

A tutti i Sig.ri Clienti
Loro Sedi

Milano, 9 settembre 2025

OGGETTO: Informative e novità del mese di Settembre 2025

Le <i>news</i> di settembre	2
Ires premiale: approvato il decreto del MEF	4
È finalmente operativo lo speciale split payment nel settore logistica e trasporti: approvato il modello di comunicazione e istituito il codice tributo	7
Concordato preventivo biennale 2025/2026 e “sanatoria” anni pregressi	9
Ampliato a due anni il termine per alienare l’immobile e fruire del credito di imposta per il riacquisto della prima casa	14
Scade il prossimo 30 settembre il termine per chiedere il rimborso dell’IVA assolta in altri Paesi europei	15
Proseguono le modifiche e le novità riguardanti la disciplina dei sodalizi sportivi dilettantistici	18
Novità in tema di polizze catastrofali	21
Copertura perdite con riserva in sospensione di imposta	22
L’Inps definisce la procedura per la richiesta della riduzione Inps 50% per i nuovi iscritti alla gestione Inps artigiani commercianti	23

Le procedure amministrative e contabili in azienda

La contabilizzazione dei fabbricati e lo scorporo dei terreni	26
Il trattamento dell’immobile del professionista ai fini reddituali	34

Invitiamo gli interessati a contattare lo studio per eventuali maggiori chiarimenti e/o precisazioni.

Cordiali saluti.

Viganò & Partners

Informative e news per la clientela di studio

NOVITÀ IN TEMA DI DELEGA UNICA AGLI INTERMEDIARI

Con il provvedimento n. 321918 del 7 agosto 2025, l'Agenzia delle Entrate ha fissato all'8 dicembre 2025 la data di avvio delle nuove funzionalità per la comunicazione dei dati relativi al conferimento, rinnovo e revoca della delega unica agli intermediari:

- introdotta dal provvedimento direttoriale del 2 ottobre 2024 (Delega Unica: istruzioni per delegare ai servizi fiscali Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-Riscossione)
- e modificata il 20 maggio 2025 (Delega unica intermediari: possibile anche la firma elettronica FEA e CIE).

(AdE – provvedimento 321918/2025)

CONTRIBUTO INTEGRATIVO INARCASSA

Dal 2025 cambia la tempistica di versamento per il contributo integrativo dovuto dagli ingegneri e architetti iscritti agli Albi professionali e titolari di partita IVA ma non iscritti a Inarcassa, nonché dalle società di ingegneria. Il termine ordinario del 31 agosto viene spostato al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

(Inarcassa – delibera CDA)

DEDUZIONE DEI COSTI IN CASO DI ACCERTAMENTO SU C/C

Con ordinanza n. 23741/2025, la Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sul tema delicato dell'accertamento induttivo sui conti correnti bancari dei professionisti. Il fulcro della controversia è la deducibilità dei costi in presenza di versamenti ritenuti compensi non dichiarati. La Corte ribadisce un principio ormai consolidato: anche in caso di accertamento basato su presunzioni, l'Agenzia delle Entrate deve considerare una quota di costi deducibili per rispettare il principio di capacità contributiva.

(Corte di Cassazione – ordinanza 23741/2025)

CANONE RAI E B&B

Nella sezione FAQ del sito della RAI vengono pubblicati dei chiarimenti in merito al canone per le attività di bed&breakfast. In breve, la RAI, dalle FAQ, afferma che le locazioni turistiche, quali, ad esempio, case e appartamenti per vacanze, B&B, agriturismi e altri, a prescindere dalla forma imprenditoriale, devono essere equiparate alle strutture ricettive.

(RAI – sito internet)

DOVUTA L'IVA SULLE FATTURE INESISTENTI

Con la sentenza n. 22795/2025, la Corte di Cassazione ha riaffermato un principio consolidato nella giurisprudenza nazionale ed europea: l'emissione di una fattura per operazione inesistente genera l'obbligo di versamento dell'IVA, salvo che sia dimostrata l'eliminazione tempestiva del rischio di perdita del gettito erariale.

(Corte di Cassazione – sentenza 22795/2025)

DETRAZIONE IVA DOGANALE

L'Agenzia delle Entrate con la risposta all'istanza di interpello n. 213/E/2025 ha confermato che la detrazione dell'IVA doganale è ammessa anche se l'importatore non è proprietario delle merci, purché queste siano utilizzate nell'attività d'impresa e vi sia una chiara correlazione con le operazioni imponibili.

(Agenzia delle Entrate - interpello 213/2025)

TRATTAMENTO FISCALE DELLA CESSIONE DEL MARCHIO

Con la risposta a interpello n. 210/E/2025 l'Agenzia delle Entrate chiariscono il trattamento fiscale della cessione del marchio e in particolare chiariscono che la cessione di un marchio accompagnata da diritti IP collegati (come disegni, modelli e diritti d'autore su materiali promozionali) non configura una cessione di ramo d'azienda, ma va trattata come cessione di singoli beni, rilevante ai fini IVA.

(AdE – risposta interpello 210/2025)

TRASFERIMENTO DEL PLAFOND IVA

Il plafond IVA non può essere trasferito al cessionario, se il trasferimento non è menzionato nel contratto che regola la cessione del complesso aziendale. Qualora il cessionario sia un soggetto estero, inoltre, deve essere identificato ai fini IVA in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale, lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 200/E/2025.

(AdE – risposta ad interpello 200/2025)

IRES PREMIALE: APPROVATO IL DECRETO DEL MEF

Con Decreto del 7 agosto scorso il MEF dà attuazione alla cosiddetta “IRES premiale” a partire dal periodo d’imposta successivo al 31 dicembre 2024, (Legge delega n. 111/2023 e Legge di Bilancio n. 207/2024). Questo provvedimento ha lo scopo di incentivare gli investimenti e l’occupazione attraverso una riduzione mirata dell’aliquota IRES, subordinata al rispetto di specifiche condizioni, in particolare accantonamento degli utili, investimenti in beni “Industria 4.0” o progetti di innovazione che riducono i consumi energetici, e incrementi occupazionali.

Il Decreto nasce dall’esigenza di dare attuazione ai criteri direttivi previsti dalla Legge delega per la riforma fiscale, orientata a legare la riduzione degli oneri tributari a comportamenti virtuosi delle imprese. In particolare, la riduzione di 4 punti percentuali dell’aliquota IRES opera come meccanismo premiale, condizionato a investimenti produttivi, tecnologici e digitali e alla creazione di posti di lavoro stabili

Dal punto di vista sistemico, il Decreto evidenzia un coordinamento tra vari strumenti agevolativi: crediti d’imposta “4.0”, agevolazioni per l’occupazione, incentivi alla capitalizzazione. La possibilità di cumulo con altri incentivi, nei limiti del costo effettivo sostenuto, rappresenta un elemento di attenzione alle esigenze pratiche delle imprese e una risposta alle critiche di frammentazione e sovrapposizione normativa.

Ambito soggettivo ed esclusioni

Il provvedimento precisa chiaramente i soggetti che possono beneficiare della riduzione dell’aliquota IRES. Ne sono destinatari le società di capitali, enti commerciali residenti e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di enti non residenti, nonché, limitatamente all’attività commerciale, gli enti non commerciali. Sono invece esclusi i soggetti in liquidazione, coloro che adottano regimi forfetari o contabilità semplificata o che si trovano in procedure concorsuali liquidatorie. Queste esclusioni mirano a concentrare il beneficio su imprese operative, strutturate e orientate alla crescita, evitando al contempo potenziali abusi o distribuzione in situazioni di crisi irreversibile.

