

Dichiarazione IRAP 2025

Guida alla compilazione

Raffaele Pellino



Copyright © 2025 - CESI Multimedia S.r.l. Società Unipersonale

Via Massarenti 13, 20148 Milano

www.cesimultimedia.it

Tutti i diritti riservati. È vietata la riproduzione dell'opera, anche parziale e con qualsiasi mezzo.

L'elaborazione dei testi, pur se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità in capo all'autore e/o all'editore per eventuali involontari errori o inesattezze.

ISBN: 9788862794510

Sommar

1. Disposizioni generali	1
1.1 Premessa	1
1.2 Termini di presentazione modelli redditi e IRAP	1
1.2.1. Termini di versamento delle imposte	2
1.2.2 Pagamenti rateali dell'acconto e del saldo	2
1.3 Soggetti che utilizzano il modello	3
1.4 Modalità di presentazione	4
1.4.1 Presentazione diretta da parte del dichiarante	5
1.4.2 Presentazione tramite un intermediario abilitato	5
1.4.3 Presentazione tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni dello Stato)	6
1.4.4 Presentazione tramite società del gruppo	6
1.4.5 Comunicazione di avvenuta presentazione della dichiarazione	6
1.4.6 Responsabilità dell'intermediario abilitato	7
1.5 Versamenti	7
1.6 Acconti	9
1.7 Rateazione	10
1.8 Compensazione	11
1.8.1 Limite massimo di utilizzo dei crediti d'imposta	13
1.8.2 Compensazione dei crediti INPS e INAIL	14
1.8.3 Obbligo di utilizzo dei servizi telematici	14
1.8.4 Esclusi da compensazione i carichi di importo superiore a 100.000 euro	16
1.8.5 Crediti per i quali opera l'esclusione dalla compensazione	17
1.8.6 Coordinamento con il divieto alle compensazioni	18
1.9 Modalità di versamento	18
1.9.1 Modelli F24 a saldo zero	20
1.9.2 Le regole per la sospensione degli F24	20
1.9.3 Omessa o tardiva presentazione di F24 "a zero"	22
1.9.4 F24 "incompleto"	22
1.10 Dalla riforma delle sanzioni tributarie novità per il ravvedimento operoso	22
1.10.1 Novità in materia di ravvedimento operoso	22
1.10.2 Ravvedimento oltre il termine della dichiarazione oppure oltre l'anno	22
1.10.3 Ravvedimento in presenza di controlli fiscali	24
1.10.4 Cumulo giuridico e continuazione	25
1.10.5 Omessa dichiarazione	25
1.10.6 Definizione al terzo delle sanzioni	26
1.11 Principali novità per le sanzioni amministrative	27
1.11.1 Dichiarazione omessa	27
1.11.2 Dichiarazione tardiva	28
1.11.3 Dichiarazione presentata entro il termine per l'accertamento delle imposte	28
1.11.4 Calcolo delle sanzioni in caso di imposte versate	29
1.11.5 Dichiarazione infedele	29
1.11.6 Dichiarazione integrativa	30
1.11.7 Evasione massima di 30.000 euro	30
1.11.8 Aumento per le condotte fraudolente	31
1.11.9 Omessa/infedele fatturazione o documentazione delle operazioni	31

2. Frontespizio.....	34
2.1 Premessa	34
2.2 Codice fiscale	34
2.3 Tipo di dichiarazione.....	35
2.4 Correzione e integrazione della dichiarazione.....	35
2.4.1 Dichiarazione correttiva nei termini	35
2.4.2 Integrazione della dichiarazione	36
2.4.3 Dichiarazione integrativa (art. 2, commi 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322/1998)	36
2.4.4 Dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8-ter del D.P.R. n. 322/1998)	37
2.4.5 Dichiarazione integrativa errori contabili (art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998).....	37
2.5 Eventi eccezionali	38
2.6 Dati del contribuente.....	38
2.6.1 Partita IVA	38
2.6.2 Dichiarazione redditi	38
2.6.3 Impresa concessionaria	39
2.6.4 Numeri telefonici e indirizzo di posta elettronica	39
2.6.5 Denominazione o ragione sociale	39
2.6.6 Data di approvazione del bilancio/rendiconto o di efficacia giuridica della fusione/scissione.....	39
2.7 Dichiarante diverso dal contribuente (rappresentante, curatore fallimentare, erede, ecc.).....	41
2.8 Firma della dichiarazione	43
2.8.1 Situazioni particolari	44
2.8.2 Firma del dichiarante	44
2.8.3 Firma dell'incaricato del controllo contabile.....	44
2.9 Visto di conformità	45
2.10 Impegno alla presentazione telematica.....	46
3. Quadro IP – Società di persone.....	48
3.1 Generalità.....	48
3.1.1 I gruppi economici di interesse europeo (GEIE)	49
3.1.2 Determinazione della base imponibile.....	49
3.1.3 Indici Sintetici di affidabilità fiscale	49
3.1.4 Cause di esclusione dall'applicazione degli ISA	52
3.1.5 Operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda.....	53
3.2 Sezione I – Società esercenti attività commerciali di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997	54
3.2.1 Determinazione della base imponibile.....	54
3.2.2 Compilazione del modello.....	55
3.3 Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo.....	58
3.3.1 Soggetti interessati.....	58
3.3.2 Definizione di bene immateriale agevolabile	59
3.3.3 Definizione di attività rilevanti	60
3.3.4 Spese agevolabili	62
3.3.5 Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale	62
3.3.6 Documentazione per l'esimente sanzionatoria.....	63
3.3.7 Diritto di interpello	64
3.3.8 Cumulabilità	64
3.4 Sezione II – Società esercenti attività commerciali o attività finanziarie	65
3.4.1 Esercizio dell'opzione	65

3.4.2 Determinazione della base imponibile.....	65
3.4.3 Compilazione del modello.....	67
3.4.4 Holding industriali.....	68
3.4.5 Variazioni in aumento.....	68
3.4.6 Variazioni in diminuzione.....	71
3.5 Sezione III – Società in regime forfetario.....	73
3.5.1 Determinazione della base imponibile.....	74
3.6 Sezione IV – Imprese del settore agricolo.....	74
3.7 Sezione V – Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni.....	75
3.8 Sezione VI – Valore della produzione netta.....	76
3.8.1 Ragguaglio della deduzione.....	78
3.9 Esempio di compilazione.....	79
4. Quadro IC – Società di capitali.....	82
4.1 Generalità.....	82
4.1.1 Stabile organizzazione.....	82
4.1.2 Determinazione della base imponibile.....	82
4.2 ISA: ulteriori componenti positivi.....	83
4.2.1 Indici Sintetici di affidabilità fiscale.....	83
4.2.2 Punteggio di affidabilità.....	83
4.2.3 Regime premiale.....	84
4.2.4 Cause di esclusione dall'applicazione degli ISA.....	86
4.3 Sezione I – Imprese industriali e commerciali.....	87
4.3.1 Determinazione della base imponibile.....	87
4.3.2 Marchi e avviamento.....	89
4.3.3 Rivalutazione beni d'impresa.....	89
4.3.4 Operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda.....	89
4.3.5 Soggetti che applicano i principi contabili internazionali.....	90
4.3.6 Compensi a collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo.....	90
4.4 Compilazione del modello.....	91
4.5 Sezione II – Banche, altri soggetti finanziari, banca d'Italia e ufficio italiano dei cambi.....	92
4.6 Sezione III – Imprese di assicurazione.....	93
4.6.1 Determinazione della base imponibile.....	93
4.6.2 Compilazione del modello.....	95
4.7 Sezione IV – Variazioni in aumento e in diminuzione.....	96
4.7.1 Variazioni in aumento.....	96
4.7.2 Variazioni in diminuzione.....	98
4.8 Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo.....	102
4.8.1 Soggetti interessati.....	102
4.8.2 Definizione di bene immateriale agevolabile.....	103
4.8.3 Definizione di attività rilevanti.....	104
4.8.4 Spese agevolabili.....	106
4.8.5 Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale.....	106
4.8.6 Documentazione per l'esimente sanzionatoria.....	107
4.8.7 Diritto di interpello.....	108
4.8.8 Cumulabilità.....	108
4.9 Sezione V – Società in regime forfetario.....	108
4.9.1 Determinazione della base imponibile.....	109
4.10 Sezione VI – Cooperative edilizie e confidi.....	109
4.11 Sezione VII – Valore della produzione netta.....	110

4.11.1 Ragguaglio della deduzione	113
4.12 Esempio di compilazione	114
5. Quadro IE – Enti non commerciali	117
5.1 Premessa	117
5.2 Enti residenti	117
5.3 Stabile organizzazione	117
5.4 Determinazione della base imponibile	118
5.5 ISA: ulteriori componenti positivi	118
5.5.1 Indici Sintetici di affidabilità fiscale	118
5.5.2 Punteggio di affidabilità	119
5.5.3 Regime premiale	119
5.5.4 Cause di esclusione dall'applicazione degli ISA	121
5.6 Sezione I – Enti privati non commerciali – Attività non commerciale	122
5.7 Sezione II – Enti privati non commerciali – Attività commerciale	123
5.7.1 Variazioni in aumento	125
5.7.2 Variazioni in diminuzione	127
5.8 Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo	130
5.8.1 Soggetti interessati	130
5.8.2 Definizione di bene immateriale agevolabile	131
5.8.3 Definizione di attività rilevanti	131
5.8.4 Spese agevolabili	133
5.8.5 Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale	134
5.8.6 Documentazione per l'esimente sanzionatoria	135
5.8.7 Diritto di interpello	136
5.8.8 Cumulabilità	136
5.9 Sezione III – Soggetti in regime forfetario	136
5.10 Sezione IV – Imprese del settore agricolo	138
5.11 Sezione V – Soggetti non residenti esercenti arti e professioni	139
5.12 Sezione VI – Valore della produzione netta	140
6. Quadro IR – Ripartizione base imponibile e imposta e dati concernenti il versamento	144
6.1 Generalità	144
6.2 Ripartizione territoriale della base imponibile IRAP	145
6.2.1 Ripartizione per la generalità dei soggetti	146
6.3 Modalità di compilazione quadro IR	149
6.3.1 Sezione I – Ripartizione base imponibile determinata nei quadri IP, IC, IE e IK (sezioni II e III)	149
6.3.2 Sezione II – Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IP – IC- IE-IK	151
6.3.3 Sezione III – Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK	154
6.3.4 Sezione IV – Codice fiscale del funzionario delegato	154
7. Quadro IS – Prospetti vari	156
7.1 Sezione III – Società di comodo	156
7.1.1 Soggetti di comodo	157
7.1.2 Compilazione del modello	157
7.2 Sezione IV – Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento	158

7.2.1 Momento di compilazione	158
7.2.2 Modalità di compilazione	159
7.3 Sezione VI – Rideterminazione dell’acconto	160
7.4 Sezione VII – Opzioni società di persone	161
7.5 Sezione VII – Opzioni imprese di allevamento	162
7.6 Sezione VIII – Codici attività	167
7.7 Sezione IX – Operazioni straordinarie	167
7.8 Sezione XI – Deduzioni/detrazioni/crediti d’imposta regionali	168
7.9 Sezione XII – Zone franche urbane	168
7.9.1 Modalità di compilazione	170
7.10 Sezione XIII – Credito ACE	173
7.11 Sezione XIV – Patent box	178
7.11.1 Il nuovo Patent box	179
7.11.2 Compilazione del modello	179
7.12 Sezione XV – Credito d’imposta per contribuenti IRAP senza lavoratori dipendenti	181
7.13 Sezione XVI – Dichiarazione integrativa	182
7.14 Sezione XVII – Aiuti di Stato	183
7.14.1 La disciplina degli aiuti di Stato	184
7.15 Sezione XVIII – Valore della produzione Campione d’Italia	195
7.16 Sezione XIX – Riscatto alloggi sociali	198
7.17 Sezione XX – Dati relativi agli importi sospesi a seguito di disposizioni regionali	199
7.18 Sezione XXI – Numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero	199
7.19 Sezione XXII – Concordato Preventivo Biennale	202
8. Quadro IS – Sez. I Deduzioni – art. 11 D.Lgs. n. 446/1997	203
8.1 Aspetti generali	203
8.2 Deduzioni IRAP per il periodo d’imposta 2024	203
8.3 Deduzione per assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro	204
8.3.1 Principio di deduzione	205
8.3.2 Enti non commerciali	206
8.4 Deduzione per apprendisti, CFL, disabili e ricerca e sviluppo	206
8.4.1 Apprendisti	206
8.4.2 Disabili	207
8.4.3 Contratti formazione lavoro	207
8.4.4 Ricerca e sviluppo	207
8.4.5 Indennità trasferta autotrasportatori	208
8.4.6 Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti	208
8.4.7 Deduzione del costo complessivo dei dipendenti a tempo indeterminato	209
8.4.8 Dipendenti agevolati	210
8.4.9 Determinazione dell’importo deducibile	212
8.4.10 Deduzione del costo dei lavoratori stagionali	212
8.5 Compilazione del modello	213
8.5.1 La compilazione del modello IRAP 2025	214

1. Disposizioni generali

Il Modello IRAP 2025 deve essere utilizzato per dichiarare l'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo d'imposta 2024. Presupposto dell'imposta – il cui periodo coincide con quello valevole ai fini delle imposte sui redditi – è l'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate, dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le Amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

1.1 Premessa

Con il Provv. 14 marzo 2025, n. 127533, l'Agenzia delle entrate ha approvato in via definitiva, con le relative istruzioni e specifiche tecniche, il **modello IRAP 2025**, relativo al periodo d'imposta 2024.

Con il successivo Provv. 14 maggio 2025, n. 217096, l'Agenzia delle entrate ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione alle regioni e alle province autonome di Trento e Bolzano dei dati relativi alla dichiarazione IRAP 2025.

1.2 Termini di presentazione modelli redditi e IRAP

I termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi/IRAP sono quelli stabiliti a seguito delle modifiche operate sulle disposizioni del regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998.

In particolare:

- le società semplici, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché per le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR, sono tenute a presentare la dichiarazione **tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta** (fermi restando i termini previsti dall'art. 5-bis del D.P.R. n. 322/1998 e successive modificazioni nei casi di trasformazione, fusione o scissione totale);
- i soggetti all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR, nonché per le amministrazioni pubbliche di cui alla lettera e-bis) sono tenute a presentare la dichiarazione a **partire dal 15 aprile dell'anno successivo**, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, ed entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Ai fini dell'adempimento della presentazione della dichiarazione Irap non assume, quindi, rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta.

Ad esempio, una società di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR, con periodo d'imposta solare, dovrà presentare la dichiarazione per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato o società del gruppo, entro il 31 ottobre 2025. Una società, invece, con periodo d'imposta 1° luglio 2024-30 giugno 2025, dovrà presentare la dichiarazione IRAP 2025 entro il 30 aprile 2026.

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa mediante procedure telematiche e precisamente nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate. Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza dei suddetti termini sono valide, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge. Quelle presentate, invece, con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.



Normativa

La norma – Art. 2, comma 6, lett. a), n. 2

Con effetto dal 15 aprile 2025, al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'art. 2, i commi 1 e 2 sono sostituiti dai seguenti: «1. Le persone fisiche presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'art. 3, per il tramite di un ufficio delle Poste italiane S.p.a. tra il 15 aprile ed il 30 giugno ovvero in via telematica tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Le società o le associazioni di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'art. 3 in via telematica tra il 15 aprile e il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.

2. I soggetti all'imposta sul reddito delle società presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'art. 3 in via telematica a partire dal 15 aprile dell'anno successivo, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, ed entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.»;

b) all'art. 4, comma 4-bis, le parole: «entro il 31 ottobre di ciascun anno» sono sostituite dalle seguenti: «tra il 15 aprile e il 31 ottobre di ciascun anno».

1.2.1. Termini di versamento delle imposte

In generale, i versamenti a saldo risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto dei redditi/IRAP, devono essere eseguiti:

- **entro il 30 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa, da parte delle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR;
- **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta, da parte degli altri soggetti, diversi da quelli di cui al punto precedente.

Così, ad esempio, se si considera una società di persone, i termini di versamento del saldo relativo al 2024 e del primo acconto del 2025 scadono:

- il 30 giugno 2025, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30 luglio 2025 (30° giorno successivo al 30 giugno 2025), con la maggiorazione dello 0,4%.

1.2.2 Pagamenti rateali dell'acconto e del saldo

L'art. 8 del decreto c.d. "Adempimenti" ha apportato alcune importanti modifiche – per i soggetti titolari e non titolari di partita IVA ed i soggetti titolari di una posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate dall'INPS – sulle modalità ed i termini di versamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e acconto delle imposte e contributi risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentate.

In forza dell'art. 20 del D.Lgs. n. 241/1997, infatti, il contribuente **può versare in rate mensili di pari importo** – con la maggiorazione degli interessi del 4% annuo per le rate successive alla prima – **le: «somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte e dei contributi dovuti dai soggetti titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate dall'INPS, ad eccezione di quelle dovute nel mese di dicembre a titolo di acconto del versamento dell'imposta sul valore aggiunto».**

Pertanto, a decorrere dal versamento delle somme dovute a titolo di saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, la novella normativa prevede:

- il differimento – dal mese di novembre al 16 dicembre – del termine ultimo entro cui perfezionare la rateizzazione dei versamenti dovuti a titolo di saldo e acconto;
- l'individuazione di un'unica data di scadenza – corrispondente al 16 di ogni mese – entro cui effettuare il pagamento delle rate mensili successive alla prima.

In tal modo, tutti i contribuenti, titolari e non di partita IVA, possono avvalersi della possibilità di effettuare i versamenti in forma rateale degli importi dovuti a titolo di saldo e primo acconto delle imposte e dei contributi, valorizzando il "comportamento concludente" in sede di versamento.

A tal fine, rileva la compilazione degli appositi campi concernenti la "rateazione", nei quali occorre indicare sia la rata per la quale si effettua il pagamento, sia il numero di rate prescelto.

Con la finalità di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti, inoltre, viene stabilito che **le rate mensili** – di pari importo e, quelle successive alla prima, maggiorate degli interessi – **siano versate entro il giorno 16 di ciascun mese, purché il piano di rateazione si completi entro il giorno 16 del mese di dicembre** relativo all'anno di presentazione della dichiarazione o denuncia da cui emerge il debito.

In particolare, il contribuente che intende rateizzare i versamenti:

1. determina il numero di rate in cui è possibile suddividere il debito, non superiore al numero di mesi che intercorrono nel periodo compreso tra la data di scadenza e il 16 del mese di dicembre;
2. suddivide l'importo complessivo dovuto in base al numero di rate che intende versare, comunque non superiore a quello di cui al punto 1);
3. versa la prima rata, senza interessi, alle scadenze previste;
4. versa le successive rate, maggiorate degli interessi, entro il 16 di ciascuno dei mesi seguenti e, comunque, non oltre il giorno 16 del mese di dicembre.

1.3 Soggetti che utilizzano il modello

Sono tenuti alla presentazione del modello IRAP:

- le **società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle equiparate** (art. 5 del TUIR), comprese le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- le **società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società** (IRES), cioè le società per azioni e società in accomandita per azioni, s.r.l., società cooperative e di mutua assicurazione; i *trust* e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione (art. 73 del TUIR);
- gli **enti privati diversi dalle società e i trust**, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- gli **enti non commerciali**, compresi i *trust*, società semplici e associazioni equiparate, non residenti, che hanno esercitato nel territorio dello Stato, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell'IRAP mediante stabile organizzazione, oppure che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso;
- le **Amministrazioni pubbliche**.

Non sono soggetti passivi dell'imposta le persone fisiche nonché i soggetti che esercitano una attività agricola ai sensi dell'art. 32 del TUIR, i soggetti di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 227/2001 non-

ché le **cooperative e loro consorzi**. I soggetti che svolgono unicamente attività agricole per le quali è prevista l'esclusione dall'imposizione ai fini IRAP, sono comunque tenuti a presentare la dichiarazione IRAP se determinano il diritto camerale annuale in base al "fatturato".

I **soggetti non residenti** sono tenuti alla dichiarazione IRAP se esercitano in Italia attività commerciali, artistiche o professionali, per un periodo di almeno tre mesi, mediante stabile organizzazione o base fissa, oppure nel caso di esercizio in Italia di attività agricole.



Attenzione

Dal periodo d'imposta 2022 (per effetto di una norma contenuta nella Legge di bilancio 2022), è stato eliminato il quadro IQ conseguentemente **all'esclusione delle persone fisiche** esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni dal novero dei soggetti passivi dell'imposta.

Inoltre, restano **esonerati** dalla presentazione della dichiarazione IRAP:

- i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che hanno aderito al cd. **regime forfetario agevolato** (art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190);
- i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che abbiano aderito al **regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** (art. 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98);
- gli incaricati di **vendita a domicilio** soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta;
- i **produttori agricoli** con volume d'affari annuo non superiore a euro 7.000, **esonerati dagli adempimenti IVA** (art. 34, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972), a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero e non svolgano altre attività rilevanti ai fini IRAP.



Attenzione

La dichiarazione IRAP va presentata anche dai **soggetti in liquidazione volontaria**.

Nei casi di **fallimento** e di **liquidazione coatta amministrativa**, l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è **esercizio provvisorio**. In queste ipotesi, l'imposta è determinata secondo le stesse regole applicabili in via ordinaria e il **curatore o il commissario liquidatore** sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP in relazione ai singoli periodi d'imposta, compresi nell'ambito della procedura, autonomamente considerati.

1.4 Modalità di presentazione

La dichiarazione IRAP, da presentare per **via telematica** all'Agenzia delle entrate, può essere trasmessa secondo una delle seguenti modalità:

- **direttamente** dal contribuente, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- **tramite intermediari abilitati** (professionisti, associazioni di categoria, CAF);
- **tramite altri soggetti incaricati** (per le Amministrazioni);
- **tramite società appartenenti al gruppo**.

La dichiarazione si considera **presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati** da parte dell'Agenzia delle entrate. La **prova della presentazione** della dichiarazione è data dalla comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati, rilasciata sempre per via telematica.



Attenzione

Il servizio telematico restituisce dopo l'invio, un "messaggio" che conferma solo l'avvenuta ricezione del *file* e, in seguito, fornisce all'utente un'altra **comunicazione** attestante l'**esito dell'elaborazione** effettuata sui dati pervenuti, che, in assenza di errori, conferma l'avvenuta presentazione della dichiarazione.

1.4.1 Presentazione diretta da parte del dichiarante

I contribuenti che predispongono la propria dichiarazione possono scegliere di trasmetterla direttamente – utilizzando i servizi telematici Entratel o Fisconline, in base ai requisiti posseduti per il conseguimento dell'abilitazione – senza avvalersi di un intermediario abilitato. In tale caso, la dichiarazione si considera **presentata nel giorno in cui è trasmessa telematicamente** all'Agenzia delle entrate. La **prova della presentazione** è data, in questo caso, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata direttamente in via telematica.

1.4.1.1 Accesso ai servizi telematici tramite SPID, CIE o CNS

Come indicato dall'Agenzia delle entrate con il comunicato stampa n. 13/E/2021, in attuazione dell'art. 24 del D.L. n. 76/2020:

- per i cittadini, a partire dall'1 ottobre 2021, le credenziali di Fisconline non sono più attive ed è necessario accedere al servizio attraverso il Sistema pubblico di identità digitale (SPID), la Carta di identità elettronica (CIE) o la Carta nazionale dei servizi (CNS);
- i professionisti e le imprese, invece, possono continuare a richiedere le credenziali Fisconline o Entratel, sino alla data che sarà stabilita con un apposito decreto attuativo delle nuove disposizioni del codice dell'amministrazione digitale; in seguito, anche per tali soggetti l'accesso al servizio dovrà avvenire mediante SPID, CIE o CNS.

1.4.2 Presentazione tramite un intermediario abilitato

Qualora il contribuente si rivolga ad un intermediario abilitato per la trasmissione del modello IRAP, deve farsi **rilasciare**:

- una **dichiarazione**, datata e sottoscritta, comprovante l'**assunzione dell'impegno a trasmettere**, per via telematica, i dati contenuti nel modello. Detta dichiarazione dovrà poi precisare se il modello è stato consegnato dal contribuente già compilato o se lo stesso verrà predisposto dall'intermediario. La data dell'impegno, unitamente alla sottoscrizione e all'indicazione del proprio codice fiscale, dovrà essere successivamente riportata nello **specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica"**, posto nel frontespizio della dichiarazione;
- **entro 30 giorni** dal termine previsto per la presentazione in via telematica, l'originale della dichiarazione, firmata dal contribuente e redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle entrate, unitamente a **copia della comunicazione** dell'Agenzia (ricevuta) che attesta l'**avvenuta ricezione** della dichiarazione.

**Attenzione**

L'**attestazione di ricezione telematica è prova per il dichiarante di avvenuta presentazione della dichiarazione** e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione e alla restante documentazione, per il periodo, previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Agenzia.

1.4.3 Presentazione tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni dello Stato)

Anche le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, sono tenute a presentare la dichiarazione IRAP esclusivamente **per via telematica**, mediante il **servizio Entratel**. Tali soggetti possono avvalersi di altri incaricati per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

La presentazione telematica delle dichiarazioni da parte dei soggetti pubblici va effettuata secondo le modalità stabilite dall'art. 3 del D.P.R. n. 322/1998 e può riguardare, oltre alla dichiarazione IRAP, anche la dichiarazione dei sostituti d'imposta e la dichiarazione annuale IVA.

1.4.4 Presentazione tramite società del gruppo

Nell'ambito dei gruppi societari, la trasmissione telematica delle dichiarazioni dei soggetti appartenenti al gruppo, nel quale almeno una società o un ente sia obbligato alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica, può essere effettuata da **uno o più soggetti dello stesso gruppo** esclusivamente attraverso il **servizio telematico Entratel**. Si considerano appartenenti al gruppo l'ente (anche non commerciale) o la società (anche di persone) controllante e le società controllate. Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite altra società controllata da questo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente.

La società del gruppo può effettuare la presentazione per via telematica delle dichiarazioni delle altre società che appartengono al medesimo gruppo per le quali assume l'impegno alla presentazione della dichiarazione. Possono altresì avvalersi delle stesse modalità di presentazione telematica le società appartenenti al medesimo gruppo che operano come **rappresentanti fiscali di società estere**, ancorché queste ultime non appartengano al medesimo gruppo.

È possibile presentare, contemporaneamente o in momenti diversi, alcune dichiarazioni direttamente ed altre tramite le società del gruppo o un intermediario. Le società e gli enti che assolvono all'obbligo di presentazione per via telematica rivolgendosi ad un intermediario abilitato o ad una società del gruppo non sono tenuti a richiedere l'abilitazione alla trasmissione telematica. **Per incaricare un'altra società del gruppo** della presentazione telematica della propria dichiarazione, la società deve consegnare la propria dichiarazione, debitamente sottoscritta, alla società incaricata; quest'ultima società dovrà osservare tutti gli adempimenti previsti per la presentazione telematica da parte degli intermediari abilitati.

1.4.5 Comunicazione di avvenuta presentazione della dichiarazione

La comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuta presentazione della dichiarazione per via telematica è **trasmessa, attraverso lo stesso canale, al soggetto che ha effettuato l'invio**. Tale comunicazione è consultabile nella Sezione "Ricevute e comunicazioni" del sito internet dell'Agenzia delle entrate, riservata agli utenti registrati ai servizi telematici. La stessa comunicazione

di ricezione può essere richiesta senza limiti di tempo (sia dal contribuente, che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle entrate. In relazione alla verifica della tempestività delle dichiarazioni presentate per via telematica, si considerano **tempestive** le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti dal D.P.R. n. 322/1998, e successive modificazioni, ma **scartate** dal servizio telematico, purché **ritrasmesse entro i 5 giorni successivi** alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia che attesta il motivo dello scarto.

1.4.6 Responsabilità dell'intermediario abilitato

In caso di **tardiva od omessa trasmissione** delle dichiarazioni è prevista, a carico degli intermediari, una **sanzione da euro 516 a euro 5.164**, con riferimento alla quale deve ritenersi consentito il **ravvedimento operoso** (circolare 27 settembre 2007, n. 52/E).

È prevista, altresì, la **revoca dell'abilitazione** quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei Centri di assistenza fiscale.



Attenzione

La circolare n. 11/E/2008 ha precisato che:

- qualora l'intermediario sia un CAF, la sanzione deve essere comminata al CAF stesso, indipendentemente dal soggetto che in concreto avrebbe dovuto provvedervi (punto 5.1);
- in caso di dichiarazione trasmessa da uno studio associato, il soggetto abilitato alla trasmissione telematica resta il professionista iscritto nell'apposito Albo che ha assunto l'incarico; in capo allo stesso professionista si provvederà ad irrogare la sanzione (punto 5.2);
- qualora il contribuente richieda all'intermediario, oltre i termini di legge, di inviare telematicamente la dichiarazione, la tardiva presentazione della dichiarazione è interamente imputabile al contribuente e l'intermediario non è passibile di alcuna sanzione (punto 5.4);
- la previsione in base alla quale le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse (ex art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998) è da riferire esclusivamente al contribuente e non all'intermediario. In capo a quest'ultimo, quindi, vi sarà omessa trasmissione soltanto nel caso di trasmissione non effettuata o non andata a buon fine. La tardiva trasmissione, invece, si configurerà nel caso di invio oltre il termine a fronte di un impegno assunto prima della scadenza dello stesso ovvero, nel caso di invio oltre un mese dall'assunzione dell'impegno, quando l'assunzione dello stesso sia avvenuta successivamente alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, come stabilito dall'art. 3, comma 7-ter, del D.P.R. n. 322/1998.

Le sanzioni per gli intermediari hanno natura tributaria (Cassazione n. 23123/2023 e n. 2597/2016) e possono essere oggetto di ravvedimento operoso.

1.5 Versamenti

In generale, i **versamenti a saldo** risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto IRAP, devono essere eseguiti:

- **entro il 30 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa, da parte delle **società o associazioni** di cui all'art. 5 del TUIR;

- **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**, da parte degli **altri soggetti**, diversi da quelli di cui al punto precedente.

Così, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, nei confronti delle società di persone e dei soggetti equiparati (es. studi professionali associati), le scadenze per il versamento del saldo e della prima rata di acconto delle imposte derivanti dai modelli REDDITI e IRAP, sono stabilite:

- al 30 giugno, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- al 30 luglio, con la maggiorazione dello 0,4%.

Infatti, i versamenti possono essere effettuati entro il 30° giorno successivo ai termini previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.



Esempio

Considerando una società di capitali con esercizio "solare", i termini di versamento del saldo IRAP relativo al 2024 e del primo acconto del 2025 scadono:

- il 30 giugno 2025, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30 luglio 2025 (30° giorno successivo al 30 giugno 2025), con la maggiorazione dello 0,4%.

Le **società o associazioni** di cui all'art. 5 del TUIR, nelle ipotesi di cui agli artt. 5 e 5-bis del D.P.R. n. 322/1998, effettuano il predetto versamento entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Per i soggetti IRES che, invece, in approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio (ad esempio avvalendosi delle disposizioni contenute nell'art. 2364, comma 2, c.c.), i suddetti versamenti devono avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Se il bilancio o il rendiconto non sono approvati entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) il versamento deve, comunque, essere effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello indicato. Anche in tali casi, resta ferma la facoltà di versamento entro i successivi 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.



Esempio

Considerando una società di capitali con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiuso il 31 dicembre 2024 e approvazione del bilancio il 20 giugno 2025, i termini di versamento del saldo relativo al 2024 e del primo acconto del 2025 scadono:

- il 31 luglio 2025, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30 agosto 2025 (30° giorno successivo al 31 luglio 2025), con la maggiorazione dello 0,4%.

I predetti versamenti possono, infatti, essere effettuati **entro il trentesimo giorno successivo ai termini** sopra indicati, **maggiorando** le somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello **0,40 per cento** a titolo di interesse corrispettivo. Tuttavia, per il versamento della seconda o unica rata di acconto non è possibile il differimento di 30 giorni mediante la maggiorazione dello 0,4%.

Si rammenta che:

- gli importi delle imposte da dichiarazione vanno versati **arrotondati all'unità di euro**;
- se l'ammontare indicato in dichiarazione deve essere successivamente elaborato (acconti, rateazioni), prima di essere versato, si applica la **regola generale dell'arrotondamento al centesimo di euro**, trattandosi di importi che non si indicano in dichiarazione, ma direttamente nel modello di versamento F24;



Esempio

- Euro 10.000,752 arrotondato diventa euro 10.000,75;
 - euro 10.000,755 arrotondato diventa euro 10.000,76;
 - euro 10.000,758 arrotondato diventa euro 10.000,76.
-
- l'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi **importi** spettanti a ciascuna regione **non superano euro 10,33**; per lo stesso importo, non si fa luogo, ad iscrizione nei ruoli, né a rimborso. Con le leggi regionali il predetto importo può essere adeguato.

I versamenti dell'IRAP sono eseguiti utilizzando l'**F24**; in particolare, i titolari di partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte.

1.6 Acconti

In generale, il versamento in acconto dell'IRAP deve essere effettuato secondo le stesse regole stabilite per le imposte sui redditi; in particolare, lo stesso è dovuto:

- per le società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, nella misura pari al **100 per cento** dell'importo indicato nel **rigo IR21 "Totale imposta"**, sempre che tale importo sia **superiore ad euro 51,65**;
- per i **soggetti diversi** dalle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR (ad esclusione dei soggetti che determinano la base imponibile ai sensi del comma 1 dell'art. 10-bis del decreto IRAP), nella misura pari al **100 per cento** dell'importo indicato nel **rigo IR21 "Totale imposta"**, sempre che tale importo sia **superiore ad euro 20,66**.

In base all'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 435/2001, l'acconto va **versato in due rate**:

- la **prima**, pari al 40% del rigo IR21 ovvero al 50% per i soggetti tenuti all'applicazione degli ISA, da versare entro il termine di pagamento delle somme dovute a saldo del periodo oggetto della presente dichiarazione. Si fa presente che il versamento della prima rata non è dovuto se di importo non superiore a 103,00 euro. Il versamento della prima rata di acconto può comunque essere effettuato entro il 30° giorno successivo ai predetti termini con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
- la **seconda**, pari al 60% del rigo IR21 ovvero al 50% per i soggetti tenuti all'applicazione degli ISA, entro il 1° dicembre 2025 (il 30 novembre 2025 cade di domenica) ovvero per i soggetti diversi dalle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo di imposta.

È facoltà del contribuente commisurare i versamenti in acconto sulla base dell'imposta che si prevede di determinare per lo stesso periodo di competenza, ferma restando, in tale caso, l'applicazione, ai fini del regime sanzionatorio, delle disposizioni dell'art. 4, comma 2, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69.

Si ricorda che – **per i soggetti Iva – i versamenti di acconto dell'IRAP sono effettuati in due rate ciascuna nella misura del 50 per cento** (art. 58, comma 1, del D.L. n. 124/2019). Per gli altri contribuenti, resta ferma la consueta bipartizione (prima rata al 40% e seconda rata al 60%).

Se l'importo della prima rata non supera 103,00 euro, l'acconto è versato in un'unica soluzione entro il termine per il versamento della seconda rata.



Attenzione

Ai sensi dell'art. 42, comma 1-ter, del D.L. n. 17/2022 nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi non si tiene conto delle disposizioni del comma 1 dello stesso art. 42.



Ricorda

Si ricorda che ai sensi dell'art. 1, comma 19, della legge 30 dicembre 2024, n. 207, nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando:

- l'art. 16, commi 4 e 9, del D.L. 83/2015 convertito;
- l'art. 1, comma 1079, della legge 30 dicembre 2018, n. 145;
- l'art. 1, commi 1067 e 1068, della medesima legge 30 dicembre 2018, n. 145.

Sull'importo corrispondente alla parte dei maggiori acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e per quello successivo, non si applicano le disposizioni dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, né quelle dell'art. 4, comma 3, del D.L. n. 69/1989.



Ricorda

Per le **regioni in deficit sanitario** per le quali, ai fini del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, trovano applicazione **maggiorazioni di aliquota**, l'acconto dell'IRAP dovrà essere determinato:

- con il **metodo "storico"**, assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata (in tale caso, non deve essere considerato, quale imposta del periodo precedente, l'importo di rigo IR21);
- con il **metodo "previsionale"**, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata.

1.7 Rateazione

In generale, ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 241/1997, è **possibile rateizzare i versamenti** delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto mediante F24. I dati relativi alla rateazione devono essere inseriti nello spazio "rateazione/regione/prov." del modello F24.



Attenzione

Sono **esclusi dalla rateazione** solo gli importi a titolo di seconda o unica rata di acconto.

Si rammenta che per i soggetti "non solari", la risoluzione n. 390/E/2002 ha chiarito che, indipendentemente dai mesi di scadenza dei versamenti, tali soggetti:

- possono rateizzare il saldo e il primo acconto in un numero variabile di rate dalla data di scadenza del primo versamento fino alla data di scadenza del secondo acconto;
- non possono invece rateizzare il secondo acconto.

