile, l’art. 1 co. 35 della L. 205/2017 in materia di investimenti sostitutivi. Non viene quindi meno la fruizione dell’agevolazione se nello stesso periodo d’imposta del realizzo l’impresa:

- sostituisce il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall’allegato A alla L. 232/2016;

- attesta l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e l'interconnessione, nonché la riduzione dei consumi energetici nei casi previsti.

Recupero dell'agevolazione

Il soggetto beneficiario è tenuto a versare la differenza dell'imposta dovuta a seguito della rideterminazione della stessa con applicazione dell'aliquota di cui all'art. 77 del TUIR (quindi del 24% invece che del 20%), entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le cause di decadenza. Il verificarsi di una causa di decadenza genera la perdita integrale del beneficio (cfr. Relazione illustrativa al DM 8.8.2025).

CONSOLIDATO FISCALE E TRASPARENZA

Per le società che partecipano al consolidato nazionale (artt. 117 - 129 del TUIR), l'importo su cui spetta la riduzione dell'aliquota IRES:

- è determinato da ciascun soggetto partecipante al consolidato;
- è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione.

Se il reddito complessivo globale è, in tutto o in parte, da assoggettare all'aliquota IRES ridotta, la società o ente controllante ha la facoltà di computare in diminuzione, fino a concorrenza della quota di reddito su cui spetta la riduzione dell'aliquota IRES, fermo restando quanto disposto dall'art. 84 co. 1 primo periodo del TUIR, le perdite fiscali relative ai periodi d'imposta precedenti. Le disposizioni sopra indicate si applicano anche all'importo determinato dalle società e dagli enti che esercitano l'opzione per il consolidato mondiale (artt. 130 - 142 del TUIR). In caso di opzione per la trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 115 del TUIR, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato dalla società partecipata, è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. I requisiti di accesso al beneficio, in tale ipotesi, devono quindi sussistere in capo alla società partecipata, con la conseguenza che il reddito dalla stessa prodotto viene attribuito ai soci con la "qualifica" di reddito ad aliquota IRES ridotta proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

In merito agli effetti delle operazioni straordinarie sull'IRES premiale, vengono dettate specifiche regole in modo da salvaguardare le operazioni per le quali vige il principio di neutralità fiscale, evitando di penalizzare o di favorire, nella fruizione della riduzione dell'aliquota IRES, i soggetti coinvolti in tali operazioni. In tale ottica, pur nel rispetto del principio di successione insito in tali operazioni, sono declinate le regole, sottese alla fruizione del beneficio, atte a determinare l'importo del beneficio, in linea di massima, come se le operazioni non fossero state effettuate (cfr. art. 11 del DM 8.8.2025 e Relazione illustrativa al DM). Sulla base di tali principi, in linea generale:

- il reddito di periodo è agevolato, al ricorrere delle condizioni di accesso da parte del dante causa, tanto in capo al dante causa quanto in capo all'avente causa che ne subentra in virtù del principio di successione;
- l'avente causa può continuare ad effettuare gli ulteriori investimenti rilevanti per "completare" quelli che il dante causa è tenuto a effettuare;
- qualora non tutti i soggetti coinvolti nell'operazione possano fruire della riduzione dell'aliquota IRES deve essere adottato un criterio di proporzionalità atto a individuare la quota parte del reddito prodotto dall'avente causa meritevole di fruire del beneficio;
- il monitoraggio sulle cause di decadenza si trasferisce anche sull'avente causa.

CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Viene disposto che, fermo restando la cumulabilità con la fruizione di altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi eleggibili, la minore imposta dovuta per effetto della

riduzione dell'aliquota IRES spetta nei limiti del costo sostenuto rimasto a carico dell'impresa per gli investimenti rilevanti.

L'IRES premiale è quindi ad esempio cumulabile, nel rispetto delle condizioni previste, con:

- il credito d'imposta per investimenti 4.0 ex L. 178/2020;
- il credito d'imposta transizione 5.0 di cui all'art. 38 del DL 19/2024.

GUIDE OPERATIVE

AUTOLIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA DI SUCCESSIONE: COME CAMBIA IL MODELLO DI DICHIARAZIONE

Con provvedimento del 13 febbraio 2025, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato il modello di dichiarazione di successione e domanda di vetture catastali. Il restyling si è reso necessario per adeguare il modello dichiarativo alle novità introdotte dal D.Lgs n. 139/2024, con riguardo alle imposte autoliquidate. In particolare, per le successioni aperte a partire dal 1° gennaio 2025, il contribuente deve autoliquidare, in sede di compilazione della dichiarazione di successione (quadro EF), anche l'imposta di successione, mentre, per le successioni aperte prima di tale data, l'imposta continua a essere liquidata dagli Uffici competenti per la lavorazione.