Condizioni premiali: accantonamento utili, investimenti e occupazione

Tre macro-condizioni devono essere simultaneamente soddisfatte:

- accantonamento di almeno l’80% dell’utile dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2024 in apposita riserva, non destinata alla distribuzione ai soci, e destinazione di almeno il 30% di

tale utile accantonato (e comunque non meno del 24% dell'utile 2023) a investimenti in beni strumentali "4.0" o in progetti "Transizione 5.0";

- realizzazione degli investimenti rilevanti – beni materiali e immateriali di cui agli allegati A e B della Legge n. 232/2016, oppure beni legati all'efficientamento energetico ai sensi del D.L. n. 19/2024. Per questi ultimi viene richiesto un calo dei consumi energetici (almeno 3% della struttura produttiva o 5% dei processi interessati dall'investimento);
- incremento occupazionale: mantenimento almeno della media delle unità lavorative annue del triennio precedente e nuove assunzioni a tempo indeterminato che rappresentino almeno l'1% degli addetti mediamente occupati nel 2024; inoltre, non si deve essere ricorsi alla cassa integrazione guadagni, eccetto casi particolari.

Cause di decadenza e recupero dell'agevolazione

Il Decreto stabilisce chiari meccanismi di decadenza, fondamentali per la tenuta del sistema:

si decade dal beneficio in caso di distribuzione degli utili accantonati entro i 2 esercizi successivi o in caso di dismissione, cessione, delocalizzazione o destinazione estranea dei beni agevolati entro il quinto periodo d'imposta successivo;

- la decadenza comporta l'obbligo di versamento dell'imposta ordinaria e degli interessi entro i termini ordinari,
- specifici prospetti di monitoraggio devono essere compilati nella dichiarazione dei redditi, con dettagli sulle variazioni riserve e sugli investimenti, rafforzando la trasparenza e riducendo il rischio di errori e contestazioni.

Questi meccanismi, seppur articolati, garantiscono un controllo ex post della regolarità del beneficio e rafforzano la deterrenza rispetto a possibili strategie elusive o speculative.

Consolidato e trasparenza fiscale

Il Decreto affronta anche il tema del consolidato fiscale e della trasparenza, assicurando che la riduzione dell'aliquota IRES possa trovare applicazione nelle strutture societarie più complesse. Si introduce la possibilità per la controllante di utilizzare il beneficio, nei limiti dei redditi fiscalmente consolidati, e la facoltà di computare perdite pregresse in diminuzione della quota di reddito agevolato. In caso di cause di decadenza, le responsabilità si trasferiscono dal singolo società al gruppo (o, in regime di trasparenza, ai soci) con regole chiare sul recupero dell'agevolazione e sui tempi di versamento.

Altri aspetti

Il Decreto, infine, contiene regole di coordinamento con la disciplina CFC (imprese controllate estere) e di gestione del beneficio in caso di operazioni di riorganizzazione aziendale (fusioni, scissioni, conferimenti). Nei primi casi, viene confermata la necessità del confronto tra l'aliquota estera e quella italiana ordinaria, a tutela della coerenza della tassazione internazionale. Nelle operazioni di riorganizzazione, si stabilisce il subentro negli obblighi e diritti relativamente alla riduzione dell'aliquota IRES da parte dei soggetti aventi causa, garantendo continuità e possibilità di rispetto delle condizioni anche in seguito a modifiche strutturali.

È FINALMENTE OPERATIVO LO SPECIALE SPLIT PAYMENT NEL SETTORE LOGISTICA E TRASPORTI: APPROVATO IL MODELLO DI COMUNICAZIONE E ISTITUITO IL CODICE TRIBUTO

Come è noto, l'articolo 17, comma 6, lett. a-quinquies), D.P.R. n. 633/1972, così come modificato dall'articolo 1, comma 57, Legge n. 207/2024 (Legge di Bilancio per l'anno 2025), ha introdotto una nuova ipotesi di applicazione del regime dell'inversione contabile (c.d. reverse charge) in relazione alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica.

Nell'attesa del rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, della prevista autorizzazione "in deroga" secondo quanto previsto dall'articolo 395, Direttiva n. 2006/112/CE, alla quale è quindi subordinata l'applicazione della descritta disciplina, il Legislatore ha previsto un particolare regime opzionale (sia da parte del prestatore sia del committente) secondo il quale – in relazione alle descritte prestazioni - il pagamento dell'IVA sulle suddette prestazioni rese venga effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta (tale opzione può essere esercitata anche nei rapporti tra l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, restando ferma la responsabilità solidale di quest'ultimi per l'imposta dovuta).

In questa che potremmo definire una speciale forma di "split payment" viene altresì previsto che la fattura è emessa dal prestatore e l'imposta è versata dal committente ma senza possibilità di operare qualsivoglia compensazione ed entro un termine riferito al mese successivo alla data di emissione della fattura da parte del prestatore.

Va altresì considerato che la sopra descritta disciplina ha subito di recente delle rilevanti modifiche a opera dell'articolo 9, D.L. n. 84/2025, convertito nella Legge n. 108/2025 (G.U. 177 del 01/08/2025) con il quale il Legislatore:

- è intervenuto ampliando il perimetro oggettivo e soggettivo di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile;
- ha eliminato i vincoli contrattuali che limitavano l'applicazione del reverse charge, in particolare quelli oggettivi (prevalente impiego di manodopera presso le sedi del committente e utilizzo di beni strumentali del committente o a esso riconducibili) che condizionavano l'applicazione del reverse charge a un sottoinsieme molto ristretto di operazioni.

Con il provvedimento direttoriale prot. n. 309107/2025 del 28 luglio scorso, in attuazione della disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 60, Legge n. 207/2024, è stato poi approvato il modello di comunicazione con il quale committente e prestatore possono transitoriamente optare a decorrere dal 30 luglio 2025 per questa particolare forma speciale di split payment con queste ulteriori specificazioni:

- l'opzione è comunicata dal committente all'Agenzia delle Entrate e ha durata triennale;
- l'esercizio dell'opzione si considera effettuato dalla data di trasmissione della comunicazione;
- l'opzione può essere esercitata anche nei rapporti tra i subappaltatori e prescinde dall'esercizio della medesima nel rapporto tra committente e primo appaltatore.

Sempre con lo stesso provvedimento sono individuate la modalità di presentazione, la reperibilità del modello di comunicazione e le modalità di consultazione del modello inviato a opera delle parti. La trasmissione telematica della comunicazione è effettuata secondo le modalità usuali dei canali telematici dell'Agenzia delle Entrate e il file contenente la comunicazione è formato utilizzando il software denominato "ReverseChargeLogistica", disponibile gratuitamente sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Da ultimo, con la risoluzione n. 47/E/2025, l'Agenzia delle Entrate, al fine di consentire il versamento tramite il modello F24 dell'IVA dovuta secondo tale particolare regime transitorio, ha istituito lo specifico codice tributo "6045" denominato "IVA – inversione contabile settore logistica – regime opzionale di cui all'articolo 1, comma 59, della legge 30 dicembre 2024, n. 207" dettando altresì le seguenti regole di compilazione:

- esposizione nella sezione "Erario" nella colonna "importi a debito versati";
- compilazione dei campi "rateazione/regione/prov./mese rif.";
- compilazione dell'"anno di riferimento", del mese e dell'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, rispettivamente, nei formati "00MM" e "AAAA".

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE 2025/2026 E “SANATORIA” ANNI PREGRESSI

Con l’articolo 12-ter, D.L. n. 84/2025, inserito in sede di conversione in legge, è stato completato il quadro normativo relativo all’“accoppiata” concordato preventivo biennale 2025/2026 (la cui disciplina era già contenuta nel c.d. “correttivo-bis” alla riforma fiscale) e ravvedimento speciale per gli anni dal 2019 al 2023. Si ricorda che l’accesso alla sanatoria per gli anni pregressi è ammesso solamente per coloro che aderiscono alla proposta del Fisco per gli anni 2025/2026, mentre è possibile aderire solamente al concordato e non anche al ravvedimento speciale.