Le **rate successive alla prima** devono essere pagate entro il **giorno 16 di ciascun mese**. Sulle somme rateizzate sono dovuti gli **interessi** nella misura del **4 per cento annuo**, da calcolare secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda. Sugli importi da versare con le **rate mensili successive** si applicano gli interessi dello **0,33 per cento** in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.



Esempio

Qualora la prima rata di versamento scada il 30 giugno 2025, la seconda scade il successivo 16 luglio con l'applicazione degli interessi dello 0,18%. Qualora, invece, la prima rata di versamento scada il 30 luglio 2025, la seconda scade il 20 agosto 2025 con l'applicazione degli interessi dello 0,18% (l'art. 37, comma 11-bis, del D.L. n. 223/2006, prevede che gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme che hanno scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione).

Si rammenta poi che, in forza della disposizione di cui all'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 435/2001, i soggetti che effettuano i versamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini di scadenza per ciascuno di essi previsto devono preventivamente maggiorare le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. Pertanto, il soggetto che intende fruire del differimento dal 30 giugno 2025 al 30 luglio 2025, ai fini della rateazione, può fare riferimento al prospetto sotto riportato, avendo cura di maggiorare preventivamente gli importi della misura dello 0,40%. Si ricorda che gli interessi da rateazione non vanno cumulati all'imposta, ma versati separatamente.

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1ª	30 giugno	0,00	30 luglio	0,00
2ª	16 luglio	0,18	20 agosto	0,18
3ª	20 agosto	0,51	16 settembre	0,51
4ª	16 settembre	0,84	16 ottobre	0,84
5ª	16 ottobre	1,17	17 novembre	1,17
6ª	17 novembre	1,50	16 dicembre	1,50
7ª	16 dicembre	1,83		

(*) In questo caso l'importo da rateizzare deve essere preventivamente maggiorato dello 0,40 per cento.

1.8 Compensazione

I debiti ed i crediti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, regioni, INAIL) risultanti dalla dichiarazione IRAP e dalle denunce periodiche contributive possono essere oggetto di "**compensa-**

zione” mediante il modello F24. In particolare, i crediti che risultano dal modello IRAP 2025 possono essere utilizzati in compensazione **dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta** per il quale deve essere presentata la dichiarazione nella quale sono indicati i predetti crediti.

In base all'art. 3, comma 1, del D.L. n. 124/2019, la compensazione del credito relativo all'IRAP, per un importo superiore a 5.000 euro annui può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge (risoluzione n. 110/E/2019).



Ricorda

Con l'art. 3 del D.L. n. 124/2019 è stato introdotto l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione per la compensazione in F24 di crediti, per importi superiori a 5.000 euro annui, relativi:

- alle imposte sui redditi e relative addizionali;
- alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi;
- all'IRAP.

Tali crediti possono quindi essere utilizzati in compensazione:

- solo a seguito della presentazione del modello REDDITI o IRAP dal quale emergono;
 - a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione.
- L'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione non si applica, invece, ai:
- crediti d'imposta agevolativi da indicare nel quadro RU del modello Redditi;
 - crediti emergenti dalla dichiarazione del sostituto d'imposta (risoluzione n. 110/E/2019).

Sul punto, le istruzioni al modello precisano che:

- gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione **non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione;**



Esempio

L'eccedenza a credito IRAP può essere utilizzata per compensare altri debiti (IVA, IRES, IRPEF, ritenute) piuttosto che per diminuire l'acconto IRAP.

- i crediti IRAP esposti nella **sezione III del quadro IR non possono essere utilizzati in compensazione cd. "orizzontale"**, ai sensi dell'art. 17 del citato D.Lgs. n. 241/1997.

Pertanto, il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- in compensazione, utilizzando il modello F24, per il pagamento dei **debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi**. In tale caso, il contribuente è **obbligato a compilare e presentare l'F24**, anche se, per effetto dell'eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero, in quanto, in assenza della presentazione dell'F24, l'ente o gli enti destinatari del versamento unitario non possono venire a conoscenza delle compensazioni operate e regolare le reciproche partite di debito e credito;

- **in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta.** In tale caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.

I soggetti che intendono effettuare la compensazione del credito annuale IRAP sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i predetti servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni, ai sensi dell'art. 11, comma 2, lett. a), del D.L. n. 66/2014 (ris. n. 110/E del 31 dicembre 2019). A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i predetti servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni, ai sensi dell'art. 11, comma 2, lett. a), del D.L. n. 66/2014.

1.8.1 Limite massimo di utilizzo dei crediti d'imposta

Il **limite massimo** dei crediti d'imposta rimborsabili in conto fiscale e/o compensabili ai sensi delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 241/1997, è pari a 2 milioni di euro (a seguito dell'art. 1, comma 72, della legge n. 234/2021).

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore ai suddetti limiti, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.



Ricorda

L'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di 2 milioni di euro, anche se la compensazione è effettuata mediante F24.

Nella soglia annuale di **compensazione orizzontale** si comprendono anche gli importi chiesti a rimborso direttamente all'Agente della riscossione (c.d. procedura semplificata), mentre restano "fuori soglia" i crediti compensati verticalmente con debiti della medesima imposta anche se la compensazione risulta indicata nel modello F24 nonché, in via generale, i crediti d'imposta che sono collegati ad agevolazioni fiscali peculiari. Resta fermo il paletto della **preventiva presentazione della dichiarazione**, con la conseguenza di differire la concreta possibilità di utilizzo del credito spettante. Appare utile ricordare, infatti, che l'utilizzo nel modello F24 di crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP, comprese le addizionali e le imposte sostitutive, **di ammontare annuo superiore a 5.000 euro**, richiede la preventiva presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti e l'apposizione del visto di conformità.



Attenzione

Il limite di 2 milioni di euro ha portata "generale" e, quindi, è possibile compensare "orizzontalmente" mediante il modello F24 i versamenti unificati di imposte, di contributi previdenziali e assistenziali, di premi INAIL e di altre somme a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e di altri enti con i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali (redditi, IRAP, IVA e 770) o dalle denunce periodiche contributive (es. UNIEMENS).

**Ricorda**

Ai sensi dell'art. 31, comma 1 del D.L. n. 78/2010 è vietata la compensazione nel modello F24 di crediti di imposte erariali, in presenza di imposte erariali iscritte "a ruolo" e non pagate. In particolare, l'utilizzo in compensazione dei suddetti crediti è vietato in presenza di debiti:

- iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
- di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
- per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

1.8.2 Compensazione dei crediti INPS e INAIL

Per effetto della Legge di bilancio 2024 (legge n. 203/2023), a decorrere dal 1° luglio 2024, è stato esteso l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dalle Entrate per la presentazione dei modelli F24:

1. contenenti compensazioni di crediti maturati a titolo di contributi INPS e di premi INAIL (art. 37, comma 49-bis, del D.L. n. 223/2006, come modificato dall'art. 1, comma 94, della legge n. 213/2023); l'utilizzo è consentito dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.
2. in generale, nei casi in cui siano effettuate delle compensazioni.

Riguardo il punto 1), ai sensi dell'art. 17, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 241/1997, la compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'INPS può essere effettuata:

- dai datori di lavoro non agricoli: a partire dal 15° giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal 15° giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva; ovvero, dalla data di notifica delle note di rettifica passive;
- dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola: a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;
- dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani e commercianti e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata ex legge n. 335/1995, a decorrere dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.

Inoltre, ai sensi dell'art. 17, comma 1-ter, del D.Lgs. n. 241/1997, la compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi ed accessori maturati nei confronti dell'INAIL può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi del predetto istituto.

Per quanto concerne il punto 2), viene esteso – sempre a partire dallo scorso 1° luglio – l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ("F24 on line", "F24 web" o "F24 intermediari") per la presentazione degli F24 contenenti compensazioni. L'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni si applica anche ai crediti maturati a titolo di contributi INPS e di premi INAIL.

1.8.3 Obbligo di utilizzo dei servizi telematici

A seguito dell'art. 3 del D.L. n. 124/2019 è stato esteso ai soggetti "non titolari di partita IVA" l'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni "orizzontali" dei crediti relativi alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali,

alle imposte sostitutive e all'Irap nonché ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU del modello redditi. Per la presentazione delle deleghe contenenti compensazioni è, quindi, d'obbligo l'utilizzo dei sistemi telematici delle Entrate. Inoltre, visto il riferimento ai crediti maturati in qualità di "sostituto d'imposta", l'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate sussiste anche per la presentazione dei modelli F24 che espongono la compensazione dei crediti tipici dei sostituti d'imposta finalizzati al recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (es. rimborsi da modello 730 ovvero bonus di 80 euro o nuovo "trattamento integrativo").

Al riguardo, nella risoluzione n. 110/E/2019 sono stati indicati i "codici tributo" dei crediti (suddivisi per tipologia) che comportano l'obbligo di presentazione del modello F24 mediante i servizi telematici della stessa Agenzia delle entrate nonché i "codici tributo" dei crediti che, configurano "compensazione interna" e, quindi, non rientrano nell'obbligo in esame. Resta ferma l'esclusione dall'obbligo di utilizzo dei servizi telematici delle Entrate (anche per i soggetti non titolari di partita IVA) degli F24 contenenti compensazioni tra crediti e debiti della stessa imposta (c.d. compensazioni "verticali").

Si osserva che il modello F24 può essere presentato attraverso i servizi telematici dall'Agenzia:

- direttamente dal contribuente o dal sostituto d'imposta, utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online";
- avvalendosi di un intermediario abilitato (art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998).



Modalità di invio del modello F24	
F24 web	Servizio che consente di compilare ed inviare telematicamente il modello F24 direttamente dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, senza la necessità di installare alcun software dedicato sul proprio PC.
F24 online	Servizio che consente di inviare telematicamente il modello F24 attraverso il sito internet dell'Agenzia delle entrate, previa compilazione del modello F24 attraverso il software scaricabile oppure tramite programmi disponibili sul mercato.
F24 intermediari	Servizio riservato agli intermediari (professionisti, associazioni, CAF, ecc.) che: • sono abilitati al canale telematico Entratel dell'Agenzia delle entrate e aderiscono a una specifica convenzione con la medesima Agenzia (servizio "F24 cumulativo"); • sono abilitati al canale telematico Entratel dell'Agenzia delle entrate e utilizzano il servizio "F24 addebito unico" (Provvedimento del 21 giugno 2007); • si avvalgono dei servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia delle entrate.



Attenzione

L'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia non sussiste qualora l'esposizione del credito in F24 rappresenti una *"mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito d'imposta pagato nello stesso modello F24"* (risoluzione n. 110/E/2019).

1.8.4 Esclusi da compensazione i carichi di importo superiore a 100.000 euro

Il comma 49-quinquies all'art. 37 del D.L. n. 223/2006 stabilisce che:



Normativa

(...) per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, fatta eccezione per i crediti indicati alle lettere e), f) e g) del comma 2 del medesimo articolo 17. La previsione di cui al primo periodo non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza. (...)

Ai fini del raggiungimento della soglia di 100.000 euro, quindi, rilevano gli importi relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione concernenti le imposte erariali e relativi accessori, quelli affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi comprese le somme oggetto degli atti di recupero. A titolo esemplificativo, vi rientrano:

- le imposte dirette, l'IVA, l'imposta di registro e le altre imposte indirette;
- le somme recuperate a fronte dell'utilizzo, in tutto o in parte, in compensazione, dei crediti non spettanti o inesistenti risultanti dagli atti di cui all'art. 1, commi da 421 a 423, della legge n. 311/2004, emessi prima del 30 aprile 2024, e da quelli di cui all'art. 38-bis D.P.R. n. 600/1973, emessi a partire da tale data;
- le somme accessorie, come sanzioni e interessi (esclusi gli interessi di mora e gli oneri di riscossione).

Tali importi contribuiscono al raggiungimento dei 100 mila euro, a condizione che per gli stessi:

- sia scaduto il termine di pagamento del debito;
- non siano in essere provvedimenti di sospensione di qualsiasi genere;
- non siano in essere piani di rateazione.

La norma non fa distinzioni riguardo ai ruoli ordinari o straordinari, né alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo oppure a titolo provvisorio. In ordine alla scadenza da considerare, il documento di prassi precisa che, con riguardo alle somme iscritte a ruolo, occorre fare riferimento al termine di pagamento della cartella notificata al contribuente e, in relazione agli accertamenti esecutivi, al decorso del 30° giorno dal termine ultimo per il pagamento degli stessi accertamenti. In caso di tempestiva proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento esecutivo, pertanto, contribuisce al raggiungimento della soglia di 100.000 euro anche il carico affidato in conseguenza del mancato pagamento degli importi dovuti a titolo provvisorio.

Tale importo non rileva in vigenza di provvedimenti di sospensione giudiziale di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 oppure di sospensione amministrativa di cui all'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973.

Per effetto di quanto stabilito dal secondo periodo del **comma 49-quinquies** dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, l'esclusione della facoltà di avvalersi **della compensazione «non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza»**. Così, i carichi affidati all'agente della riscossione per i quali è stata concessa la rateazione non contribuiscono al raggiungimento della soglia di 100.000 euro qualora le rate scadute siano state regolarmente pagate, ovvero quando il mancato o tardivo pagamento delle rate scadute non ha comportato la decadenza dal beneficio del relativo piano di rateazione.

Qualora, invece, l'omesso pagamento delle rate scadute sia stato tale da comportare la decadenza dal relativo piano di rateazione (cd. "decadenza per inadempienza") provocando l'immediata riscuotibilità dell'intero importo iscritto a ruolo, il debito residuo non pagato contribuisce al raggiungimento della soglia dei 100.000 euro, il cui superamento comporta l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione. In caso di adesione alla c.d. "Rottamazione-quater", l'importo oggetto di definizione non contribuisce al raggiungimento della soglia qualora siano state versate tutte le rate nei termini previsti dal piano di rateazione. La decadenza dalla definizione agevolata dovuta all'omesso, insufficiente o tardivo versamento superiore a 5 giorni di una delle rate comporta, invece, che l'ammontare di tutto il carico residuo affidato all'agente della riscossione rilevi a tal fine.

L'esistenza di carichi affidati all'agente della riscossione che precludono la compensazione può essere verificata dai contribuenti interessati non solo riscontrando le cartelle e gli atti ad essi notificati, ma anche consultando la situazione debitoria, ossia l'elenco delle cartelle e degli atti relativi al proprio codice fiscale, visualizzabile nella propria "area riservata" del sito di Agenzia Entrate-riscossione.

1.8.5 Crediti per i quali opera l'esclusione dalla compensazione

Al sussistere delle condizioni previste alla data di trasmissione del modello F24, per il contribuente è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione "orizzontale" dei crediti. Fa eccezione la compensazione dei crediti maturati nei confronti di INPS e INAIL.

Laddove operi il divieto di compensazione, non è consentito esporre nella medesima delega di pagamento sia crediti INPS o INAIL sia crediti per i quali opera l'inibizione alla compensazione.

Si ricorda che il limite di 100.000 euro **deve intendersi come un limite "assoluto"** e, quindi, anche nel caso in cui il contribuente abbia crediti di importo superiore a quello dei carichi affidati, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto.

La disposizione configura, quindi, un obbligo di preventiva estinzione del debito, almeno nella misura necessaria a ridurre il medesimo nel limite della soglia di 100.000 euro, fatti salvi gli ulteriori limiti disposti dall'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, al verificarsi delle condizioni previste dalla novella normativa, al contribuente è, pertanto, inibita la compensazione:

- dei crediti relativi alle imposte erariali (ad esempio quelli maturati ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta di registro);
- del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo;
- del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno;
- del credito d'imposta c.d. "Industria 4.0";
- dei crediti relativi a bonus edilizi;
- degli altri crediti di natura agevolativa.

I contribuenti che maturano i crediti nei confronti di INPS e INAIL, invece, potranno utilizzare in compensazione gli stessi anche in presenza di somme affidate all'agente della riscossione per importi

complessivamente superiori a 100.000 euro. Ai fini della verifica del rispetto delle disposizioni di cui al comma 49-quinquies, l'Agenzia può avvalersi della procedura di sospensione dell'esecuzione delle deleghe di pagamento. Nell'ipotesi in cui, dopo l'eventuale sospensione, non dovessero emergere elementi idonei per confermare lo scarto della delega, si ricorda che: *«la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione»*.

1.8.6 Coordinamento con il divieto alle compensazioni

Il comma 49-quinquies dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006 stabilisce che, ove non si applichi il divieto alle compensazioni, *«resta ferma l'applicazione dell'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78»*. In altri termini, ove l'ammontare dei carichi affidati all'agente della riscossione sia superiore a 1.500 euro, ma non superiore a 100.000 euro, trova applicazione l'art. 31, comma 1, del D.L. 78/2010; se, invece, l'ammontare dei carichi affidati all'agente della riscossione sia superiore a 100.000 euro si rende applicabile il "solo" art. 37, comma 49-quinquies, del D.L. n. 223/2006.

Il divieto alle compensazioni, pertanto, si differenzia dal divieto di cui all'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010 secondo cui:



Normativa

«la compensazione dei crediti.. relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento».

Le due disposizioni si connotano per caratteristiche e modalità applicative diverse; in particolare:

- ai sensi dell'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010, opera il divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di carichi affidati all'agente della riscossione per imposte erariali e relativi oneri accessori di ammontare superiore a 1.500 euro;
- ai sensi del nuovo comma 49-quinquies dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, sussiste il divieto di utilizzo in compensazione di tutti i crediti (erariali e di natura agevolativa), fatta eccezione per i crediti indicati alle lettere e), f) e g) del comma 2 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, in presenza dei carichi affidati alla riscossione per importi complessivamente superiori a 100.000 euro.

L'inibizione alle compensazioni si differenzia dal divieto di compensazione perché vieta l'utilizzo in compensazione non solo dei crediti relativi alle imposte erariali ma anche di quelli aventi natura agevolativa. Conseguentemente, se l'iscrizione a ruolo per debiti relativi a imposte erariali e accessori di ammontare complessivo superiore a 1.500 euro impedisce la compensazione dei soli crediti erariali (fino a quando tali debiti non vengano completamente estinti), l'affidamento di carichi all'agente della riscossione per importi superiori a 100.000 euro inibisce la compensazione "orizzontale" di crediti di qualsiasi natura (erariali e di natura agevolativa), fatti salvi i crediti indicati alle lett. e), f), e g) del comma 2 dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997. Resta ferma la possibilità di estinguere i ruoli per debiti relativi a imposte erariali mediante l'utilizzo in compensazione dei soli crediti della stessa natura al fine di ridurre l'ammontare delle iscrizioni a ruolo a un importo pari o inferiore a 100.000 euro e consentire l'utilizzo in compensazione dei crediti agevolativi.

1.9 Modalità di versamento

Per il versamento delle imposte e dei contributi va obbligatoriamente utilizzato il modello F24.

Tuttavia, nell'ambito del D.L. n. 124/2019 convertito è stato previsto l'obbligo di presentare il modello F24 "esclusivamente" attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, ai fini dell'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta (a prescindere dal relativo importo), **anche per i soggetti non titolari di partita IVA**. Inoltre, visto il riferimento ai "crediti maturati in qualità di **"sostituto d'imposta"**", l'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate sussiste anche per la presentazione dei modelli F24 che espongono la compensazione dei crediti tipici dei sostituti d'imposta finalizzati al recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti.

Al riguardo, si rammenta che il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle eccedenze di versamento delle ritenute e delle somme rimborsate ai dipendenti e pensionati deve necessariamente essere esposto in compensazione nel modello F24, non essendo più possibile scomputare direttamente tali crediti dai successivi pagamenti delle ritenute.

L'obiettivo che si vuole conseguire con le nuove misure è l'effettuazione di un riscontro "preventivo" dei dati attestanti l'esistenza del credito prima che questo venga utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi o contributi. In tal modo, è possibile per l'Agenzia delle entrate, già in fase di elaborazione dei modelli F24 ricevuti, scartare le deleghe di pagamento nel caso in cui contengano compensazioni di crediti, salvi quelli maturati in qualità di sostituto d'imposta, che non risultino dalle dichiarazioni presentate oppure che risultino da dichiarazioni non dotate del visto di conformità.

Al fine di meglio definire l'ambito applicativo della suddetta novità, nella risoluzione n. 110/E/2019, è stato precisato che "tutti" i contribuenti e sostituti d'imposta sono ora tenuti a presentare il modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, qualora esponga la compensazione dei crediti identificati dai codici riportati nella tabella allegata alla risoluzione, appartenenti alle seguenti categorie:

- a. imposte sostitutive;
- b. imposte sui redditi e addizionali;
- c. IRAP;
- d. IVA;
- e. agevolazioni e crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- f. sostituti d'imposta.

Viene, inoltre, evidenziato che l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici delle Entrate non sussiste qualora l'esposizione del credito nel modello F24 rappresenti una *"mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito d'imposta pagato nello stesso modello"*. Confermando, così, che l'utilizzo dei servizi telematici non è obbligatorio in presenza di una compensazione "verticale". Tuttavia, a prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.



Presentazione modello F24 – Crediti maturati dal periodo d'imposta 2024		
Casi	Soggetti titolati partita IVA	Soggetti non titolati partita IVA
F24 con saldo a "debito" senza compensazioni	- Servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; - servizi messi a disposizione da banche, poste, ecc.	- servizi telematici Agenzia delle entrate; - servizi messi a disposizione da banche, poste, ecc.; - possibilità modello F24 car-

1. Disposizioni generali

		taceo
F24 con compensazioni e saldo a "debito"	Obbligo di utilizzo dei servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate (F24 on line, F24 web o F24 cumulativo)	
F24 a saldo zero		
Crediti d'imposta agevolazioni		

1.9.1 Modelli F24 a saldo zero

Per effetto dell'art. 11, comma 2, lett. a), del D.L. n. 66/2014, i modelli F24 il cui saldo finale, per effetto delle compensazioni effettuate, sia di importo pari a "zero", vanno presentati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, indipendentemente dal possesso della partita IVA. Tale norma è stata abrogata a decorrere dall'1 luglio 2024 (per effetto dell'art. 1, commi 95 e 96, della legge n. 213/2023), a seguito dell'estensione "generalizzata" dell'obbligo di effettuare la compensazione esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. La norma, quindi, estende l'obbligo di utilizzo dei soli servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia per tutti i versamenti unitari da effettuare per mezzo della compensazione di crediti di qualsiasi natura e importo.

Detto obbligo, come precisato dalla circolare n. 16/E/2024:

- sussiste anche nel caso in cui la compensazione sia solo "parziale", con F24 non a "saldo zero";
- si estende alla compensazione "verticale", nel caso in cui questa venga esposta nel modello F24.

1.9.2 Le regole per la sospensione degli F24

Si ricorda che dal 29 ottobre 2018 sono finiti sotto la lente del Fisco gli F24 contenenti compensazioni a "rischio". Con il provvedimento 28 agosto 2018, infatti, è stata data attuazione alla disposizione di cui all'art. 1, comma 990, della Legge n. 205/2017 secondo cui **l'Agenzia delle entrate** – allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni – **può "sospendere", per un periodo di 30 giorni, l'esecuzione dei pagamenti F24 al fine di verificare la presenza di compensazioni che presentano profili di "rischio"**. Pertanto, laddove a seguito del controllo "automatizzato" il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero siano decorsi 30 giorni dalla data di presentazione dell'F24, la delega di pagamento è eseguita e le compensazioni ed i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data indicata nel file inviato. Diversamente, la delega di pagamento non è eseguita ed i versamenti e le compensazioni si considerano "non effettuati". Nell'ambito del provvedimento vengono, poi, individuati i "criteri" utilizzati dal Fisco per la selezione delle deleghe a rischio.

1.9.2.1 Criteri utilizzati per il controllo degli F24

I criteri utilizzati per l'applicazione della procedura di "sospensione" fanno riferimento:

- alla tipologia dei debiti pagati;
- alla tipologia dei crediti compensati;
- alla coerenza dei dati indicati nel modello F24;
- ai dati presenti nell'Anagrafe Tributaria o resi disponibili da altri enti pubblici, afferenti ai soggetti indicati nel modello F24;
- ad analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24;

- al pagamento di debiti iscritti a ruolo, di cui all'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010. Al riguardo viene precisato che – a decorrere dal 29 ottobre – per l'utilizzo in compensazione di crediti per pagamenti di debiti iscritti "a ruolo", i relativi F24 devono essere presentati esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia, "pena" il rifiuto della delega di pagamento.

I modelli F24 da sottoporre a controllo, quindi, saranno selezionati in "via automatizzata", mentre le verifiche sul rischio saranno effettuate dalle strutture territorialmente competenti dell'Agenzia.

1.9.2.2 Procedura di sospensione

Nell'ambito del provvedimento 28 agosto 2018 è stato definito l'iter seguito dall'Agenzia per l'eventuale "sospensione" dell'F24 trasmesso attraverso i consueti canali telematici. La sospensione riguarda l'intero contenuto della delega di pagamento e viene comunicata tramite apposita "ricevuta" al soggetto che ha inviato l'F24, con indicazione della data in cui la stessa ha termine (comunque, non superiore a 30 giorni dalla data di invio del modello F24). In particolare, durante il periodo di sospensione:

- non viene effettuato l'addebito sul conto indicato nel file telematico dell'eventuale "saldo positivo" del modello F24;
- può essere richiesto l'annullamento della delega di pagamento secondo le ordinarie procedure telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Inoltre, durante il periodo di sospensione e prima che siano intervenuti lo scarto o lo sblocco della delega di pagamento, il contribuente può inviare all'Agenzia delle entrate gli "elementi informativi" ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa. Tali elementi sono utilizzati dall'Agenzia delle entrate ai fini del controllo dell'utilizzo del credito compensato.

Se a seguito delle verifiche effettuate, l'Agenzia delle entrate rileva che il credito non è stato correttamente utilizzato, comunica lo "scarto" dell'F24 al soggetto che ha inviato il file telematico, tramite apposita ricevuta, indicandone anche la relativa "motivazione". In tale eventualità, tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 "scartato" si considerano "non eseguiti". Conseguentemente pare ragionevole poter ricorrere al ravvedimento operoso al fine di regolarizzare l'omesso/tardivo versamento.

Nel caso in cui, invece, a seguito delle verifiche effettuate dall'Agenzia delle entrate, il credito risulti correttamente utilizzato, la delega di pagamento si considera effettuata nella data indicata nel file telematico inviato e:

- a. in caso di F24 a saldo "zero", con apposita ricevuta, l'Agenzia comunica al soggetto che ha trasmesso il file telematico l'avvenuto perfezionamento della delega di pagamento;
- b. se l'F24 presenta saldo "positivo", l'Agenzia invia la richiesta di addebito sul conto indicato nel file telematico, informando il soggetto che ha trasmesso il file.

In assenza di comunicazione di scarto del modello F24 entro il periodo di sospensione, l'operazione si considera effettuata nella data indicata nel file telematico inviato.

Le "disposizioni finali" del provvedimento confermano altresì che:

- restano ferme le vigenti disposizioni concernenti l'obbligo di presentazione dei modelli F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate;
- i criteri selettivi e la procedura su indicata sono applicati, ove compatibili, anche ai residui casi in cui è consentita la presentazione di deleghe di pagamento contenenti compensazioni attraverso i servizi telematici messi a disposizione da banche, Poste e altri prestatori di servizi di pagamento;
- restano ferme le specifiche disposizioni vigenti che prevedono il controllo preventivo, in fase di elaborazione dei modelli F24, dell'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta.

1.9.3 Omessa o tardiva presentazione di F24 “a zero”

L'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471/1997 sanziona l'omessa presentazione dell'F24, contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, con la sanzione amministrativa di 100 euro. Tale sanzione, a prescindere dal ravvedimento operoso, è ridotta a 50 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi (risoluzione n. 36/E/2017). La C.M. n. 144/E/1998 ha chiarito che la sanzione in esame si applica solo nel caso di mancata o tardiva presentazione del modello F24 recante un saldo uguale a zero per effetto della compensazione totale fra importi a debito e importi a credito. L'art. 19, comma 3 del D.Lgs. n. 241/1997, infatti, stabilisce che l'F24 deve essere comunque presentato anche se le somme dovute risultano totalmente compensate; la ratio di tale previsione è quella di permettere l'acquisizione dei dati necessari al controllo delle compensazioni effettuate e alla corretta ripartizione delle somme tra i diversi enti destinatari.

1.9.4 F24 “incompleto”

Ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 qualora i modelli F24 non contengano gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che esegue i versamenti e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da 100 a 500 euro.

1.10 Dalla riforma delle sanzioni tributarie novità per il ravvedimento operoso

Con la pubblicazione in G.U. del D.Lgs. n. 87/2024, attuativo della legge n. 111/2023 (c.d. “delega fiscale”), sono state apportate alcune importanti novità al sistema sanzionatorio tributario.

1.10.1 Novità in materia di ravvedimento operoso

Per effetto del D.Lgs. n. 87/2024 vengono apportate rilevanti modifiche alle disposizioni in materia di ravvedimento operoso. In particolare:

- viene eliminata la lett. b-ter) della norma di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, così come nota nella versione precedente alle modifiche; ne consegue che il ravvedimento operoso avvenuto dopo il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui la violazione è stata commessa, oppure oltre l'anno, avverrà sempre con riduzione della sanzione a 1/7;
- si introduce la possibilità di applicare, anche in sede di ravvedimento, il cumulo giuridico e la continuazione, limitatamente, però, alla singola imposta e al singolo periodo di imposta;
- le riduzioni delle sanzioni vengono adattate alle novità introdotte dal D.Lgs. n. 13/2024 e D.Lgs. n. 219/2023.

Restano immutati i principi generali del ravvedimento operoso, ossia la necessità di rimuovere la violazione unitamente al pagamento delle imposte, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte e la possibilità, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, i tributi doganali e le accise di ravvedersi anche a controllo fiscale iniziato (sino alla notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario).

1.10.2 Ravvedimento oltre il termine della dichiarazione oppure oltre l'anno

Con la novella normativa si provvede alla rimodulazione delle disposizioni del ravvedimento operoso di cui al comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che alle lett. b-bis) e b-ter) diventa come segue:

Nuovo look per il ravvedimento operoso



Normativa

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno [...]** nel corso del quale è stata commessa la violazione **ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore;**

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene dopo la comunicazione dello schema di atto** di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;

Rimane fermo, invece, quanto disposto:

- **dall'art. 13, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 472/1997** che, per le sole violazioni sui versamenti (mancato pagamento del tributo o di un acconto), prevede la riduzione a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene nel termine di 30 giorni dalla data in cui è commessa la violazione;
- **dall'art. 13, comma 1, lett. a-bis), del D.Lgs. n. 472/1997** che, per tutte le violazioni, prevede la riduzione a 1/9 del minimo se:



Normativa

“la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso”.



Violazioni commesse sino al 31 agosto 2024	Violazioni commesse dall'1 settembre 2024
Se il ravvedimento avviene: • entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo (lett. b); • entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso o entro due anni dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo (lett. b-bis); • oltre il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso oppure oltre due anni dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/6 del minimo (lett. b-ter).	Se il ravvedimento avviene: • entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo (lett. b); • oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso oppure oltre l'anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo lett. b-bis).

1.10.3 Ravvedimento in presenza di controlli fiscali

Il ravvedimento operoso, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, i tributi doganali e le accise non è ostacolato da un eventuale controllo fiscale ma solo dalla notifica di un atto impositivo (accertamento, contestazione di sanzione, recupero del credito). Tuttavia, le riduzioni delle sanzioni da ravvedimento operoso vengono rimodulate per renderle aderenti alle modifiche apportate in materia di procedimento di accertamento. In particolare, occorre tener presente che:

- l'art. 6-bis della legge n. 212/2000 (introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023), che, per determinate categorie di atti, prevede la necessità di instaurare un contraddittorio preventivo tra le parti. A tal fine, viene notificato al contribuente uno schema d'atto avverso il quale è possibile proporre memorie difensive nei successivi 60 giorni oppure presentare, nei successivi 30 giorni, domanda di adesione;
- l'art. 5-quater del D.Lgs. n. 218/1997 (introdotto dal D.Lgs. n. 13/2024), che consente al contribuente di aderire per intero al verbale di constatazione fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo.

Così, ferme restando le riduzioni alle sanzioni in caso di ravvedimento (da 1/10 a 1/7 del minimo; riduzioni che permangono se il ravvedimento avviene in presenza di atti diversi da quelli dopo elencati, come accessi, questionari o inviti a comparire), per le violazioni commesse dall'1 settembre 2024, se il ravvedimento avviene:

- **dopo lo schema d'atto** (art. 6-bis, legge n. 212/2000) – “non” preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione – la riduzione della sanzione è pari a 1/6 del minimo (lett. b-ter);
- **dopo il verbale di constatazione** senza che sia inviata la comunicazione di adesione ai sensi dell'art. 5-quater del D.Lgs. n. 218/1997 e, comunque, prima dello schema di atto di cui all'art. 6-bis della legge n. 212/2000, la riduzione della sanzione è pari a 1/5 del minimo (lett. b-quater);
- **dopo lo schema di atto** di cui all'art. 6-bis, legge n. 212/2000 preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a 1/4 del minimo (lett. b-quinquies).

Nuovo look per il ravvedimento operoso



Normativa

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene dopo la constatazione della violazione** ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale** ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, **e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto** di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. **La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memoriz-**

zazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

b-quinquies) a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene dopo la comunicazione dello schema di atto** di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione** ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;

1.10.4 Cumulo giuridico e continuazione

Per le violazioni commesse dall'1 settembre 2024, l'art. 13, comma 2-bis del D.Lgs. n. 472/1997 prevede quanto segue:



Normativa

“Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate”.

Tale disposizione va coordinata con l'art. 12, comma 8, del D.Lgs. n. 472/1997, anch'esso modificato dal D.Lgs. n. 87/2024, secondo cui il cumulo giuridico e la continuazione si applicano **limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta**.



Normativa

Art. 12, comma 8, D.Lgs. n. 472/1997

Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento [...] e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

1.10.5 Omessa dichiarazione

Rimane fermo quanto stabilito con l'art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/1997, e, quindi, per l'omessa dichiarazione il ravvedimento operoso, con riduzione della sanzione a 1/10 del minimo, continua a poter avvenire solo nei 90 giorni dal termine.

Viene, però, introdotto il comma 2-ter al citato art. 13 secondo cui:



Normativa

“La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni”.

Tale espressione potrebbe permettere di superare la prassi in base alla quale, nei comparti impositivi dove non esiste una norma analoga all'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998 (secondo cui la dichiarazione presentata dopo i 90 giorni si considera omessa) il ravvedimento, anche per l'omessa dichiarazione, potrebbe avvenire nei più ampi termini delle lettere da b) a b-ter) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Questo è stato sostenuto per la dichiarazione IMU e per la dichiarazione di successione.

1.10.6 Definizione al terzo delle sanzioni

Tenuto conto della norma di cui agli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, il contribuente o il coobbligato possono **“definire” le sanzioni al terzo**. In particolare, gli artt. 16, comma 2 e 17, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997 prevedono che l'ammontare delle sanzioni dovute per effetto della definizione non può essere inferiore ad 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Il D.Lgs. n. 87/2024 ha operato modifiche ai suddetti commi inserendo le parole *“ovvero delle misure fisse o proporzionali”*, lasciando così intendere che il confronto deve avvenire anche quando la violazione è punita in misura fissa o senza limiti edittali.



Normativa

Art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997

Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997

È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

La novità più significativa è da ritrovare nella **possibilità di effettuare il pagamento del dovuto a rate**, cosa che per questa forma di definizione non era possibile in passato.

Per effetto del D.Lgs. n. 87/2024 gli importi potranno essere pagati, senza la necessità di prestare alcun tipo di garanzia:

- in un **massimo di 8 rate trimestrali** di pari importo oppure
- in un **massimo di 16 rate trimestrali** di pari importo se le somme superano i 50.000 euro.

La prima rata va pagata entro il termine per il ricorso e le rate successive sono pagate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.



Normativa

Art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997

... Le somme dovute possono essere versate **anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali** di pari importo o in un massimo di **sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro**. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato al comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

1.11 Principali novità per le sanzioni amministrative

Ulteriori novità hanno riguardato una generale mitigazione delle sanzioni amministrative agganciate alle diverse tipologie di violazioni degli adempimenti tributari.