Restyling per il modello di dichiarazione di successione e domanda di vetture catastali. Il modello è stato aggiornato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 13 febbraio 2025, in primo luogo, per consentire l'adeguamento alle disposizioni del D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139, concernente la riforma fiscale delle imposte indirette diverse dall'IVA, con particolare riguardo all'autoliquidazione dell'imposta di successione, da parte dei soggetti obbligati al suo pagamento, in luogo di quella effettuata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

PRESENTAZIONE DEL MODELLO: CHIARIMENTI SU OBBLIGATI E TERMINI

Il modello deve essere utilizzato per adempiere agli obblighi fiscali in materia di imposta di successione. In linea generale, salvo particolari fattispecie, devono presentare la dichiarazione, entro 12 mesi dalla data del decesso, i chiamati all'eredità, gli eredi e i legatari. Sul punto, il nuovo modello chiarisce la figura del chiamato all'eredità e dell'erede, specificando che, con l'apertura della successione, sono individuati tutti i soggetti (persona fisica o giuridica), che non hanno ancora accettato l'eredità, ai quali potenzialmente può essere trasmesso il patrimonio complessivo del defunto (beni, diritti e obblighi), oppure una sua quota. I chiamati all'eredità, come anche i legatari, sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione se, anteriormente alla scadenza del termine di presentazione, hanno rinunciato all'eredità (o al legato, in caso di legatari) o, non essendo nel possesso dei beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità e ne hanno informato l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per la lavorazione della dichiarazione, allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia all'eredità o copia dell'istanza di nomina autenticata dal cancelliere del Tribunale. Le istruzioni generali del modello sono state modificate nel paragrafo "Termini di presentazione", ove vengono recepite le nuove disposizioni sul sistema sanzionatorio tributario, di cui al D.Lgs. n. 87/ 2024, relativamente alla tardiva od omessa presentazione della dichiarazione. In particolare, è stato specificato che, in caso di dichiarazione omessa, si applica una sanzione pari al 120% dell'imposta liquidata e, se non è dovuta imposta, si applica la sanzione amministrativa da 250 a 1.000 euro; se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, si applica la sanzione amministrativa del 45% dell'imposta liquidata e, se non è dovuta imposta, si applica la sanzione amministrativa da 150 a 500 euro. La sanzione per tardiva presentazione può essere corrisposta in misura ridotta, secondo le regole previste in materia di ravvedimento operoso.

AUTOLIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE DAL 2025

Il modello dichiarativo e le relative istruzioni per la sua compilazione sono stati modificati, adeguandosi, così, alle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2024, con riguardo alle imposte autoliquidate. In tale contesto, il quadro EF è stato rinominato "Liquidazione delle imposte ed altri tributi" e riassume tutti i dati dichiarati, utili ai fini del calcolo delle imposte ipotecarie, catastali, degli altri tributi indiretti e dell'imposta di successione. Sul punto, occorre ricordare che il D.Lgs. n. 139/2024 ha modificato l'art. 27 del D.Lgs. n. 346/1990, prevedendo che l'imposta è liquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione ed è nuovamente autoliquidata, in caso di successiva presentazione di dichiarazione

sostitutiva o integrativa. L’Ufficio procede al controllo dell’auto-liquidazione. Quindi, per le successioni aperte a partire dal 1° gennaio 2025, il contribuente deve autoliquidare, in sede di compilazione della dichiarazione di successione (quadro EF), anche l’imposta di successione, mentre, per le successioni aperte prima di tale data, l’imposta continua a essere liquidata dagli Uffici competenti per la lavorazione. Per tale ragione, con riguardo sia alle istruzioni, sia al modello, viene introdotta la Sezione V-bis - Imposta di successione, che consente al contribuente di autoliquidare l’imposta di successione, relativamente alle successioni aperte a partire dal 1° gennaio 2025, nonché permette la gestione delle sue differenti modalità di pagamento, come previste dagli artt. 27, 37 e 38 del D.Lgs. n. 346/1990, così come modificati dal D.Lgs. n. 139/2024. Il rigo EF19 “Totale da versare”, sia nelle istruzioni, che sul modello dichiarativo, è stato modificato nel suo contenuto, al fine di accogliere anche il valore dell’imposta di successione, calcolata dal contribuente, nel caso di versamento contestuale alla presentazione della dichiarazione (anche nel caso in cui sia optato per la sua rateazione).

TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE

Il versamento delle imposte ipotecarie, catastali, degli altri tributi indiretti, ad eccezione dell’imposta di successione, per la quale sono previste diverse modalità di pagamento, deve avvenire entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione di successione. Infatti, secondo quanto previsto dall’art. 37 del D.Lgs. n. 346/1990, il contribuente esegue il pagamento dell’imposta sulle successioni autoliquidata entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione. Il pagamento dell’imposta principale liquidata dall’Ufficio in sede di controllo dell’autoliquidazione con gli interessi e quello dell’imposta complementare con gli interessi sono eseguiti entro 60 giorni da quello in cui è stato notificato l’avviso di liquidazione.