Concordato preventivo biennale

Le principali novità del concordato preventivo biennale 2025/2026 riguardano ambito soggettivo, modalità e termini di adesione, specifiche regole per i professionisti, e tetti all’imposta sostitutiva, con l’obiettivo di rendere il sistema più efficiente e trasparente. Si ricorda che il concordato preventivo biennale (CPB) rappresenta uno strumento di accordo tra contribuente e Agenzia delle Entrate per predeterminare il reddito imponibile su cui versare le imposte per due annualità, ottenendo così stabilità e semplificazioni fiscali. Nel biennio 2025-2026, l’istituto è stato rivisto e ampliato con il cosiddetto “correttivo-bis” di giugno 2025, che ha introdotto nuove soglie, regole di esclusione e maggiore interoperabilità tra le categorie professionali.

Ambito soggettivo

Dal 2025 possono aderire al CPB i contribuenti che esercitano, in modo prevalente, attività in agricoltura, manifattura, servizi, professioni e commercio, a condizione che siano soggetti agli ISA. Sono ammessi anche le società di persone, le società di capitali in regime di trasparenza e gli studi associati, purché tutti i soci aderiscano. Viene esclusa la possibilità di adesione per i soggetti forfettari, la cui partecipazione era concessa solo per il 2024 in via sperimentale. Restano esclusi coloro che hanno debiti fiscali superiori a 5.000 euro, debiti previdenziali irrisolti o condanne tributarie negli ultimi 3 anni.

Modalità e termini per l'adesione

Per il biennio 2025/2026, l’adesione può avvenire in 2 modalità: contestualmente alla presentazione della dichiarazione dei redditi (tramite quadro CPB allegato al modello Redditi 2025), oppure con invio separato e autonomo del modello CPB. Il termine di adesione, precedentemente fissato al 31 luglio, è stato prorogato al 30 settembre 2025, estendendo la finestra operativa per l’accettazione

della proposta. Per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, la scadenza è spostata all'ultimo giorno del settimo mese successivo a chiusura del periodo d'imposta.

Regole specifiche per i professionisti

I professionisti, inclusi gli studi associati e le STP, possono aderire soltanto se tutti i soggetti coinvolti applicano gli ISA e non presentano cause di esclusione specifiche. In caso di partecipazione in associazioni professionali, la scelta di aderire è vincolante per tutti gli associati. La nuova normativa ha inoltre introdotto cause di esclusione e cessazione collegate alla presenza di partecipazioni non aderenti o al mancato rispetto dei requisiti ISA, rendendo l'adesione più rigorosa. Ruolo centrale riveste anche l'affidabilità fiscale, che può premiare il contribuente con proposte di concordato più vantaggiose.

Limite massimo per l'imposta sostitutiva

Dal 2025, la flat tax del CPB si applica entro il limite di 85.000 euro di eccedenza tra reddito concordato e reddito effettivo del periodo precedente. Oltre tale soglia, l'imposta è rimodulata: si applicano le aliquote ordinarie IRPEF (43% per persone fisiche) e IRES (24% per società).

Ravvedimento speciale anni 2019-2023

I soggetti che hanno applicato gli ISA e che, relativamente al biennio d'imposta 2025-2026, aderiscono entro i termini di legge al CPB, possono procedere a un regime di ravvedimento versando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP. Il ravvedimento è applicabile per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre di ciascun anno di riferimento. Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno stabiliti i termini e le modalità di comunicazione delle opzioni per il ravvedimento.

Determinazione della base imponibile

La base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è data dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, al 2 agosto 2025, in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura del:

- 5% per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
- 10% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 8 e inferiore a 10;
- 20% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8;

- 30% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6;
- 40% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4;
- 50% per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.

La base imponibile dell'IRAP è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura di cui sopra.

Aliquote

Per le annualità 2019, 2022 e 2023, l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è applicata con l'aliquota del:

- 10%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;
- 12%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- 15%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.

Per le annualità 2019, 2022 e 2023, ai fini IRAP l'imposta sostitutiva è pari al 3,9%. Limitatamente ai periodi di imposta 2020 e 2021, in ragione della pandemia di COVID-19, le imposte sostitutive sono diminuite del 30%.

Aspetti particolari per alcuni soggetti

I soggetti con un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, TUIR (esclusi quelli "finanziari"), ovvero compensi di lavoro autonomo cui all'articolo 54, comma 1, TUIR, fino a 5.164.569 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, possono accedere al regime di ravvedimento in presenza di una delle seguenti circostanze anche per una delle annualità comprese tra il 2019 e il 2023:

- hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlate al COVID-19, introdotte con specifici Decreti MEF;
- hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività (di cui all'articolo 9-bis, comma 6, lett. a), D.L. n. 50/2017);
- hanno dichiarato una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata all'esercizio di 2 o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Per le annualità in cui sussistono tali circostanze, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento:

- la base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è data dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, al 2 agosto 2025, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%. L'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando all'incremento l'aliquota del 12,5%;
- la base imponibile dell'IRAP è data dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%. L'imposta sostitutiva dell'IRAP è determinata applicando all'incremento l'aliquota del 3,9%.

Le imposte sostitutive sono diminuite del 30%, a eccezione dell'ipotesi in cui il contribuente ha dichiarato una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata all'esercizio di 2 o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Versamento dell'imposta ed efficacia dell'adesione

Premesso che il valore complessivo da versare per ciascuna annualità non può essere inferiore a 1.000 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione tra il 1° gennaio 2026 e il 15 marzo 2026, oppure mediante pagamento rateale nel numero massimo di 10 rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 15 marzo 2026.

In caso di pagamento rateale:

- l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate;
- il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateizzazione.

Non si fa comunque luogo al rimborso delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva in ipotesi di decadenza dalla rateizzazione.

Con riguardo ai redditi prodotti in forma associata dai soggetti di cui all'articolo 5, TUIR, imputati ai singoli soci o associati, ovvero in caso di redditi prodotti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a), TUIR, imputati ai singoli soci per trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116, TUIR, il versamento dell'imposta sostitutiva può essere eseguito dalla società o associazione in luogo dei singoli soci o associati.

Il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di pvc o schemi di atto di accertamento, di cui all'articolo 6-bis, Legge n. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Effetti del ravvedimento

Una volta eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale, per i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'articolo 39, D.P.R. n. 600/1973, nonché quelle di cui all'articolo 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972, non possono essere effettuate, fatta eccezione per la ricorrenza di uno dei seguenti casi:

- intervenuta decadenza dal CPB di cui all'articolo 22, D.Lgs. n. 13/2024;
- applicazione di una misura cautelare, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, a eccezione delle fattispecie di cui agli articoli 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, nonché dell'articolo 2621, c.c. e degli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1, c.p, commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2019 al 2023;
- mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateizzazione;
- dichiarazione infedele di una causa di esclusione.

Nei casi di cui alla lett. b) e in caso di mancato pagamento di una delle rate, la decadenza intervenuta riguarda unicamente l'annualità di riferimento. Restano comunque validi i pagamenti già effettuati; non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento con applicazione della proroga al 31 dicembre 2028.

Infatti, in deroga all'articolo 3, comma 3, Legge n. 212/2000, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al CPB e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43, D.P.R. n. 600/1973, e all'articolo 57, D.P.R. n. 633/1972, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2028.

È, inoltre, previsto che restano validi i ravvedimenti di cui all'articolo 13, D.Lgs. n. 472/1997 e di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, Legge n. 197/2022, già effettuati al 2 agosto 2025, e non si dà luogo a rimborso.

AMPLIATO A DUE ANNI IL TERMINE PER ALIENARE L'IMMOBILE E FRUIRE DEL CREDITO DI IMPOSTA PER IL RIACQUISTO DELLA PRIMA CASA

L'articolo 1, comma 116, Legge n. 207/2024 ha modificato da 1 a 2 anni l'arco temporale entro il quale l'acquirente persona fisica di una nuova prima casa deve procedere alla vendita della precedente abitazione acquistata sempre con l'agevolazione prima casa, per non perdere l'applicazione delle aliquote agevolate su imposte di registro, ipotecaria e catastale ovvero su IVA, imposte di registro, ipotecaria e catastale.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n.197/E/2025, ha chiarito che il termine di 2 anni valido per l'applicazione delle imposte indirette con aliquote agevolate sull'acquisto rileva anche per la fruizione dell'altra agevolazione consistente nel credito di imposta per il riacquisto della prima casa, disciplinato dall'articolo 7, Legge n. 448/1998.