1.11.1 Dichiarazione omessa

Il regime sanzionatorio della dichiarazione omessa (previsto dagli artt. 1, 2 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997) viene, di fatto, mitigato mediante le nuove disposizioni, benché restino irrisolte alcune criticità interpretative. In generale, la dichiarazione omessa era punita con una sanzione dal 120% al 240% delle imposte dovute o delle ritenute non versate. Per effetto delle novità della riforma del sistema sanzionatorio è prevista solo una sanzione proporzionale fissa del 120% con un minimo di 250 euro. Nessuna modifica, invece, per la sanzione fissa in caso di dichiarazione omessa dalla quale non emergono tributi da versare; in tal caso, la sanzione è prevista da 250 a 1.000 euro per la dichiarazione dei redditi e da 250 a 2.000 euro per la dichiarazione IVA e per la dichiarazione del sostituto di imposta.



Normativa

Art. 1, D.Lgs. n. 471/1997 – Imposte sui redditi e IRAP

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, **si applica la sanzione amministrativa del centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000.** Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Art. 2, D.Lgs. n. 471/1997 – Ritenute fiscali

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, si applica la sanzione amministrativa del centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 250. Se le ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000.

Art. 5, D.Lgs. n. 471/1997 – IVA

1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale [...] dell'imposta sul valore aggiunto si applica **la sanzione amministrativa del centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 250...**

3. **Se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta**, l'omessa presentazione della dichiarazione **è punita con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000**. La stessa sanzione si applica anche se è omessa la dichiarazione [...] prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel caso di effettuazione di acquisti intra-comunitari soggetti ad imposta ed in ogni altro caso nel quale non vi è debito d'imposta. Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.

1.11.2 Dichiarazione tardiva

La novella normativa non apporta modifiche alla dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine. In tal caso, ai sensi dell'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998, la dichiarazione non si considera ancora omessa. Pertanto, resta confermato quanto chiarito nella circolare n. 42/E/2016 che, ai soli fini del ravvedimento operoso equipara la dichiarazione tardiva ad una dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte da versare (oggetto di sanzione fissa minima di 250 euro). Se ci si ravvede entro i 90 giorni, occorre pagare una sanzione dichiarativa pari a 25 euro (250/10 applicandosi la riduzione a 1/10), le imposte, gli interessi legali e ravvedere gli eventuali tardivi versamenti.

1.11.3 Dichiarazione presentata entro il termine per l'accertamento delle imposte

In base alla nuova formulazione dell'art. 1, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, se la dichiarazione omessa:

**Normativa**

“è presentata con ritardo **superiore a novanta giorni** ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, **si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo**. Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo”

Quindi, alla dichiarazione presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni o comunque prima di una attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria (inibiscono la sanzione ridotta i questionari, le richieste documentali, gli accessi e gli inviti a comparire) si applica la sanzione prevista per gli omessi versamenti di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 pari al 25%, aumentata al triplo e, pertanto, pari alla **misura del 75%**. Tale fattispecie sanzionatoria è indipendente dal ravvedimento

operoso considerato che, essendo decorsi i 90 giorni, non è più possibile ricorrere a tale istituto tenuto conto delle disposizioni di cui all'art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/1997.

1.11.4 Calcolo delle sanzioni in caso di imposte versate

Benché la nuova norma apporti significative modifiche al sistema sanzionatorio, restano immutate le problematiche correlate alla dichiarazione omessa, in particolare in materia di base di calcolo della sanzione qualora il contribuente, spirati i 90 giorni, abbia comunque pagato le imposte.

Non è chiaro, infatti, se per "imposta dovuta" si debba intendere il saldo che emerge dalla dichiarazione presentata dopo i 90 giorni oppure le imposte ancora da versare. In prima battuta la prassi (circolare n. 54/E/2002, 17.1) aveva precisato il necessario riferimento alle imposte pagate dal contribuente, sicché se queste fossero state pagate per intero la sanzione sarebbe stata fissa. Poi, è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 46 del 17 marzo 2023, secondo cui le sanzioni sono sempre "proporzionali" ma eventualmente "riducibili" ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997 (prima del D.Lgs. n. 87/2024 in caso di sproporzione tra condotta tenuta e sanzione, l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997 consentiva la riduzione della sanzione sino alla metà del minimo. Per le violazioni commesse dall'1 settembre 2024 la riduzione potrà essere sino a 1/4 del minimo). La tesi è stata recepita dalla prassi (risposta a interpello n. 450/E/2023) e, pertanto, i pagamenti del contribuente possono essere considerati solo se avvenuti nei 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione.

1.11.5 Dichiarazione infedele

La dichiarazione infedele è, di fatto, la violazione che viene commessa più comunemente. Si verifica ogniqualvolta viene trasmessa una dichiarazione con un'imposta o un ammontare di ritenute inferiore al dovuto e può, di conseguenza, concretizzarsi in una serie indefinita di situazioni (costi non inerenti, ritenute non eseguite per mancata dichiarazione di compensi, ricavi/compensi non dichiarati, violazione della competenza fiscale, ecc.). Nella versione ante modifiche la dichiarazione infedele era punita con una sanzione dal 90% al 180% delle imposte dovute o delle ritenute non versate. Per effetto delle novità normative, riguardanti le violazioni commesse dall'1 settembre 2024, invece, è applicabile una sanzione proporzionale **fissa del 70% con un minimo di 150 euro** (il minimo è di 250 euro per la dichiarazione del sostituto di imposta). Considerato che la violazione si perfeziona quando scadono i termini per la dichiarazione, ne deriva che le nuove misure sanzionatorie trovano applicazione a partire dal modello Redditi 2024 (inerente all'anno 2023), dal modello 770/2024 (inerente all'anno 2023) e dal modello IVA 2025 (inerente all'anno 2024).



Normativa

Art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 – Imposte sui redditi e IRAP

Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di euro 150. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 – Ritenute fiscali

Se l'ammontare dei compensi, interessi e altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato, si applica la sanzione amministrativa del settanta per cento dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di euro 250.

Art. 5, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 – IVA

Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con un minimo di 150 euro.

1.11.6 Dichiarazione integrativa

Ai sensi dell'art. 1, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, introdotto dal D.Lgs. n. 87/2024, **se la dichiarazione infedele**

**Normativa**

“emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio. Se non sono dovute imposte si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo”.

Quindi, alla dichiarazione integrativa presentata prima di una qualsiasi attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria (inibiscono la sanzione ridotta i questionari, le richieste documentali, gli accessi e gli inviti a comparire) si applica la sanzione prevista per gli omessi versamenti del 25% di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 aumentata al doppio, quindi nella misura del 50%.

1.11.7 Evasione massima di 30.000 euro

La sanzione da dichiarazione infedele **è ridotta di un terzo** (e, quindi, diventa del 46,67%)

**Normativa**

“quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000”.

Tale disposizione resta invariata rispetto al passato; in particolare, per la prassi, è possibile avvalersi della riduzione se entrambi i limiti (sia il limite del 3% che quello dei 30.000 euro) non risultano superati.

1.11.8 Aumento per le condotte fraudolente

Nella nuova versione della norma – riguardante le violazioni commesse dall'1 settembre 2024 – nel caso in cui la dichiarazione infedele sia dovuta a condotte fraudolente, simulate o mediante utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, la sanzione **“è aumentata dalla metà al doppio”** e, quindi, sarà dal 105 al 140%. Ai fini IVA vi è, però, una particolarità: ai sensi dell'art. 5, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 471/1997, l'aumento dalla metà al doppio *“si applica nei confronti del cessionario o committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti solo se è provata la compartecipazione alla frode”*. Ciò deriva dal fatto che, secondo la giurisprudenza, in caso di inesistenza soggettiva delle operazioni, la detrazione dell'IVA può essere negata non solo se il cessionario/committente ha partecipato alla frode, ma anche quando lo stesso, avendo adottato una condotta poco diligente nella scelta della controparte, non poteva non sapere della frode; ove egli non sia stato parte della frode, invece, può essere irrogata la sanzione da dichiarazione infedele (70%).

1.11.9 Omessa/infedele fatturazione o documentazione delle operazioni

Prevista una mitigazione delle sanzioni tributarie anche per le violazioni contenute nell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, ossia in tema di documentazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

In particolare, per le violazioni commesse dall'1 settembre 2024:

- l'omessa/infedele fatturazione o registrazione delle operazioni è sanzionata con la misura fissa del 70% (e non è più dal 90% al 180% dell'imposta);
- la violazione di omessa/infedele fatturazione o registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o escluse è sanzionata nella misura fissa del 5% (e non è più dal 5 al 10% del corrispettivo);
- la violazione di omessa/infedele memorizzazione/trasmissione telematica dei corrispettivi è sanzionata nella misura fissa del 70% (e non è più dal 90 al 180% dell'imposta);
- nel caso in cui la omessa/infedele trasmissione telematica dei corrispettivi non abbia inciso sulla liquidazione del tributo, rimane la sanzione fissa di 100 euro per trasmissione senza che possa applicarsi l'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 ma entro il limite massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre;
- la sanzione minima per ciascuna operazione relativa le violazioni in tema di fatturazione di operazioni imponibili, memorizzazione o trasmissione telematica dei corrispettivi e fatturazione di operazioni non imponibili/esenti/escluse, laddove l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte sui redditi, è ora pari a 300 euro (e non più di 500 euro).

Il legislatore nulla ha chiarito in merito ai rapporti tra violazioni sulla fatturazione o sulla trasmissione dei corrispettivi, eventuale tardivo/omesso versamento dell'IVA in sede di liquidazione periodica e dichiarazione infedele. Rimangono, inoltre, gli orientamenti di prassi sul tema e, pertanto:

- la violazione sulla fatturazione o sulla trasmissione dei corrispettivi, se non recepita in dichiarazione oppure se ravveduta prima della presentazione della dichiarazione annuale, dà luogo anche ad un omesso versamento dell'IVA periodica;
- opera l'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 e, dunque, la violazione prodromica non viene assorbita dalla più grave violazione dichiarativa, ma va unificata per effetto del cumulo.



Ulteriori novità – In sintesi

Omessi/tardivi versamenti

La sanzione per omesso o tardivo versamento viene abbassata dal 30% al 25% dell'imposta non versata o versata tardi.
In particolare, l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 recita quanto



Ulteriori novità - In sintesi	
	segue:  Normativa “Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al venticinque per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”. Ne consegue che, per le violazioni commesse dall'1 settembre 2024: • se il ritardo nel pagamento non supera i 90 giorni, la sanzione è dimezzata e quindi sarà del 12,5% (e non più del 15%); • se il ritardo nel pagamento non supera i 14 giorni, la sanzione del 12,5% è ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo; • la sanzione per le imposte emergenti da liquidazione automatica (artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972) e da controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973) sarà anch'essa del 25%.
Redditi prodotti all'estero	Viene abrogato l'art. 1, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, quindi a partire dal modello Redditi 2024 non ci sarà più l'aumento del terzo per i redditi di fonte estera non dichiarati. La sanzione sarà quella ordinaria del 70%.
Dichiarazione inesatta	Nessuna modifica ha interessato l'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 in tema di irregolarità nella dichiarazione annuale che non hanno effetto sull'imposta. Resta ferma, quindi, per la fattispecie in esame una sanzione da 250



Ulteriori novità - In sintesi	
	a 2.000 euro, raddoppiata per la dichiarazione del sostituto di imposta.
Presentazione di dichiarazioni o denunce nei 30 gg	L'art. 7, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 dispone che:  Normativa “Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta a un terzo” (nella versione ante D.Lgs. n. 87/2024 la riduzione era della metà). Tale riduzione opera indipendentemente dal ravvedimento operoso, ad esempio per le sanzioni degli intermediari abilitati o per la dichiarazione IMU, ma non per le imposte sui redditi/IVA/dichiarazioni del sostituto di imposta, laddove il tema risulta già chiarito (circolare n. 42/E/2016).



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

Il frontespizio del modello IRAP si compone di due facciate: la prima, contiene l'informativa relativa al trattamento dei dati personali, mentre, la seconda, contiene le informazioni relative al tipo di dichiarazione, al contribuente e al dichiarante diverso dal contribuente. Inoltre, la stessa, contiene i riquadri per la sottoscrizione della dichiarazione, per l'apposizione del visto di conformità e per l'impegno dell'incaricato alla presentazione telematica della dichiarazione.

- tipo di dichiarazione;
- dati del contribuente;
- dichiarante diverso dal contribuente;
- firma della dichiarazione;
- visto di conformità;
- impegno alla presentazione telematica.

MySolution | Guide



Attenzione

In caso di **fusione, di scissione totale o di trasformazione**, va indicato, rispettivamente, il codice fiscale relativo alla società fusa (o incorporata), scissa o trasformata, per la quale si presenta la dichiarazione.

2.3 Tipo di dichiarazione

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA
	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)
		Dichiarazione integrativa errori contabili
		Eventi eccezionali

Nel campo "**Codice regione o provincia autonoma**" deve essere riportato il **codice identificativo** della regione ovvero della provincia autonoma di **domicilio fiscale** del contribuente.

TABELLA - CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA			
CODICE	DESCRIZIONE	CODICE	DESCRIZIONE
01	Abruzzo	12	Molise
02	Basilicata	13	Piemonte
03	Bolzano	14	Puglia
04	Calabria	15	Sardegna
05	Campania	16	Sicilia
06	Emilia Romagna	17	Toscana
07	Friuli Venezia Giulia	18	Trento
08	Lazio	19	Umbria
09	Liguria	20	Valle d'Aosta
10	Lombardia	21	Veneto
11	Marche		

Nel campo "**Regione o provincia autonoma**" va indicato per esteso il **nome** della regione o provincia autonoma corrispondente al codice indicato nel precedente campo.

2.4 Correzione e integrazione della dichiarazione

2.4.1 Dichiarazione correttiva nei termini

Se la dichiarazione correttiva viene presentata entro i termini di presentazione della dichiarazione, in sostituzione di quella precedentemente inoltrata **per correggere errori od omissioni**:

- rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione;
- che abbiano determinato una differenza d'imposta;
- non rilevanti per la determinazione della base imponibile, né per il versamento del tributo,

va barrata la casella "Correttiva nei termini".



Attenzione

In caso di presentazione di una nuova dichiarazione per rettificare la precedente, è obbligatorio il **versamento** di quanto eventualmente dovuto a titolo di maggiore imposta.

2.4.2 Integrazione della dichiarazione

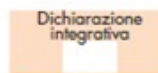
Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può **“rettificare”** o **“integrare”** la stessa **presentando**, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una **nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti**, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. **Presupposto** per potere presentare la dichiarazione “integrativa” è che sia stata **validamente presentata la dichiarazione “originaria”**.



Ricorda

Per quanto riguarda quest'ultima, **sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro 90 giorni** dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

2.4.3 Dichiarazione integrativa (art. 2, commi 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322/1998)



La casella *“Dichiarazione integrativa”* va compilata in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, indicando:

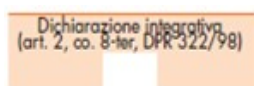
- il **codice “1”**, nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, se **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, la stessa è presentata per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore valore della produzione o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997;
- il **codice “2”**, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda **rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate**, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. L'Agenzia delle entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente le informazioni che sono in suo possesso (riferi-

bili allo stesso contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti), dando la possibilità di correggere spontaneamente eventuali errori od omissioni, anche dopo la presentazione della dichiarazione.

L'eventuale credito derivante dal minore debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni può essere utilizzato in **compensazione**.

Ferma restando l'applicabilità della suddetta disposizione ai casi di correzione di errori contabili di competenza, **nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione** per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. In tale caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minore debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

2.4.4 Dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8-ter del D.P.R. n. 322/1998)



La casella "Dichiarazione integrativa art. 2, comma 8-ter" va barrata unicamente in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa con la quale si intende **modificare l'originaria richiesta di rimborso** dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della **compensazione**, sempre che il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte.

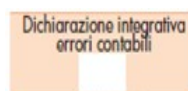
Tale dichiarazione va presentata **entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario** di presentazione, secondo le disposizioni di cui all'art. 3 del citato D.P.R. n. 322/1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.



Attenzione

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa che, oltre alla modifica consentita dal comma 8-ter, contenga anche la correzione di errori od omissioni, non va barrata la presente casella, ma deve essere barrata la casella "Dichiarazione integrativa".

2.4.5 Dichiarazione integrativa errori contabili (art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998)



Tale casella va barrata in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore", **oltre** il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, per la correzione di errori contabili di competenza.

2.5 Eventi eccezionali

La casella "Eventi eccezionali" va compilata da coloro che, essendone legittimati, hanno fruito per il periodo d'imposta delle agevolazioni fiscali previste da particolari disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali, indicando specificamente il **codice**:



"1"	Vittime di richieste estorsive e dell'usura	Soggetti che, esercitando un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, ed avendo opposto un rifiuto a richieste di natura estorsiva o, comunque, non avendovi aderito, subiscono un danno a beni mobili o immobili in conseguenza di fatti delittuosi commessi, anche al di fuori di un vincolo associativo, per il perseguimento di un ingiusto profitto. Per le vittime delle suddette richieste estorsive, l'art. 20, comma 2, della legge 23 febbraio 1999, n. 44, ha disposto la proroga di tre anni dei termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo , con conseguente ripercussione anche sul termine di presentazione della dichiarazione annuale.
"99"	Soggetti colpiti da altri eventi eccezionali	I soggetti colpiti da altri eventi eccezionali dovranno indicare nell'apposita casella il codice "99".

2.6 Dati del contribuente

DATI DEL CONTRIBUENTE										Dichiarazione REDDITI			Impresa concessionaria		
PARTITA IVA															
Indirizzo di posta elettronica										Telefono			Fax		
Denominazione o ragione sociale															
Data bilancio/rendiconto o effetto fusione/scissione			Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto			Periodo d'imposta			Stato			Natura giuridica Situazione			
giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno	giorno	mese	anno				
						dal			al						

Nella sezione dedicata ai dati del contribuente occorre riportare le seguenti informazioni.

2.6.1 Partita IVA

Deve essere indicato il numero di partita IVA eventualmente posseduta dal contribuente.

2.6.2 Dichiarazione redditi

Nella casella "Dichiarazione redditi", va riportato uno dei seguenti **codici** in relazione alla **tipologia di modello Redditi** che il contribuente è tenuto a presentare ai fini dell'imposta sui redditi per il periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione:

- **1** – modello Redditi PF;
- **2** – modello Redditi SC;

- **3** – modello Redditi ENC (enti privati non commerciali);
- **4** – modello Redditi ENC (amministrazioni pubbliche).

Si fa presente che i **codici 3 e 4** devono essere indicati anche dalle Amministrazioni pubbliche ed enti non assoggettati a IRES.

2.6.3 Impresa concessionaria

La casella "Impresa concessionaria" deve essere barrata dai soggetti che esercitano attività di imprese concessionarie **diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori**.

2.6.4 Numeri telefonici e indirizzo di posta elettronica

L'**indicazione** del numero di telefono, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è **facoltativa**. Indicando il numero di telefono o cellulare, fax e l'indirizzo di posta elettronica, si potranno ricevere gratuitamente dall'Agenzia informazioni ed aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi.

2.6.5 Denominazione o ragione sociale

La denominazione o la ragione sociale deve essere indicata esattamente e in maniera completa (senza abbreviazioni) quale risulta dall'atto costitutivo; fa eccezione la **natura giuridica**, che deve essere sempre indicata in **forma contratta** (ad esempio, s.r.l. per società a responsabilità limitata).

2.6.6 Data di approvazione del bilancio/rendiconto o di efficacia giuridica della fusione/scissione

Il campo va utilizzato per indicare la **data**:

- di approvazione del bilancio o del rendiconto;
- di efficacia giuridica della fusione o della scissione. Deve essere indicata, nell'ultima dichiarazione della società fusa o scissa, relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto l'operazione straordinaria, la data di efficacia giuridica della fusione o della scissione totale, qualora **diversa dalla data di decorrenza degli effetti fiscali dell'operazione straordinaria**.

Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto

Si indica la **data ultima prevista dallo statuto** (o comunque **dalla legge**) per approvare il bilancio o il rendiconto, considerando che in determinati casi lo stesso può essere spostato a giugno.

Codici statistici

Nel quadro devono, inoltre, essere indicati i codici statistici concernenti:

a) lo **stato della società o ente** all'atto della presentazione della dichiarazione; le opzioni possibili sono le seguenti:

2. Frontespizio

TABELLA A

CODICE	STATO DELLA SOCIETÀ O ENTE ALL'ATTO DELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE
1	Soggetto in normale attività
2	Soggetto in liquidazione per cessazione di attività
3	Soggetto in fallimento/liquidazione giudiziale o in liquidazione coatta amministrativa*
4	Soggetto estinto

* Nei casi di fallimento o di liquidazione giudiziale o di liquidazione coatta amministrativa l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio.

b) la **natura giuridica della società o ente**, da ricercare nella tabella di seguito riportata (la seguente tabella è comprensiva di tutti i codici relativi alla diversa modulistica dichiarativa ed utilizzabile solo in funzione della specificità di ogni singolo modello).

TABELLA B

TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA

CODICE	SOGGETTI RESIDENTI	CODICE	SOGGETTI RESIDENTI
1	Società in accomandita per azioni	23	Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del Tuir
2	Società a responsabilità limitata	24	Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del Tuir
3	Società per azioni	25	Società in accomandita semplice
4	Società cooperative e loro consorzi iscritti nell'albo nazionale delle società cooperative	26	Società di armamento
5	Altre società cooperative	27	Associazione fra artisti e professionisti
6	Mutue assicuratrici	28	Aziende coniugali
7	ConSORZI con personalità giuridica	29	GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
8	Associazioni riconosciute	50	Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del D.Lgs 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
9	Fondazioni	51	Condomini
10	Altri enti ed istituti con personalità giuridica	52	Depositi I.V.A.
11	ConSORZI senza personalità giuridica	53	Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
12	Associazioni non riconosciute e comitati	54	Trust
13	Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)	55	Amministrazioni pubbliche
14	Enti pubblici economici	56	Fondazioni bancarie
15	Enti pubblici non economici	57	Società europea
16	Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica	58	Società cooperativa europea
17	Opere pie e società di mutuo soccorso	59	Rete di imprese
18	Enti ospedalieri	61	Gruppo IVA
19	Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale		
20	Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo		
21	Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi		
22	Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia		

CODICE	SOGGETTI NON RESIDENTI	CODICE	SOGGETTI NON RESIDENTI
30	Società semplici, irregolari e di fatto	38	ConSORZI
31	Società in nome collettivo	39	Altri enti ed istituti
32	Società in accomandita semplice	40	Associazioni riconosciute, non riconosciute e di fatto
33	Società di armamento	41	Fondazioni
34	Associazioni fra professionisti	42	Opere pie e società di mutuo soccorso
35	Società in accomandita per azioni	43	Altre organizzazioni di persone e di beni
36	Società a responsabilità limitata	44	Trust
37	Società per azioni	45	GEIE (Gruppi Europei di Interesse Economico)

c) la **situazione della società o ente**, da ricercare nella seguente tabella:

TABELLA C	
CODICE	SITUAZIONE DELLA SOCIETÀ O ENTE RELATIVAMENTE AL PERIODO DI IMPOSTA CUI SI RIFERISCE LA DICHIARAZIONE
1	Periodo d'imposta che inizia dalla data di messa in liquidazione per cessazione di attività, per fallimento/liquidazione giudiziale o per liquidazione coatta amministrativa*
2	Periodi d'imposta successivi a quello di dichiarazione di fallimento/liquidazione giudiziale o di messa in liquidazione*
3	Periodo d'imposta in cui ha avuto termine la liquidazione per cessazione di attività, per fallimento/liquidazione giudiziale o per liquidazione coatta amministrativa*
4	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per fusione o incorporazione
5	Periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione da società soggetta ad IRES in società non soggetta ad IRES o viceversa
6	Periodo normale d'imposta e periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione
7	Periodo d'imposta in cui si è verificata l'estinzione del soggetto per scissione totale
8	Periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione da società in nome collettivo o società in accomandita semplice a società semplice

* Nei casi di fallimento o liquidazione giudiziale o di liquidazione coatta amministrativa l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio.

2.7 Dichiarante diverso dal contribuente (rappresentante, curatore fallimentare, erede, ecc.)

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE	Codice fiscale (obbligatorio)										Codice carica		Codice fiscale società dichiarante	
	Cognome										Nome		Sesso (barrare la relativa casella) M F	
	Data di nascita giorno mese anno			Comune (o Stato estero) di nascita				Provincia		Telefono				
	Data carica giorno mese anno			Data di inizio procedura giorno mese anno				Procedura non ancora terminata		Data di fine procedura giorno mese anno				

Il presente riquadro deve essere compilato soltanto nel caso in cui il dichiarante (colui che sottoscrive la dichiarazione) sia un soggetto diverso dal contribuente cui si riferisce la dichiarazione.

Il riquadro deve essere compilato con l'indicazione del **codice fiscale della persona fisica che sottoscrive la dichiarazione**, del **codice di carica** corrispondente, nonché dei **dati anagrafici** richiesti. A tali fini, nell'apposito spazio si dovrà indicare il codice desumibile dalla tabella generale dei codici di carica. La tabella che segue è comprensiva di tutti i codici relativi alla diversa modulistica dichiarativa ed utilizzabili solo in funzione della specificità di ogni singolo modello. Pertanto, il soggetto che compila la dichiarazione avrà cura di individuare il codice ad esso riferibile in relazione alla carica rivestita.

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

- | | |
|----|--|
| 1 | Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore |
| 2 | Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito |
| 3 | Curatore fallimentare |
| 4 | Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria) |
| 5 | Custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati ovvero commissario giudiziale (amministrazione controllata) |
| 6 | Rappresentante fiscale di soggetto non residente |
| 7 | Erede |
| 8 | Liquidatore (liquidazione volontaria) |
| 9 | Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione |
| 10 | Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del D.L. n. 331/1993 |
| 11 | Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita |
| 12 | Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione) |
| 13 | Amministratore di condominio |
| 14 | Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione |
| 15 | Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione |

Nelle ipotesi in cui il **dichiarante sia una società (o ente)** che presenta la dichiarazione IRAP per conto di un altro contribuente, deve essere compilato anche il campo denominato *"Codice fiscale società dichiarante"*, indicando, in tale caso, nell'apposito campo il **codice di carica** corrispondente al rapporto intercorrente tra la società dichiarante e il contribuente.

**Esempio**

In tale ipotesi rientrano la società che indica il codice carica "9" in qualità di società beneficiaria (di società scissa) o di società incorporante (di società incorporata), la società che presenta la dichiarazione in qualità di rappresentante negoziale del contribuente, ecc.

In caso di **più rappresentanti**, nel frontespizio vanno comunque indicati i **dati di un solo soggetto**.

Nel campo *"Data carica"* va indicata la data di **decorrenza della carica del dichiarante** diverso dal contribuente. Inoltre, nei successivi campi va indicata:

- la data (il giorno, il mese e l'anno) di **inizio della procedura**;
- la data di **fine procedura**, nella dichiarazione relativa all'anno di chiusura della stessa; fino a tale momento deve essere barrata l'apposita casella *"Procedura non ancora terminata"*.

Ad esempio, per il curatore fallimentare il codice da indicare è il codice 3.

DICHIANANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE

Codice fiscale (obbligatorio)

Codice carica

Codice fiscale società dichiarante

Cognome

Nome

Sesso (barrare la relativa casella)
M. F.

Data di nascita
giorno mese anno

Comune (o Stato estero) di nascita

Provincia

Telefono

Data carica
giorno mese anno

Data di inizio procedura
giorno mese anno

Procedura non ancora terminata

Data di fine procedura
giorno mese anno

Codice 3 per il curatore fallimentare

2.8 Firma della dichiarazione

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

IF IC IE IK IR ES

Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario

Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario

Situazioni particolari

Codice

FIRMA DEL DICHIARANTE

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

FIRMA PER ATTESTAZIONE

Soggetto

Codice fiscale

Nel riquadro riservato alla firma devono essere indicati – in primo luogo – i **quadri della dichiarazione** che sono stati **compilati**, mediante **barratura delle apposite caselle**.

Il riquadro in esame contiene, poi, l'indicazione dell'**esercizio dell'opzione** che disciplina le modalità attuative dello Statuto del contribuente, in base al quale l'**Amministrazione finanziaria invita il contribuente a fornire i necessari chiarimenti** qualora dal controllo delle dichiarazioni emerga un'imposta da versare o un minore rimborso. I chiarimenti sono richiesti dall'Agenzia delle entrate mediante il servizio postale o con mezzi telematici. Il contribuente può **richiedere che l'invito a fornire chiarimenti sia inviato all'intermediario** incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione, barrando la casella "*Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario*".

L'**intermediario**, a sua volta, **accetta di ricevere l'avviso telematico**, barrando la casella "*Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione*", inserita nel riquadro "*Impegno alla presentazione telematica*". Se il contribuente non effettua la scelta per l'avviso telematico, la richiesta di chiarimenti sarà inviata al suo domicilio fiscale con raccomandata (comunicazione di irregolarità).

La **sanzione** sulle somme dovute a seguito del controllo delle dichiarazioni, pari al 30% delle imposte non versate o versate in ritardo, è **ridotta ad un terzo (10%)**, qualora il contribuente **versi le somme dovute entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità**.

Il citato termine di 60 giorni, in caso di scelta per l'invio dell'avviso telematico è ampliato a 90 giorni decorrenti dalla data di trasmissione telematica dell'avviso all'intermediario.

Infine, il quadro contiene l'indicazione della **richiesta del contribuente di inviare all'intermediario** incaricato della trasmissione telematica della propria dichiarazione le **comunicazioni riguardanti**

possibili anomalie presenti nella dichiarazione. Il contribuente effettua tale richiesta barrando la casella *"Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario"*. A sua volta, l'**intermediario, accetta di ricevere le predette comunicazioni** telematiche, barrando la casella *"Ricezione altre comunicazioni telematiche"*, inserita nel riquadro *"Impegno alla presentazione telematica"*. Eventuali comunicazioni di anomalie relative alla dichiarazione saranno comunque visualizzabili nel **"Cassetto fiscale"**.

2.8.1 Situazioni particolari

Il contribuente ha la possibilità di evidenziare **particolari condizioni che riguardano la dichiarazione**, indicando un apposito codice nella casella *"Situazioni particolari"*.

Tale esigenza può emergere con riferimento a fattispecie che si sono definite successivamente alla pubblicazione del presente modello di dichiarazione, ad esempio a seguito di chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in relazione a quesiti posti dai contribuenti e riferiti a specifiche problematiche.



Attenzione

Questa casella **può essere compilata solo se l'Agenzia delle entrate comunica** (ad esempio, con circolare, risoluzione o comunicato stampa) **uno specifico codice da utilizzare per indicare la situazione particolare**.

2.8.2 Firma del dichiarante

La **dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, da parte del contribuente o da chi ne ha la rappresentanza**, ad esempio:

- dal rappresentante legale della società o ente dichiarante;
- dall'amministratore di fatto o dal rappresentante negoziale, in mancanza di legale rappresentante;
- da uno degli altri soggetti indicati nella tabella *"Codice di carica"*.

2.8.3 Firma dell'incaricato del controllo contabile

I dati relativi al **sottoscrittore "diverso" dal contribuente**, ivi compreso il codice di carica, devono essere indicati nell'apposito riquadro riservato al dichiarante diverso dal contribuente. La dichiarazione **deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione**, ossia:

- dal **revisore legale** iscritto nel Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tale caso, va indicato, nella casella *"Soggetto"*, il **codice 1**);
- dal **responsabile della revisione** (ad esempio, il socio o l'amministratore), se trattasi di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tale caso, va indicato, nella casella *"Soggetto"*, il **codice 2**). Occorre compilare, inoltre, un distinto campo, nel quale indicare il **codice fiscale della società di revisione**, avendo cura di riportare, nella casella *"Soggetto"*, il **codice 3**, senza compilare il campo firma;
- dal **collegio sindacale** (in tale caso, va indicato, nella casella *"Soggetto"*, per ciascun membro il **codice 4**).

Il soggetto che effettua il controllo contabile deve, inoltre, indicare il proprio **codice fiscale**.



Attenzione

Il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita ad un anno d'imposta – ancorché cessato dal suo incarico – sarà comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione IRAP, riferita alla medesima annualità, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (ossia, se la dichiarazione delle società e degli enti sottoposti al controllo contabile non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione si applica una sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di 250 euro).

I contribuenti che utilizzano in **compensazione il credito IRAP per importi superiori a 5.000 euro** annui ovvero che lo cedono al consolidato, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del **visto di conformità** relativamente alla dichiarazione dalla quale emerge il credito. In alternativa, la dichiarazione può essere sottoscritta dai soggetti di cui all'art. 1, comma 5, del citato D.P.R. n. 322/1998, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis c.c.

A tale fine, i soggetti che esercitano il controllo contabile, qualora **sottoscrivano la dichiarazione anche ai fini dell'attestazione** di cui al D.M. 31 maggio 1999, n. 164, sono tenuti ad apporre la propria firma nella colonna "*Firma per attestazione*", in corrispondenza del proprio codice fiscale.



Ricorda

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro (art. 39, comma 1, lett. a) primo periodo del D.Lgs. n. 241/1997). In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

2.9 Visto di conformità

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA
Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997		

Questo riquadro va compilato dal **responsabile del CAF o dal professionista che rilascia il visto di conformità** ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Negli appositi campi vanno riportati il **codice fiscale** del responsabile del CAF e quello relativo allo stesso CAF, ovvero va riportato il codice fiscale del professionista. Il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF o il professionista deve inoltre apporre la propria **firma che attesta il rilascio del visto di conformità**.



Esempio

Un contribuente presenta un credito IRAP pari a 7.500 euro. Il contribuente intende compensare tale credito con l'IRPEF risultante dalla dichiarazione dei redditi. Per la compensazione è

necessario compilare l'apposito riquadro "Visto di conformità", presente nella dichiarazione IRAP.

Quadro da compilare			
VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.	
	Codice fiscale del professionista	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	
Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997			

2.10 Impegno alla presentazione telematica

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA			
Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato		
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione		
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione	Ricezione altre comunicazioni telematiche	
	Data dell'impegno: giorno mese anno	FIRMA DELL'INCARICATO	

Il riquadro "Impegno alla presentazione telematica" deve essere compilato e sottoscritto dall'incaricato (intermediari e società del gruppo) che presenta la dichiarazione in via telematica.

L'incaricato deve:

- riportare il proprio **codice fiscale**;
- riportare la **data** (giorno, mese e anno) di **assunzione dell'impegno** a presentare la dichiarazione ovvero dell'impegno cumulativo;
- **barrare la casella "Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione"**, qualora accetti la scelta del contribuente di fargli pervenire l'avviso relativo agli esiti del controllo effettuato sulla dichiarazione;
- **barrare la casella "Ricezione altre comunicazioni telematiche"**, qualora accetti la scelta del contribuente di fargli pervenire ogni comunicazione riguardante possibili anomalie presenti nella dichiarazione;
- apporre la **firma**.

Inoltre, nella casella relativa al soggetto che ha predisposto la dichiarazione, deve essere indicato il **codice "1"**, se la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente ovvero il **codice "2"**, se la dichiarazione è stata predisposta da chi effettua l'invio.

Le caselle "Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione" e "Ricezione altre comunicazioni telematiche" possono essere compilate solo dagli intermediari incaricati della trasmissione della dichiarazione di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998.



Esempio

Un intermediario è intenzionato a ricevere la comunicazione degli esiti della liquidazione della dichiarazione IRAP. A tale fine, è necessario indicarlo nell'apposito spazio presente nel modello. In particolare, nel frontespizio del modello IRAP 2025:

- nel riquadro “Firma della dichiarazione” è presente la casella “Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all’intermediario”, la cui barratura vale come richiesta di fruire di tale servizio;

Il riquadro illustra il frontespizio del modello IRAP 2025. Una casella da barrare è indicata da una freccia e corrisponde alla casella "Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario".

Il form è organizzato in sezioni:

- Sezione superiore:** Codici (IQ, IP, IC, IE, IK, IR, IS) e caselle per "Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario" e "Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario".
- Sezione centrale:** "Situazioni particolari" e "Codice" (con casella da barrare), "FIRMA DEL DICHIARANTE", "FIRMA DELLA DICHIARAZIONE" e "FIRMA PER ATTESTAZIONE".
- Sezione inferiore:** "Soggetto" e "Codice fiscale" (con casella da barrare).

- nel riquadro “Impegno alla presentazione telematica” è presente la casella “Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazioni”, la cui barratura da parte dell’intermediario vale come assunzione dell’impegno a fornire tale servizio.

Il riquadro illustra il riquadro "Impegno alla presentazione telematica". Una casella da barrare è indicata da una freccia e corrisponde alla casella "Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazioni".

Il form è organizzato in sezioni:

- Sezione superiore:** "IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA" e "Riservato all'incaricato".
- Sezione centrale:** "Codice fiscale dell'incaricato", "Soggetto che ha predisposto la dichiarazione", "Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazioni" e "Ricezione altre comunicazioni telematiche".
- Sezione inferiore:** "Data dell'impegno" (giorno, mese, anno) e "FIRMA DELL'INCARICATO".