LE NOVITÀ DEL SISTEMA SANZIONATORIO RECEPITE NEL MODELLO DI DICHIARAZIONE

Nel modello dichiarativo oggetto della presente analisi è stato introdotto il rigo EF 23-bis, per permettere al contribuente il ravvedimento per il tardivo pagamento dell’imposta di successione. Allo stesso modo, le istruzioni per la compilazione della Sezione VI del quadro EF sono state aggiornate secondo le nuove disposizioni sul sistema sanzionatorio tributario (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87), relativamente al tardivo pagamento dell’imposta di successione, delle imposte ipocatastali e degli altri tributi autoliquidati. Nel caso in cui la dichiarazione venga inviata oltre i termini di presentazione e prima che avvenga l’accertamento d’ufficio, può essere utilizzata la Sezione in questione, per ravvedere il tardivo pagamento dell’imposta di successione, delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi autoliquidati. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, dell’imposta di successione e delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi autoliquidati comporta l’applicazione di una sanzione amministrativa pari al 25% di ogni importo non versato; inoltre, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione è ridotta alla metà (art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997); tuttavia, è possibile effettuare il pagamento dei tributi autoliquidati con una sanzione ridotta (ravvedimento operoso, art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997), utilizzando la Sezione del modello. La sanzione è ridotta, sempre che, per la violazione, non siano stati notificati i relativi atti di liquidazione e di accertamento. Di regola, il versamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, nonché al pagamento degli interessi moratori dovuti per il ritardo nel pagamento (gli interessi moratori, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno sui tributi non versati).

ISA 2025, DALLA CLASSIFICAZIONE ATECO AGLI INTERVENTI NORMATIVI: QUALI NOVITÀ?

Con la circolare 18 luglio 2025, n. 11/E, l’Agenzia delle Entrate ha analizzato le novità che interessano gli ISA, con riguardo particolarmente alla nuova classificazione ATECO 2025 e agli

interventi normativi per il periodo d'imposta 2024. Infatti, la classificazione ATECO 2025 ha influito sull'ordinaria attività di revisione degli ISA, prevista almeno ogni due anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione, rendendo necessaria un'attività di aggiornamento straordinaria dei 172 ISA.

Con la circolare 18 luglio 2025, n. 11/E, l'Agenzia delle Entrate fa il punto della situazione sull'applicazione degli ISA per quest'anno. Il documento di prassi analizza, tra l'altro, le novità che hanno interessato gli ISA, con riguardo particolarmente:

- alla nuova classificazione ATECO 2025;
- agli interventi normativi in materia di ISA per il periodo d'imposta 2024.

Inoltre, la circolare si sofferma sulle novità che hanno interessato la modulistica e sul processo di semplificazione.

NUOVA CLASSIFICAZIONE ATECO 2025

Una delle novità certamente più rilevanti che hanno interessato gli ISA riguarda l'introduzione della nuova Tabella di classificazione delle attività economiche, denominata ATECO 2025, in vigore dal 1° gennaio 2025. La Tabella di classificazione ATECO 2025, che sostituisce la precedente versione ATECO 2007, a partire dal 1° aprile 2025, è stata adottata negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate. In ragione della nuova classificazione ATECO 2025, è stata aggiornata la modulistica ISA relativa al periodo d'imposta 2024. Inoltre, l'introduzione della nuova classificazione ATECO 2025 ha influito sull'ordinaria attività di revisione degli ISA, prevista almeno ogni due anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione, rendendo necessaria un'attività di aggiornamento straordinaria. La nuova classificazione ATECO 2025 ha comportato altresì la variazione di un numero rilevante di titoli dei codici attività, che ha reso necessario un intervento di aggiornamento su quasi tutti i modelli ISA in vigore per il periodo d'imposta 2024, nonché l'introduzione di nuove informazioni, in particolare per le attività economiche del commercio al dettaglio.

CLASSIFICAZIONE ATECO 2025: QUALI ADEMPIENTI?

Il documento di prassi ricorda come l'adozione della nuova classificazione ATECO 2025 non comporta l'obbligo di presentare un'apposita dichiarazione di variazione dei dati relativi all'attività svolta. Laddove il contribuente rilevi la necessità di comunicare all'Agenzia delle Entrate una nuova codifica, che meglio rappresenti l'attività svolta, dovrà, come di consueto, effettuare una dichiarazione, utilizzando:

- la Comunicazione Unica (ComUnica), messa a disposizione da Unioncamere, qualora iscritto nel Registro delle Imprese delle Camere di Commercio;
- ovvero uno dei modelli pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, se non iscritto in tale Registro.