Il caso esaminato dall'Agenzia delle Entrate riguarda una vendita di abitazione precedentemente acquistata coi benefici prima casa successiva al riacquisto della prima casa. La novità normativa introdotta dall'articolo 1, comma 116, Legge n. 207/2024 (in vigore dal 1° gennaio 2025) ha impatto su tutti gli atti relativi ai riacquisti della prima casa fatti nel corso del 2024 e avvenuti prima della vendita del precedente immobile. L'agevolazione prima casa viene applicata all'atto del rogito di acquisto della nuova abitazione per quanto riguarda l'applicazione delle imposte indirette.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il credito di imposta è concesso in via provvisoria al contribuente dopo il riacquisto nel presupposto che la vendita della precedente prima casa avvenga entro il termine di 2 anni dal rogito della nuova prima casa. In caso di mancato rispetto del termine biennale vi sarà la decadenza dall'agevolazione prima casa fruita per il riacquisto (cioè verranno applicate le imposte indirette secondo le aliquote ordinarie e non più quelle agevolate) e verrà meno il diritto al credito di imposta.

Pertanto, ad esempio, se il nuovo acquisto che beneficia della agevolazione prima casa è stato fatto il 7 novembre 2024, il termine per alienare la precedente abitazione e non perdere la agevolazione sulle imposte indirette già fruita all'atto del rogito e non perdere, inoltre, la fruizione del credito di imposta sul riacquisto è fissato al 7 novembre 2026.

Resta, invece, ancora da chiarire da parte dell'Amministrazione finanziaria se il termine dei 2 anni (per fruire sia delle imposte indirette agevolate sia del credito di imposta) possa essere applicato anche alla fattispecie "inversa" in cui avviene la vendita della precedente abitazione prima del nuovo acquisto della prima casa.

SCADE IL PROSSIMO 30 SETTEMBRE IL TERMINE PER CHIEDERE IL RIMBORSO DELL'IVA ASSOLTA IN ALTRI PAESI EUROPEI



Le imprese che sostengono costi in Paesi aderenti all'Unione Europea possono recuperare l'IVA pagata a fornitori comunitari su acquisti di prodotti e servizi ivi conclusi, con la presentazione di apposite istanze di rimborso, secondo il disposto della Direttiva n. 2008/9/UE.

Unitamente al contenuto della citata Direttiva il rimborso dell'IVA sostenuta nella Comunità Europea è disciplinato da norme del singolo Stato (per l'Italia, le regole sono contenute nell'articolo 38-bis1, D.P.R. n. 633/1972 e nel correlato provvedimento direttoriale datato 29 aprile 2010 per quanto riguarda i Paesi extra UE con i quali sussistono rapporti di reciprocità).



Entro il termine del prossimo 30 settembre 2025 sarà quindi possibile presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate (l'ufficio competente a gestire il rimborso è il Centro Operativo di Pescara) l'istanza per il rimborso dell'IVA assolta in altro Stato membro nell'anno 2024.

Data entro la quale presentare istanza	30 settembre 2025
---	--------------------------

Le istanze di rimborso devono essere presentate esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline a seconda del canale a cui si è abilitati):

- tramite gli incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni di cui all'articolo 3, comma 2-bis e articolo 3, D.P.R. n. 322/1998;
- avvalendosi di soggetti delegati in possesso di adeguata capacità tecnica, economica, finanziaria e organizzativa;
- tramite le CCIAA italiane all'estero che abbiano ottenuto il riconoscimento governativo di cui alla Legge n. 518/1970.

Obbligo di invio telematico delle istanze	Entratel
	Fisconline



Il 30 settembre 2025 costituisce anche il termine ultimo per la presentazione delle istanze di correzione di precedenti richieste presentate dal contribuente e contenenti errori.

Ambito soggettivo

L'adempimento in rassegna interessa i soggetti passivi stabiliti in Italia che hanno assolto l'IVA in un altro Stato membro dell'Unione Europea per acquisti e importazioni, a condizione che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo:

- effettui operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione IVA in Italia, tenuto conto che, in caso di applicazione del pro rata, il rimborso è riconosciuto in ragione della percentuale di detrazione ivi applicata;
- non abbia la sede della propria attività economica nello Stato membro di rimborso;
- non possieda nello Stato membro di rimborso una stabile organizzazione dalla quale siano effettuate operazioni commerciali; oppure
- non possieda un indirizzo permanente (o la residenza abituale) nello Stato membro di rimborso;
- non abbia effettuato operazioni territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, salvo che si tratti:
 - di prestazioni di trasporto e relativi servizi accessori non imponibili IVA; nonché
 - di operazioni soggette a IVA con il meccanismo del reverse charge.



Non preclude il diritto al rimborso la circostanza che il soggetto passivo richiedente:

- *abbia nominato, nello Stato membro di rimborso, un rappresentante fiscale ai fini IVA (Corte di Giustizia UE, causa C-323/12 del 6 dicembre 2014);*
- *avrebbe dovuto essere identificato ai fini IVA nello stato membro di rimborso (Corte di Giustizia UE, causa C-242/19 dell'11 giugno 2020).*

Soggetti esclusi

Il rimborso dell'IVA assolta in altri Stati membri è escluso qualora, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo:

- non ha svolto alcuna attività di impresa, arte o professione;
- ha effettuato solamente operazioni esenti o non soggette a IVA che non conferiscono il diritto alla detrazione;
- si è avvalso del regime forfetario per gli autonomi di cui alla Legge n. 190/2014 o del regime di vantaggio di cui al D.L. n. 98/2011;
- si è avvalso del regime speciale dei produttori agricoli ex articolo 34, D.P.R. n. 633/1972.

Ambito oggettivo

In generale rientrano tra quelle che danno diritto al rimborso, le seguenti operazioni relative all'acquisto e all'importazione di beni e servizi eseguite nello Stato membro estero:

- le prestazioni di servizi su beni immobili che si trovano nello Stato membro;
- le prestazioni di ristorazione e catering svolte nello Stato membro;
- le prestazioni di servizi per l'accesso a fiere e manifestazioni culturali;
- i servizi di noleggio di mezzi di trasporto;
- il trasporto di persone nello Stato membro.

La sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate destinata all'istanza di rimborso è disponibile al link:

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/rimborsi/iva-rimborsi-ue-soggetti-residenti/schedai_rimborsi_iva_ue_residenti

Importo minimo del rimborso

L'importo dell'IVA che forma oggetto della richiesta di rimborso non può essere inferiore:

- a 400 euro (o al controvalore in moneta nazionale), se la richiesta si riferisce a un periodo inferiore a un anno civile, ma non a 3 mesi;
- a 50 euro (o al controvalore in moneta nazionale), se la richiesta si riferisce a un anno civile o alla parte residua di un anno civile.

Rimborso da parte di Stato estero

L'istanza va presentata distintamente per ogni periodo di imposta. L'Agenzia delle Entrate ricevuta l'istanza provvederà a inoltrarla, entro 15 giorni, allo Stato membro al quale richiedere il rimborso; sarà tale Stato, secondo la propria disciplina vigente, a provvedere all'esecuzione del pagamento.

Lo Stato membro che riceve la richiesta di rimborso può richiedere al contribuente maggiori informazioni, ma deve in ogni caso notificare al richiedente la propria decisione di eseguire o meno il rimborso entro 4 mesi dalla ricezione dell'istanza da parte dell'Agenzia delle Entrate; una volta approvata la richiesta di rimborso lo stesso deve essere eseguito entro 10 giorni da tale data.