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

3. Quadro IP – Società di persone

Il quadro IP va utilizzato dalle società di persone e soggetti equiparati per la determinazione del valore della produzione relativa all'anno 2024.

3.1 Generalità

Come di consueto, il quadro IP deve essere **utilizzato dalle società di persone ed equiparate** per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2024 ai fini dell'IRAP.

In particolare, sono tenuti a compilare il quadro in esame i seguenti soggetti:

- **società semplici;**
- **società in nome collettivo ed in accomandita semplice;**
- **società d'armamento** (equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice, a seconda che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza);
- **società di fatto o irregolari** (equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici a seconda che esercitino o meno attività commerciale);
- **associazioni senza personalità giuridica** costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- **aziende coniugali**, se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori).



Ricorda

Si considerano **residenti** le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività in Italia.

L'**oggetto principale** è determinato in base all'**atto costitutivo**, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'**attività effettivamente esercitata**.

Sono, invece, **esclusi dalla compilazione** del quadro in esame:

- i soggetti che esercitano un'**attività agricola** ai sensi dell'art. 32 del TUIR;
- le **cooperative ed i loro consorzi** che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali che, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 227, sono equiparati ai produttori agricoli;
- le **cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi**.



Attenzione

A decorrere dal 2022, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni. Pertanto, a partire da tale anno, la sussistenza (o meno) di tale requisito diviene irrilevante ai fini del loro assoggettamento (o meno) ad imposta.

3.1.1 I gruppi economici di interesse europeo (GEIE)

I gruppi economici di interesse europeo (GEIE) residenti o le stabili organizzazioni di gruppi non residenti presentano la dichiarazione IRAP compilando il presente quadro ed evidenziando nel quadro IR la base imponibile, senza specificare l'imposta.

3.1.2 Determinazione della base imponibile

Il presente quadro è suddiviso in **6 sezioni** di cui:

- le **prime 5** attengono all'indicazione dei **componenti positivi e negativi** rilevanti per le diverse categorie di soggetti ai fini della determinazione del valore della produzione netta relativa all'anno 2024. In caso di esercizio di attività suscettibili di generare **presupposti impositivi diversi**, dovrà procedersi **separatamente** alla determinazione del valore della produzione, compilando le sezioni corrispondenti a ciascuna attività esercitata e **non è possibile operare compensazioni** tra risultati positivi e risultati negativi (C.M. 9 giugno 1998, n. 144/E, par. 4.2);
- la **sesta sezione** attiene alla **determinazione del valore della produzione netta**.

ISA: ulteriori componenti positivi

Rilevano – anche ai fini IRAP – i maggiori ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili.

Pertanto, nell'apposito rigo collocato all'inizio del quadro, dovranno essere indicati i **maggiori ricavi (colonna 1) o compensi (colonna 2)** rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA.

ISA: ULTERIORI COMPONENTI POSITIVI	
Maggiori ricavi	Maggiori compensi
1	2
.00	.00

3.1.3 Indici Sintetici di affidabilità fiscale

Con la conversione operata dalla Legge n. 96/2017 del D.L. n. 50/2017 è stato disciplinato il passaggio dai parametri e dagli studi di settore agli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale – ISA.

Gli ISA, come ormai noto, sono uno strumento di compliance finalizzato a favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica Amministrazione. Gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari volti a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili. Il contribuente, tramite l'applicazione degli Indici, può verificare in fase dichiarativa, il proprio grado di affidabilità fiscale in base al posizionamento su una scala da 1 a 10.

Per migliorare il proprio grado di affidabilità, è prevista la possibilità di indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazio-

ne della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP ed, in termini di maggior volume di affari, ai fini IVA.

Punteggio di affidabilità

Il punteggio complessivo di affidabilità fiscale è determinato come media tra i valori degli indicatori elementari approvati per lo specifico ISA applicato. Tali indicatori sono riconducibili a due gruppi:

- indicatori di affidabilità (valore da 1 a 10), riferiti alle stime dei ricavi e compensi, del valore aggiunto per addetto e del reddito per addetto, nonché alla durata e decumulo delle scorte;
- indicatori di anomalia (valore negativo da 1 a 5), i quali evidenziano disallineamenti tra i dati presenti nei modelli di dichiarazione o emergenti dal confronto con banche dati esterne, oppure indicano situazioni di non normalità o non coerenza sotto il profilo contabile e gestionale rispetto al settore e al modello organizzativo di riferimento.

Il punteggio di affidabilità può esser modificato rimuovendo l'anomalia rilevata dagli indicatori elementari ovvero dichiarando ulteriori componenti positivi non annotati nelle scritture contabili.

Regime premiale

Al raggiungimento dei punteggi di affidabilità fiscale definiti con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sono riconosciuti i benefici fiscali elencati all'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017 (così come modificato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 1/2024):

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente all'IVA e per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'IRAP;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a 70.000 euro annui;
- esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative (art. 30 della legge n. 724/1994);
- esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 2, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972;
- anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di accertamento previsti dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972;
- esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.



Attenzione

Con il provvedimento n. 176203/E dell'11 aprile 2025, l'Agenzia delle entrate ha definito i punteggi di affidabilità fiscale necessari all'accesso ai benefici previsti dal regime premiale ISA per il 2024, così come previsto dall'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017. In tema di **visto di conformità**, in particolare, vengono previste **due ipotesi** di esonero con una graduazione del beneficio in ragione del punteggio ISA ottenuto.



Esonero visto di conformità IVA/redditi/IRAP	Livelli di affidabilità fiscale
Su dichiarazione annuale per la compensazione dei crediti di importo non superiore a: 70.000 euro annui relativi all'IVA, maturati nell'annualità 2025; 50.000 euro annui per imposte dirette e IRAP maturati nel 2024.	Almeno pari a 9 sia per il periodo d'imposta 2024 che in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Su richiesta di compensazione del credito IVA "infrannuale", maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui.	
Su dichiarazione annuale per la compensazione di crediti di importo non superiore a: 50.000 euro annui relativi all'IVA, maturati nel 2025; 20.000 euro annui per imposte dirette e IRAP maturati nel 2024.	Per il 2024, livello inferiore a 9 ma almeno pari a 8 ovvero a 8,5 calcolato attraverso la "media semplice" dei livelli di affidabilità per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Su richiesta di compensazione del credito IVA "infrannuale", maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	

Due ipotesi anche nel caso di esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia, per il **rimborso del credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale o del credito IVA infrannuale.



Esonero visto/prestazione garanzia per rimborsi IVA	Livelli di affidabilità fiscale
Richiesta di rimborso del credito IVA maturato per l'anno d'imposta 2024, di importo non superiore a 70.000 euro annui.	Almeno pari a 9 sia per il 2024 che in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Richiesta rimborso credito IVA "infrannuale" maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui.	
Richiesta rimborso credito IVA maturato per l'anno 2025, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	Per il periodo 2024, inferiore a 9 ma almeno pari a 8 ovvero almeno pari a 8,5 calcolato attraverso la "media semplice" dei livelli di affidabilità fiscale per i periodi 2023 e 2024.
Richiesta rimborso del credito IVA "infrannuale" maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	

Restano confermati i punteggi ISA anche per i restanti benefici fiscali. Infatti, ove il risultato di affidabilità fiscale sia **pari almeno a 9, tanto per il periodo d'imposta 2024, quanto come "media semplice"** dei livelli di affidabilità 2023 e 2024, il contribuente può accedere anche ai seguenti benefici del regime premiale:

- esclusione dalla disciplina delle società non operative;
- esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo con riferimento al 2024, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Inoltre, per l'**esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici** occorre un punteggio **almeno pari a 8,5** a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2024, ovvero **almeno pari a 9** in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.

Infine, per la riduzione di un anno dei **termini di decadenza per l'attività di accertamento** occorre un livello di **affidabilità almeno pari a 8**, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

L'Agenzia delle Entrate, da ultimo, puntualizza **ulteriori condizioni per accedere al beneficio premiale**. Infatti, i contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, sia redditi d'impresa sia reddito di lavoro autonomo, **accedono ai benefici premiali se**:

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

3.1.4 Cause di esclusione dall'applicazione degli ISA

I soggetti nei confronti dei quali operano cause di esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale devono compilare l'apposita casella indicando uno dei seguenti codici:

1 – inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;

2 – cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;

3 – ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1 esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e) o di compensi di cui all'art. 54, comma 1 del T.U.I.R., superiore a euro 5.164.569. Ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli ISA si evidenzia che i relativi decreti di approvazione possono prevedere che ai ricavi/compensi debbano essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito;

4 – periodo di non normale svolgimento dell'attività;

5 – determinazione del reddito con criteri "forfetari";

6 – classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuti nel Modello ISA approvato per l'attività esercitata;

7 – esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'indice sintetico di affidabilità fiscale relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (in tale caso deve, comunque, essere compilato il Modello ISA);

8 – enti Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

9 – organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'art. 86 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

10 – imprese sociali (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

11 – società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;

12 – imprese che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di “Trasporto con taxi” – codice attività 49.33.10 e di “Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente” – codice attività 49.33.20, di cui all'ISA DG72U;

13 – corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA DG77U;

14 – soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA (in tale caso deve, comunque, essere compilato il Modello ISA).



Attenzione

Per il periodo d'imposta 2024 è previsto che, coloro che esercitano in forma d'impresa una delle attività di cui agli ISA:

- DK02U – Attività degli studi di ingegneria,
- DK04U – Attività degli studi legali,
- DK05U – Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro, DK18U – Attività degli studi di architettura,
- DK22U – Servizi veterinari,

indicano la causa di esclusione “7” ma sono comunque tenuti alla presentazione del modello ISA.

3.1.5 Operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda

In caso di operazioni di **fusione, scissione o conferimento di azienda**, i **maggiori** (o i minori) **valori** iscritti in bilancio dalla società incorporante o risultante dalla fusione, beneficiaria della scissione o conferitaria a seguito delle predette operazioni, **non sono riconosciuti fiscalmente ai fini IRAP** (come non lo sono ai fini delle imposte sui redditi), **salvo** il ricorso all'**affrancamento mediante opzione** per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del T.U.I.R.



Attenzione

Nell'ipotesi in cui non sia stata esercitata l'opzione, i soggetti che compilano la sezione II devono neutralizzare i maggiori o i minori valori iscritti in bilancio non riconosciuti fiscalmente, evidenziandoli, con il **codice “99”**, nei righi IP37 “Altre variazioni in aumento” o IP43 “Altre variazioni in diminuzione”, sempre che non possano essere evidenziati in appositi righi dei riquadri “Variazioni in aumento” o “Variazioni in diminuzione” (ad esempio, la quota di ammortamento dell'avviamento non deducibile a seguito del mancato esercizio della suddetta opzione va riportata nel rigo IP34 e non nel rigo IP37).

Sez. I Società commerciali art. 5-bis D.Lgs. n. 446 del 1997		2012		2013	
IP1	Ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR				,00
IP2	Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR				,00
IP3	Contributi erogati in base a norma di legge				,00
IP4	Totale componenti positivi				,00
IP5	Costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci				,00
IP6	Costi dei servizi				,00
IP7	Ammortamento dei beni strumentali materiali				,00
IP8	Ammortamento dei beni strumentali immateriali				,00
IP9	Canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali				,00
IP10	Totale componenti negativi	Componenti detassati	Patent box (Art.6 D.L. n. 146/21)	3	
		1	1		,00
IP11	Quota del valore della produzione relativa all'attività agricola				,00
IP12	Valore della produzione (IP4 – IP10, col. 3 – IP11)				,00

Detti soggetti determinano la base imponibile compilando la successiva sezione II.

Inoltre, i contributi erogati in base a norma di legge concorrono comunque alla formazione del valore della produzione, fatta "eccezione" per quelli correlati a costi indeducibili e per quelli la cui esclusione

dalla base imponibile IRAP sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi o da altre disposizioni speciali. I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, in base a disposizioni di legge, essendo riconducibili tra le sopravvenienze attive, rilevano, ai sensi del comma 3 dell'art. 88, lett. b) del TUIR, nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati.

I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale.

I **componenti negativi**, relativi alle voci di costo delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali ed immateriali, sono **individuati in base alla classificazione civilistica del bilancio**.

La normativa sul reddito d'impresa non disciplina, infatti, espressamente tali componenti di costo e, pertanto, il richiamo operato dal legislatore a tali voci deve essere interpretato nel senso che gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile IRAP applicando i corretti principi contabili.

Per quanto attiene, in particolare, ai costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci rilevanti ai fini dell'IRAP, si fa presente che le stesse corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico i cui importi vanno imputati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti sono solo quelli di natura commerciale e non quelli di natura finanziaria. I costi relativi ai beni in parola sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.) se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci. Inoltre, sono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo le imposte non recuperabili come, ad esempio, le imposte di fabbricazione.

I **costi per servizi**, invece, possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal **D.M. 17 gennaio 1992** (circolare 28 ottobre 2008, n. 60/E).

Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di **lavoro interinale** è, in ogni caso, **deducibile** per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.

Gli importi spettanti a titolo di recupero di **oneri di personale distaccato** presso terzi **non concorrono alla formazione della base imponibile**. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione (salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente).

I soggetti che, per il periodo d'imposta 2024, si avvalgono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, di **regimi forfetari** possono optare – compilando l'apposita sezione III in luogo della sezione I del quadro IP – per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP secondo le regole previste dall'art. 17, comma 2. La scelta può essere esercitata a prescindere dalle modalità di determinazione dell'imposta adottate in sede di versamenti in acconto riferiti al periodo oggetto di dichiarazione e non è vincolante per i successivi periodi.

Le società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate, in regime di contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali e per gli enti commerciali, ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del TUIR.

3.2.2 Compilazione del modello

Per la compilazione dei righi della sezione I, **occorre indicare quanto segue:**

rigo IP1	l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del TUIR; nel rigo sono inclusi anche gli ulteriori componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA.
rigo	l'importo complessivo delle variazioni delle rimanenze finali; in caso di valore negativo (ri-

3. Quadro IP – Società di persone

IP2	manenze finali inferiori a quelle iniziali), l'importo da indicare deve essere preceduto dal segno meno. Le imprese "minori", per il primo anno di adozione del nuovo regime di cassa (di cui all'art. 66 del T.U.I.R.), indicano nel rigo in esame l'importo delle rimanenze finali (preceduto dal segno meno) che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente secondo il principio della competenza. Per gli anni successivi, le medesime imprese non compilano il presente rigo in quanto le variazioni delle rimanenze finali non rilevano più ai fini della determinazione del valore della produzione netta. Così, ad esempio, la società Gamma che, al 31 dicembre 2023, rilevava rimanenze finali per 50.000 euro e, dal 2024, ha adottato il regime di contabilità delle imprese minori, deve indicare tale importo nel rigo IP2 con segno meno. IP2 Variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92, 92-bis e 93 del TUIR -50.00
rigo IP3	i contributi erogati in base a norma di legge. I proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo, essendo riconducibili tra le sopravvenienze attive, rilevano nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto. Pertanto, nel rigo va indicato l'intero ammontare dei contributi conseguiti nell'anno e/o la quota costante relativa a quelli che si intendono rateizzare; inoltre, vanno indicate anche le quote costanti dei contributi conseguiti in precedenti periodi d'imposta, oggetto di rateazione;
rigo IP4	la somma dei componenti positivi indicati nei righi da IP1 a IP3;
rigo IP5	l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci. Per quanto attiene alle voci di costo rilevanti ai fini dell'IRAP, si fa presente che le stesse corrispondono alle voci indicate nell'aggregato B6 dello schema di conto economico, i cui importi vanno imputati al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Gli sconti sono solo quelli di natura commerciale e non quelli aventi natura finanziaria (proventi finanziari), peraltro non rilevanti ai fini della base imponibile dell'IRAP, essendo relativi a voci di costo non richiamate dalla norma in commento. I costi relativi ai beni in parola sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico, ecc.), se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e delle merci. Sono incorporate nel costo dei beni e classificate allo stesso modo le imposte non recuperabili, come, ad esempio, le imposte di fabbricazione. Come precisato anche nella C.M. 4 giugno 1998, n. 141/E, della voce in esame fanno parte anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale;
rigo IP6	l'ammontare dei costi per servizi. La circolare n. 60/E del 2008 ha precisato che i costi per servizi possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal D.M. 17 gennaio 1992. In particolare, in questo rigo devono essere indicati i costi indicati nei commi 1, 2, 3 e 4, lett. a), b), c), e) f) e h), dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972. Non sono deducibili: • i compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del T.U.I.R.; • i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative, a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione di cui all'art. 53, comma 2, lett. c), del TUIR;

	• i costi sostenuti per l'impiego di personale dipendente di terzi distaccato presso l'impresa; • i compensi per attività commerciali occasionali. Le quote di costi per servizi (ad esempio, spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione) sostenuti in precedenti periodi d'imposta, la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della disciplina vigente, devono essere indicate nel presente rigo. Per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente;
rigo IP7	l'ammontare degli ammortamenti dei beni strumentali materiali ;
rigo IP8	l'ammontare degli ammortamenti dei beni strumentali immateriali , compreso l'avviamento;
rigo IP9	l'ammontare dei canoni di locazione , anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali. In caso di beni utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari;
rigo IP10	• in colonna 1, per i soggetti privati, proprietari o titolari di diritti di godimento o residenti o domiciliati o che hanno sede o unità locali in immobili che abbiano subito danni, verificati con perizia asseverata, direttamente conseguenti al crollo di un tratto del viadotto Polcevera dell'autostrada A10, nel Comune di Genova, avvenuto il 14 agosto 2018, i contributi, gli indennizzi e i risarcimenti, connessi al crollo, di qualsiasi natura e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, che non concorrono alla formazione del valore della produzione e già ricompresi nel totale dei componenti positivi di cui al rigo IP4 (l'agevolazione è concessa ai sensi e nei limiti dei regolamenti (UE) "de minimis"); • in colonna 2, il maggior valore deducibile dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa; la maggiorazione è pari al 110%; qualora le spese siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle precedenti, la maggiorazione del 110% decorre dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale e non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (art. 6 del D.L. n. 146/2021); • in colonna 3, la somma dei componenti negativi indicati nei righe da IP5 a IP9, aumentata dell'importo delle colonne 1 e 2 del rigo;
rigo IP11	la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola per la quale è prevista l'esclusione dall'imposizione ai fini IRAP ;
rigo IP12	valore della produzione pari alla seguente somma algebrica: IP4 – IP10, col. 3 – IP11



Attenzione

In caso di contemporaneo svolgimento di attività escluse e rilevanti, per i soggetti agricoli che determinano l'IRAP sulla base dell'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997 si deve compilare l'apposita

3. Quadro IP – Società di persone

sezione (Sez. I – dei quadri IQ e IP) indicando i dati complessivi (sia quelli esclusi che quelli rilevanti); il valore della produzione “escluso” dovrà essere riportato nei **rigli IQ11 o IP11**.

IP11 Quota del valore della produzione relativa all'attività agricola

,00

Modalità di determinazione della quota del valore della produzione da “escludere” da IRAP:

- i soggetti esercenti attività di allevamento di animali che determinano il reddito di impresa forfetariamente ai sensi dell'art. 56 comma 5 del TUIR, dovranno determinare la parte di base imponibile IRAP da esentare, in proporzione al numero di capi allevati entro i limiti dell'art. 32 del TUIR rispetto al numero complessivo dei capi allevati;
- gli “altri soggetti” che svolgono attività agricola, dovranno determinare la base imponibile IRAP esente sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi riferibili all'attività agricola rientrante nei limiti dell'art. 32 del TUIR, e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi rilevanti ai fini IRAP.

3.3 Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo

Con l'art. 6 del D.L. n. 146/2021 convertito (come modificato dalla Legge n. 234/2021), viene stabilita l'abrogazione del Patent box e l'introduzione di una **maxi deduzione** dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali. Le disposizioni attuative dell'agevolazione sono state definite con provv. dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 (come modificato dal provv. 24 febbraio 2023, n. 52642) e dalla circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023.

Con la disposizione in esame, quindi, si sostituisce il vecchio regime del Patent box – che consentiva di ridurre il reddito imponibile di un importo pari al 50% del reddito prodotto da determinate immobilizzazioni immateriali – con un “nuovo” regime opzionale che **incrementa al 110% l'importo deducibile** della spesa di ricerca e sviluppo relativa a detti beni immateriali.

3.3.1 Soggetti interessati

Possono optare per il nuovo regime agevolativo, i **soggetti titolari di reddito di impresa**, ossia:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- i soggetti IRES (art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR);
- gli enti non commerciali (art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR), relativamente all'attività commerciale esercitata;
- le **società di persone** e i soggetti assimilati (art. 5, comma 1, del TUIR), **ad eccezione delle società semplici**;
- i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera d), del TUIR residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali.

**Attenzione**

L'opzione può essere esercitata **dall'investitore** che sia titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali.

Possono accedere al nuovo regime anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale in forza di un contratto di licenza o sub licenza che conferisca loro il diritto allo sfruttamento economico del bene, fermo restando i suddetti requisiti (circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2023, par. 3).

Diversamente, **non possono esercitare** l'opzione le imprese:

- che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

**Ricorda**

Qualora una delle situazioni elencate sopravvenga rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione, **l'opzione viene meno** a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica.

3.3.2 Definizione di bene immateriale agevolabile

Come anticipato, l'opzione consente di **maggiorare del 110%** delle spese sostenute dall'investitore nello svolgimento delle attività rilevanti relative ai seguenti beni immateriali utilizzati, direttamente o indirettamente, nello svolgimento dell'attività di impresa:

- a. *software* protetto da *copyright*;
- b. brevetti industriali – ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione – i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c. disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- d. due o più beni immateriali tra quelli su indicati (lettere da a) a c)), collegati tra loro da un vincolo di complementarità, tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

**Attenzione**

Per la **definizione dei beni immateriali** e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea e internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

Per utilizzo diretto e indiretto dei beni si intende rispettivamente:

- l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso;
- la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali.



Attenzione

Non sussiste alcuna preclusione all'opzione per la "super deduzione" in caso di beni diversi e complementari a quelli già oggetto di una precedente opzione per il vecchio regime di Patent Box (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 15 giugno 2022).

3.3.3 Definizione di attività rilevanti

Ai fini dell'agevolazione rilevano le seguenti "attività rilevanti":

a) attività di **ricerca industriale e sviluppo sperimentale** definite come segue ai sensi dell'art. 2, D.M. 26 maggio 2020;



Ricerca fondamentale	Si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa; il risultato delle attività di ricerca fondamentale è, di regola, rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.
Ricerca industriale	Si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti, al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova , che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.
Sviluppo sperimentale	Si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti si intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è, di regola, rappresentato da prototipi o impianti pilo-

	ta. Per prototipo si intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota si intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi, che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.
--	--

b) attività classificabili come **innovazione tecnologica** ai sensi dell'art. 3 del D.M. 26 maggio 2020; e, cioè, lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo sopra indicati.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, per prodotti nuovi o significativamente migliorati si intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del *software* incorporato, della facilità di impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, si intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel *software*, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali. Le attività ammissibili comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive, legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota;

c) attività classificabili come **design e ideazione estetica** ai sensi dell'art. 4 del D.M. 26 maggio 2020.

Si considerano attività ammissibili i lavori di *design* e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate nei punti a) e b). Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari, che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come, ad esempio, la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili riguardano comunque la sola fase precompetitiva, che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita;

d) attività di **tutela legale dei diritti sui beni immateriali**.



Attenzione

Sono ricomprese tra le **attività rilevanti** anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Per la determinazione del requisito del controllo si tiene conto anche delle partecipazioni, dei titoli o dei diritti posseduti dai familiari (art. 5, comma 5, del TUIR).

Le attività rilevanti devono essere svolte in laboratori, o strutture, situati nel territorio italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Qualora le attività rilevanti siano svolte da un **commissionario**, quest'ultimo, nonché qualsiasi eventuale sub-commissionario, deve essere fiscalmente residente nei suddetti Stati.

3.3.4 Spese agevolabili

Ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano, purché non sostenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le seguenti spese:

- a. **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti. Per le spese di personale relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato assume rilevanza la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;
- b. **quote di ammortamento**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti;
- c. spese per **servizi di consulenza** ed equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti;
- d. spese per **materiali, forniture e altri prodotti** analoghi impiegati nelle attività rilevanti;
- e. spese connesse al **mantenimento dei diritti** su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.



Attenzione

Non rilevano in ogni caso ai fini della determinazione delle spese agevolabili gli effetti derivanti da eventuali **rivalutazioni o riallineamenti**.

Le suddette spese, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate, ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, a ciascun periodo di imposta in applicazione dell'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR **indipendentemente dai regimi contabili** e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse.

3.3.5 Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale

Nel periodo di imposta in cui uno dei beni immateriali ottiene il titolo di "privativa industriale", la maggiorazione del 110% può essere applicata alle spese sostenute per lo svolgimento delle attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione del bene, purché dette spese non siano state sostenute dall'investitore oltre l'ottavo periodo di imposta precedente a quello in cui viene ottenuto il titolo di

privativa. Pertanto, la maggiorazione **non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente** a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

"Viene quindi introdotto un meccanismo di recapture, su base ottennale, che consente di recuperare il beneficio non utilizzato esclusivamente in relazione alle spese di ricerca e sviluppo che, ex post, hanno dato vita a un bene immateriale" (così Relazione tecnica Ddl di bilancio 2022).

Sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle (prov. n. 48243/E/2022, § 5.2):

- a. di **ricerca fondamentale** indicate all'art. 2, lettera a), del decreto 26 maggio 2020;
- b. di **ideazione e realizzazione** del *software* protetto da *copyright*.

Restano escluse, invece, le attività che hanno concorso alla formazione del numeratore del rapporto di cui all'art. 1, comma 42, della legge n. 190/2014 (vecchio Patent box).



Ricorda

In caso di **operazioni straordinarie**, anche fiscalmente realizzative, che comportano il trasferimento dell'azienda, o del ramo di azienda, cui sono riferibili le spese oggetto del meccanismo premiale, il diritto di apportare la variazione in diminuzione pari al 110% del loro importo spetta al soggetto che risulta titolare della predetta azienda, o ramo di azienda, nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

Inoltre, ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano *"le spese di cui al punto 4 – fatta eccezione per quelli di cui al punto 4.1 lettera e) – e le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa"*. In particolare, ad esclusione delle spese connesse al mantenimento, al rinnovo alla scadenza e alla protezione dei diritti su beni immateriali agevolati, che sono collegate a beni intangibili già esistenti, le spese da maggiorare ai fini del meccanismo premiale hanno la stessa natura di quelle di cui al paragrafo precedente, cui si aggiungono le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa industriale (circolare n. 5/E/2023, par.4.5).

Opzione per la "super deduzione"

L'opzione per il beneficio in esame:

- ha durata per 5 periodi d'imposta;
- è irrevocabile;
- è rinnovabile.

Tale opzione (circolare n. 5/E/2023, par. 3.1):

- va esercitata in dichiarazione dei redditi (quadro OP del modello REDDITI);
- può essere esercitata anche tardivamente, nella dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come dichiarazione tardiva oppure come dichiarazione integrativa/sostitutiva di quella già trasmessa nei termini;
- può essere esercitata anche avvalendosi della c.d. "remissione in bonis".

3.3.6 Documentazione per l'esimente sanzionatoria

Prevista la possibilità di predisporre **idonea documentazione**, contenente tutte le informazioni necessarie alla corretta determinazione e calcolo della maggiorazione del 110%, al fine di godere di

un'esimente sanzionatoria in caso di rettifiche da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito. Il punto 7.1 del provv. n. 48243/E/2022 dispone che:



Normativa

Nel caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta, non è applicabile la sanzione prevista dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, qualora il contribuente abbia predisposto la documentazione idonea relativa alle attività rilevanti e alle spese sostenute per il loro svolgimento.

La predisposizione della documentazione idonea si configura come **mera facoltà** del contribuente, alla quale si riconduce la possibilità per lo stesso di fruire dell'esimente sanzionatoria, nei casi e alle condizioni normativamente previste.

La mancata predisposizione della documentazione idonea, di contro, non comporta la preclusione all'accesso al nuovo regime Patent box, ma in caso di recupero a tassazione, in tutto o in parte, della maggiorazione dedotta dal contribuente non trova applicazione l'esimente sanzionatoria.

La documentazione deve essere **articolata in due sezioni**, la Sezione A e la Sezione B, che esprimono le fasi in cui, idealmente, è articolato il processo di valutazione della sussistenza di requisiti e condizioni richiesti per la fruizione del nuovo regime Patent box e per la relativa quantificazione.

Le due sezioni hanno contenuti correlati, sia pure di diversa natura:

- a. un primo insieme di informazioni, presenti nella Sezione A, è volto a delineare e descrivere il contesto operativo e funzionale dell'azienda, con particolare riguardo alla tipologia e alle modalità di svolgimento delle attività rilevanti;
- b. un secondo gruppo di informazioni, inserito nella Sezione B, mira a validare, supportare e giustificare, sotto il profilo contabile e fiscale, quanto rilevato nella precedente sezione e, di conseguenza, permette di effettuare il riscontro del processo di quantificazione del beneficio.

3.3.7 Diritto di interpello

In presenza di **obiettive condizioni di incertezza** riguardanti l'applicazione delle disposizioni di natura tributaria, i contribuenti possono presentare istanza di interpello.

Qualora la risposta all'istanza di interpello presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di *design* e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione, resta ferma la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente.

3.3.8 Cumulabilità

Per effetto dell'abrogazione dell'art. 6, comma 9, del D.L. n. 146/2021 la "super deduzione" è cumulabile con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Posto che la base di calcolo del credito d'imposta è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, i costi devono esseri assunti al netto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo Patent box (circolare n. 5/E/2023, par. 4.5).

3.4 Sezione II – Società esercenti attività commerciali o attività finanziarie

La sezione II deve essere compilata dalle **società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate** ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R., in regime di **contabilità ordinaria**, che **abbiano optato** per la determinazione del valore della produzione secondo le regole dettate per le società di capitali.

3.4.1 Esercizio dell'opzione

L'opzione **è irrevocabile per 3 anni e al termine del triennio si intende tacitamente rinnovata** per un altro triennio, a meno che l'impresa non eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata. In tale ultimo caso, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell'art. 5-bis per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

L'opzione (o la sua revoca) **è comunicata con la dichiarazione** presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.



Attenzione

Per comunicare l'opzione (o la revoca) per il periodo d'imposta 2024, occorre compilare il rigo **IS35** del quadro IS della presente dichiarazione.

Sez. VII Opzioni	IS33	Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS34	Amministrazioni ad enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS35	Società di persone (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca

Le società di persone che **non possono comunicare l'opzione con la dichiarazione IRAP**, in quanto non tenute alla sua presentazione per il periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (ad esempio, primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività), la comunicano utilizzando **l'apposito modello disponibile sul sito delle Entrate**.

La revoca deve essere comunicata con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende revocare l'opzione. Per comunicare la revoca per il periodo d'imposta 2024, occorre barrare la **casella "revoca"** del rigo **IS35**.

3.4.2 Determinazione della base imponibile

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, la **base imponibile** è costituita dalla **differenza tra il valore e i costi della produzione** di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui ai nn. 9), 10), lett. c) e d), 12), e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Relativamente agli **accantonamenti per rischi e oneri**, qualora, privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse **non potranno comunque essere portate in deduzione**.

Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

I corrispondenti costi risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e, sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B, rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP (circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, par. 9.2).

Tra i **componenti negativi non si considerano comunque in deduzione**:

- le **spese per il personale dipendente** e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lett. B), n. 9), dell'art. 2425 c.c.;
- i **costi, i compensi e gli utili** indicati nel comma 1, lett. b), nn. da 2) a 5), dell'art. 11 (i costi per prestazioni di collaborazioni coordinate e continuative sono, invece, deducibili se la prestazione è resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale);
- la quota **interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- le **perdite su crediti**;
- l'**IMU**. Sono, altresì, indeducibili l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano, l'imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento e l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) della regione Friuli Venezia Giulia.

Non concorrono, altresì, a formare la base imponibile le **sopravvenienze e insussistenze** relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non deducibili rivelatisi esuberanti).

Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è, in ogni caso, deducibile per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.

I **contributi erogati** in base a norma di legge **concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile IRAP**, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).

Rientrano in ogni caso nella determinazione del valore della produzione:

- le **plusvalenze e le minusvalenze** derivanti dalla **cessione di immobili** che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal **valore fiscale del bene** (circolare 26 maggio 2009, n. 27/E, par. 2.4);
- le **quote di ammortamento** del costo sostenuto per l'acquisizione di **marchi d'impresa** e a titolo di **avviamento** in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico;
- i **componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico** diverse da quelle indicate al comma 1 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 concorrono alla formazione della base imponibile, se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. Si tratta, ad esempio, dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi; delle rivalutazioni delle rimanenze di magazzino, dei risarcimenti assicurativi conseguenti ad eventi che hanno determinato una perdita delle giacenze di magazzino;
- il costo sostenuto per l'**impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale**; questo, è, in ogni caso, deducibile per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.



Attenzione

Gli importi spettanti a titolo di recupero di **oneri di personale distaccato presso terzi**, invece, non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione (salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente previste dall'art. 11).



Ricorda

Si ricorda, infine, che:

- le poste contabilizzate a seguito del processo di “correzione” degli errori contabili, rilevano anche ai fini dell'IRAP. Tale regola non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa e, sussistendo gli altri presupposti, opera solo per i soggetti che sottopongono il bilancio a revisione legale dei conti;

- la disciplina prevista in materia di “prezzi di trasferimento” deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP;

i soggetti che, per il periodo d'imposta 2024, si avvalgono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, di regimi forfetari possono optare – compilando l'apposita sezione in luogo di quella prevista per i soggetti che applicano l'art. 5 – per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP secondo le regole previste dall'art. 17, comma 2. La scelta può essere esercitata a prescindere dalle modalità di determinazione dell'imposta adottate in sede di versamenti in acconto riferiti al 2024 e non è vincolante per i successivi periodi.

3.4.3 Compilazione del modello

Per la **compilazione dei righi della sezione II**, occorre indicare i **valori contabili** dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP; nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile, occorre procedere alla **riclassificazione dei componenti** secondo il suddetto schema.

In particolare, occorre indicare:

Sez. II Società commerciali e finanziarie art. 5 e art. 6, comma 9, D.Lgs. n. 446 del 1997	IP13	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IP14	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IP15	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IP16	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IP17	Altri ricavi e proventi	,00
	IP18	Interessi attivi e proventi assimilati	,00
	IP19	Totale componenti positivi	,00
	IP20	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
	IP21	Costi per servizi	,00
	IP22	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
	IP23	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
	IP24	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
	IP25	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
	IP26	Oneri diversi di gestione	,00
	IP27	Interessi passivi e oneri assimilati	,00
	IP28	Totale componenti negativi	,00

- nel **rigo IP13**, i **ricavi delle vendite di beni e prestazioni** di servizi oggetto dell'attività esercitata;
- nel **rigo IP14**, l'importo complessivo delle **variazioni dei prodotti in corso di lavorazione**, semilavorati e finiti; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori alle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno;
- nel **rigo IP15**, l'importo delle **variazioni dei lavori in corso su ordinazione**; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori alle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno;
- nel **rigo IP16**, gli **incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni**;
- nel **rigo IP17**, gli **altri ricavi e proventi ordinari**, inclusi i contributi in conto esercizio;
- nel **rigo IP19**, il **totale dei componenti positivi**;
- nel **rigo IP20**, i **costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci**;
- nel **rigo IP21**, i **costi per servizi**;
- nel **rigo IP22**, i **costi per il godimento di beni di terzi**;
- nel **rigo IP23**, gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
- nel **rigo IP24**, gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali;
- nel **rigo IP25**, l'importo complessivo delle **variazioni delle rimanenze** di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno;
- nel **rigo IP26**, gli **oneri diversi di gestione**;
- nel **rigo IP28**, il **totale dei componenti negativi**.

3.4.4 Holding industriali

Le società la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nell'**assunzione di partecipazioni** in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria (*holding* industriali) determinano la base imponibile secondo le regole contenute nel comma 9 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 446/1997. Detto **esercizio esclusivo o prevalente** deve essere verificato tenendo conto non solo del valore di bilancio delle partecipazioni in società industriali, ma anche del valore contabile degli altri elementi patrimoniali della *holding* relativi a rapporti intercorrenti con le medesime società, quali, ad esempio, i crediti derivanti da finanziamenti (circolare 22 luglio 2009, n. 37/E).

L'art. 6, comma 9, del D.Lgs. n. 446/1997 prevede che gli **interessi passivi** concorrano alla formazione del valore della produzione nella misura del **96 per cento**.

Per tali soggetti, assumono rilievo ai fini IRAP, oltre ai componenti positivi e negativi indicati nell'art. 5, anche i **seguenti componenti**:

- **rigo IP18**, interessi attivi e proventi assimilati;
- **rigo IP27**, interessi passivi e oneri assimilati.

3.4.5 Variazioni in aumento

Questa parte della Sezione II è dedicata ad accogliere le variazioni in aumento.

Variazioni in aumento	IP29	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446												,00	
	IP30	Quota degli interessi nei canoni di leasing												,00	
	IP31	Perdite su crediti												,00	
	IP32	Imposta municipale propria												,00	
	IP34	Ammortamento in deducibile del costo dei marchi e dell'avviamento												,00	
	IP35	Interessi passivi in deducibili												,00	
	IP36	Variazioni in aumento derivanti dal cambiamento di principi contabili												,00	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	,00	
	IP37	Altre variazioni in aumento												,00	
		13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	,00	
	IP38	Totale variazioni in aumento												,00	

Nello specifico nei righi da **IP29 a IP38** occorrerà riportare rispettivamente:



rigo IP29	i componenti negativi in deducibili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP. In particolare, occorre indicare: • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative, a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione; • i costi per attività commerciali occasionali;
rigo IP30	la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria ;
rigo IP31	le perdite su crediti ;
rigo IP32	l' IMU , nonché l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano, l' IMIS della provincia autonoma di Trento e l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) della regione Friuli Venezia Giulia;
rigo IP34	le quote in deducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento . Tali quote sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo;
rigo IP35	la parte in deducibile degli interessi passivi che non concorre alla formazione del valore della produzione delle società;
rigo IP36	per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali: • in colonna 1, i componenti positivi fiscalmente rilevanti ai fini IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura; • in colonna 2, oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in aumento derivanti da divergenze sorte a seguito di operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie di cui al comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 192/2024, qualora il trattamento fiscale derivante dalla

	nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente;
rigo IP37	le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, vanno indicati con il codice: • 1, le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi "distaccato" presso l'impresa, qualora classificate in voci rilevanti ai fini IRAP; • 2, gli ulteriori componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, non annotati nelle scritture contabili e indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro; • 3, i contributi erogati in base a norma di legge, qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; • 4, le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali indeducibili; • 5, i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice, fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.; • 6, gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico; • 11, la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola esclusa; • 12, i minori valori che derivano dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli simili. In base al comma 1 dell'art. 9 del D.L. n. 34/2019 tali minori valori non concorrono alla formazione del valore della produzione degli emittenti ai fini IRAP; • 13, l'ammontare corrispondente ai maggiori componenti negativi dedotti ovvero dei minori componenti positivi del valore della produzione assoggettati a tassazione per effetto delle ulteriori operazioni straordinarie poste in essere dalla società risultante dall'aggregazione aziendale (art. 11 del D.L. n. 34/2019) nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione, ovvero per effetto della cessione, nel medesimo periodo, dei beni iscritti o rivalutati ai sensi della predetta disposizione; • 14, i componenti negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta, qualora imputati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, che non concorrono alla formazione del valore della produzione (art. 1, comma 132, legge n. 197/2022); • 99, le altre variazioni in aumento non espressamente elencate. Nella colonna 19 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16 e 18;
rigo IP38	il totale delle variazioni in aumento indicate.

3.4.6 Variazioni in diminuzione

Questa parte della Sezione II è dedicata ad accogliere le variazioni in diminuzione.

Variazioni in diminuzione	IP39 Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento															,00	
	IP40 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili															,00	
	IP42 Variazioni in diminuzione derivanti dal cambiamento di principi contabili															,00	
IP43 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	,00		,00					
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00								
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00								
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00								
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00								
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00								
													37	,00			
IP44 Totale variazioni in diminuzione															,00		
IP45 Valore della produzione (IP19 – IP28 + IP38 – IP44)															,00		

Nello specifico nei righi da **IP39 a IP44** occorrerà riportare rispettivamente:

rigo IP39	le quote deducibili dell' ammortamento del costo sostenuto per l' acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento , nonché, per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita (art. 10 del D.M. 8 giugno 2011), qualora non imputate a conto economico;
rigo IP40	i costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo dello stato patrimoniale fondi per rischi e oneri , sempre che detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP. Tali oneri non sono più deducibili, qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi;
rigo IP42	per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali : • in colonna 1, i componenti negativi fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura; • in colonna 2, oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in diminuzione derivanti da divergenze sorte a seguito di operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie di cui al comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 192/2024, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente;
rigo IP43	le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, vanno indicati con il codice : • 2, il premio riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi; • 3, gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributi-

	vi), nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; • 4, le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti); • 5, le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico; • 6, le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dai coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988; • 7, le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (circolare n. 26/E del 2012); • 8, i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (circolare n. 26/E del 2012, par. 4); • 9, i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico; • 10, la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40% (l'efficacia della misura è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti); • 11, la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola esclusa; • 12, per privati, proprietari o titolari di diritti di godimento o residenti o domiciliati o che hanno sede o unità locali in immobili che abbiano subito danni (verificati con perizia asseverata) conseguenti al crollo del viadotto Polcevera nel Comune di Genova, i contributi, gli indennizzi e i risarcimenti connessi al crollo che non concorrono alla formazione del valore della produzione e già ricompresi tra i componenti positivi del conto economico rilevanti ai fini del valore della produzione (l'agevolazione è concessa nei limiti "de minimis"); • 13, la quota dei redditi derivanti da contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà degli alloggi sociali che, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 8 del D.L. n. 47/2014, non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento, stipulati successivamente alla data di entrata in vigore del citato comma 5-bis (l'efficacia della disposizione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione UE); • 14, i "maggiori" valori che derivano – ai sensi dell'art. 9 del D.L. n. 34/2019 – dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli similari, con le caratteristiche indicate al comma 2 di detto art. 9. Tali maggior valori non concorrono alla formazione del valore della produzione degli emittenti ai fini IRAP; • 16, il maggior valore deducibile dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgi-
--	--

	mento della propria attività d'impresa; la maggiorazione è pari al 110%. Qualora le spese siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle precedenti, la maggiorazione del 110% decorre dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale e non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (art. 6 del D.L. n. 146/2021); • 17, gli utili di esercizio derivanti dall'attività di impresa delle start-up a vocazione sociale che impiegano lavoratori con disturbi dello spettro autistico ed esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo di persone con disturbi dello spettro autistico e che non sono imponibili per cinque esercizi successivi alla data di inizio di attività. L'efficacia della misura è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea. • 18, per gli anni 2022, 2023 e 2024, per le federazioni sportive nazionali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, l'ammontare degli utili derivanti dall'esercizio di attività commerciale che non concorrono a formare il valore della produzione netta ai fini dell'IRAP a condizione che in ciascun anno le federazioni sportive destinino integralmente gli stessi allo sviluppo delle attività statutarie non commerciali; • 19, i componenti positivi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta, qualora imputati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, che non concorrono alla formazione del valore della produzione; • 20, il valore della produzione relativo alle attività agricole diverse da quelle per le quali il reddito è determinato forfetariamente ovvero ai sensi dell'art. 32 del TUIR assoggettato al regime agevolato in applicazione dell'art. 4, comma 1, della legge n. 36/2024. Il beneficio è riconosciuto nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato; • 21, le somme corrisposte ai sensi della legge n. 338/2000 che non concorrono alla formazione del valore della produzione netta; • 22, il 40% dei redditi derivanti dalla messa a disposizione di posti letto presso alloggi o residenze per studenti universitari che non concorrono alla formazione del valore della produzione netta, a condizione che tali redditi rappresentino più della metà del reddito complessivamente derivante dall'immobile; • 99, le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate. Nella colonna 37 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34 e 36.
rigo IP44	il totale delle variazioni in diminuzione indicate;
rigo IP45	il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei rigi IP19 e IP38 e la somma degli importi dei rigi IP28 e IP44.

3.5 Sezione III – Società in regime forfetario

La sezione III è riservata ai **soggetti che**:

3. Quadro IP – Società di persone

- **applicano**, ai fini dell'IRPEF, **regimi forfetari di determinazione del reddito d'impresa** (ad esempio, il regime di cui all'art. 56-bis del T.U.I.R. o il regime previsto per la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali);
- **si avvalgono della facoltà** di determinare il valore della produzione assoggettabile a IRAP secondo le disposizioni dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997.

3.5.1 Determinazione della base imponibile

La suddetta norma dispone che la base imponibile IRAP può essere calcolata **aumentando**:

- il **reddito d'impresa**, determinato forfetariamente;
- dell'importo delle **retribuzioni e degli altri compensi di lavoro** non deducibili ai fini IRAP e degli interessi passivi.



Reddito calcolato forfetariamente	+	• retribuzioni sostenute per il personale dipendente; • compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; • compensi per lavoro autonomo non abituale; • interessi passivi;
--	---	---

A tal fine, occorre indicare:

Sez. III Società in regime forfetario	IP47	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IP48	Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IP49	Interessi passivi	,00
	IP50	Valore della produzione (IP47 + IP48 + IP49)	,00

- nel **rigo IP47**, l'importo del **reddito d'impresa** determinato forfetariamente per l'anno 2024;
- nel **rigo IP48**, l'ammontare:
 - delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
 - dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
 - dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- nel **rigo IP49**, l'ammontare degli **interessi passivi** di competenza del 2024 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria);
- nel **rigo IP50**, il **valore della produzione** pari alla somma degli importi dei rigi IP47, IP48 e IP49.

3.6 Sezione IV – Imprese del settore agricolo

Sez. IV Imprese del settore agricolo	IP52	Corrispettivi	,00
	IP53	Acquisti destinati alla produzione	,00
	IP54	Valore della produzione (IP52 – IP53)	,00

La sezione IV va compilata:

- dalle **società di persone ed equiparate esercenti attività di allevamento** di animali che determinano il reddito eccedente i limiti dell'art. 32 del T.U.I.R. secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del T.U.I.R.; in merito a quest'ultima norma si rammenta che il reddito relativo alla parte eccedente concorre alla formazione del reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo un reddito pari al "valore medio" del reddito agrario riferibile a ciascun capo allevato "moltiplicato" un "coefficiente" idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi. Il valore medio ed il coefficiente citati sono stabiliti ogni due anni con un apposito decreto del Ministro dell'economia;
- dai soggetti che **esercitano attività di agriturismo** e che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del **regime forfetario** di cui all'art. 5 della legge n. 413/1991 (il reddito imponibile si determina applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti, al netto dell'IVA, un coefficiente di redditività del 25%).

Tali soggetti **possono optare** – con effetto per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione e per i tre successivi – **per la determinazione del valore della produzione secondo i criteri ordinari**. In tal caso, per l'esercizio dell'opzione, occorre compilare il **rigo IS33**.

Sez. VII Opzioni	IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.lgs. n. 446)	Opzione	Ricavi
	IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.lgs. n. 446)	Opzione	Ricavi
	IS35 Società di persone (art. 5 bis, comma 2, D.lgs. n. 446)	Opzione	Ricavi

I soggetti che **esercitano congiuntamente** l'attività di **allevamento di animali** e quella di **agriturismo**, per la quale si avvalgono del regime forfetario, possono compilare la sezione in esame **cumulando i dati delle due attività**.



Attenzione

Trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi **non è possibile operare eventuali compensazioni** tra risultati positivi e negativi; in tal caso è necessario compilare due distinti quadri e riportare nel rigo IP63, colonna 1, il dato presente nel primo modulo e nel rigo IP64, colonna 1, il dato presente nel secondo modulo.

Per la **determinazione della base imponibile**, va indicato:

- nel **rigo IP52**, l'ammontare dei **corrispettivi** soggetti a registrazione ai fini dell'IVA;
- nel **rigo IP53**, l'ammontare degli **acquisti** soggetti a registrazione ai fini IVA. In caso di **beni strumentali** utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari;
- nel **rigo IP54**, il **valore della produzione** pari alla differenza tra l'importo di rigo IP52 e l'importo di rigo IP53.

3.7 Sezione V – Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni

Sez. V Società semplici e associazioni esercenti arti e professioni	IP56 Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica		,00
	IP57 Costi inerenti all'attività esercitata		,00
	IP58 Valore della produzione (IP56 – IP57)		,00

La sezione V va compilata dalle **società semplici e dalle associazioni esercenti arti e professioni** per i quali la **base imponibile si determina sottraendo**:

- **dai compensi** percepiti nel periodo d'imposta;
- l'ammontare dei **costi** inerenti l'attività sostenuti nello stesso periodo d'imposta:
 - **compreso l'ammortamento** dei beni materiali e immateriali;
 - **esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.**

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi. Per la determinazione della base imponibile assumono, in particolare, **rilievo**:



rigo IP56	i compensi derivanti dall'attività professionale o artistica. Riportare la somma degli importi indicati nei righi RE2, RE3 colonna 2, RE4 e RE5, colonna 2, della dichiarazione dei redditi. Nel rigo in esame sono ricompresi gli ulteriori componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA indicati nella colonna 2 del rigo posto all'inizio del quadro;
rigo IP57	i costi inerenti all'attività esercitata. Indicare l'importo complessivo dei seguenti costi ammessi in deduzione: • quote di ammortamento e spese per acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore ad € 516,46 (importo di rigo RE7, colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1, della dichiarazione dei redditi); • canoni di leasing relativi a beni mobili, al netto degli interessi passivi (importo di rigo RE8, colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1, della dichiarazione dei redditi); • canoni di locazione semplice e/o di noleggio di beni mobili (importo di rigo RE9 della dichiarazione dei redditi); • spese relative a immobili (importo di rigo RE10 della dichiarazione dei redditi); nel caso di immobile utilizzato in base a <i>leasing</i> stipulato prima del 15 giugno 1990 o dal 1° gennaio 2007, ma entro il 31 dicembre 2009 o dal 1° gennaio 2014, l'importo deducibile va assunto al netto degli oneri finanziari; • compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica (importo di rigo RE12 della dichiarazione dei redditi); • spese per consumi di energia elettrica, telefoniche, ecc. (importo di rigo RE14 della dichiarazione dei redditi); • spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, spese di rappresentanza, minusvalenze patrimoniali e altre spese;
rigo IP58	la differenza tra l'importo di rigo IP56 e l'importo di rigo IP57.

3.8 Sezione VI – Valore della produzione netta

La sezione VI va utilizzata per la **determinazione del valore della produzione netta**.

Sez. VI Valore della produzione netta		Estero		Italia	
		1	2	3	
IP60	Valore della produzione (Sez. I)	,00	,00	,00	
IP61	Valore della produzione (Sez. II)	,00	,00	,00	
IP62	Valore della produzione (Sez. III)	,00	,00	,00	
IP63	Valore della produzione (Sez. IV)	,00	,00	,00	
IP64	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)	,00	,00	,00	
IP65	Valore della produzione (Sez. V)	,00	,00	,00	
IP66	Totale valore della produzione			,00	
IP67	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			,00	
IP68	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti			,00	
IP70	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato			,00	
IP71	Deduzione per ricercatori			,00	
IP72	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori			,00	
IP72A	Deduzione dei redditi di attività trasferite dall'estero			,00	
IP73	Ulteriore deduzione			,00	
IP74	Valore della produzione netta			,00	

In particolare, nei **righi** da **IP60** a **IP65**, occorre riportare:

- in **colonna 1**, l'ammontare del **valore della produzione** come risultante dalle precedenti sezioni;
- in **colonna 2**, la quota del valore della produzione derivante da **attività svolte all'estero**, mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a 3 mesi (non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale);
- in **colonna 3**, la **differenza** tra l'ammontare di colonna 1 e quello di colonna 2.

Nel **rigo IP66**, va indicato il **totale degli importi** di segno positivo indicati nei rigi da IP60 a IP65.

Nel **rigo IP67**, vanno indicate le **deduzioni previste** dall'art. 11, comma 1, lett. a), ossia:

- la deduzione dei contributi INAIL, riepilogata nel rigo IS1 del quadro IS;
- la deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili, al personale impiegato con contratto di formazione e lavoro ed al personale addetto alla ricerca e sviluppo, indicata nel Rigo IS4.

Nel **rigo IP68**, va indicato l'ammontare della deduzione di cui all'art. 11, comma 4-bis.1. Trattasi della deduzione pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato impiegato nel periodo d'imposta, fino a un massimo di cinque (ai fini del computo del numero di dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro).

Nel **rigo IP70**, va indicato l'ammontare della deduzione del costo del personale dipendente a tempo indeterminato di cui all'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997.

Nel **rigo IP71**, va indicato l'ammontare dei **redditi di lavoro dipendente, dei redditi a questi assimilati e dei redditi di lavoro autonomo dei ricercatori e docenti** che rientrano in Italia (art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78), allorché ricorrano le condizioni previste dalla citata norma. Tale agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti di cui ai regolamenti (UE) n. 1407/2013, n. 1408/2013 e n. 717/2014 in materia di aiuti "de minimis".

In particolare, va indicato:

- l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati erogati ai ricercatori e docenti dai sostituti d'imposta per lo svolgimento di attività di ricerca;
- la quota dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'attività di ricerca e docenza corrispondente alla percentuale di partecipazione del ricercatore e del docente associato all'associazione tra professionisti al netto della relativa quota di costi già dedotti nel rigo IP57.

Nel **rigo IP72**, va indicato l'importo delle **somme corrisposte**, anche su base volontaria, al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, **presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono** in

ottemperanza a obblighi di legge ovvero in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi. Tali somme sono deducibili ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 1-bis) del D.Lgs. n. 446/1997.

Nel **rigo IP72A**, va indicato **il 50% dei redditi derivanti da attività di impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese estero non appartenente all'UE** o allo Spazio economico europeo, trasferite nel territorio dello Stato, che non concorre a formare il valore della produzione nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei 5 periodi di imposta successivi (art. 6 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209). L'efficacia delle disposizioni del citato articolo è subordinata, ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea. In caso di più sezioni di determinazione del valore della produzione compilate, l'importo da indicare non può essere superiore al risultato che emerge dalla sezione relativa all'attività trasferita nel territorio dello Stato.

Nel **rigo IP73**, va indicato l'importo dell'**ulteriore deduzione** di cui al comma 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, riferibile proporzionalmente al valore della produzione di cui al rigo IP66 (al netto degli importi dei rigi da IP67 a IP72A) e, in colonna 3 del rigo IS42, la quota di detta deduzione riferibile proporzionalmente al valore della produzione attribuita dai GEIE di cui al rigo IS42, colonna 2.

La ripartizione proporzionale dell'ulteriore deduzione si effettua solo se entrambi gli importi dei rigi IP66 (al netto degli importi dei rigi da IP67 a IP72A), e IS42, colonna 2, sono di segno positivo.

La deduzione spetta a condizione che l'importo di rigo IP66, aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione attribuita dai GEIE di cui alla colonna 2 del rigo IS42 (e al netto dei rigi da IP67 a IP72) non superi euro 180.999,91 ed è determinata secondo il seguente schema:



Base imponibile		Caso 1	Caso 2
fino a 180.759,91		8.000	13.000
oltre 180.759,91	fino a 180.839,91	6.000	9.750
oltre 180.839,91	fino a 180.919,91	4.000	6.500
oltre 180.919,91	fino a 180.999,91	2.000	3.250
oltre 180.999,91		0	0

Nel caso 1, la **deduzione** compete a **tutti i soggetti passivi** eccetto le P.A., le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

Nel caso 2, la deduzione, per effetto della legge n. 208/2015, è aumentata, rispettivamente, da 8.000 a 13.000 euro, da 6.000 a 9.750 euro, da 4.000 a 6.500 euro e da 2.000 a 3.250 euro.

Quest'ultima spetta alle s.n.c., s.a.s. e società ad esse **equiparate**, a norma dell'art. 5, comma 3, del TUIR, ed alle **persone fisiche** esercenti **attività commerciali** di cui all'art. 51 del TUIR.

3.8.1 Ragguaglio della deduzione

In caso di **periodo d'imposta** di durata **inferiore o superiore a 12 mesi** e in caso di **inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno**, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno solare.

Infine, nel **rigo IP74** va indicato il **valore della produzione netta** corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo IP66 e la somma degli importi dei rigi da IP67 a IP73.



Ricorda

Nel caso in cui il risultato sia negativo, il presente rigo non va compilato.

3.9 Esempio di compilazione

La Rossi s.n.c. determina la base imponibile IRAP secondo le regole previste per le società di capitali, avendo optato per tale regime. Nel 2024, la stessa ha conseguito il risultato d'esercizio indicato nel seguente schema di conto economico:



A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 888.550,00
B6) Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	€ 418.250,00
B7) Costi per servizi	€ 238.110,00
B9) Costi per il personale	€ 178.115,00
B10a) Ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 4.250,00
B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	€ 6.200,00
B14) Oneri diversi di gestione	€ 8.250,00

La società ha, poi, sostenuto perdite su crediti per € 5.500,00. La stessa ha ottenuto l'importo di 38.000 euro quale indennizzo per danni derivanti da un evento sismico nel Comune in cui ha sede (da rilevare quale variazione in diminuzione).

Nei **costi del personale** sono state rilevate le seguenti componenti:



Deduzione INAIL per rapporti di lavoro a tempo determinato	€ 1.115,00
Spese apprendisti, disabili, ecc. n. 4 dipendenti a tempo determinato	€ 31.200,00
Deduzione dipendenti a tempo indeterminato	€ 145.800,00

In tale eventualità la società deve compilare la Sez. II del Quadro IP come segue:

3. Quadro IP – Società di persone

Sez. II Società commerciali e finanziarie art. 5 e art. 6, comma 9, D.Lgs. n. 446 del 1997	IP13	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	888.550	,00
	IP14	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti		,00
	IP15	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione		,00
	IP16	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		,00
	IP17	Altri ricavi e proventi		,00
	IP18	Interessi attivi e proventi assimilati		,00
	IP19	Totale componenti positivi	888.550	,00
	IP20	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	418.250	,00
	IP21	Costi per servizi	238.110	,00
	IP22	Costi per il godimento di beni di terzi		,00
	IP23	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	6.200	,00
	IP24	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	4.250	,00
	IP25	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		,00
	IP26	Oneri diversi di gestione	8.250	,00
	IP27	Interessi passivi e oneri assimilati		,00
	IP28	Totale componenti negativi	675.060	,00

Tra le variazioni in aumento occorre indicare al rigo IP31: € 5.500 (perdite su crediti)

Variazioni in aumento	IP29	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446										,00	
	IP30	Quota degli interessi nei canoni di leasing										,00	
	IP31	Perdite su crediti										5.500	,00
	IP32	Imposta municipale propria										,00	
	IP34	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento										,00	
	IP35	Interessi passivi indeducibili										,00	
	IP36	Variazioni in aumento derivanti dal cambiamento di principi contabili										1	,00
	IP37	Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
			7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
			13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
IP38	Totale variazioni in aumento										19	5.500,00	

mentre, tra le variazioni in diminuzione occorre indicare al rigo IP43 € 38.000

IP43 Altre variazioni in diminuzione	1	2	38.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00			
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00			
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00			
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00			
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00			
	37		,00									
IP44	Totale variazioni in diminuzione										38.000	,00

e, pertanto:

IP45	Valore della produzione (IP19 - IP28 + IP38 - IP44)	180.990	,00
------	---	---------	-----

Deve essere compilata, inoltre, la sezione VI del quadro IP:

Sez. VI Valore della produzione netta		Estero		Italia	
		1	2	3	
IP60	Valore della produzione (Sez. I)	,00	,00	,00	
IP61	Valore della produzione (Sez. II)	180.990	,00	180.990	,00
IP62	Valore della produzione (Sez. III)	,00	,00	,00	
IP63	Valore della produzione (Sez. IV)	,00	,00	,00	
IP64	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)	,00	,00	,00	
IP65	Valore della produzione (Sez. V)	,00	,00	,00	
IP66	Totale valore della produzione			180.990	,00
IP67	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			32.315	,00
IP68	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti				,00
IP70	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato			145.800	,00
IP71	Deduzione per ricercatori				,00
IP72	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori				,00
IP73	Ulteriore deduzione				,00
IP74	Valore della produzione netta			2.875	,00

Il dettaglio delle deduzioni da lavoro riportate nella Sez. I del quadro IS, è il seguente:

Sez. I - Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97		Deduzione	
		1	2
IS1	Contributi assicurativi		1.115 ,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	di cui 1	31.200 ,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti		,00
IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	di cui 1	145.800 ,00
IS8	Somma dei righi IS1, IS4 col. 2, IS5 e IS7 col. 2		178.115 ,00
IS9	Somma delle scadenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)		178.115 ,00

Ai fini della compilazione del quadro IR, per la ripartizione della base imponibile, si suppone di essere in Lombardia (codice Regione 10) assoggettando il valore della produzione all'aliquota del 3,9%.

Codice regione	Valore della produzione	Quota GEE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
IR1	10	2.875 ,00	,00	2.875 ,00	OR	3,9 %	112 ,00
		Deduzioni regionali	Crediti d'imposta regionali				
		,00	,00				
							112 ,00



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

4. Quadro IC – Società di capitali

Il quadro IC va utilizzato dalle società di capitali, enti commerciali e soggetti equiparati per la determinazione del valore della produzione relativa all'anno 2024.

4.1 Generalità

Come di consueto, il quadro IC deve essere **utilizzato dalle società di capitali, enti commerciali ed equiparati** per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2024 ai fini dell'IRAP.

In particolare, sono tenuti a compilare il quadro in esame i **seguenti soggetti**:

- società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata;
- società cooperative e di mutua assicurazione;
- società europee e società cooperative europee;
- enti pubblici e privati diversi dalle società;
- *trust* che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Sono, invece, **esclusi dalla compilazione** del quadro in esame:

- i soggetti che esercitano un'**attività agricola** ai sensi dell'art. 32 del TUIR;
- le **cooperative ed i loro consorzi** che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali che sono equiparati ai produttori agricoli;
- le **cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi** di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601/1973.

4.1.1 Stabile organizzazione

Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 12 del D.Lgs. n. 446/1997, il valore della produzione netta derivante da una stabile organizzazione è determinato sulla base di un **apposito rendiconto economico e patrimoniale**, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella dell'emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico.

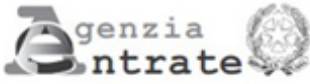
A tali fini, si applicano le disposizioni dell'art. 152 del TUIR

4.1.2 Determinazione della base imponibile

Il presente quadro è suddiviso in **7 sezioni**, di cui:

- le **prime 6** attengono all'indicazione dei **componenti positivi e negativi** rilevanti, per le diverse categorie di soggetti, ai fini della determinazione del valore della produzione lorda;
- la **settima sezione**, attiene alla **determinazione del valore della produzione netta**.

Ciascun soggetto è tenuto a indicare, nell'apposita casella, il proprio **codice identificativo**, desumibile dalla seguente tabella.

 QUADRO IC SOCIETÀ DI CAPITALI	
Codice identificativo del soggetto	
TABELLA CODICI IDENTIFICATIVI DEI SOGGETTI PASSIVI	
CODICE	SOGGETTO PASSIVO
01	Imprese industriali e commerciali (art. 5)
02	Società cooperative edilizie e confidi
03	Banche e altri enti e società finanziari (art. 6, comma 1)
04	Società di intermediazione mobiliare (art. 6, comma 2) e gli intermediari, diversi dalle banche, abilitati allo svolgimento dei servizi di investimento
05	Società di gestione di fondi comuni di investimento (art. 6, comma 3)
06	Società di investimento a capitale variabile e società di investimento a capitale fisso (art. 6, comma 4)
07	Società iscritta nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario (art. 6, comma 9)
08	Imprese di assicurazione (art. 7)
09	Società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro
10	SIQ o SINQ
11	Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi (art. 6, comma 7)

4.2 ISA: ulteriori componenti positivi

Rilevano – anche ai fini IRAP – i maggiori ricavi o compensi non annotati nelle scritture contabili.

Pertanto, nell'apposito rigo collocato all'inizio del presente quadro, dovranno essere indicati i maggiori ricavi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA.

ISA: ulteriori componenti positivi	,00
------------------------------------	-----

4.2.1 Indici Sintetici di affidabilità fiscale

Con la conversione operata dalla Legge n. 96/2017 del D.L. n. 50/2017 è stato disciplinato il passaggio dai parametri e dagli studi di settore agli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale – ISA.

Gli ISA come ormai noto, sono uno strumento di compliance finalizzato a favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica Amministrazione. Gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari volti a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili. Il contribuente, tramite l'applicazione degli Indici, può verificare in fase dichiarativa, il proprio grado di affidabilità fiscale in base al posizionamento su una scala da 1 a 10.

Per migliorare il proprio grado di affidabilità, è prevista la possibilità di indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP ed, in termini di maggior volume di affari, ai fini IVA.

4.2.2 Punteggio di affidabilità

Il punteggio complessivo di affidabilità fiscale è determinato come media tra i valori degli indicatori elementari approvati per lo specifico ISA applicato. Tali indicatori sono riconducibili a due gruppi:

- indicatori di affidabilità (valore da 1 a 10), riferiti alle stime dei ricavi e compensi, del valore aggiunto per addetto e del reddito per addetto, nonché alla durata e decumulo delle scorte;

- indicatori di anomalia (valore negativo da 1 a 5), i quali evidenziano disallineamenti tra i dati presenti nei modelli di dichiarazione o emergenti dal confronto con banche dati esterne, oppure indicano situazioni di non normalità o non coerenza sotto il profilo contabile e gestionale rispetto al settore e al modello organizzativo di riferimento.

Il punteggio di affidabilità può esser modificato rimuovendo l'anomalia rilevata dagli indicatori elementari ovvero dichiarando ulteriori componenti positivi non annotati nelle scritture contabili.

4.2.3 Regime premiale

Al raggiungimento dei punteggi di affidabilità fiscale definiti con apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate sono riconosciuti i benefici fiscali elencati all'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017 (così come modificato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 1/2024):

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente all'IVA e per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'IRAP;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a 70.000 euro annui;
- esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative (art. 30 della legge n. 724/1994);
- esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 2, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972;
- anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di accertamento previsti dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972;
- esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.



Attenzione

Con il provvedimento n. 176203/E dell'11 aprile 2025, l'Agenzia delle entrate ha definito i punteggi di affidabilità fiscale necessari all'accesso ai benefici previsti dal regime premiale ISA per il 2023, così come previsto dall'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017. In tema di **visto di conformità**, in particolare, vengono previste **due ipotesi** di esonero con una graduazione del beneficio in ragione del punteggio ISA ottenuto.



Esonero visto di conformità IVA/redditi/IRAP	Livelli di affidabilità fiscale
Su dichiarazione annuale per la compensazione dei crediti di importo non superiore a: • 70.000 euro annui relativi all'IVA, maturati nell'annualità 2025; • 50.000 euro annui per imposte dirette e IRAP maturati nel 2024.	Almeno pari a 9 sia per il periodo d'imposta 2024 che in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.



Esonero visto di conformità IVA/redditi/IRAP	Livelli di affidabilità fiscale
Su richiesta di compensazione del credito IVA "infrannuale" , maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui.	
Su dichiarazione annuale per la compensazione di crediti di importo non superiore a: • 50.000 euro annui relativi all'IVA, maturati nel 2025; • 20.000 euro annui per imposte dirette e IRAP maturati nel 2024.	Per il 2024, livello inferiore a 9 ma almeno pari a 8 ovvero a 8,5 calcolato attraverso la "media semplice" dei livelli di affidabilità per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Su richiesta di compensazione del credito IVA "infrannuale" , maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	

Due ipotesi anche nel caso di esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia, per il **rimborso del credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale o del credito IVA infrannuale.



Esonero visto/prestazione garanzia per rimborsi IVA	Livelli di affidabilità fiscale
Richiesta di rimborso del credito IVA maturato per l'anno d'imposta 2025, di importo non superiore a 70.000 euro annui.	Almeno pari a 9 sia per il 2024 che in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Richiesta rimborso credito IVA "infrannuale" maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui.	
Richiesta rimborso credito IVA maturato per l'anno 2025, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	Per il periodo 2024, inferiore a 9 ma almeno pari a 8 ovvero almeno pari a 8,5 calcolato attraverso la "media semplice" dei livelli di affidabilità fiscale per i periodi 2023 e 2024.
Richiesta rimborso del credito IVA "infrannuale" maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	

Restano confermati i punteggi ISA anche per i restanti benefici fiscali. Infatti, ove il risultato di affidabilità fiscale sia **pari almeno a 9, tanto per il periodo d'imposta 2024, quanto come "media semplice"** dei livelli di affidabilità 2023 e 2024, il contribuente può accedere anche ai seguenti benefici del regime premiale:

- esclusione dalla disciplina delle società non operative;

- esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo con riferimento al 2024, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Inoltre, per l'**esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici** occorre un punteggio **almeno pari a 8,5** a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2024, ovvero **almeno pari a 9** in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.

Infine, per la riduzione di un anno dei **termini di decadenza per l'attività di accertamento** occorre un livello di **affidabilità almeno pari a 8**, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

L'Agenzia delle entrate, da ultimo, puntualizza **ulteriori condizioni per accedere al beneficio premiale**. Infatti, i contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, sia redditi d'impresa sia reddito di lavoro autonomo, **accedono ai benefici premiali se:**

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

4.2.4 Cause di esclusione dall'applicazione degli ISA

I soggetti nei confronti dei quali operano cause di esclusione dall'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale devono compilare l'apposita casella indicando uno dei seguenti codici:

1 – inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;

2 – cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;

3 – ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e) o di compensi di cui all'art. 54, comma 1 del TUIR, superiore a euro 5.164.569. Ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli ISA si evidenzia che i relativi decreti di approvazione possono prevedere che ai ricavi/compensi debbano essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito;

4 – periodo di non normale svolgimento dell'attività;

5 – determinazione del reddito con criteri "forfetari";

6 – classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuti nel Modello ISA approvato per l'attività esercitata;

7 – esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'indice sintetico di affidabilità fiscale relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (in tale caso deve, comunque, essere compilato il Modello ISA);

8 – enti Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

9 – organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'art. 86 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

10 – imprese sociali (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

11 – società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;

12 – imprese che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di “Trasporto con taxi” – codice attività 49.33.10 e di “Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente” – codice attività 49.33.20, di cui all'ISA DG72U;

13 – corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA DG77U;

14 – soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA (in tale caso deve, comunque, essere compilato il Modello ISA).



Attenzione

Per il periodo d'imposta 2024 è previsto che, coloro che esercitano in forma d'impresa una delle attività di cui agli ISA:

- DK02U – Attività degli studi di ingegneria,
- DK04U – Attività degli studi legali,
- DK05U – Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro, DK18U – Attività degli studi di architettura,
- DK22U – Servizi veterinari,

indicano la causa di esclusione “7” ma sono comunque tenuti alla presentazione del modello ISA.

4.3 Sezione I – Imprese industriali e commerciali

La sezione I deve essere compilata dai **soggetti che svolgono attività diverse da quelle finanziarie e assicurative** (imprese industriali e commerciali in genere).

4.3.1 Determinazione della base imponibile

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, la **base imponibile** è costituita dalla **differenza tra il valore e i costi della produzione** di cui alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c. **con esclusione:**

- delle voci di cui ai nn. 9), 10), lett. c) e d), 12), e 13);
- nonché dei **componenti positivi e negativi di natura straordinaria** derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Relativamente agli **accantonamenti per rischi e oneri**, qualora, privilegiando il criterio della classificazione per natura dei costi, tali poste vengano imputate ad altre voci dello schema di conto economico, le stesse **non potranno comunque essere portate in deduzione**.

Ne consegue che eventuali accantonamenti imputati a voci diverse da B12 e B13 non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

I corrispondenti costi risulteranno, invece, deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempre che riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP.

Tra i **componenti negativi non si considerano, comunque, in deduzione:**

- le **spese per il personale dipendente** e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lett. B), n. 9), dell'art. 2425 c.c.;
- i **costi, i compensi e gli utili** indicati nel comma 1, lett. b), nn. da 2) a 5), dell'art. 11 (i costi per prestazioni di collaborazioni coordinate e continuative sono, invece, deducibili se la prestazione è resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale);
- la quota **interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- le **perdite su crediti**;
- **l'IMU**. Sono, altresì, indeducibili l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano, l'imposta immobiliare semplice (IMIS) della provincia autonoma di Trento e l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) della regione Friuli Venezia Giulia.

Il costo sostenuto per l'impiego di personale in base a contratto di lavoro interinale è, in ogni caso, deducibile per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione (salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente previste dall'art. 11).

I **contributi erogati** in base a norma di legge **concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile IRAP**, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).