In presenza di cause ostative l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate non inoltrerà l'istanza al competente ufficio dello Stato estero emettendo, invece, un provvedimento di rifiuto motivato, avverso il quale è ammesso ricorso.

PROSEGUONO LE MODIFICHE E LE NOVITÀ RIGUARDANTI LA DISCIPLINA DEI SODALIZI SPORTIVI DILETTANTISTICI

Modifiche ai Decreti attuativi della Riforma dello Sport

Con la conversione del D.L. n. 96/2025, avvenuta a opera della Legge n. 119/2025 (G.U. 184 del 09/08/2025), il Legislatore ha reso definitive importanti “Disposizioni urgenti per l'organizzazione e lo svolgimento di grandi eventi sportivi, nonché ulteriori disposizioni urgenti in materia di sport”.

Tralasciando le disposizioni che riguardano l'organizzazione dei prossimi grandi eventi che coinvolgeranno il nostro Paese (Giochi Olimpici e paralimpici invernali Milano-Cortina 2026, 38° Edizione America's Cup - Napoli 2027, XX Edizione dei Giochi del Mediterraneo - Taranto 2026, ATP Finals 2026-2030, Campionato Europeo di Calcio UEFA 2032), meritano qui attenzione alcune previsioni contenute del Capo III del citato Decreto che vanno a impattare sui Decreti attuativi della c.d. Riforma dello Sport.

In particolare, occorre segnalare le modifiche apportate a talune previsioni contenute:

- nel D.Lgs. n. 40/2021 che detta misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali;
- nel D.Lgs. n. 36/2021 recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo.

Mentre le innovazioni apportate al D.Lgs. n. 40/2021, contenute nell'articolo 10, D.L. n. 96/2025, intervengono al fine di operare un rinvio alle regole tecniche vigenti per garantire l'adeguamento con le ultime tecnologie, di particolare impatto operativo è la previsione contenuta nel successivo articolo 11 che va a modificare il comma 1 dell'articolo 11, D.Lgs. n. 36/2021. La disposizione ante modifica imponeva, infatti, un divieto agli amministratori di associazioni e società sportive dilettantistiche di ricoprire qualsiasi altra carica in organizzazioni sportive affiliate alla medesima Federazione Sportiva Nazionale, disciplina sportiva associata o Ente di Promozione Sportiva (tra l'altro, con una formulazione introdotta dal Legislatore della riforma ben più ampia rispetto al passato). Ciò significava che un amministratore non poteva detenere contemporaneamente incarichi amministrativi (sia come presidente che come semplice consigliere) in altre associazioni o società che appartenevano allo stesso circuito federale o ente di promozione. Per effetto della recente modifica normativa, che va a sostituire la parola “amministratori” con “presidenti”, si contiene dunque tale limitazione per i soli soggetti “apicali” dei sodalizi sportivi dilettantistici,

permettendo quindi a un soggetto di essere contemporaneamente componente del consiglio direttivo anche di diverse ASD o SSD nell'ambito della medesima FSN, DSA o EPS.

Con 2 modifiche che interessano, invece, la disciplina dei contratti sportivi subordinati si provvede, rispettivamente, di incrementare da 5 a 8 la durata massima prevista dal comma 2 dell'articolo 26, D.Lgs. n. 36/2021 nonché, attraverso l'inserimento di un nuovo articolo 26-bis rubricato "Clausole per la durata dei contratti sportivi subordinati", a stabilire che:

- a decorrere dal 9 agosto 2025 – anche in relazione ai rapporti di lavoro subordinato del settore sportivo dilettantistico - le Federazioni Sportive Nazionali e gli Enti di Promozione Sportiva provvedono all'adeguamento degli accordi collettivi vigenti alla durata massima dei contratti sportivi subordinati pari a 8 anni;
- per i contratti di atleti professionisti, le società sportive si conformano alle disposizioni delle Federazioni internazionali in materia di sostenibilità finanziaria e, in particolare, alle regole sull'ammortamento dei costi di acquisizione, che non possono essere superiori a 5 esercizi finanziari.

Esenzione IMU per gli immobili utilizzati da ASD/SSD

In data 30 luglio 2025 è, inoltre, intervenuta la conversione nella Legge n. 108/2025 (G.U. 177 del 01/08/2025) del D.L. n. 84/2025, e dei cui contenuti riguardanti le modifiche recate dagli articoli 8 e 14 abbiamo già dato conto nella circolare dello scorso mese di luglio.

Tuttavia, con la richiamata Legge di conversione, viene introdotto un nuovo articolo 6-bis al Decreto che detta importanti disposizioni in materia di esenzione dall'IMU per lo svolgimento di attività sportive.

La verifica dei requisiti di esenzione (la norma richiama le disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 759, lettera g), Legge n. 160/2019 nonché la lettera m) dell'articolo 1, Regolamento di cui al Decreto MEF n. 200/2012) verrà pertanto subordinata alla individuazione con cadenza annuale, da parte dei Comuni e sentite le rappresentanze sportive locali, dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale per verificare il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 4, comma 6, D.M. n. 200/2012 (nel caso in cui non esistano strutture di riferimento all'interno del singolo Comune, l'ambito "territoriale" potrà essere esteso fino a quello regionale).

Detti corrispettivi medi, inoltre, verranno pubblicati sul sito internet istituzionale di ciascun Comune. La novella normativa prevede poi una disposizione di carattere transitorio in base alla quale - nelle more della definizione di questi corrispettivi medi – l'esenzione potrà essere concessa unicamente

al verificarsi del requisito dell'iscrizione, per le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e per le società sportive dilettantistiche SSD) di cui all'articolo 90, Legge n. 289/2002, nel registro nazionale delle attività sportive (RAS) di cui all'articolo 4, D.Lgs. n. 39/2021 e ciò "a valere dall'anno di iscrizione nel predetto registro". Quale sia il preciso significato di tale ultima affermazione, considerato che l'iscrizione al RAS è, come è noto, stata preceduta in anni recenti dal Registro Telematico tenuto presso il CONI, non è ancora dato saperlo. E quindi auspicabile che sul punto intervengano chiarimenti ufficiali che consentano una chiara e precisa applicazione dell'agevolazione. Si prevede, infine, che non si darà luogo al rimborso delle somme già versate.

NOVITÀ IN TEMA DI POLIZZE CATASTROFALI

Lo scorso 25 luglio 2025 è stato pubblicato in G.U. il Decreto del 18 giugno 2025 del MIMIT contenente l'elenco completo degli incentivi alle imprese, non spettanti nel caso di mancata stipula della polizza catastrofale.

Gli incentivi già individuati nel Decreto che non spetteranno in caso di mancato adeguamento alla direttiva sono i seguenti:

- a) contratti di sviluppo;
- b) interventi di riqualificazione destinati alle aree di crisi industriale;
- c) regime di aiuto finalizzato a promuovere la nascita e lo sviluppo di società cooperative di piccola e media dimensione (Nuova Marcora);
- d) sostegno alla nascita e allo sviluppo di start up innovative in tutto il territorio nazionale (Smart & Start);
- e) agevolazioni a sostegno di progetti di ricerca e sviluppo per la riconversione dei processi produttivi nell'ambito dell'economia circolare;
- f) fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell'attività d'impresa;
- g) mini contratti di sviluppo;
- h) agevolazioni alle imprese per la diffusione e il rafforzamento dell'economia sociale;
- i) sostegno per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili nelle PMI;
- l) finanziamento di start-up;
- m) supporto a start-up e venture capital attivi nella transizione ecologica.

Lo scorso 5 agosto il MIMIT ha ritenuto opportuno intervenire nuovamente sul tema per chiarire che il predetto provvedimento riguarda i soli strumenti agevolativi di competenza della Direzione Generale disciplinati da Decreti adottati dal solo MIMIT; ne deriva che l'elenco degli incentivi in esso riportato non è da ritenersi tassativo ed è in corso il processo di adeguamento della disciplina degli ulteriori incentivi, sempre di competenza della direzione, definita di concerto con altri Ministeri.