Rientrano in ogni caso nella determinazione del valore della produzione:

- le **plusvalenze e le minusvalenze** derivanti dalla **cessione di immobili** che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Si precisa che il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal **valore fiscale del bene** (circolare 26 maggio 2009, n. 27/E, par. 2.4);
- le **quote di ammortamento** del costo sostenuto per l'acquisizione di **marchi d'impresa** e a titolo di **avviamento** in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la predetta regola vale anche ai fini della deduzione del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita;
- i **componenti positivi e negativi** – classificabili in voci del conto economico diverse da quelle indicate al comma 1 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 – concorrono alla formazione della base imponibile, se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. Si tratta, ad esempio, dei resi e degli sconti, riferiti a vendite di merci di precedenti esercizi, delle rivalutazioni delle rimanenze di magazzino, dei risarcimenti assicurativi conseguenti ad eventi che hanno determinato una perdita delle giacenze di magazzino;
- il costo sostenuto per **l'impiego di personale in base a contratto di lavoro "interinale"**; questo, è, in ogni caso, deducibile per l'importo che eccede gli oneri retributivi e contributivi.



Ricorda

Gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi, invece, non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione (salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente previste dall'art. 11).

4.3.2 Marchi e avviamento

Indipendentemente dall'imputazione a conto economico, sono ammesse in deduzione, in misura non superiore a un 1/18 del costo, le quote di ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa ed a titolo di avviamento. Pertanto, ai fini IRAP, per tutte le imprese, il periodo minimo di ammortamento fiscale dei marchi e dell'avviamento è in ogni caso pari a 18 anni (corrispondente ad un'aliquota massima di ammortamento del 5,56%), indipendentemente dalla quota di ammortamento effettivamente stanziata a Conto economico.

4.3.3 Rivalutazione beni d'impresa

In caso di rivalutazione dei beni d'impresa effettuata ai sensi dei commi 4, 8, e 8-bis dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020 convertito la deduzione del maggior valore imputato alle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103 del TUIR, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, ed effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a **un cinquantesimo di detto importo**. In deroga alla predetta disposizione, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'art. 176, comma 2-ter, del TUIR, al netto dell'imposta sostitutiva.

Le quote indeducibili dell'ammortamento del maggior valore imputato ai marchi di impresa e all'avviamento vanno indicate, in ogni caso, nell'apposito rigo presente tra le variazioni in aumento dei quadri IP, IC ed IE (rigo IP34 del quadro IP, rigo IC48 del quadro IC e rigo IE25 del quadro IE).

Errori contabili

In base all'art. 8, comma 1-bis, del D.L. n. 73/2022 convertito le poste contabilizzate a seguito del processo di **correzione degli errori contabili** effettuato ai sensi dell'art. 83, comma 1, quarto periodo, del TUIR, rilevano anche ai fini dell'IRAP. Tale regola non si applica ai componenti negativi del valore della produzione netta per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione "integrativa" e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. Ai sensi dell'art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013, la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP. I soggetti che per l'anno 2022 si avvalgono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, di regimi forfetari possono optare – compilando l'apposita sezione in luogo di quella prevista per i soggetti che applicano l'art. 5 – per la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'IRAP secondo le regole previste dall'art. 17, comma 2. La scelta può essere esercitata a prescindere dalle modalità di determinazione dell'imposta adottate in sede di versamenti in acconto riferiti al periodo oggetto di dichiarazione e non è vincolante per i successivi periodi.

4.3.4 Operazioni di fusione, scissione o conferimento di azienda

Nelle operazioni di **fusione, scissione o conferimento di azienda**, i **maggiori (o i minori) valori iscritti in bilancio** dalla società incorporante o risultante dalla fusione, beneficiaria della scissione o conferitaria a seguito delle predette operazioni **non sono riconosciuti fiscalmente ai fini IRAP, salvo** il ricorso all'**affrancamento mediante opzione per l'imposta sostitutiva** di cui all'art. 176, comma 2-ter, del TUIR



Attenzione

Se non viene esercitata detta opzione, occorre neutralizzare i maggiori o i minori valori iscritti in bilancio non riconosciuti fiscalmente, evidenziandoli, con il codice "99", nei rigli IC51 "Altre variazioni in aumento" o IC57 "Altre variazioni in diminuzione", sempre che non possano essere evidenziati in appositi rigli dei riquadri "Variazioni in aumento" o "Variazioni in diminuzione" (ad esempio, la quota di ammortamento dell'avviamento non deducibile a seguito del mancato esercizio della suddetta opzione va riportata nel rigo IC48 e non nel rigo IC51).

In deroga alle disposizioni dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR, i soggetti beneficiari dell'operazione straordinaria possono **affrancare fiscalmente i maggiori valori** attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e altre attività immateriali mediante **opzione per l'imposta sostitutiva**.

Con tale opzione, il soggetto beneficiario potrà effettuare, nella dichiarazione ai fini IRAP del periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva, la **deduzione** di cui agli artt. 5, 6 e 7 del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa in **misura non superiore ad un quinto**, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Allo stesso modo, a partire dal medesimo periodo d'imposta, saranno **deducibili** le **quote di ammortamento** del maggior valore delle altre attività immateriali nel limite della quota imputata a conto economico.

4.3.5 Soggetti che applicano i principi contabili internazionali

La base imponibile per i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali** è determinata assumendo le **voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti** a quelle indicate alle lett. A) e B) dell'art. 2425 c.c., con **esclusione** delle voci di cui ai nn. 9), 10), lett. c) e d), 12) e 13), nonché dei **componenti positivi e negativi di natura straordinaria** derivanti da **trasferimenti di azienda** o di **rami di azienda**.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 2 del D.M. 8 giugno 2011, i componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al **momento dell'imputazione a conto economico**.



Attenzione

Se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni di cui al decreto IRAP, indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI).

4.3.6 Compensi a collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo

Tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000,00 euro non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP (art. 36, comma 6, del D.Lgs. n. 36/2021). Tale disposizione si applica:

- **sia alle società sportive dilettantistiche** che calcolano il valore della produzione netta secondo le regole proprie delle società commerciali o con il criterio forfetario;

- **sia alle associazioni sportive** che calcolano la base imponibile con il metodo retributivo: in tal caso, i compensi spettanti ai co.co.co. non concorrono alla determinazione del valore della produzione netta ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 446/1997 (si rimanda al quadro IE).

Al fine di verificare il rispetto della soglia di 85.000 euro occorre far riferimento: al principio di cassa, per i soggetti che applicano il metodo retributivo, ed al criterio di competenza, per i soggetti che calcolano l'IRAP ai sensi degli artt. 5 e 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997.

La disposizione in esame si applica dal 1° luglio 2023 (art. 51, comma 1, del D.Lgs. n. 36/2021).

4.4 Compilazione del modello

Per la **compilazione dei righi della sezione I**, occorre indicare i **valori contabili** dei componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP; nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 c.c., occorre procedere alla **riclassificazione dei componenti** secondo il suddetto schema.

In particolare, occorre indicare:

Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IC2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IC4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IC5	Altri ricavi e proventi	,00
	IC6	Totale componenti positivi	,00
	IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
	IC8	Costi per servizi	,00
	IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
	IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
	IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
	IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
	IC13	Oneri diversi di gestione	,00
	IC14	Totale componenti negativi	,00

- nel **rigo IC1**, i **ricavi delle vendite di beni e prestazioni** di servizi oggetto dell'attività esercitata;
- nel **rigo IC2**, l'importo complessivo delle **variazioni dei prodotti in corso di lavorazione**, semilavorati e finiti; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori alle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno "meno";
- nel **rigo IC3**, l'importo delle **variazioni dei lavori in corso su ordinazione**; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori alle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno "meno";
- nel **rigo IC4**, gli **incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni**;
- nel **rigo IC5**, gli **altri ricavi e proventi ordinari**, inclusi i contributi in conto esercizio.

Si ricorda che – a partire dall'anno d'imposta 2016 per i soggetti "solari" – le sopravvenienze "attive" sono contabilizzate nella voce A.5 del Conto economico e concorrono alla base imponibile IRAP, salvo operi il c.d. "principio di correlazione inversa". In base a tale principio, sono esclusi da IRAP i componenti classificati nelle voci A.5 che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile;

- nel **rigo IC6**, il **totale dei componenti positivi indicati** nei righi da IC1 a IC5;
- nel **rigo IC7**, i **costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci**;
- nel **rigo IC8**, i **costi per servizi**;
- nel **rigo IC9**, i **costi per il godimento di beni di terzi**;
- nel **rigo IC10**, gli **ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali**;

4. Quadro IC – Società di capitali

- nel **rigo IC11**, gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali;
- nel **rigo IC12**, l'importo complessivo delle **variazioni delle rimanenze** di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno "meno";
- nel **rigo IC13**, gli **oneri diversi di gestione** al riguardo, si osserva quanto segue:



Sopravvenienze passive	A partire dall'anno d'imposta 2016, per i soggetti "solari", le sopravvenienze "passive" sono contabilizzate nella voce B.14 del Conto economico e concorrono alla base imponibile IRAP, salvo il caso in cui operi il "principio di correlazione inversa". In base a tale principio, infatti, sono esclusi da IRAP i componenti classificati nelle voci A.5 o B.14 che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile.
Erogazioni liberali	Le erogazioni liberali indicate in Conto economico sono deducibili, atteso che: • risultino contabilizzate nella voce B.14; • soddisfino il principio di inerenza. Come indicato nella circolare 39/E/2009 "il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini della applicazione dell'IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili".
Beni e servizi a dipendenti e collaboratori	I costi sostenuti per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti (e ai collaboratori) per lo svolgimento dell'attività lavorativa sono deducibili, nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (circolare n. 27/E/2009, § 1.4).
Canoni leasing	I canoni di locazione finanziaria sono deducibili per l'ammontare stanziato a conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto (art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997).
Sanzioni	La nozione "civilistico-contabile" di inerenza (di cui alla circolare n. 39/E/2009) potrebbe indurre a considerare deducibili anche le sanzioni amministrative (non tributarie).

- nel **rigo IC14**, il **totale dei componenti negativi (righe da IC7 a IC13)**.

4.5 Sezione II – Banche, altri soggetti finanziari, banca d'Italia e ufficio italiano dei cambi

La Sezione II va compilata dalle banche, altri soggetti finanziari, Banca d'Italia e UIC.

Sez. II Intermediari finanziari e altri soggetti finanziari	IC15	Interessi attivi e proventi assimilati		,00
	IC16	Interessi passivi e oneri assimilati		,00
	IC17	Margine di interesse		,00
	IC18	Commissioni attive		,00
	IC19	Commissioni passive		,00
	IC20	Commissioni nette		,00
	IC21	Dividendi e proventi simili		,00
	IC22	Risultato netto dell'attività di negoziazione		,00
	IC23	Risultato netto dell'attività di copertura		,00
	IC24	Utili (perdite) da cessione o riacquisto di attività finanziarie e di passività finanziarie		,00
	IC25	Risultato netto delle attività e passività finanziarie valutate al fair value		,00
	IC26	Margine di intermediazione		,00
	IC27	Dividendi		,00
	IC28	Ammortamento dei beni materiali e immateriali		,00
	IC29	Altre spese amministrative		,00
	IC30	Rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	1	,00
Banca d'Italia e Ufficio italiano dei cambi	IC31	Interessi netti		,00
	IC32	Risultato netto da commissioni, provvigioni e tariffe		,00
	IC33	Costi per servizi di produzione di banconote		,00
	IC34	Risultato netto della redistribuzione del reddito monetario		,00
	IC35	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali		,00
	IC36	Spese di amministrazione		,00

4.6 Sezione III – Imprese di assicurazione

La sezione III deve essere compilata dalle imprese di assicurazione. Per la **determinazione** della **base imponibile** di tali imprese, si applicano le regole dettate negli artt. 7 e 11 del D.Lgs. n. 446/1997. Valgono, pertanto, con gli opportuni adattamenti, le **regole generali** previste per le **imprese industriali e commerciali**.

4.6.1 Determinazione della base imponibile

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, per le imprese di assicurazione, la base imponibile è determinata apportando alla **somma dei risultati del conto tecnico dei rami danni** (voce 29) e **del conto tecnico dei rami vita** (voce 80) del conto economico le **seguenti variazioni**:

- gli **ammortamenti dei beni strumentali**, ovunque classificati, e le **altre spese di amministrazione** (voci 24 e 70), sono **deducibili** nella misura del **90 per cento**;
- i **dividendi** (voce 33) sono assunti nella misura del **50 per cento**;
- le **perdite**, le **svalutazioni** e le **riprese di valore** nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti nei confronti di assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.



Ricorda

In via "transitoria", per il primo periodo di applicazione delle disposizioni dell'art. 16 del D.L. n. 83/2015, le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette sono deducibili nei limiti del 75 per cento del loro ammontare.

L'eccedenza, unitamente alle perdite, svalutazioni e riprese di valore nette iscritte in bilancio dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 **e non ancora dedotte**, sono **deducibili**:

- per il 5 per cento del loro ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016;

- per l'8 per cento del loro ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017;
- per il 10 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018;
- per il 12 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024;
- per il 5 per cento nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025.

Si rammenta che la deduzione della quota del 12% dell'ammontare dei componenti negativi prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, è differita, in quote costanti, ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai tre successivi.



Attenzione

Ai sensi dell'art. 42, comma 1, del D.L. n. 17/2022 (c.d. D.L. "Energia") convertito, la deduzione della quota del 12% dell'ammontare dei componenti negativi prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 (2022, per i soggetti "solari"), è stata differita, in quote costanti, ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e ai tre successivi (2023, 2024, 2025 e 2026, per i soggetti "solari").

Ai sensi dell'art. 1, comma 1056, della legge n. 145/2018 la deduzione della quota del 10% dell'ammontare dei componenti negativi prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, è differita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 per il 53% del suo ammontare e al 31 dicembre 2026 per la restante parte, pari al 47%.

Ai sensi dell'art. 1, comma 49 e 50, della legge n. 213/2023, le deduzioni delle quote dell'1% e del 3% dell'ammontare dei componenti negativi, previste, rispettivamente, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026, sono differite, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027 e al successivo.

Ai sensi dell'art. 1, commi 14 e 15, della legge n. 207/2024, la deduzione della quota dell'11% dell'ammontare dei componenti negativi, prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, è differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 e ai tre successivi e la deduzione della quota del 4,70% dell'ammontare dei componenti negativi, prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026, è differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027 e ai due successivi.

Dalla base imponibile **non sono comunque ammessi in deduzione:**

- le **spese per il personale dipendente** e assimilato ovunque classificate;
- i **costi**, i **compensi** e gli **utili** indicati nel comma 1, lett. b), nn. da 2) a 5), dell'art. 11;
- la quota **interessi dei canoni di locazione finanziaria**, desunta dal contratto;
- le **svalutazioni**, le **perdite e riprese di valore** dei crediti diverse da quelle di cui all'art. 7, comma 1, lett. b-bis);
- l'**IMU**. Sono, altresì, **indeducibili** l'imposta municipale immobiliare (**IMI**) della provincia autonoma di Bolzano, l'imposta immobiliare semplice (**IMIS**) della provincia autonoma di Trento e l'imposta locale immobiliare autonoma (**ILIA**) della regione Friuli Venezia Giulia.

Gli **interessi passivi** concorrono alla formazione del valore della produzione nella misura del **96 per cento** del loro ammontare.

I **contributi erogati** in base a norma di legge **concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile IRAP**, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, e sempre che l'esclusione dalla base imponibile non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale (come nel caso, ad esempio, dei crediti d'imposta concessi per l'incremento della base occupazionale).

Concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione:

- le **plusvalenze e le minusvalenze** derivanti dalla **cessione di immobili** che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Il valore da assumere ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze è rappresentato dal **valore fiscale del bene**;
- le **quote di ammortamento** del costo sostenuto per l'acquisizione di **marchi d'impresa** e a titolo di **avviamento** in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico; tali quote di ammortamento, calcolate nei limiti di un diciottesimo del costo sostenuto, sono **integralmente deducibili**.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali**, la predetta regola vale anche ai fini della deduzione del costo degli **altri beni immateriali a vita utile indefinita**. I maggiori o minori valori che derivano dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali degli strumenti finanziari rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale, emessi da intermediari vigilati dall'ISVAP e diversi da azioni e titoli similari, non concorrono alla formazione del valore della produzione netta degli emittenti.

4.6.2 Compilazione del modello

Ai fini della compilazione della sezione III, occorre indicare:

Sez. III Imprese di assicurazione	IC37	Risultato del conto tecnico dei rami danni	,00
	IC38	Risultato del conto tecnico dei rami vita	,00
	IC39	Ammortamento dei beni strumentali	,00
	IC40	Altre spese di amministrazione	,00
	IC41	Dividendi	,00
	IC42	Perdite, svalutazioni e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti	,00

- nel **rigo IC37**, il risultato del **conto tecnico dei rami danni** (voce 29 CE). In caso di **valore negativo**, l'importo deve essere preceduto dal segno "meno";
- nel **rigo IC38**, il risultato del **conto tecnico dei rami vita** (voce 80 CE). In caso di **valore negativo**, l'importo deve essere preceduto dal segno "meno";
- nel **rigo IC39**, il **90 per cento** degli **ammortamenti** dei **beni strumentali** non ricompresi nelle voci 29 e 80 del conto economico;
- nel **rigo IC40**, il **10 per cento** delle **altre spese di amministrazione** (voci 24 e 70 CE), incluso il 10 per cento degli ammortamenti dei beni strumentali, qualora ricompresi nelle voci 29 e 80 del conto economico;
- nel **rigo IC41**, il **50 per cento dei dividendi** (voce 33 CE);
- nel **rigo IC42**, la **quota delle perdite, delle svalutazioni e delle riprese di valore** nette per deterioramento dei crediti iscritte nei bilanci relativi ai precedenti periodi d'imposta che concorrono al valore della produzione ai sensi dell'art. 16, comma 9, del D.L. n. 83/2015.

4. Quadro IC – Società di capitali

In caso di **valore negativo** (perdite e svalutazioni superiori alle riprese di valore), l'importo deve essere preceduto dal segno "meno".

4.7 Sezione IV – Variazioni in aumento e in diminuzione

Il valore della produzione è determinato apportando ai componenti positivi e negativi indicati nelle precedenti sezioni, le seguenti variazioni in aumento e in diminuzione.

4.7.1 Variazioni in aumento

Questa parte della Sezione IV è dedicata ad accogliere le variazioni in aumento.

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																				,00
	IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing																				,00
	IC45	Svalutazioni e perdite su crediti																				,00
	IC46	Imposta municipale propria																				,00
	IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																				,00
	IC49	Interessi passivi indeducibili																				,00
	IC50	Variazioni in aumento derivanti dal cambiamento di principi contabili																		2		
											1								,00	,00		
	IC51	Altre	1	2		3	4		5	6												
		variazioni	7	8	,00	9	10	,00	11	12												
in aumento		13	14	,00	15	16	,00	17	18								19		,00			
IC52	Totale variazioni in aumento																				,00	

Nello specifico, nei righi da **IC43 a IC52** occorrerà riportare rispettivamente:



rigo IC43	i componenti negativi indeducibili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP. In particolare, occorre indicare: • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente, ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative, a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione; • i costi per attività commerciali occasionali. Sono esclusi i compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro che non concorrono alla determinazione della base imponibile in base all'art. 36, comma 6, del D.Lgs. n. 36/2021, come modificato dall'art. 1, comma 29, del D.Lgs. n. 120/2023;
rigo IC44	la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria ;
rigo IC45	le perdite e le svalutazioni su crediti ; per le imprese di assicurazione trattasi dei crediti diversi da quelli di cui al rigo IC42;
rigo IC46	l' IMU , nonché l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano, l'IMIS della provincia autonoma di Trento e l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) della regione Friuli Venezia Giulia;

rigo IC48	le quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento . Tali quote sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo;
rigo IC49	la parte indeducibile degli interessi passivi che non concorre alla formazione del valore della produzione delle società di intermediazione mobiliare. Gli interessi passivi e gli oneri ad essi assimilati concorrono alla formazione del valore della produzione dei predetti soggetti nella misura del 96 per cento del loro ammontare;
rigo IC50	per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali e i nuovi principi contabili nazionali: • in colonna 1, i componenti positivi fiscalmente rilevanti ai fini IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura; • in colonna 2, oltre all'importo di colonna 1, le variazioni in aumento derivanti da divergenze sorte a seguito di operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie di cui al comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 192/2024, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente;
rigo IC51	le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, vanno indicati con il codice : • "1", le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi "distaccato" presso l'impresa, qualora classificate in voci rilevanti ai fini IRAP; • "2", gli ulteriori componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, non annotati nelle scritture contabili e indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro; • "3", i contributi erogati in base a norma di legge, qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; • "4", le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'art. 36, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (circolare 16 luglio 2009, n. 36/E, par. 1.3); • "5", i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice, fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.;

	• "6", gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico; • "11", la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola esclusa; • "12", i minori valori che derivano dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli simili. In base al comma 1 dell'art. 9 del D.L. n. 34/2019 tali minori valori non concorrono alla formazione del valore della produzione degli emittenti ai fini IRAP; • "13", l'ammontare corrispondente ai maggiori componenti negativi dedotti ovvero dei minori componenti positivi del valore della produzione assoggettati a tassazione per effetto delle ulteriori operazioni straordinarie poste in essere dalla società risultante dall'aggregazione aziendale (art. 11 del D.L. n. 34/2019) nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione, ovvero per effetto della cessione, nel medesimo periodo, dei beni iscritti o rivalutati ai sensi della predetta disposizione; • 14, i componenti negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta, qualora imputati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, che non concorrono alla formazione del valore della produzione (art. 1, comma 132, legge n. 197/2022); • "99", le altre variazioni in aumento non espressamente elencate. Nella colonna 19 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16 e 18;
rigo IC52	il totale delle variazioni in aumento indicate.

4.7.2 Variazioni in diminuzione

Questa parte della Sezione è dedicata ad accogliere le variazioni in diminuzione.

[illegible]

Nello specifico, nei righi da **IC53 a IC58** occorrerà riportare, rispettivamente:

	rigo IC53 i costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo patrimoniale fondi per rischi e oneri, sempre che detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP. Tali oneri non sono più deducibili, qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi. <i>Accantonamenti ai fondi rischi</i>
---	--

	Come sottolineato nella circolare n. 12/E/2008, l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 "esclude" la deducibilità degli accantonamenti per rischi ed oneri indicati nelle voci B.12 e B.13 del conto economico, in quanto trattasi di poste di natura "estimativa". Tuttavia, in "deroga" a tale regola generale, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le spese effettuate – potenzialmente classificabili in altre voci dell'aggregato "B" rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP – possono assumere rilevanza ai fini IRAP al momento dell'effettivo sostenimento, ancorché non espressamente risultanti nella relativa voce del conto economico per via dell'utilizzo del fondo iscritto nel passivo patrimoniale. Qualora privilegiando il criterio della classificazione "per natura" dei costi, gli accantonamenti per rischi e oneri siano imputati ad "altre voci" dello schema di conto economico, gli stessi non potranno essere portati in deduzione. Ne consegue che, eventuali accantonamenti imputati a voci "diverse" da B.12 e B.13, non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi, invece, sono deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempreché siano riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP. L'utilizzo del fondo rischi, tuttavia, non transitando a Conto economico, deve costituire oggetto di apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione IRAP;
rigo IC55	le quote deducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi di impresa e a titolo di avviamento, nonché, per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, del costo degli altri beni immateriali a vita utile indefinita (art. 10 del D.M. 8 giugno 2011), qualora non imputate a conto economico;
rigo IC56	per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali: • in colonna 1, i componenti negativi fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico e che rilevano fiscalmente secondo e disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura; • in colonna 2, per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/1997 (ossia, gli intermediari finanziari, come definiti dal "nuovo" art. 162-bis, comma 1, del TUIR, e le assicurazioni) la quota deducibile (10%) nel 2024 dei componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione del fondo a copertura delle perdite per perdite "attese" su crediti di cui al par. 5.5 dell'IFRS 9, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dell'IFRS, relativi ai crediti verso la clientela nonché la quota costante del 90% deducibile in nove periodi d'imposta successivi. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 1, comma 713, della legge n. 160/2019 la quota deducibile per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 è differita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2028. In seguito, l'art. 1, comma 17, della legge n. 207/2024 ha previsto che la quota deducibile del 10% prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e per quello successivo, è differita, in quote costanti, rispettivamente, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre

	2026 e ai tre successivi nonché al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027 e ai due successivi; • in colonna 3, oltre agli importi di colonna 1 e di colonna 2, le variazioni in diminuzione derivanti da divergenze sorte a seguito di operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie di cui al comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 192 del 2024, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente;
rigo IC57	le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, vanno indicati con il codice: • 2, il premio riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca, qualora contabilizzato tra i componenti positivi; • 3, gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi), nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; • 4, le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti); • 5, le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico; • 6, le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988; • 7, le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (circolare n. 26/E del 2012); • 8, i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (circolare n. 26/E del 2012); • 9, i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico; • 10, la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali, che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento (l'efficacia della misura è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti);

	• 11, la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola esclusa; • 12, per i privati, proprietari o titolari di diritti di godimento o residenti o domiciliati o che hanno sede o unità locali in immobili che abbiano subito danni, verificati con perizia asseverata, conseguenti al crollo del viadotto Polcevera nel Comune di Genova, i contributi, gli indennizzi e i risarcimenti connessi al crollo che non concorrono alla formazione del valore della produzione e già ricompresi tra i componenti positivi del conto economico rilevanti ai fini del valore della produzione (l'agevolazione è concessa nei limiti "<i>de minimis</i>"); • 13, la quota dei redditi derivanti da contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà degli alloggi sociali che, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 8 del D.L. n. 47/2014, non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento, stipulati successivamente alla data di entrata in vigore del citato comma 5-bis (l'efficacia della disposizione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione UE); • 14, i "maggiori" valori che derivano – sensi dell'art. 9 del D.L. 34/2019 – dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli simili, con le caratteristiche indicate al comma 2 di detto art. 9. Tali maggior valori non concorrono alla formazione del valore della produzione degli emittenti ai fini IRAP; • 16, il maggior valore deducibile dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa; la maggiorazione è pari al 110%. Qualora le spese siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle precedenti, la maggiorazione del 110% decorre dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale e non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (art. 6 del D.L. n. 146/2021); • 17, gli utili di esercizio derivanti dall'attività di impresa delle start-up a vocazione sociale che impiegano lavoratori con disturbi dello spettro autistico ed esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo di persone con disturbi dello spettro autistico e che non sono imponibili per cinque esercizi successivi alla data di inizio di attività. L'efficacia della misura è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea; • 18, per gli anni 2022, 2023 e 2024, per le federazioni sportive nazionali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, l'ammontare degli utili derivanti dall'esercizio di attività commerciale che non concorrono a formare il valore della produzione netta ai fini dell'IRAP a condizione che in ciascun anno le federazioni sportive destinino integralmente gli stessi allo sviluppo delle attività statutarie non commerciali; • 19, i componenti positivi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta, qualora imputati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, che non concorrono alla formazione del valore della produzione;
--	--

	• 20, il valore della produzione relativo alle attività agricole diverse da quelle per le quali il reddito è determinato forfetariamente ovvero ai sensi dell'art. 32 del TUIR assoggettato al regime agevolato in applicazione dell'art. 4, comma 1, della legge n. 36/2024. Il beneficio è riconosciuto nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato; • 21, le somme corrisposte ai sensi della legge n. 338/2000 che non concorrono alla formazione del valore della produzione netta; • 22, il 40% dei redditi derivanti dalla messa a disposizione di posti letto presso alloggi o residenze per studenti universitari che non concorrono alla formazione del valore della produzione netta, a condizione che tali redditi rappresentino più della metà del reddito complessivamente derivante dall'immobile; • 99, le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate. Nella colonna 37 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34 e 36.
rigo IC58	il totale delle variazioni in diminuzione indicate nei righi da IC53 a IC57, colonna 37.

4.8 Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo

Con l'art. 6 del D.L. n. 146/2021 convertito (come modificato dalla Legge n. 234/2021), viene stabilita l'abrogazione del Patent box e l'introduzione di una **maxi deduzione** dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali. Le disposizioni attuative dell'agevolazione sono state definite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 (come modificato dal provv. 24 febbraio 2023, n. 52642) e dalla circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023.

Con la disposizione in esame, quindi, si sostituisce il vecchio regime del Patent box – che consentiva di ridurre il reddito imponibile di un importo pari al 50% del reddito prodotto da determinate immobilizzazioni immateriali – con un “nuovo” regime opzionale che **incrementa al 110% l'importo deducibile** della spesa di ricerca e sviluppo relativa a detti beni immateriali.

4.8.1 Soggetti interessati

Possono optare per il nuovo regime agevolativo, i **soggetti titolari di reddito di impresa**, ossia:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- i soggetti IRES (art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR);
- gli enti non commerciali (art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR), relativamente all'attività commerciale esercitata;
- le **società di persone** e i soggetti assimilati (art. 5, comma 1, del TUIR), **ad eccezione delle società semplici**;
- i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera d), del TUIR residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali.

**Attenzione**

L'opzione può essere esercitata **dall'investitore** che sia titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali.

Possono accedere al nuovo regime anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale in forza di un contratto di licenza o sub licenza che conferisca loro il diritto allo sfruttamento economico del bene, fermo restando i suddetti requisiti (circ. Agenzia delle entrate n. 5/2023, par. 3).

Diversamente, **non possono esercitare** l'opzione le imprese:

- che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

**Ricorda**

Qualora una delle situazioni elencate sopravvenga rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione, **l'opzione viene meno** a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica.

4.8.2 Definizione di bene immateriale agevolabile

Come anticipato, l'opzione consente di **maggiorare del 110%** delle spese sostenute dall'investitore nello svolgimento delle attività rilevanti relative ai seguenti beni immateriali utilizzati, direttamente o indirettamente, nello svolgimento dell'attività di impresa:

- a. *software* protetto da *copyright*;
- b. brevetti industriali – ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione – i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c. disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- d. due o più beni immateriali tra quelli su indicati (lettere da a) a c)), collegati tra loro da un vincolo di complementarietà, tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

**Attenzione**

Per la **definizione dei beni immateriali** e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea e internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

Per utilizzo diretto e indiretto dei beni si intende rispettivamente:

- l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso;
- la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali.

Non sussiste alcuna preclusione all'opzione per la "super deduzione" in caso di beni diversi e complementari a quelli già oggetto di una precedente opzione per il vecchio regime di Patent Box (risposte Agenzia delle entrate Telefisco 15 giugno 2022).

4.8.3 Definizione di attività rilevanti

Ai fini dell'agevolazione rilevano le seguenti "attività rilevanti":

a) attività di **ricerca industriale e sviluppo sperimentale** definite come segue ai sensi dell'art. 2, D.M. 26 maggio 2020;



Ricerca fondamentale	Si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa; il risultato delle attività di ricerca fondamentale è, di regola, rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.
Ricerca industriale	Si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti, al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova , che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.
Sviluppo sperimentale	Si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti si intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è, di regola, rappresentato da prototipi o impianti pilota . Per prototipo si intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota si intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi, che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un am-

	biente prossimi alla realtà industriale o finale.
--	---

b) attività classificabili come **innovazione tecnologica** ai sensi dell'art. 3 del D.M. 26 maggio 2020; e, cioè, lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo sopra indicati.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, per prodotti nuovi o significativamente migliorati si intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del *software* incorporato, della facilità di impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, si intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel *software*, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali. Le attività ammissibili comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive, legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota;

c) attività classificabili come **design e ideazione estetica** ai sensi dell'art. 4 del D.M. 26 maggio 2020.

Si considerano attività ammissibili i lavori di *design* e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate nei punti a) e b). Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari, che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come, ad esempio, la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili riguardano comunque la sola fase precompetitiva, che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita;

d) attività di **tutela legale dei diritti sui beni immateriali**.



Attenzione

Sono ricomprese tra le **attività rilevanti** anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Per la determinazione del requisito del controllo si tiene conto anche delle partecipazioni, dei titoli o dei diritti posseduti dai familiari (art. 5, comma 5, del TUIR).

Le attività rilevanti devono essere svolte in laboratori, o strutture, situati nel territorio italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Qualora le attività rilevanti siano svolte da un **commissionario**, quest'ultimo, nonché qualsiasi eventuale sub-commissionario, deve essere fiscalmente residente nei suddetti Stati.

4.8.4 Spese agevolabili

Ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano, purché non sostenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le seguenti spese:

- a. **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti. Per le spese di personale relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato assume rilevanza la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;
- b. **quote di ammortamento**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti;
- c. spese per **servizi di consulenza** ed equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti;
- d. spese per **materiali, forniture e altri prodotti** analoghi impiegati nelle attività rilevanti;
- e. spese connesse al **mantenimento dei diritti** su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.



Attenzione

Non rilevano in ogni caso ai fini della determinazione delle spese agevolabili gli effetti derivanti da eventuali **rivalutazioni o riallineamenti**.

Le suddette spese, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate, ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, a ciascun periodo di imposta in applicazione dell'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR **indipendentemente dai regimi contabili** e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse.

4.8.5 Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale

Nel periodo di imposta in cui uno dei beni immateriali ottiene il titolo di "privativa industriale", la maggiorazione del 110% può essere applicata alle spese sostenute per lo svolgimento delle attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione del bene, purché dette spese non siano state sostenute dall'investitore oltre l'ottavo periodo di imposta precedente a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa. Pertanto, la maggiorazione **non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente** a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

"Viene quindi introdotto un meccanismo di recapture, su base ottennale, che consente di recuperare il beneficio non utilizzato esclusivamente in relazione alle spese di ricerca e sviluppo che, ex post, hanno dato vita a un bene immateriale" (così Relazione tecnica Ddl di bilancio 2022).

Sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle (prov. n. 48243/E/2022, § 5.2):

- a. di **ricerca fondamentale** indicate all'art. 2, lettera a), del decreto 26 maggio 2020;
- b. di **ideazione e realizzazione** del *software* protetto da *copyright*.

Restano escluse, invece, le attività che hanno concorso alla formazione del numeratore del rapporto di cui all'art. 1, comma 42, della legge n. 190/2014 (vecchio Patent box).



Ricorda

In caso di **operazioni straordinarie**, anche fiscalmente realizzative, che comportano il trasferimento dell'azienda, o del ramo di azienda, cui sono riferibili le spese oggetto del meccanismo premiale, il diritto di apportare la variazione in diminuzione pari al 110% del loro importo spetta al soggetto che risulta titolare della predetta azienda, o ramo di azienda, nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

Inoltre, ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano *"le spese di cui al punto 4 – fatta eccezione per quelli di cui al punto 4.1 lettera e) – e le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa"*. In particolare, ad esclusione delle spese connesse al mantenimento, al rinnovo alla scadenza e alla protezione dei diritti su beni immateriali agevolati, che sono collegate a beni intangibili già esistenti, le spese da maggiorare ai fini del meccanismo premiale hanno la stessa natura di quelle di cui al paragrafo precedente, cui si aggiungono le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa industriale (circolare n. 5/E/2023, par.4.5).

Opzione per la "super deduzione"

L'opzione per il beneficio in esame:

- ha durata per 5 periodi d'imposta;
- è irrevocabile;
- è rinnovabile.

Tale opzione (circolare n. 5/E/2023, par. 3.1):

- va esercitata in dichiarazione dei redditi (quadro OP del modello REDDITI);
- può essere esercitata anche tardivamente, nella dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come dichiarazione tardiva oppure come dichiarazione integrativa/sostitutiva di quella già trasmessa nei termini;
- può essere esercitata anche avvalendosi della c.d. "remissione in bonis".

4.8.6 Documentazione per l'esimente sanzionatoria

Prevista la possibilità di predisporre **idonea documentazione**, contenente tutte le informazioni necessarie alla corretta determinazione e calcolo della maggiorazione del 110%, al fine di godere di **un'esimente sanzionatoria** in **caso di rettifiche da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito**. Il punto 7.1 del provv. n. 48243/E/2022 dispone che:



Normativa

«Nel caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta, non è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, qualora il contribuente abbia predisposto la documentazione idonea relativa alle attività rilevanti e alle spese sostenute per il loro svolgimento».

La predisposizione della documentazione idonea si configura come **mera facoltà** del contribuente, alla quale si riconduce la possibilità per lo stesso di fruire dell'esimente sanzionatoria, nei casi e alle condizioni normativamente previste.

La mancata predisposizione della documentazione idonea, di contro, non comporta la preclusione all'accesso al nuovo regime Patent box, ma in caso di recupero a tassazione, in tutto o in parte, della maggiorazione dedotta dal contribuente non trova applicazione l'esimente sanzionatoria.

La documentazione deve essere **articolata in due sezioni**, la Sezione A e la Sezione B, che esprimono le fasi in cui, idealmente, è articolato il processo di valutazione della sussistenza di requisiti e condizioni richiesti per la fruizione del nuovo regime Patent box e per la relativa quantificazione.

Le due sezioni hanno contenuti correlati, sia pure di diversa natura:

- a. un primo insieme di informazioni, presenti nella Sezione A, è volto a delineare e descrivere il contesto operativo e funzionale dell'azienda, con particolare riguardo alla tipologia e alle modalità di svolgimento delle attività rilevanti;
- b. un secondo gruppo di informazioni, inserito nella Sezione B, mira a validare, supportare e giustificare, sotto il profilo contabile e fiscale, quanto rilevato nella precedente sezione e, di conseguenza, permette di effettuare il riscontro del processo di quantificazione del beneficio.

4.8.7 Diritto di interpello

In presenza di **obiettive condizioni di incertezza** riguardanti l'applicazione delle disposizioni di natura tributaria, i contribuenti possono presentare istanza di interpello.

Qualora la risposta all'istanza di interpello presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di *design* e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione, resta ferma la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente.

4.8.8 Cumulabilità

Per effetto dell'abrogazione dell'art. 6, comma 9, del D.L. n. 146/2021 la "super deduzione" è cumulabile con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Posto che la base di calcolo del credito d'imposta è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, i costi devono esseri assunti al netto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo Patent box (circolare n. 5/E/2023, par. 4.5).

4.9 Sezione V – Società in regime forfetario

La sezione V deve essere compilata dalle **società** che:

- hanno **optato** per la **determinazione forfetaria del reddito** ai fini IRES e
- si avvalgono della facoltà** di determinare il valore della produzione secondo le disposizioni dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997.

Trattasi, ad esempio, delle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro che abbiano optato per l'applicazione dell'imposta sul reddito delle società secondo le disposizioni di cui all'art. 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, o delle società che hanno applicato il regime previsto per la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali.

4.9.1 Determinazione della base imponibile

L'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997 dispone che la base imponibile IRAP può essere calcolata **aumentando**:

- il **reddito d'impresa**, determinato forfetariamente;
- dell'importo delle **retribuzioni e degli altri compensi di lavoro**, nonché degli interessi passivi.



Reddito calcolato forfetariamente	+	- retribuzioni sostenute per il personale dipendente; - compensi per lavoro autonomo non abituale; - interessi passivi.
--	---	---

A tal fine, occorre indicare:

Sez. V	IC59	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	.00
Società in regime forfetario	IC60	Retribuzioni, compensi ed altre somme	.00
	IC61	Interessi passivi	.00
	IC62	Valore della produzione (IC59 + IC60 + IC61)	.00

- nel **rigo IC59**, l'importo del **reddito d'impresa** determinato forfetariamente per l'anno 2024;
- nel **rigo IC60**, l'ammontare:
 - delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
 - dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi (con esclusione dei singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro che non concorrono alla determinazione della base imponibile;
 - dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;
- nel **rigo IC61**, l'ammontare degli **interessi passivi** di competenza del 2024 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria);
- nel **rigo IC62**, il **valore della produzione** pari alla somma degli importi dei rigi IC59, IC60 e IC61.

4.10 Sezione VI – Cooperative edilizie e confidi

Sez. VI	IC63	Retribuzioni e altri compensi	.00
Cooperative edilizie e confidi			

Il **rigo IC63** va compilato dalle **società cooperative edilizie a proprietà indivisa** che determinano la base imponibile secondo le regole dell'art. 10, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 446/1997.

4. Quadro IC – Società di capitali

Tali regole si applicano anche ai soggetti della specie **a proprietà divisa**, limitatamente al **periodo antecedente il frazionamento** del mutuo.

In tale rigo va indicato **l'ammontare**:

- delle **retribuzioni** spettanti al personale dipendente;
- dei **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, ivi compresi i compensi per collaborazioni coordinate e continuative, sempreché non costituenti per il prestatore compensi rientranti nella propria attività professionale o artistica;
- i **compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale** (compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere).

Nel caso in cui i soggetti in esame svolgano **anche attività commerciali**, l'ammontare delle **retribuzioni** e degli altri compensi da indicare nel rigo IC63 va **ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile a tali attività**.



Attenzione

Qualora i suddetti emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi va diminuito della quota forfetariamente riferibile a tali attività in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi commerciali rilevanti ai fini IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Resta ferma, in caso di attività commerciali, la compilazione secondo le regole degli altri righi della Sezione I.

Il rigo IC63 va utilizzato anche dai **confidi**, i quali, comunque siano costituiti, **determinano il valore della produzione netta** secondo le modalità dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997.

Secondo la risoluzione n. 5/E/2015, i confidi determinano la base imponibile con il **"metodo retributivo"**.

4.11 Sezione VII – Valore della produzione netta

La sezione VII va utilizzata per la determinazione del valore della produzione netta.

Sez. VII Valore della produzione netta	IC64	Valore della produzione	,00
	IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero	,00
	IC66	Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446	,00
	IC67	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti	,00
	IC69	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	,00
	IC70	Deduzione per ricercatori	,00
	IC71	Deduzione per cooperative sociali	,00
	IC72	Quota del valore della produzione esente delle SIIQ o SIIHQ	,00
	IC73	Riallineamento divergenze valori civili e fiscali	,00
	IC74	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori	,00
	IC74A	Deduzione dei redditi di attività trasferite dall'estero	,00
	IC75	Ulteriore deduzione	,00
	IC76	Valore della produzione netta	,00

In particolare, occorre riportare:

- nel **rigo IC64**, il **valore della produzione** così come risultante:

- o dalla **differenza** tra la somma degli importi dei **righi IC6 e IC52** e la somma degli importi dei righi IC14 e IC58, per i **soggetti che compilano la sezione I**;
- o dalla **differenza** tra:
 - la somma algebrica degli importi dei righi IC26, IC30, colonna 2, e IC52
 - la somma degli importi dei righi IC27, IC28, IC29, e IC58

per i **soggetti che compilano la sezione II** (per le banche e gli altri enti finanziari);

- o dalla **differenza** tra:
 - la somma algebrica degli importi riportati nei righi IC17, IC20 e IC52
 - e la somma degli importi dei righi IC28, IC29 e IC58

per le società di **intermediazione mobiliare**, le società di gestione dei **fondi comuni di investimento** e le società di investimento a **capitale variabile** (art. 6, commi 2, 3 e 4, del D.Lgs. n. 446/1997);

- o dalla **differenza** tra:
 - la somma degli importi dei righi IC6, IC17 e IC52,
 - e la somma degli importi dei righi IC14 e IC58,

per le **holding industriali** che compilano le sezioni I e II;

- o dalla **differenza** tra la somma algebrica degli importi dei righi IC31, IC32, IC33, IC34, IC35, IC36 e IC52 e l'importo di rigo IC58, per la **Banca d'Italia** e per l'**Ufficio italiano dei cambi**;
- o dalla **differenza** tra la somma degli importi dei righi IC37, IC38, IC40, IC42, e IC52 e la somma degli importi dei righi IC39, IC41 e IC58, per le **imprese di assicurazione**;
- o dall'**importo di rigo IC62**, per le società in regime **forfetario** (sezione V);
- o dall'**importo di rigo IC63**, per le **cooperative edilizie** e i **confidi** (sezione VI);
- o nel **rigo IC65**, la quota del valore della produzione derivante da **attività svolte all'estero**, mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a 3 mesi (non assoggettabile a tassazione per mancanza del presupposto territoriale);
- nel **rigo IC66**, le **deduzioni** previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), ossia:
 - o la deduzione dei **contributi INAIL**, riepilogata nel rigo IS1 del quadro IS;
 - o la deduzione delle spese relative agli **apprendisti**, ai **disabili**, al **personale impiegato** con contratto di formazione e lavoro ed al personale addetto alla ricerca e sviluppo, indicata nel rigo IS4.

Nel **rigo IC67**, va indicato l'ammontare della **deduzione** di cui all'art. 11, comma 4-bis.1. Trattasi della deduzione pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque.

Ai sensi del comma 4-bis. 2 dell'art. 11, per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. e) la deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale ed in caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Nel **rigo IC69**, va indicato l'ammontare della deduzione del costo del personale dipendente a tempo indeterminato di cui all'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997.

Nel **rigo IC70**, va indicato l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti che rientrano in Italia ai sensi dell'art. 44 del D.L. n. 78/2010, allorché ricorrano le condizioni previste dalla citata norma. Tali redditi, infatti, non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP. Tale agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti in materia di aiuti "de minimis".

Il **rigo IC71** è riservato alle **cooperative sociali** alle quali, oltre alle deduzioni da indicare nei precedenti righi, è riconosciuto il diritto a specifiche deduzioni. In tale rigo va, pertanto, indicato il costo del lavoro delle persone svantaggiate impiegate nel 2024.

Nel **rigo IC72**, va indicata la quota del valore della produzione esente delle **SIIQ o SIINQ**.

Il **rigo IC73** va compilato dai soggetti che applicano i **principi contabili internazionali** e che riallineano con il metodo del "saldo" globale le divergenze tra i valori di bilancio e i valori fiscali relativi a tutti gli elementi patrimoniali esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione dei principi contabili internazionali e/o successiva variazione degli stessi principi.

Nel predetto rigo, va indicata la quota della somma algebrica (negativa) delle differenze positive e negative risultante dall'apposito prospetto del quadro RQ del modello Redditi SC in cui è stato effettuato il riallineamento, deducibile dal valore della produzione.

Detto "saldo negativo" concorre, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile dell'esercizio in cui è esercitata l'opzione per il riallineamento e nei successivi fino ad un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle operazioni oggetto di riallineamento.

Il **rigo IC73** va compilato anche dai soggetti che riallineano la somma delle divergenze tra i valori contabili e fiscali esercitando l'opzione di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 192/2024; se il saldo è negativo, la relativa deduzione concorre, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione per il riallineamento e dei successivi fino a un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle fattispecie oggetto di riallineamento e, comunque, in misura non inferiore a dieci periodi d'imposta complessivi.

Nel **rigo IC74**, va indicato l'importo delle **somme corrisposte**, anche su base volontaria, al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, **presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono** in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi.

Nel **rigo IC74A**, va indicato il 50% dei redditi derivanti da attività di impresa svolte in un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo, trasferite nel territorio dello Stato, che non concorre a formare il valore della produzione nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi (art. 6 del D.Lgs. n. 209/2023). L'efficacia delle disposizioni del citato articolo è subordinata all'autorizzazione UE.



Ricorda

L'art. 6 del D.Lgs. n. 209/2023 prevede un regime agevolato per le attività economiche svolte in un Paese extra-UE e trasferite in Italia, con esclusione di quelle esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento. L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 29 dicembre 2023 (e, dunque, il 2024 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare). L'efficacia è, tuttavia, subordinata all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del TFUE.

L'inserimento del righi IC74A nelle istruzioni al modello IRAP consente l'indicazione dell'importo agevolato da parte di società che nel 2024 siano interessate da un'operazione straordinaria e che utilizzano tale modello per dichiarare i redditi del periodo di imposta che va dall'1.1.2024 alla data di perfezionamento dell'operazione. L'agevolazione consiste nella **detassazione del 50%** dei redditi derivanti dalle attività economiche trasferite in Italia. Ai fini della determinazione dei redditi detassati, si devono mantenere separate evidenze contabili, tali da consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta agevolabile.

In base alle istruzioni, **il 50% del reddito detassato è posto come variazione in diminuzione nell'ambito del calcolo del reddito complessivo**. A differenza delle imposte sui redditi, il valore della produzione netta dell'impresa assume rilevanza ai fini IRAP solo se positivo, dal momento che non è ammesso il riporto e nuovo di eventuali eccedenze negative del valore della produzione.

Nel **rigo IC75** va indicato l'importo dell'**ulteriore deduzione** di cui al comma 4-bis dell'art. 11, riferibile proporzionalmente al valore della produzione.

La ripartizione proporzionale dell'ulteriore deduzione si effettua solo se sia il valore della produzione di cui al rigo IC64, al netto degli importi dei righi da IC65 a IC74A, che l'importo di cui al rigo IS42, colonna 2, sono di segno positivo.

La deduzione spetta a condizione che l'importo di rigo IC64, aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione attribuita dai GEIE, di cui alla colonna 2 del rigo IS42 (e al netto dei righi da IC65 a IC74A), non superi euro 180.999,91 ed è determinata secondo il seguente schema:



Base imponibile		Deduzione
fino a 180.759,91		8.000
oltre 180.759,91	fino a 180.839,91	6.000
oltre 180.839,91	fino a 180.919,91	4.000
oltre 180.919,91	fino a 180.999,91	2.000
oltre 180.999,91		0

Tale **deduzione** compete a **tutti i soggetti passivi**, eccetto le P.A., le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

4.11.1 Raggiungimento della deduzione

In caso di **periodo d'imposta** di durata **inferiore o superiore a 12 mesi** e in caso di **inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno**, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono raggiunti all'anno solare.

Infine, nel **rigo IC76** va indicato il **valore della produzione netta** corrispondente alla differenza tra l'importo di rigo IC64 e la somma degli importi dei righi da IC65 a IC75.

**Ricorda**

Nel caso in cui il risultato sia negativo, il presente rigo non va compilato. In caso di adesione al concordato preventivo biennale va indicato il valore della produzione netta di colonna 4 del rigo IS250.

4.12 Esempio di compilazione

La Rossi s.r.l., nel 2024, ha conseguito il risultato d'esercizio indicato nel seguente schema di conto economico:



A1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 978.550,00
A5) Altri ricavi e proventi	€ 8.200,00
Totale valore della produzione	€ 986.750,00
B6) Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	€ 418.250,00
B7) Costi per servizi	€ 238.110,00
B8) Per godimento di beni di terzi	€ 28.200,00
B9) Costi per il personale	€ 156.915,00
B10a) Ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 4.250,00
B10b) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	€ 6.200,00
B14) Oneri diversi di gestione	€ 8.250,00
Totale costi della produzione	€ 860.175,00
C16) altri proventi finanziari	€ 1.200
Risultato prima delle imposte	€ 127.775,00

La società ha, poi, sostenuto perdite su crediti per 5.500,00 euro ed altri costi per i quali si rileva una variazione in aumento di 12.500 euro. Inoltre, la stessa, a seguito di sopravvenienze relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini Irap, rileva una variazione in diminuzione per 50.000 euro.

Nei **costi del personale** sono state rilevate le seguenti componenti:



Deduzione INAIL dipendenti a tempo determinato	€ 1.115,00
Deduzione forfetaria n. 4 dipendenti a tempo determinato	€ 7.400,00
Deduzione dipendenti a tempo indeterminato	€ 148.400,00

In tale eventualità la società deve compilare la Sez. I del quadro IC come segue:

Per le variazioni in aumento occorre compilare come segue il relativo rigo:

Per le variazioni in diminuzione occorre compilare come segue il relativo rigo:

Deve essere compilata, inoltre, la sezione VII del quadro IC:

4. Quadro IC – Società di capitali

Sez. VII		
Valore della produzione netta	IC64 Valore della produzione lorda	252.490 ,00
	IC65 Quota del valore della produzione realizzata all'estero	,00
	IC66 Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446	1.115 ,00
	IC67 Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti	7.400 ,00
	IC69 Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	148.400 ,00
	IC70 Deduzione per ricercatori	,00
	IC71 Deduzione per cooperative sociali	,00
	IC72 Quota del valore della produzione esente dalla SIQ o SINO	,00
	IC73 Deduzione art.15, comma 4, D.L. n. 185 del 29/11/08	,00
	IC74 Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori	,00
	IC75 Ulteriore deduzione	,00
	IC76 Valore della produzione netta	95.575 ,00

Il dettaglio delle deduzioni da lavoro riportate nella Sez. I del quadro IS è il seguente:

Sez. I - Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97					Deduzione
IS1	Contributi assicurativi				1.115 ,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	Personale addetto alla ricerca e sviluppo		Deduzione	
		di cui	1	2	,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti				7.400 ,00
IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	Lavoratori stagionali		Deduzione	
		di cui	1	2	,00
IS8	Somma dei rigli IS1, IS4 col. 2, IS5 e IS7 col. 2				156.915 ,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni				,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 – IS9)				156.915 ,00

Ai fini della compilazione del quadro IR, per la ripartizione della base imponibile, si suppone di essere in Lombardia (codice Regione 10), assoggettando il valore della produzione all'aliquota del 3,9%.



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

5. Quadro IE – Enti non commerciali

Il quadro IE del modello IRAP 2025 va utilizzato dagli enti non commerciali ed equiparati per la determinazione del valore della produzione relativo all'anno 2024.

5.1 Premessa

Il quadro IE del modello IRAP 2025 **deve essere compilato**:

- dagli enti privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti in Italia che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- dagli **enti pubblici** non tenuti alla compilazione del quadro IK e del quadro IC del modello IRAP;
- dagli **enti non commerciali**, compresi i trust, società semplici e associazioni equiparate, **non residenti** che hanno esercitato in Italia, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell'IRAP mediante stabile organizzazione (base fissa o ufficio) ovvero che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso.

5.2 Enti residenti

Per gli enti residenti, l'**oggetto esclusivo o principale dell'attività** è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per "oggetto principale" si intende l'**attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In mancanza delle predette forme (atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata), l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'**attività effettivamente esercitata**. Ai fini della qualificazione dell'ente, quindi, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge.

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo **svolgimento di più attività**, di cui alcune di natura "commerciale" ed altre di natura "non commerciale", per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'**attività** che per lo stesso risulta essere **essenziale**, ossia quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente medesimo. Pertanto, ancorché dichiarati finalità non lucrative, l'ente è considerato commerciale, se l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.



Attenzione

La **qualifica** di ente non commerciale, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, **va** comunque **verificata**, ai sensi dell'art. 149 del TUIR, sulla base dell'attività effettivamente svolta.

5.3 Stabile organizzazione

Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 12 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il valore della produzione netta derivante da una stabile organizzazione è determinato sulla base di un apposito **rendiconto economico e patrimoniale**, da redigere secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti

5.4 Determinazione della base imponibile

- la **prima sezione** attiene all'indicazione dei **componenti rilevanti** ai fini della determinazione del valore della produzione relativa all'**attività non commerciale**;
- **dalla seconda alla quinta sezione** vanno indicati i **componenti positivi e negativi**, rilevanti per le diverse categorie di enti, ai fini della determinazione del valore della produzione lorda relativa alle **eventuali attività diverse da quella non commerciale**. Nel caso in cui siano esercitate attività suscettibili di generare presupposti impositivi diversi (ad esempio, attività commerciale e attività di allevamento di animali), si dovrà procedere alla determinazione del valore complessivo della produzione, compilando le sezioni corrispondenti a ciascuna attività esercitata e non è possibile compensare il risultato positivo di un'attività con quello negativo dell'altra attività;
- la **sesta sezione** attiene alla **determinazione del valore della produzione netta**.

5.5 ISA: ulteriori componenti positivi

Pertanto, nell'apposito rigo vanno indicati i maggiori ricavi (colonna 1) o compensi (colonna 2) rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA.

ISA: ULTERIORI COMPONENTI POSITIVI	
Maggiori ricavi	Maggiori compensi
1	2

5.5.1 Indici Sintetici di affidabilità fiscale

Gli ISA come ormai noto, sono uno strumento di compliance finalizzato a favorire l'emersione spontanea di basi imponibili, a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a rafforzare la collaborazione tra i contribuenti e la Pubblica Amministrazione. Gli ISA rappresentano la sintesi di indicatori elementari volti a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale, anche con riferimento a diverse basi imponibili. Il contribuente, tramite l'applicazione degli Indici, può verificare in fase dichiarativa, il proprio grado di affidabilità fiscale in base al posizionamento su una scala da 1 a 10.

Per migliorare il proprio grado di affidabilità, è prevista la possibilità di indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP ed, in termini di maggior volume di affari, ai fini IVA.

5.5.2 Punteggio di affidabilità

Il punteggio complessivo di affidabilità fiscale è determinato come media tra i valori degli indicatori elementari approvati per lo specifico ISA applicato. Tali indicatori sono riconducibili a due gruppi:

- indicatori di affidabilità (valore da 1 a 10), riferiti alle stime dei ricavi e compensi, del valore aggiunto per addetto e del reddito per addetto, nonché alla durata e decumulo delle scorte;
- indicatori di anomalia (valore negativo da 1 a 5), i quali evidenziano disallineamenti tra i dati presenti nei modelli di dichiarazione o emergenti dal confronto con banche dati esterne, oppure indicano situazioni di non normalità o non coerenza sotto il profilo contabile e gestionale rispetto al settore e al modello organizzativo di riferimento.

Il punteggio di affidabilità può esser modificato rimuovendo l'anomalia rilevata dagli indicatori elementari ovvero dichiarando ulteriori componenti positivi non annotati nelle scritture contabili.

5.5.3 Regime premiale

Al raggiungimento dei punteggi di affidabilità fiscale definiti con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sono riconosciuti i benefici fiscali elencati all'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017 (così come modificato dall'art. 14 del D.Lgs. n. 1/2024):

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente all'IVA e per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'IRAP;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a 70.000 euro annui;
- esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative (art. 30 della legge n. 724/1994);
- esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt. 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 2 secondo periodo del decreto del D.P.R. n. 633/1972;
- anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di accertamento previsti dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972;
- esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.



Attenzione

Con il provvedimento n. 176203/E dell'11 aprile 2025, l'Agenzia delle entrate ha definito i punteggi di affidabilità fiscale necessari all'accesso ai benefici previsti dal regime premiale ISA per il 2023, così come previsto dall'art. 9-bis, comma 11, del D.L. n. 50/2017. In tema di **visto di conformità**, in particolare, vengono previste **due ipotesi** di esonero con una graduazione del beneficio in ragione del punteggio ISA ottenuto.



Esonero visto di conformità IVA/redditi/IRAP	Livelli di affidabilità fiscale
Su dichiarazione annuale per la compensazione dei crediti di importo non superiore a: • 70.000 euro annui relativi all'IVA, maturati nell'annualità 2025; • 50.000 euro annui per imposte dirette e IRAP maturati nel 2024.	Almeno pari a 9 sia per il periodo d'imposta 2024 che in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Su richiesta di compensazione del credito IVA "infrannuale", maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui.	
Su dichiarazione annuale per la compensazione di crediti di importo non superiore a: • 50.000 euro annui relativi all'IVA, maturati nel 2025; • 20.000 euro annui per imposte dirette e IRAP maturati nel 2024.	Per il 2024, livello inferiore a 9 ma almeno pari a 8 ovvero a 8,5 calcolato attraverso la "media semplice" dei livelli di affidabilità per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Su richiesta di compensazione del credito IVA "infrannuale", maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	

Due ipotesi anche nel caso di esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia, per il **rimborso del credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale o del credito IVA infrannuale.



Esonero visto/prestazione garanzia per rimborsi IVA	Livelli di affidabilità fiscale
Richiesta di rimborso del credito IVA maturato per l'anno d'imposta 2025, di importo non superiore a 70.000 euro annui.	Almeno pari a 9 sia per il 2024 che in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.
Richiesta rimborso credito IVA "infrannuale" maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 70.000 euro annui.	
Richiesta rimborso credito IVA maturato per l'anno 2025, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	Per il periodo 2024, inferiore a 9 ma almeno pari a 8 ovvero almeno pari a 8,5 calcolato attraverso la "media semplice" dei livelli di affidabilità fiscale per i periodi 2023 e 2024.
Richiesta rimborso del credito IVA "infrannuale" maturato nei primi 3 trimestri dell'anno 2026, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.	

Restano confermati i punteggi ISA anche per i restanti benefici fiscali. Infatti, ove il risultato di affidabilità fiscale sia **pari almeno a 9, tanto per il periodo d'imposta 2024, quanto come "media semplice"** dei livelli di affidabilità 2023 e 2024, il contribuente può accedere anche ai seguenti benefici del regime premiale:

- esclusione dalla disciplina delle società non operative;
- esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo con riferimento al 2024, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Inoltre, per l'**esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici** occorre un punteggio **almeno pari a 8,5** a seguito dell'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2024, ovvero **almeno pari a 9** in caso di "media semplice" dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2023 e 2024.

Infine, per la riduzione di un anno dei **termini di decadenza per l'attività di accertamento** occorre un livello di **affidabilità almeno pari a 8**, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi.

L'Agenzia delle Entrate, da ultimo, puntualizza **ulteriori condizioni per accedere al beneficio premiale**. Infatti, i contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, sia redditi d'impresa sia reddito di lavoro autonomo, **accedono ai benefici premiali se**:

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

5.5.4 Cause di esclusione dall'applicazione degli ISA

I soggetti nei confronti dei quali operano cause di esclusione dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale devono compilare l'apposita casella indicando uno dei seguenti codici:

- 1** – inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- 2** – cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- 3** – ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lett. c), d) ed e) o di compensi di cui all'art. 54, comma 1 del TUIR, superiore a euro 5.164.569. Ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli ISA si evidenzia che i relativi decreti di approvazione possono prevedere che ai ricavi/compensi debbano essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito;
- 4** – periodo di non normale svolgimento dell'attività;
- 5** – determinazione del reddito con criteri "forfetari";
- 6** – classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuti nel Modello ISA approvato per l'attività esercitata;
- 7** – esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'indice sintetico di affidabilità fiscale relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati (in tale caso deve, comunque, essere compilato il Modello ISA);
- 8** – enti Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

5. Quadro IE – Enti non commerciali

9 – organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario ai sensi dell'art. 86 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

10 – imprese sociali (tale causa di esclusione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autorizzazione della Commissione Europea);

11 – società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;

12 – imprese che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di "Trasporto con taxi" – codice attività 49.33.10 e di "Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente" – codice attività 49.33.20, di cui all'ISA DG72U;

13 – corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'ISA DG77U;

14 – soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo IVA (in tale caso deve, comunque, essere compilato il Modello ISA).

**Attenzione**

Per il periodo d'imposta 2024 è previsto che, coloro che esercitano in forma d'impresa una delle attività di cui agli ISA:

- DK02U – Attività degli studi di ingegneria,
- DK04U – Attività degli studi legali,
- DK05U – Servizi forniti da dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro, DK18U – Attività degli studi di architettura,
- DK22U – Servizi veterinari,

indicano la causa di esclusione "7" ma sono comunque tenuti alla presentazione del modello ISA.

5.6 Sezione I – Enti privati non commerciali – Attività non commerciale

La sezione I va compilata per la **determinazione del valore della produzione** relativa alla **sola attività istituzionale** degli enti, residenti e non residenti, non commerciali.

Sez. I Enti privati non commerciali Attività non commerciale	IE1	Retrocessioni personale dipendente		,00
	IE2	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del Tuir		,00
	IE3	Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente ex art. 67, comma 1, lett. I), del Tuir		,00
	IE4	Valore della produzione (IE1 + IE2 + IE3)		,00

Ai fini della compilazione della sezione in esame occorre procedere come segue.

IE1 – Retribuzioni personale dipendente

Nel rigo IE1 devono essere indicate le **retribuzioni spettanti al personale dipendente**, da assumere in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali.

IE2 – Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Nel rigo IE2 devono essere indicate le **somme e le indennità costituenti redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50 del TUIR. Restano **esclusi** dall'indicazione:

- le remunerazioni dei sacerdoti;
- gli assegni a esse equiparati di cui al comma 1, lett. d), del citato art. 50.



Ricorda

I compensi erogati per **collaborazioni coordinate e continuative** costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a meno che non siano rese da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale.

Diversamente, non concorrono a formare la base imponibile le somme di cui alla lett. c) dello stesso art. 50 esenti dall'IRPEF, relative a **borse di studio o assegni** nonché i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000.

IE3 – Redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente

Nel rigo IE3, vanno indicati i **compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale**, compresi quelli corrisposti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.



Attenzione

Se l'ente esercita anche attività considerate commerciali, l'ammontare delle retribuzioni e degli altri compensi da indicare nei rigi IE1, IE2 e IE3 deve essere ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali.

Qualora gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, il suddetto ammontare è ridotto dell'**importo forfetariamente imputabile alle attività commerciali**, determinato in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi alle attività commerciali rilevanti ai fini dell'IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Non concorrono alla base imponibile gli emolumenti relativi a dipendenti o collaboratori che prestano servizio in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi **fuori dal territorio nazionale**.

IE4 – Valore della produzione

Nel rigo IE4, va indicato il valore della produzione netta risultante dalla seguente operazione:

$$\text{rigo IE1} + \text{rigo IE2} + \text{rigo IE3}$$

5.7 Sezione II – Enti privati non commerciali – Attività commerciale

La sezione II va compilata dagli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale.

5. Quadro IE – Enti non commerciali

Si ricorda che è considerata “attività commerciale” quell’attività che determina reddito d’impresa (art. 55 del TUIR). Per gli enti “non commerciali” di tipo associativo non è considerata commerciale l’attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività. Conseguentemente, le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono al valore della produzione IRAP. Per particolari tipologie di enti associativi non commerciali non si considerano attività commerciali specifiche cessioni di beni e prestazioni di servizi, nel rispetto delle condizioni stabilite dall’art. 148, commi 3, 5 e seguenti, del TUIR.

Alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), con esclusione delle società cooperative, comprese quelle sociali, si applica l’art. 10, comma 1, relativamente alle attività istituzionali. Si ricorda che le attività connesse, pur non concorrendo alla formazione del reddito, sono considerate commerciali ad ogni altro effetto; pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP si applicano per tali attività i criteri di cui all’art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ai fini della compilazione della sezione, occorre procedere come segue, riportando rispettivamente:

Sez. II Enti privati non commerciali Attività commerciale	IE6	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IE7	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IE8	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IE9	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IE10	Altri ricavi e proventi	,00
	IE11	Totale componenti positivi	,00
	IE12	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
	IE13	Costi per servizi	,00
	IE14	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
	IE15	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
	IE16	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
	IE17	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
	IE18	Oneri diversi di gestione	,00
	IE19	Totale componenti negativi	,00

- nel **rigo IE6**, **ricavi delle vendite** di beni e delle **prestazioni** di servizi oggetto dell’attività esercitata;
- nel **rigo IE7**, l’importo complessivo delle **variazioni dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti**; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l’importo deve essere preceduto dal segno meno;
- nel **rigo IE8**, l’importo delle **variazioni dei lavori in corso su ordinazione**; in caso di valore negativo (rimanenze finali inferiori a quelle iniziali), l’importo deve essere preceduto dal segno meno;
- nel **rigo IE9**, gli **incrementi delle immobilizzazioni per lavori interni**;
- nel **rigo IE10**, gli **altri ricavi e proventi** ordinari, inclusi i contributi in conto esercizio;
- nel **rigo IE11**, il **totale dei componenti positivi** indicati nei righi da IE6 a IE10;
- nel **rigo IE12**, i **costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**;
- nel **rigo IE13**, i **costi per servizi**;
- nel **rigo IE14**, i **costi per il godimento di beni di terzi**;
- nel **rigo IE15**, gli **ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali**;
- nel **rigo IE16**, gli **ammortamenti delle immobilizzazioni materiali**;

- nel **rigo IE17**, l'importo complessivo delle **variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci**; in caso di valore positivo (rimanenze finali superiori a quelle iniziali), l'importo deve essere preceduto dal segno meno;
- nel **rigo IE18**, gli **oneri diversi di gestione**;
- nel **rigo IE19**, il **totale dei componenti negativi** indicati nei righi da IE12 a IE18.

Nei righi da IE20 a IE26 vanno indicate le variazioni in aumento.

5.7.1 Variazioni in aumento

Il valore della produzione è determinato apportando ai componenti positivi e negativi indicati le seguenti variazioni in aumento.

Variazioni in aumento	IE20 Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446																	0,00
	IE21 Quota degli interessi nei canoni di leasing																	0,00
	IE22 Perdite su crediti																	0,00
	IE23 Imposta municipale propria																	0,00
	IE25 Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento																	0,00
	1	2	0,00	3	4	0,00	5	6	0,00									
IE26 Altre variazioni in aumento	7	8	0,00	9	10	0,00	11	12	0,00									
	13	14	0,00	15	16	0,00	17	18	0,00	19	0,00							
IE27 Totale variazioni in aumento																		0,00

Nello specifico, nei **rigli da IE20 a IE27** occorre riportare, rispettivamente:

 Rigo IE20	I componenti negativi indeducibili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997, qualora contabilizzati in una delle voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP. In particolare, indicare: • i costi per lavoro autonomo occasionale, compresi quelli sostenuti a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere; • i costi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente di cui all'art. 50 del TUIR, ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative, a meno che la prestazione sia resa da un soggetto – residente o non residente – nell'ambito della propria attività artistica o professionale; • gli utili spettanti agli associati in partecipazione; • i costi per attività commerciali occasionali Sono esclusi i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro che non concorrono alla determinazione della base imponibile
Rigo IE21	La quota interessi dei canoni di locazione finanziaria
Rigo IE22	Le perdite su crediti
Rigo IE23	L' IMU , nonché l'imposta municipale immobiliare (IMI) della provincia autonoma di Bolzano, l' IMIS della provincia autonoma di Trento e l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) della regione Friuli Venezia Giulia
Rigo IE25	Le quote indeducibili dell'ammortamento del costo sostenuto per l'acquisizione di marchi d'impresa e a titolo di avviamento . Tali quote sono ammesse in deduzione in misura non superiore a un diciottesimo del costo indipendentemente dall'imputazione a conto economico

Rigo IE26	Le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, vanno indicati con il codice: • "1", le spese per il personale dipendente e assimilato, comprese quelle sostenute per l'impiego di personale dipendente di terzi "distaccato" presso l'impresa, qualora classificato in voci diverse da quella di cui alla lett. B), n. 9), del conto economico; • "2", gli ulteriori componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, non annotati nelle scritture contabili e indicati nella colonna 1 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro; • "3", i contributi erogati in base a norma di legge, qualora non contabilizzati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; • "4", le quote di ammortamento del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, indeducibili ai sensi dell'art. 36, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (circolare 16 luglio 2009, n. 36/E, par. 1.3); • "5", i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'art. 424 c.p.p. ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'art. 425 dello stesso codice, fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'art. 157 c.p.; • "6", gli oneri finanziari e le spese per il personale sostenuti per la realizzazione, con lavori interni, delle immobilizzazioni, qualora capitalizzati senza transitare nella voce A4 del conto economico; • "11", la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola esclusa; • "12", i minori valori che derivano dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli similari. In base al comma 1 dell'art. 9 del D.L. n. 34/2019 tali minori valori non concorrono alla formazione del valore della produzione degli emittenti ai fini IRAP; • "13", l'ammontare corrispondente ai maggiori componenti negativi dedotti ovvero dei minori componenti positivi del valore della produzione assoggettati a tassazione per effetto delle ulteriori operazioni straordinarie poste in essere dalla società risultante dall'aggregazione aziendale (art. 11 del D.L. n. 34/2019) nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione, ovvero per effetto della cessione, nel medesimo periodo, dei beni iscritti o rivalutati ai sensi della predetta disposizione; • 14, i componenti negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta, qualora imputati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, che non concorrono alla formazione del valore della produzione (art. 1, comma 132, legge n. 197/2022); • "99", le altre variazioni in aumento non espressamente elencate. Nella colonna 19 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16 e 18
Rigo IE27	Il totale delle variazioni in aumento indicate nei righi da IE20 a IE26

5.7.2 Variazioni in diminuzione

Questa parte della sezione è dedicata ad accogliere le variazioni in diminuzione.