In tema di scadenze, con il D.L. n. 39/2025, è stata introdotta la proroga per l'obbligo di sottoscrizione della polizza catastrofale per le imprese. Il calendario appare oggi così modulato:

PMI	1° gennaio 2026
medie imprese	2 ottobre 2025

COPERTURA PERDITE CON RISERVA IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Lo scorso 21 agosto l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta a interpello n. 219/E con la quale si è pronunciata sull'utilizzo del saldo attivo di rivalutazione in sospensione d'imposta a copertura di perdite di bilancio.

La vicenda nasce da una fattispecie particolare ovvero dal caso di una società beneficiaria di una scissione a seguito della quale le sono state trasferite 2 partecipazioni che hanno a loro volta comportato, post apporto, l'iscrizione a patrimonio ex articolo 173, commi 4 e 9, TUIR di un avanzo di fusione avente natura di riserva di capitale e un saldo attivo derivante dalla rivalutazione effettuata dalla scissa.

Si è quindi determinata l'esistenza di un saldo attivo ex articolo 173, commi 4 e 9, TUIR che è una riserva in sospensione d'imposta il cui obbligo di assoggettamento a imposta nasce solo in caso di distribuzione ai soci, si parla quindi di sospensione di imposta "moderata" per distinguere la riserva dal caso in cui la tassazione nasca in qualunque caso di utilizzo (riserve in sospensione d'imposta "radicale").

Come noto, secondo la Corte di Cassazione (vedasi sentenze n. 8221/2007 e n. 14210/2022), nell'utilizzo delle riserve a copertura delle perdite esiste un preciso ordine basato sul principio secondo il quale le poste di patrimonio netto sono vincolate a garanzia dei terzi creditori a diversi livelli.

Seguendo questo principio, si ritiene che le riserve in sospensione d'imposta siano tra le ultime da utilizzarsi per la copertura delle perdite in quanto a esse è applicabile il dettato dell'articolo 13, Legge n. 342/2000 che disciplina in maniera espressa, ai fini fiscali, gli effetti impositivi dell'utilizzo della riserva, riconoscendo rilevanza a tal fine solo al fenomeno di attribuzione della riserva ai soci e/o ai partecipanti.

Tornando all'interpello in oggetto di fatto l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata nel senso che l'utilizzo del saldo attivo di rivalutazione a copertura delle perdite rilevate non comporta l'obbligo di assoggettarlo a imposta, né di ricostituirlo qualora la sua riduzione sia deliberata dall'assemblea straordinaria.

L'INPS DEFINISCE LA PROCEDURA PER LA RICHIESTA DELLA RIDUZIONE INPS 50% PER I NUOVI ISCRITTI ALLA GESTIONE INPS ARTIGIANI COMMERCianti

Con la circolare n. 83/2025, l'INPS ha fornito le indicazioni in ordine all'ambito di applicazione delle disposizioni di cui al comma 186 dell'unico articolo che compone la Legge di Bilancio per l'anno 2025 (Legge n. 207/2024) e con le quali il Legislatore ha previsto con decorrenza dall'anno 2025 e per una durata di 36 mesi, la possibilità di richiedere una riduzione del 50% della contribuzione previdenziale e assistenziale dovuta dai lavoratori autonomi che hanno avviato l'attività e che si sono iscritti per la prima volta nell'anno 2025 alle gestioni speciali autonome degli artigiani e degli esercenti attività commerciali.

I soggetti interessati	• titolari di ditte individuali e familiari che percepiscono redditi di impresa, anche in regime forfetario; • soci di società, sia di persone sia di capitali (S.r.l.); • coadiuvanti e coadiutori familiari dei titolari come sopra individuati.
-------------------------------	--

Con il messaggio n. 2449 pubblicato lo scorso 7 agosto, l'INPS ha comunicato che dall'8 agosto è possibile presentare in via telematica la domanda di esonero da parte del titolare del nucleo aziendale, accedendo al "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)" e compilando il modulo "Riduzione 50% ART-COM 2025". Sempre dal citato portale i richiedenti possono verificare l'esito dell'istanza.

Le indicazioni dell'INPS	L'accesso può essere effettuato al seguente percorso: "Imprese e Liberi Professionisti" > "Esplora Imprese e Liberi Professionisti" > sezione "Strumenti" > "Vedi tutti" > "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)" > "Utilizza lo strumento", autenticandosi con la propria identità digitale di tipo SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale) almeno di Livello 2, CNS (Carta Nazionale dei Servizi) o CIE (Carta di Identità Elettronica) 3.0. In fase di prima applicazione l'accesso è consentito con i profili "cittadino" e "consulente/commercialista" mentre con successivo messaggio sarà resa nota la possibilità di accesso con altri profili.
---------------------------------	--

Il possesso dei requisiti di legge, descritti nella circolare n. 83/2025, è dichiarato dal richiedente, sotto la propria responsabilità, ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, nel modulo di presentazione della domanda.

Nella stessa, oltre al possesso di tutti i requisiti di legge, il richiedente deve dichiarare di non avere superato l'importo di aiuti concedibili indicati nel Regolamento UE n. 2023/2831 della Commissione, del 13/12/2023, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis.

Il richiamato messaggio Inps n. 2449/2025 ricorda che la riduzione contributiva del 50% opera in maniera continuativa per 36 mesi e, nel caso in cui nel corso del tempo si determini una variazione del codice della posizione aziendale (ad esempio, per spostamento di Provincia dell'attività o per iscrizione a una diversa gestione speciale autonoma), non è necessario per il beneficiario presentare una nuova domanda.

L'incompatibilità con le altre agevolazioni

Di particolare interesse i chiarimenti che la circolare n. 83/2025 fornisce con riferimento al divieto di cumulabilità della riduzione in commento con le altre misure agevolative vigenti che prevedono riduzioni di aliquota. In particolare, l'INPS precisa che non è possibile riconoscere la riduzione del 50% nel caso in cui i lavoratori già fruiscano:

- della riduzione del 50% dei contributi dovuti dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali con più di 65 anni di età, già pensionati presso le gestioni dell'Istituto, prevista dall'articolo 59, comma 15, Legge n. 449/1997;
- della riduzione del 35% dei contributi dovuti dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali in regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 77 a 84, Legge n. 190/2014.

Chiarimenti per i forfettari che hanno già richiesto la riduzione del 35%

Qualora il contribuente forfettario abbia richiesto la prevista riduzione del 35% prima della pubblicazione della citata circolare (cioè, fino al 23/04/2025) è possibile, per lo stesso, presentare questa nuova domanda di riduzione contributiva del 50% prevista dalla legge di Bilancio 2025. La presentazione di tale domanda determinerà la disapplicazione del regime previdenziale forfettario dalla data di prima iscrizione alla gestione previdenziale e l'applicazione della nuova riduzione contributiva.



In via eccezionale e per il solo anno 2025, tale opzione non determinerà, pertanto, l'impossibilità di fruire nuovamente della riduzione del 35% al termine della fruizione della riduzione contributiva del 50% per i nuovi iscritti nell'anno 2025: sarà pertanto possibile per il beneficiario della nuova riduzione del 50%, al termine del periodo triennale di fruizione di quest'ultima, chiedere l'applicazione della riduzione del 35%.

Le procedure amministrative e contabili in azienda

LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPO DEI TERRENI

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato; tale valore deve essere contabilmente evidenziato in modo separato e non viene ammortizzato, in quanto si reputa che non perda mai di valore.

Sul versante fiscale, il Legislatore ha individuato regole forfettarie per la determinazione del valore del terreno; ove queste non coincidano con quelle contabili, si dovrà inevitabilmente gestire un doppio binario.

La collocazione in bilancio dei fabbricati

L'articolo 2424, c.c. prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello Stato patrimoniale alla voce BII; tra le voci proposte si trova la n. 1), relativa a terreni e fabbricati.

Secondo il documento OIC 16, tale voce può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini e altre opere murarie);
- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che:
 - rappresentano un investimento di mezzi finanziari;
 - sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
 - hanno carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
- costruzioni leggere.

Si noti, dunque, che nel bilancio finale depositato al Registro Imprese i terreni e i fabbricati sono compresi in un'unica voce complessiva, mentre il dettaglio di cui si discute in questo intervento riguarda il piano dei conti.

Il costo da iscrivere

L'iscrizione avviene al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, comprensivo della eventuale IVA indetraibile e al netto degli sconti incondizionati. Il costo comprende anche gli oneri accessori, che, nel caso dei fabbricati, possono essere:

- i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto;
- le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto;
- i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto;
- gli onorari per la progettazione dell'immobile;
- i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla Legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di mediazione.

In linea di principio fanno parte del valore del bene anche gli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni, che ne accrescono l'utilità e la qualità. Si tratta degli impianti elettrici, idrico sanitari, di aerazione, di climatizzazione, ascensori, montacarichi, pannelli solari integrati nel tetto e nelle pareti, ecc.. Di ciò va tenuto conto ai fini della corretta percentuale di ammortamento da utilizzare, seguendo il metodo del "component approach". Così, cita il documento OIC 16, se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore presenta una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

L'ammortamento: individuazione del valore dell'area

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione. Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne quelli la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata a esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Si potrebbe porre il problema di individuazione del valore di un terreno nel caso di fabbricato non "cielo-terra", come potrebbe essere, ad esempio, un ufficio posto in una palazzina.

Il documento OIC 16, al riguardo, nulla prevede, mentre l'Agenzia delle Entrate ha sancito che lo scorporo debba essere effettuato anche in relazione alle singole unità immobiliari presenti in un fabbricato. Sul versante civilistico, invero, parrebbe più corretto riscontrare l'assenza di un terreno, ma per "adeguarsi" alla richiesta fiscale, molte aziende effettuano comunque lo scorporo.

Si pone, dunque, il principale problema di individuare quale sia il corretto valore da attribuire al terreno, specialmente nel caso di acquisto di un fabbricato già edificato; i principi contabili, infatti, richiedono l'utilizzo di stime, che dovrebbero essere predisposte da tecnici del settore.

Il Fisco, invece, ricorre a metodi di natura forfettaria, in base a quanto stabilito con D.L. n. 223/2006, che tendono a isolare dal valore fiscalmente riconosciuto quello relativo:

- alle aree occupate dalla costruzione;
- alle aree pertinenziali della medesima.

Pertanto, si è stabilito di individuare il valore del terreno in una quota pari alternativamente:

- al 20% del costo del fabbricato; ovvero
- al 30% nel caso si tratti di fabbricato industriale.

Per la precisione, il Fisco richiede che il valore da attribuire al terreno sia pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello ricavabile dalle percentuali di cui sopra.



Si considerano fabbricati industriali quelli destinati alla produzione e trasformazione dei beni, avendo riguardo alla specifica destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile. Così, non rientrano nella categoria dei fabbricati industriali quelli destinati a una attività commerciale, come un negozio o un deposito per le merci.

Per stabilire se il fabbricato è strumentale o meno, a nulla rileva la categoria catastale del fabbricato stesso.

Nel caso in cui i fabbricati siano destinati ad attività miste (industriali e non), lo scorporo deve essere effettuato utilizzando la percentuale (del 20 o 30%) relativa all'attività prevalente in termini di metri quadri occupati.

Nel caso in cui, poi, parti del fabbricato siano contemporaneamente destinate ad attività promiscue, si deve ricorrere a criteri oggettivi, tra cui quello del numero di addetti occupati dall'una e dall'altra attività.

Novità in termini di deduzione del costo



In tema di deduzione del costo idealmente attribuibile alle aree sulle quali i fabbricati strumentali insistono si è espressa recentemente la Cassazione con sentenza n. 22822/2025, che estende agli ammortamenti quanto già in passato sostenuto per i canoni di leasing immobiliare: le regole forfetarie di calcolo del costo idealmente attribuibile alle aree sulle quali i fabbricati strumentali insistono (articolo 36, comma 7, D.L. n. 223/2006), indeducibile ai fini IRES, sono inapplicabili ai fini IRAP. Ne consegue che per le società di capitali e le società di persone con opzione, ai fini IRAP la deduzione dei suddetti canoni deve essere riconosciuta per l'importo stanziato a Conto economico, a eccezione della quota interessi, desunta dal contratto, che resta indeducibile.

Di diverso avviso l'Agenzia delle Entrate che con la circolare n. 38/2010, par. 1.6, anche ai fini IRAP, oltre che IRES, ritiene che nei leasing immobiliari andrebbe considerata indeducibile pure la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale.



ESEMPIO 1 - L'acquisto dell'area e la successiva edificazione

I ragionamenti di cui sopra non valgono nell'ipotesi in cui un soggetto avesse acquistato un terreno per edificare, sul medesimo, il proprio fabbricato.

Qui non si rende necessario alcuno scorporo, in quanto il valore non ammortizzabile del terreno risulta già individuato.

Diversi	a Fornitore XY		122
Terreni		100	
Iva su acquisti		22	

La stessa contabilizzazione dovrà essere utilizzata nel caso in cui si acquistasse un terreno già edificato, ma con la presenza di un immobile che non rappresenti un bene strumentale funzionante; lo stesso fabbricato, dunque, verrebbe poi demolito e, previa bonifica del terreno, si provvederà alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Le spese di demolizione e di bonifica vanno, in questo caso, a incrementare il costo dell'area che, come tale, non sarà ammortizzabile.

Pertanto, nel caso di acquisto del terreno con "rudere" per 800, con successive spese di demolizione e bonifica per 300 (affidate in appalto), e ulteriori costi di costruzione del nuovo fabbricato per 600 (affidati in appalto), si avrebbe:

Diversi	a	Fornitore XY		976
Terreni			800	
Iva su acquisti			176	

Diversi	a	Fornitore XY		366
Terreni			300	
Iva su acquisti			66	

Diversi	a	Fornitore XY		732
Fabbricati			600	
Iva su acquisti			132	



ESEMPIO 2 - L'acquisto del fabbricato già edificato

Nel caso in cui, invece, un'azienda acquisisca un fabbricato già edificato, risulta necessario (anche contabilmente) operare uno scorporo del valore intrinseco dell'area; tale valore, da collocare nella voce terreni, non sarà sottoposto ad alcun ammortamento.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato a utilizzo industriale;
- costo di acquisto: 1.000;
- valore stimato del terreno: 300 (la misura coincide con il valore fiscale del 30%).

Diversi	a	Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali			1.000	
Iva su acquisti			220	

Terreni	a	Fabbricati Industriali		300
---------	---	------------------------	--	-----

Così operando, al momento dello stanziamento degli ammortamenti, il valore di 300 dell'area coincide con quanto ipotizzato dal Fisco e non vi saranno disallineamenti da gestire. Nel caso in cui l'acquisto del fabbricato già edificato configurasse un bene strumentale funzionante (quindi in ipotesi differente da quella del rudere in precedenza vista) e si decidesse di demolirlo per esigenze proprie dell'impresa, tutto il valore imputato al fabbricato (al netto di quello destinato a terreno, in sede di scorporo) sarebbe fiscalmente rilevante per la determinazione di una minusvalenza.



ESEMPIO 3 - L'acquisto del fabbricato già edificato

Ragioniamo ora sulle conseguenze della individuazione di un valore dell'area differente da quello individuato fiscalmente.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato a utilizzo industriale;
- costo di acquisto: 1.000;
- valore stimato del terreno: 200 (la misura è inferiore rispetto al valore fiscale di 300).

Diversi	a	Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali			1.000	
Iva su acquisti			220	

Terreni	a	Fabbricati Industriali		200
---------	---	------------------------	--	-----

Al momento dello stanziamento delle quote di ammortamento, pertanto, il contribuente considera un valore del fabbricato di 800, ma fiscalmente dovrà operare una variazione in aumento per la

quota di ammortamento corrispondete ai 100 di maggior valore imputato al fabbricato rispetto all'area.

Il risultato è esposto nella tabella che segue (si è ipotizzato che l'ammortamento del primo anno sia pari al 50% della quota totale di ammortamento a regime):

Civile			Fiscale			Delta
Valore	%	Quota	Valore	%	Quota	
800,00	1,5	12,00	700,00	1,5	10,50	1,50
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00

Chiaramente, il valore fiscale del terreno sarà maggiore di quello civile (al termine del procedimento di ammortamento, per l'importo di 100); questo maggior valore potrà essere conteggiato nel calcolo di una plusvalenza o minusvalenza in sede di cessione dell'immobile.

Risulta superfluo precisare che, nel caso in cui lo scorporo civile determinasse un valore superiore a quello fiscale di 300, tale maggior valore troverebbe rilevanza anche a livello tributario (nel senso di renderlo indeducibile), per effetto del principio della derivazione semplice (il maggior valore del terreno, infatti, non sarebbe civilisticamente ammortizzato e non transiterebbe a Conto economico).



ESEMPIO 4 - Le successive spese di manutenzione incrementative

Supponiamo che, in relazione all'esempio 2 che precede, l'azienda decida di effettuare delle manutenzioni incrementative al fabbricato, per un valore complessivo di 500 (in appalto a terzi).

Tutte tali spese andranno ad incremento del valore ammortizzabile del fabbricato, senza che nessuna quota debba essere imputata all'area.

Tale maggior valore imputabile al fabbricato deve considerarsi fiscalmente rilevante, anche al fine della deduzione delle relative quote di ammortamento.

Diversi	a Fornitore XY		610
---------	----------------	--	-----

Fabbricati Industriali	500		
Iva su acquisti	110		



ESEMPIO 5 - Le spese incrementative specifiche dell'area

Potrebbe anche capitare che l'azienda debba effettuare delle spese specifiche sull'area, ad esempio posare un manto di asfalto sul piazzale antistante il fabbricato.

In tal caso, anche se trattasi di lavori di manutenzione incrementativa, si ritiene che la maggiorazione vada appostata direttamente al bene di riferimento.

Pertanto, a fronte di una spesa di 100 per l'asfaltatura del piazzale (in appalto a terzi):

Diversi	a Fornitore XY		122
Terreni		100	
Iva su acquisti		22	

Ad analoghe conclusioni dovrebbe giungersi nel caso in cui si acquistasse, con separato atto notarile, un'area da utilizzare come pertinenza di un fabbricato già esistente.

IL TRATTAMENTO DELL'IMMOBILE DEL PROFESSIONISTA AI FINI REDDITUALI

Una delle principali criticità inerenti alla determinazione del reddito di lavoro autonomo riguarda i costi di acquisizione dell'immobile del professionista e i costi di manutenzione dello stesso, sia per la deduzione del costo sia per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione.

La nozione di immobile strumentale

Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, un immobile si considera strumentale solo quando è utilizzato direttamente per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica e/o professionale. Non rileva, invece, il fatto che nel rogito il soggetto abbia indicato di intervenire come titolare di partita IVA, ovvero con il solo codice fiscale.

Pertanto, un fabbricato acquistato prima dell'apertura della partita IVA che fosse utilizzato in modo diretto ed esclusivo per lo svolgimento dell'attività, dovrà essere considerato come strumentale.

Diversamente, si considererà come bene appartenente alla sfera privata il fabbricato, acquistato anche in costanza di esercizio dell'attività, utilizzato altresì per finalità differenti da quella dello svolgimento dell'attività (e ciò, come noto, potrebbe determinare problemi di "autoconsumo" ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette).

La deduzione del costo di acquisto

Nel reddito professionale, le regole di deduzione degli ammortamenti o dei canoni di leasing di un fabbricato sono diversamente regolate in relazione al momento di acquisto (o di sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria) del bene stesso, con una situazione che risulta sempre difficoltosa da ricordare.

Per facilitare la comprensione, si può ricorrere alle tabelle che seguono, distinguendo il caso di utilizzo esclusivo per lo svolgimento dell'attività, da quello dell'utilizzo promiscuo (ossia l'immobile adibito tanto ad abitazione quanto all'attività professionale).

IMMOBILI ESCLUSIVAMENTE STRUMENTALI: DEDUZIONE DEGLI AMMORTAMENTI	
Acquistati sino al 14 giugno 1990	Deducibili gli ammortamenti dal 1985
Acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Non deducibili ammortamenti Deducibile un importo pari alla rendita catastale solo fino al 31 dicembre 1992
Acquistati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Deducibili gli ammortamenti, ma la quota ridotta a 1/3 del limite tabellare nel triennio 2007-2009
Acquistati dal 1° gennaio 2010	Non deducibili ammortamenti
Nota bene: in caso di utilizzo promiscuo del fabbricato, si deduce il 50% della rendita catastale del fabbricato, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale.	

IMMOBILI ESCLUSIVAMENTE STRUMENTALI: DEDUZIONE DEI CANONI LEASING	
Contratti stipulati fino al 1° marzo 1989	Canoni deducibili per cassa
	Nessun vincolo sulla durata minima del contratto
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990	Canoni deducibili per competenza
	Durata minima del contratto: 8 anni
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Canoni non deducibili
	Deducibile importo pari alla rendita catastale
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Canoni deducibili per competenza, ridotti a 1/3 nel triennio 2007-2009
	Contratto con durata minima pari alla metà del periodo di ammortamento, con minimo di 8 anni e massimo di 15
	Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	Uso promiscuo: deduzione 50% canone alle medesime condizioni
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013	Canoni non deducibili
	Non deducibile nemmeno la rendita catastale
	Uso promiscuo: nessuna deduzione
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014	Canoni deducibili per competenza, per un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata del contratto.

	Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	Uso promiscuo: deduzione 50% canone alle medesime condizioni
Nota bene: le deduzioni dei canoni di competenza per l'immobile a uso promiscuo spettano a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale.	

Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria

Oltre alla difficoltà sopra espressa in merito alla deduzione del costo di acquisizione degli immobili, ulteriori problemi insorgono in merito alle spese sostenute per la manutenzione dei medesimi.

L'articolo 54-quinquies, comma 2, TUIR, prevede una diversa deduzione del costo a decorrere dal 1° gennaio 2024 tra le spese di manutenzione ordinaria e quelle di manutenzione straordinaria sostenute sugli immobili strumentali dei professionisti.

Le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili per intero nell'esercizio di sostenimento per gli immobili strumentali (e in misura pari al 50% per gli immobili a uso promiscuo).

Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria sono deducibili in 6 quote costanti di pari importo a decorrere dall'esercizio nel quale sono sostenute per gli immobili strumentali (e in 6 quote costanti di pari importo nella misura del 50% per gli immobili a uso promiscuo).

La cessione del contratto di leasing

Da sempre si è dubitato, in dottrina, in merito alla rilevanza fiscale del provento derivante dalla cessione del contratto di leasing immobiliare nell'ambito del lavoro autonomo.

Il nuovo articolo 54-bis, comma 3, TUIR, stabilisce che in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria dell'immobile del professionista concorre a formare il reddito di lavoro autonomo il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla durata residua del contratto, attualizzati alla data della cessione e al netto della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Si ritiene che la nuova disposizione, in vigore dal 31 dicembre 2024, si applichi esclusivamente ai contratti di locazione finanziaria di immobili stipulati dai professionisti dal 1° gennaio 2014 in poi. Per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013, non essendo deducibile nel corso di tutta la durata del contratto alcun canone di leasing, si ritiene che anche la sopravvenienza attiva determinata ai sensi dell'articolo 54-bis, comma 3, TUIR, non debba essere assoggettata a tassazione.