Variazioni in diminuzione	IE28 Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili												00	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	00	
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	00	
	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	00	
	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	00	
	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	00	
	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	00	
	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	00	
	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	00	
	97	98	99	100	101	102	103	104	105	106	107	108	00	
IE31 Totale variazioni in diminuzione													00	
IE32 Valore della produzione (IE11 – IE19 + IE27 – IE31)													00	

Nello specifico, nei **righi da IE28 a IE32** occorrerà riportare, rispettivamente:



Rigo IE28	I costi effettivamente sostenuti al verificarsi di eventi per i quali, in precedenti esercizi, sono stati contabilizzati nel passivo patrimoniale fondi per rischi e oneri, sempre che detti costi rientrino tra quelli rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP. Tali oneri non sono più deducibili, qualora siano stati già dedotti nei precedenti esercizi, in sede di iscrizione dei relativi fondi. Accantonamenti ai fondi rischi Come sottolineato nella circolare n. 12/E/2008, l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 "esclude" la deducibilità degli accantonamenti per rischi ed oneri indicati nelle voci B.12 e B.13 del conto economico, in quanto trattasi di poste di natura "estimativa". Tuttavia, in "deroga" a tale regola generale, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le spese effettuate – potenzialmente classificabili in altre voci dell'aggregato "B" rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP – possono assumere rilevanza ai fini IRAP al momento dell'effettivo sostenimento, ancorché non espressamente risultanti nella relativa voce del conto economico per via dell'utilizzo del fondo iscritto nel passivo patrimoniale. Qualora privilegiando il criterio della classificazione "per natura" dei costi, gli accantonamenti per rischi e oneri siano imputati ad "altre voci" dello schema di conto economico, gli stessi non potranno essere portati in deduzione. Ne consegue che, eventuali accantonamenti imputati a voci "diverse" da B.12 e B.13, non possono beneficiare di un trattamento differenziato e, conseguentemente, non possono essere portate in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I corrispondenti costi, invece, sono deducibili dalla base imponibile IRAP solo al momento dell'effettivo sostenimento e sempreché siano riconducibili a voci dell'aggregato B rilevanti nella determinazione della base imponibile IRAP. L'utilizzo del fondo rischi, tuttavia, non transitando a Conto economico, deve costituire oggetto di apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione IRAP.
Rigo IE30	Le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate nella sezione. Ogni voce è identificata da un codice, da indicare nel campo immediatamente precedente quello che accoglie l'importo. In particolare, vanno indicati con il codice: • "2", il premio riconosciuto per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca,

	qualora contabilizzato tra i componenti positivi; • "3", gli importi spettanti a fronte del distacco del personale dipendente presso terzi (compresa la parte eccedente il rimborso degli oneri retributivi e contributivi), nonché la quota parte del corrispettivo ricevuto, in caso di lavoro interinale, corrispondente al rimborso dei costi retributivi e contributivi; • "4", le insussistenze e le sopravvenienze attive relative a componenti del conto economico di precedenti esercizi non rilevanti ai fini della base imponibile IRAP (come nel caso di fondi per rischi ed oneri non dedotti rivelatisi esuberanti); • "5", le indennità di trasferta, previste contrattualmente, erogate da imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5, del TUIR, qualora contabilizzate nella voce B9 del conto economico; • "6", le quote di ammortamento non dedotte in applicazione della previgente disciplina, perché eccedenti i limiti fiscalmente ammessi; tali quote sono deducibili a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988; • "7", le maggiori quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali derivanti dal mancato riconoscimento fiscale delle svalutazioni imputate in bilancio (circolare n. 26/E del 2012); • "8", i costi di chiusura e post chiusura delle discariche accantonati nell'esercizio di competenza ad appositi fondi rischi classificati nelle voci B12) o B13) del conto economico (circolare n. 26/E del 2012); • "9", i costi accantonati dall'affittuario o usufruttuario d'azienda nell'esercizio di competenza ad apposito fondo che consenta il ripristino degli impianti allo stato in cui devono essere restituiti, classificati nella voce B13) del conto economico; • "10", la quota dei redditi derivanti dalla locazione degli alloggi sociali, che non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento (l'efficacia della misura è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti); • "11", la quota del valore della produzione riferita all'attività agricola esclusa; • "12", per i privati, proprietari o titolari di diritti di godimento o residenti o domiciliati o che hanno sede o unità locali in immobili che abbiano subito danni, verificati con perizia asseverata, conseguenti al crollo del viadotto Polcevera nel Comune di Genova, i contributi, gli indennizzi e i risarcimenticonnessi al crollo che non concorrono alla formazione del valore della produzione e già ricompresi tra i componenti positivi del conto economico rilevanti ai fini del valore della produzione (l'agevolazione è concessa nei limiti <i>"de minimis"</i>); • "13", la quota dei redditi derivanti da contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà degli alloggi sociali che, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 8 del D.L. n. 47/2014, non concorre alla formazione del valore della produzione netta nella misura del 40 per cento, stipulati successivamente alla data di entrata in vigore del citato comma 5-bis (l'efficacia della disposizione è subordinata al positivo perfezionamento del procedimento di autoriz-
--	---

	zazione della Commissione UE); • “14”, i “maggiori” valori che derivano – ai sensi dell’art. 9 del D.L. n. 34/2019 – dall’attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli simili, con le caratteristiche indicate al comma 2 di detto art. 9. Tali maggior valori non concorrono alla formazione del valore della produzione degli emittenti ai fini IRAP; • 16, il maggior valore deducibile dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d’impresa; la maggiorazione è pari al 110%. Qualora le spese siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle precedenti, la maggiorazione del 110% decorre dal periodo d’imposta in cui l’immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale e non può essere applicata alle spese sostenute prima dell’ottavo periodo d’imposta antecedente a quello nel quale l’immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale (art. 6 del D.L. n. 146/2021); • 17, gli utili di esercizio derivanti dall’attività di impresa delle start-up a vocazione sociale che impiegano lavoratori con disturbi dello spettro autistico ed esercitano attività d’impresa al fine dell’inserimento lavorativo di persone con disturbi dello spettro autistico e che non sono imponibili per cinque esercizi successivi alla data di inizio di attività. L’efficacia della misura è subordinata all’autorizzazione della Commissione europea; • 18, per gli anni 2022, 2023 e 2024, per le federazioni sportive nazionali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, l’ammontare degli utili derivanti dall’esercizio di attività commerciale che non concorrono a formare il valore della produzione netta ai fini dell’IRAP a condizione che in ciascun anno le federazioni sportive destinino integralmente gli stessi allo sviluppo delle attività statutarie non commerciali; • 19, i componenti positivi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d’imposta, qualora imputati in una delle voci del conto economico rilevanti ai fini Irap, che non concorrono alla formazione del valore della produzione; • 20, il valore della produzione relativo alle attività agricole diverse da quelle per le quali il reddito è determinato forfetariamente ovvero ai sensi dell’art. 32 del TUIR assoggettato al regime agevolato in applicazione dell’art. 4, comma 1, della legge n. 36/2024. Il beneficio è riconosciuto nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di stato; • 21, le somme corrisposte ai sensi della legge n. 338/2000 che non concorrono alla formazione del valore della produzione netta; • 22, il 40% dei redditi derivanti dalla messa a disposizione di posti letto presso alloggi o residenze per studenti universitari che non concorrono alla formazione del valore della produzione netta, a condizione che tali redditi rappresentino più della metà del reddito complessivamente derivante dall’immobile; • “99”, le altre variazioni in diminuzione non espressamente elencate. Nella colonna 37 va riportato il totale degli importi indicati nelle colonne 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34 e 36.
Rigo IE31	Il totale delle variazioni in diminuzione indicate nei righi da IC28 a IE30, colon-

	na 37
Rigo IE32	Il valore della produzione pari alla differenza tra la somma degli importi dei rigi IE11 e IE27 e la somma degli importi dei rigi IE19 e IE31

5.8 Super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo

Con l'art. 6 del D.L. n. 146/2021 convertito (come modificato dalla Legge n. 234/2021), viene stabilita l'abrogazione del Patent box e l'introduzione di una **maxi deduzione** dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali. Le disposizioni attuative dell'agevolazione sono state definite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 48243 del 15 febbraio 2022 (come modificato dal provv. 24 febbraio 2023, n. 52642) e dalla circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023).

Con la disposizione in esame, quindi, si sostituisce il vecchio regime del Patent box – che consentiva di ridurre il reddito imponibile di un importo pari al 50% del reddito prodotto da determinate immobilizzazioni immateriali – con un “nuovo” regime opzionale che **incrementa al 110% l'importo deducibile** della spesa di ricerca e sviluppo relativa a detti beni immateriali.

5.8.1 Soggetti interessati

Possono optare per il nuovo regime agevolativo, i **soggetti titolari di reddito di impresa**, ossia:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- i soggetti IRES (art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR);
- gli enti non commerciali (art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR), relativamente all'attività commerciale esercitata;
- le **società di persone** e i soggetti assimilati (art. 5, comma 1, del TUIR), **ad eccezione delle società semplici**;
- i soggetti di cui all'art. 73 comma 1, lettera d), del TUIR residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali.



Attenzione

L'opzione può essere esercitata **dall'investitore** che sia titolare del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali.

Possono accedere al nuovo regime anche i contribuenti che utilizzano il bene immateriale in forza di un contratto di licenza o sub licenza che conferisca loro il diritto allo sfruttamento economico del bene, fermo restando i suddetti requisiti (circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2023, par. 3).

Diversamente, **non possono esercitare** l'opzione le imprese:

- che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

**Ricorda**

Qualora una delle situazioni elencate sopravvenga rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione, **l'opzione viene meno** a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica.

5.8.2 Definizione di bene immateriale agevolabile

Come anticipato, l'opzione consente di **maggiorare del 110%** delle spese sostenute dall'investitore nello svolgimento delle attività rilevanti relative ai seguenti beni immateriali utilizzati, direttamente o indirettamente, nello svolgimento dell'attività di impresa:

- a. *software* protetto da *copyright*;
- b. brevetti industriali – ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione – i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c. disegni e modelli giuridicamente tutelati;
- d. due o più beni immateriali tra quelli su indicati (lettere da a) a c)), collegati tra loro da un vincolo di complementarità, tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

**Attenzione**

Per la **definizione dei beni immateriali** e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea e internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

Per utilizzo diretto e indiretto dei beni si intende rispettivamente:

- l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al titolare del diritto stesso;
- la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali.

**Attenzione**

Non sussiste alcuna preclusione all'opzione per la "super deduzione" in caso di beni diversi e complementari a quelli già oggetto di una precedente opzione per il vecchio regime di Patent Box (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 15 giugno 2022).

5.8.3 Definizione di attività rilevanti

Ai fini dell'agevolazione rilevano le seguenti "attività rilevanti":

- a) attività di **ricerca industriale e sviluppo sperimentale** definite come segue ai sensi dell'art. 2, D.M. 26 maggio 2020;



Ricerca fondamentale	Si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa; il risultato delle attività di ricerca fondamentale è, di regola, rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.
Ricerca industriale	Si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti, al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova , che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.
Sviluppo sperimentale	Si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti si intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è, di regola, rappresentato da prototipi o impianti pilota . Per prototipo si intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota si intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi, che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.

b) attività classificabili come **innovazione tecnologica** ai sensi dell'art. 3 del D.M. 26 maggio 2020; e, cioè, lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo sopra indicati.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, per prodotti nuovi o significativamente migliorati si intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del *software* incorporato, della facilità di impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, si intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e lo-

gistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel *software*, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali. Le attività ammissibili comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive, legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota;

c) attività classificabili come **design e ideazione estetica** ai sensi dell'art. 4 del D.M. 26 maggio 2020.

Si considerano attività ammissibili i lavori di *design* e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate nei punti a) e b). Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari, che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come, ad esempio, la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili riguardano comunque la sola fase precompetitiva, che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita;

d) attività di **tutela legale dei diritti sui beni immateriali**.



Attenzione

Sono ricomprese tra le **attività rilevanti** anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Per la determinazione del requisito del controllo si tiene conto anche delle partecipazioni, dei titoli o dei diritti posseduti dai familiari (art. 5, comma 5, del TUIR).

Le attività rilevanti devono essere svolte in laboratori, o strutture, situati nel territorio italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Qualora le attività rilevanti siano svolte da un **commissionario**, quest'ultimo, nonché qualsiasi eventuale sub-commissionario, deve essere fiscalmente residente nei suddetti Stati.

5.8.4 Spese agevolabili

Ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano, purché non sostenute con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, le seguenti spese:

- a. **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti. Per le spese di personale relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato assume rilevanza la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, in-

cluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;

- b. **quote di ammortamento**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti;
- c. spese per **servizi di consulenza** ed equivalenti inerenti esclusivamente alle attività rilevanti;
- d. spese per **materiali, forniture e altri prodotti** analoghi impiegati nelle attività rilevanti;
- e. spese connesse al **mantenimento dei diritti** su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.



Attenzione

Non rilevano in ogni caso ai fini della determinazione delle spese agevolabili gli effetti derivanti da eventuali **rivalutazioni o riallineamenti**.

Le suddette spese, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate, ai fini del calcolo della maggiorazione del 110%, a ciascun periodo di imposta in applicazione dell'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR **indipendentemente dai regimi contabili** e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse.

5.8.5 Attività rilevanti ai fini del meccanismo premiale

Nel periodo di imposta in cui uno dei beni immateriali ottiene il titolo di "privativa industriale", la maggiorazione del 110% può essere applicata alle spese sostenute per lo svolgimento delle attività rilevanti che hanno contribuito alla creazione del bene, purché dette spese non siano state sostenute dall'investitore oltre l'ottavo periodo di imposta precedente a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa. Pertanto, la maggiorazione **non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente** a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

"Viene quindi introdotto un meccanismo di recapture, su base ottennale, che consente di recuperare il beneficio non utilizzato esclusivamente in relazione alle spese di ricerca e sviluppo che, ex post, hanno dato vita a un bene immateriale" (così Relazione tecnica Ddl di bilancio 2022).

Sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle (prov. n. 48243/E/2022, § 5.2):

- a. di **ricerca fondamentale** indicate all'art. 2, lettera a), del decreto 26 maggio 2020;
- b. di **ideazione e realizzazione** del *software* protetto da *copyright*.

Restano escluse, invece, le attività che hanno concorso alla formazione del numeratore del rapporto di cui all'art. 1, comma 42, della legge n. 190/2014 (vecchio Patent box).



Ricorda

In caso di **operazioni straordinarie**, anche fiscalmente realizzative, che comportano il trasferimento dell'azienda, o del ramo di azienda, cui sono riferibili le spese oggetto del meccanismo premiale, il diritto di apportare la variazione in diminuzione pari al 110% del loro importo spetta al soggetto che risulta titolare della predetta azienda, o ramo di azienda, nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale.

Inoltre, ai fini della determinazione della base di calcolo cui applicare la maggiorazione del 110%, rilevano *“le spese di cui al punto 4 – fatta eccezione per quelli di cui al punto 4.1 lettera e) – e le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa”*. In particolare, ad esclusione delle spese connesse al mantenimento, al rinnovo alla scadenza e alla protezione dei diritti su beni immateriali agevolati, che sono collegate a beni intangibili già esistenti, le spese da maggiorare ai fini del meccanismo premiale hanno la stessa natura di quelle di cui al paragrafo precedente, cui si aggiungono le spese necessarie all'ottenimento del titolo di privativa industriale (circolare n. 5/E/2023, par.4.5).

Opzione per la “super deduzione”

L'opzione per il beneficio in esame:

- ha durata per 5 periodi d'imposta;
- è irrevocabile;
- è rinnovabile.

Tale opzione (circolare n. 5/E/2023, par. 3.1):

- va esercitata in dichiarazione dei redditi (quadro OP del modello REDDITI);
- può essere esercitata anche tardivamente, nella dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario, sia essa configurabile come dichiarazione tardiva oppure come dichiarazione integrativa/sostitutiva di quella già trasmessa nei termini;
- può essere esercitata anche avvalendosi della c.d. “remissione in bonis”.

5.8.6 Documentazione per l'esimente sanzionatoria

Prevista la possibilità di predisporre **idonea documentazione**, contenente tutte le informazioni necessarie alla corretta determinazione e calcolo della maggiorazione del 110%, al fine di godere di **un'esimente sanzionatoria in caso di rettifiche da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito**. Il punto 7.1 del provvedimento n. 48243/E/2022 dispone che:



Normativa

«Nel caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta, non è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, qualora il contribuente abbia predisposto la documentazione idonea relativa alle attività rilevanti e alle spese sostenute per il loro svolgimento».

La predisposizione della documentazione idonea si configura come **mera facoltà** del contribuente, alla quale si riconduce la possibilità per lo stesso di fruire dell'esimente sanzionatoria, nei casi e alle condizioni normativamente previste.

La mancata predisposizione della documentazione idonea, di contro, non comporta la preclusione all'accesso al nuovo regime Patent box, ma in caso di recupero a tassazione, in tutto o in parte, della maggiorazione dedotta dal contribuente non trova applicazione l'esimente sanzionatoria.

La documentazione deve essere **articolata in due sezioni**, la Sezione A e la Sezione B, che esprimono le fasi in cui, idealmente, è articolato il processo di valutazione della sussistenza di requisiti e condizioni richiesti per la fruizione del nuovo regime Patent box e per la relativa quantificazione.

Le due sezioni hanno contenuti correlati, sia pure di diversa natura:

- a. un primo insieme di informazioni, presenti nella Sezione A, è volto a delineare e descrivere il contesto operativo e funzionale dell'azienda, con particolare riguardo alla tipologia e alle modalità di svolgimento delle attività rilevanti;
- b. un secondo gruppo di informazioni, inserito nella Sezione B, mira a validare, supportare e giustificare, sotto il profilo contabile e fiscale, quanto rilevato nella precedente sezione e, di conseguenza, permette di effettuare il riscontro del processo di quantificazione del beneficio.

5.8.7 Diritto di interpello

In presenza di **obiettive condizioni di incertezza** riguardanti l'applicazione delle disposizioni di natura tributaria, i contribuenti possono presentare istanza di interpello.

Qualora la risposta all'istanza di interpello presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di *design* e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione, resta ferma la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente.

5.8.8 Cumulabilità

Per effetto dell'abrogazione dell'art. 6, comma 9 del D.L. n. 146/2021 la "super deduzione" è cumulabile con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Posto che la base di calcolo del credito d'imposta è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, i costi devono esseri assunti al netto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo Patent box (circolare n. 5/E/2023, par. 4.5).

5.9 Sezione III – Soggetti in regime forfetario

La sezione III è riservata agli enti e associazioni che si avvalgono ai fini dell'IRES di regimi forfetari di determinazione del reddito quali:

- le **associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza fini di lucro e pro-loco**, che hanno optato per l'applicazione della legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- le **associazioni sindacali e di categoria che operano nel settore agricolo** per l'attività di assistenza fiscale, di cui all'art. 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- i soggetti che applicano il **regime forfetario di cui all'art. 145 del TUIR**;
- i soggetti che esercitano **"altre attività agricole"** di cui all'art. 56-bis del TUIR (attività connesse).

Per i soggetti che compilano la sezione in esame, il valore della produzione è determinato aumentando il reddito d'impresa forfetario dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi di lavoro nonché degli interessi passivi.

Sul piano operativo, occorre procedere alla compilazione della sezione come segue.



Regime forfetario degli enti non commerciali (art. 145 del TUIR)

Fatto salvo quanto previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata possono "optare" per la determinazione "forfetaria" a del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il "coefficiente di redditività" corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella che segue ed "aggiungendo" l'ammontare dei componenti positivi di reddito:

a) attività di prestazioni di servizi:

1) fino a 15.493,70 euro, il coefficiente è pari al 15%;

2) da 15.493,71 euro a 185.924,48 euro, il coefficiente è pari al 25%;

b) altre attività:

1) fino a 25.822,84 euro, il coefficiente è pari al 10%;

2) da 25.822,85 euro a 516.456,90 euro], il coefficiente è pari al 15%.

Per i contribuenti che esercitano "contemporaneamente" prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente di redditività si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Il regime forfetario previsto si estende di anno in anno qualora i limiti indicati non vengano superati.

L'opzione per il regime agevolato è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. Anche la revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

Sez. III Soggetti in regime forfetario	IE34	Reddito d'impresa determinato forfetariamente	,00
	IE35	Retribuzioni, compensi e altre somme	,00
	IE36	Interessi passivi	,00
	IE37	Valore della produzione (IE34 + IE35 + IE36)	,00

IE34 – Reddito d'impresa determinato forfetariamente

Nel rigo IE34 va indicato l'importo del **reddito d'impresa determinato forfetariamente per il periodo d'imposta 2024**. Per i soggetti che determinano il reddito in base al regime forfetario di cui all'art. 145 del TUIR, non concorrono a formare il valore della produzione i dividendi e gli altri proventi finanziari indicati al rigo RG10 della dichiarazione dei redditi.

IE35 – Retribuzioni, compensi e altre somme

Nel rigo IE35 deve essere indicato l'ammontare:

- delle **retribuzioni** sostenute per il personale dipendente;

5. Quadro IE – Enti non commerciali

- dei compensi spettanti ai **collaboratori coordinati e continuativi** (con esclusione dei singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro che non concorrono alla determinazione della base imponibile in base all'art. 36, comma 6, del D.Lgs. n. 36/2021);
- dei compensi per prestazioni di **lavoro autonomo occasionale** (compresi quelli a fronte dell'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del TUIR).

Nel caso in cui le retribuzioni e gli altri compensi siano attribuiti a soggetti impiegati anche in attività istituzionali, deve essere indicata in tale sezione **solo la quota riferibile alle attività commerciali** secondo il rapporto di cui al richiamato art. 10, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997.

IE36 – Interessi passivi

Nel rigo IE36 va indicato l'ammontare degli **interessi passivi di competenza del 2024** (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).

IE37 – Valore della produzione

Nel rigo IE37 va indicato il valore della produzione netta risultante dalla seguente operazione:

$$\text{rigo IE34} + \text{rigo IE35} + \text{rigo IE36}$$

5.10 Sezione IV – Imprese del settore agricolo

La sezione IV deve essere compilata:

- dagli **enti esercenti attività di allevamento di animali** che determinano il reddito eccedente i limiti dell'art. 32 del TUIR secondo le disposizioni del successivo art. 56, comma 5, del TUIR;
- dagli enti che esercitano **attività di agriturismo** che si avvalgono, ai fini delle imposte sui redditi, del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge n. 413/1991.

Tali soggetti possono **optare** per la determinazione del valore della produzione secondo le **regole previste per le società di capitali ed enti commerciali** (art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997), compilando la sezione II. In tale caso, deve essere barrata l'apposita casella "Opzione" di cui al rigo IS33.

Nel caso di **soggetti che esercitano congiuntamente l'attività di allevamento di animali e quella di agriturismo**, per la quale si avvalgono del regime forfetario, è consentito compilare la sezione in esame riepilogando i dati delle due attività. Tuttavia, trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi, non è possibile operare eventuali compensazioni tra risultati positivi e negativi e, in tale caso, è, pertanto, necessario **compilare due distinti quadri** e riportare nel rigo IE50, colonna 1, il dato presente nel primo modulo e nel rigo IE51, colonna 1, il dato presente nel secondo modulo.

Sul piano operativo, occorre procedere alla compilazione della sezione come segue:

Sez. IV Imprese del settore agricolo	IE39 Corrispettivi	.00
	IE40 Acquisti destinati alla produzione	.00
	IE41 Valore della produzione (IE39 – IE40)	.00

- nel **rigo IE39**, va indicato l'ammontare dei **corrispettivi** soggetti a registrazione ai fini dell'IVA;

- nel **rigo IE40**, va indicato l'ammontare degli **acquisti soggetti a registrazione ai fini IVA**. In caso di beni strumentali utilizzati in base a contratto di locazione finanziaria, il costo deducibile deve essere assunto al netto della parte relativa agli oneri finanziari;
- nel rigo **IE41**, va indicato il **valore della produzione** pari alla differenza tra l'importo di rigo IE39 e l'importo di rigo IE40.

5.11 Sezione V – Soggetti non residenti esercenti arti e professioni

Sez. V	IE43	Compensi derivanti dall'attività professionale e artistica	,00
Soggetti non residenti	IE44	Costi inerenti all'attività esercitata	,00
esercenti			
arti e professioni	IE45	Valore della produzione (IE43 – IE44)	,00

La sezione V va compilata dalle società e associazioni non residenti esercenti arti e professioni per le quali, la base imponibile si determina sottraendo dall'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta i costi inerenti all'attività sostenuti nello stesso periodo d'imposta, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi.

Per la **determinazione della base imponibile** assumono, in particolare, rilievo:

- **rigo IE43, i compensi derivanti dall'attività professionale o artistica.** In tale rigo, infatti, occorre riportare la somma degli importi indicati ai righi RE2, RE3, RE4 e RE5, colonna 2 della dichiarazione dei redditi. Nel rigo sono ricompresi gli ulteriori componenti positivi rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA indicati nella colonna 2 dell'apposito rigo posto all'inizio del quadro;
- **rigo IE44, i costi inerenti all'attività esercitata.** In tale rigo occorre riportare l'importo complessivo dei seguenti costi **ammessi in deduzione**:
 - quote di ammortamento e spese per acquisto di beni mobili di costo unitario non superiore a 516,46 euro (importo di rigo RE7, colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1, della dichiarazione dei redditi);
 - canoni di locazione finanziaria relativi a beni mobili, al netto degli interessi passivi (importo di rigo RE8, colonna 2, al netto dell'importo di colonna 1, della dichiarazione dei redditi);
 - canoni di locazione semplice e/o di noleggio di beni mobili (importo di rigo RE9 della dichiarazione dei redditi);
 - spese relative a immobili (importo di rigo RE10 della dichiarazione dei redditi); nel caso di immobile utilizzato in base a contratto di locazione finanziaria stipulato prima del 15 giugno 1990 o dal 1° gennaio 2007 ma entro il 31 dicembre 2009 o dal 1° gennaio 2014, l'importo deducibile va assunto al netto degli oneri finanziari;
 - compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti all'attività professionale o artistica (importo di rigo RE12 della dichiarazione dei redditi);
 - spese per consumi di energia elettrica, telefoniche, ecc. (importo di rigo RE14);
 - spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi, spese di rappresentanza, minusvalenze patrimoniali e altre spese.

Nel **rigo IE45**, va indicato il **valore della produzione** pari alla "**differenza**" tra l'importo di rigo IE43 e l'importo di rigo IE44.

5.12 Sezione VI – Valore della produzione netta

La sezione VI va utilizzata per la determinazione del valore della produzione netta.

Sez. VI Valore della produzione netta		Estero		Italia
		1	2	3
IE47	Valore della produzione (Sez. II)	.00	.00	.00
IE48	Valore della produzione (Sez. II)	.00	.00	.00
IE49	Valore della produzione (Sez. III)	.00	.00	.00
IE50	Valore della produzione (Sez. IV)	.00	.00	.00
IE51	Valore della produzione (Sez. IV, secondo modulo)	.00	.00	.00
IE52	Valore della produzione (Sez. V)	.00	.00	.00
IE53	Totale valore della produzione			.00
IE54	Deduzioni art. 11, c.1, lett. a) del D.Lgs. n. 446			.00
IE55	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti			.00
IE57	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato			.00
IE58	Deduzione per ricercatori			.00
IE59	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori			.00
IE60	Ulteriore deduzione			.00
IE61	Valore della produzione			.00

Da IE47 a IE52 – Valore della produzione

Nei righe da IE47 a IE52 vanno indicati i valori della produzione determinati nelle diverse sezioni del quadro IE. In particolare, trovano collocazione:

- a **colonna 1**, l'ammontare del valore della produzione così come risultante dalle precedenti sezioni;
- a **colonna 2**, la quota del valore della produzione derivante da **attività svolte all'estero**, mediante stabile organizzazione, da parte di soggetti residenti, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi. Tale quota è determinata secondo le regole dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997 e si ottiene applicando al valore della produzione il rapporto tra l'importo di colonna 1 e la somma degli importi di colonna 1 e di colonna 2 di rigo IS11. In caso di opzione per il regime di esenzione degli utili e delle perdite ai sensi dell'art. 168-ter del TUIR, il valore della produzione netta derivante dalla stabile organizzazione esente, da scomputare dal valore della produzione netta dell'impresa nel complesso, viene determinato in via "analitica" sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale. In tale ipotesi non è richiesta la compilazione della sezione II del quadro IS;
- a **colonna 3**, la differenza tra l'ammontare di colonna 1 e quello di colonna 2.

IE53 – Totale valore della produzione

Nel rigo IE53 viene riportato il totale degli importi indicati nella colonna 3 dei righe da IE47 a IE52.

IE54 – Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997

Nel rigo IE54 vanno indicate le deduzioni previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997, ossia:

- la deduzione dei **contributi INAIL**, riepilogata nel rigo IS1 del quadro IS;
- la deduzione delle spese relative agli **apprendisti**, ai **disabili**, al **personale impiegato** con contratto di formazione e lavoro ed al personale addetto alla ricerca e sviluppo, indicata nel rigo IS4.

IE55 – Deduzione di 1.850 euro

Nel rigo IE55, va indicato l'ammontare della deduzione di cui all'art. 11, comma 4-bis1, del D.Lgs. n. 446/1997. Trattasi della deduzione pari a 1.850 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta fino a un massimo di cinque. Per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. e) la deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale ed in caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro.

IE57 – Deduzione del costo residuo per il personale dipendente

Nel rigo IE57 va indicato l'importo della deduzione di cui all'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997.

IE58 – Deduzione per ricercatori

Nel rigo IE58 va indicato l'ammontare dei **redditi di lavoro dipendente, dei redditi a questi assimilati e dei redditi di lavoro autonomo dei ricercatori e docenti** che rientrano in Italia (art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78), allorché ricorrano le condizioni previste dalla citata norma. Tale agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti delle norme in materia di aiuti "de minimis".

In particolare, va indicato:

- l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi a questi assimilati erogati ai ricercatori e docenti dai sostituti d'imposta per lo svolgimento di attività di ricerca;
- la quota dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'attività di ricerca e docenza corrispondente alla percentuale di partecipazione del ricercatore e del docente associato all'**associazione tra professionisti** al netto della relativa quota di costi già dedotti nel rigo IE44.

IE59 – Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori

Nel rigo IE59 va indicato l'importo delle somme corrisposte, anche su base volontaria, al fondo istituito, con mandato senza rappresentanza, presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge, in conformità alle disposizioni di legge o contrattuali, indipendentemente dal trattamento contabile ad esse applicato, a condizione che siano utilizzate in conformità agli scopi di tali consorzi. Tali somme sono deducibili.

IE59A – Deduzione dei redditi di attività trasferite dall'estero

Nel **rigo IE59A**, va indicato il 50% dei redditi derivanti da attività di impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese estero non appartenente all'UE/SEE, trasferite in Italia, che non concorre a formare il valore della produzione nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi (art. 6 del D.Lgs. n. 209/2023). L'efficacia delle disposizioni del citato articolo è subordinata, all'autorizzazione della Commissione europea. Si precisa che in caso di più sezioni di determinazione del valore della produ-

zione compilate l'importo da indicare non può essere superiore al risultato che emerge dalla sezione relativa all'attività trasferita nel territorio dello Stato.

IE60 – Ulteriore deduzione

Nel rigo IE60 va indicato l'importo dell'ulteriore deduzione di cui al comma 4-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, riferibile proporzionalmente al valore della produzione di cui al rigo IE53 (al netto degli importi dei rigi da IE54 a IE59A) e, in colonna 3 del rigo IS42, la quota di detta deduzione riferibile proporzionalmente al valore della produzione attribuita dai GEIE di cui al rigo IS42, colonna 2.



Attenzione

La **ripartizione proporzionale** dell'ulteriore deduzione si effettua solo se entrambi gli importi dei rigi IE53 (al netto degli importi dei rigi da IE54 a IE59A) e IS42, colonna 2, sono di segno positivo.

Inoltre, l'ulteriore deduzione spetta a condizione che l'importo di **rigo IE53** aumentato (o diminuito) della quota del valore della produzione netta attribuita dal GEIE, di cui al **rigo IS42, colonna 2** e al netto degli importi dei rigi da IE54 a IE59A, **non sia superiore ad euro 180.999,91**.

Nella tabella che segue sono riportati i valori spettanti con riferimento all'ulteriore deduzione in esame.



Base imponibile		Deduzione
fino a 180.759,91		8.000
oltre 180.759,91	fino a 180.839,91	6.000
oltre 180.839,91	fino a 180.919,91	4.000
oltre 180.919,91	fino a 180.999,91	2.000
oltre 180.999,91		0



Ricorda

In caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi e in caso di inizio e cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno.

IE61 – Valore della produzione

Nel rigo IE61 va, infine, indicata la differenza tra l'importo di rigo IE53 e la somma degli importi dei rigi da IE54 a IE60.

Nel caso in cui il risultato sia **negativo**, il presente **rigo non va compilato**. In caso di adesione al concordato preventivo biennale va indicato il valore della produzione netta di colonna 4 del rigo IS250.



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

6. Quadro IR – Ripartizione base imponibile e imposta e dati concernenti il versamento

Il quadro IR va utilizzato ai fini della "ripartizione" territoriale della base imponibile in funzione della regione (o della provincia autonoma) di produzione nonché per la determinazione dell'imposta netta.

6.1 Generalità

Nel quadro IR va effettuata la "ripartizione" territoriale della base imponibile in funzione della regione (o delle province autonome) di produzione e la determinazione della corrispondente imposta netta.

Tale quadro è suddiviso in quattro sezioni:

- la prima e la seconda devono essere compilate dai soggetti che hanno determinato il valore della produzione nei quadri IP, IC, IE e IK (sezioni II e III) e riguardano la ripartizione della base imponibile, la determinazione dell'imposta e i dati relativi al versamento dell'imposta;
- la terza e la quarta sono riservate alle amministrazioni pubbliche che hanno determinato il valore della produzione dall'attività istituzionale nella sezione I del quadro IK e riguardano la ripartizione della base imponibile, la determinazione dell'imposta ed i dati concernenti i versamenti di acconto e saldo, nonché l'indicazione del codice fiscale del funzionario delegato ad emettere provvedimenti autorizzativi per il versamento IRAP.



Attenzione

Qualora il valore della produzione debba essere assoggettato a "diverse" aliquote va effettuata una "distinta ripartizione" delle quote del valore della produzione assoggettabili ad aliquote diverse; in caso di insufficienza dei rigi va utilizzato un quadro aggiuntivo.

In base al quadro che è stato compilato, il valore della produzione complessivo da ripartire è specificato nello schema che segue:

Quadro IP società di persone	Importo di rigo IP74 (se maggiore o uguale di IS20)
	Importo di rigo IS20 (se maggiore di IP74)
Quadro IC società di capitali	Importo di rigo IC76 (se maggiore o uguale di IS20)
	Importo di rigo IS20 (se maggiore di IC76)
Quadro IE enti non commerciali	Importo di rigo IE61 (se maggiore o uguale di IS20)
	Importo di rigo IS20 (se maggiore di IE61)
Quadro IK amministrazioni pubbliche (sezioni II e III)	Importo positivo di rigo IK21 e di rigo IK25

6.2 Ripartizione territoriale della base imponibile IRAP

Le modalità di ripartizione territoriale del valore della produzione netta sono “differenziate” a seconda della natura del soggetto e dell’attività dallo stesso svolta.

In particolare, si distingue tra:

- banche e altri enti finanziari;
- imprese di assicurazione;
- generalità dei soggetti passivi, diversi dai precedenti.



Soggetto IRAP	Modalità di ripartizione della base imponibile
Banche e istituti di credito	Per il settore bancario e gli istituti di credito, il riparto territoriale del valore della produzione netta va effettuato in misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare, rilevato chiusura del periodo d'imposta, dei depositi in denaro e in titoli verso la clientela presso gli sportelli operanti nell'ambito di ciascuna regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo di tutti i depositi in denaro e in titoli rilevato in Italia. A tal fine, si tiene conto: • dei depositi a risparmio liberi e vincolati; • dei certificati di depositi e buoni fruttiferi; • dei conti correnti passivi liberi e vincolati; • dei titoli (azionari, obbligazionari) in conto deposito (a custodia, in amministrazione, a garanzia, connessi con l'attività di gestione di patrimoni mobiliari).
Altre società finanziarie	Per le società e gli enti finanziari, diversi dalle banche, ai fini della ripartizione territoriale del valore della produzione netta occorre avere riguardo agli “impieghi” ovvero agli “ordini”, successivamente eseguiti, raccolti dalla sede principale e dalle succursali ubicate nelle varie regioni (o provincia autonoma). Per “impieghi” si intendono i finanziamenti come il leasing, il factoring, il credito con garanzia ipotecaria, il credito al consumo. Se per la promozione dei contratti la società o ente si avvale di agenti o mandatari, ai fini della ripartizione non assume rilevanza il luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale ma quello della sede in cui l'impiego è effettuato o l'ordine, successivamente eseguito, è raccolto.
Imprese di assicurazione	Per le imprese di assicurazione, il riparto territoriale del valore della produzione netta si effettua tenendo conto dell'ammontare dei premi raccolti dagli uffici dell'impresa (sede principale, sedi secondarie, ecc.) ubicati in ciascuna regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo dei premi raccolti da tutti gli uffici dell'impresa nel territorio dello stato. A tal fine, i premi raccolti da agenti o altri intermediari (ad esempio, brokers, promotori, sistema bancario) sono imputabili all'ufficio direzionale dell'impresa che gestisce il contratto (tra i quali, tenuto conto della loro funzione, non rientrano gli ispettorati amministrativi e i centri di liquidazione sinistri), indipendentemente dal luogo in cui tali soggetti svolgono l'attività promozionale. Nel caso in cui il contratto sia gestito da uffici ubicati in più regioni e/o province autonome, si fa riferimento all'ufficio che intrattiene i

	rapporti con gli agenti o gli altri intermediari. I premi raccolti dagli uffici dell'impresa operanti per un periodo inferiore a tre mesi sono imputabili alla regione (o provincia autonoma) in cui l'impresa è domiciliata.
--	---

6.2.1 Ripartizione per la generalità dei soggetti

Per tutti i soggetti (ad esclusione delle banche, degli altri enti e società finanziari e delle imprese di assicurazione) si considera prodotto nel territorio di "ciascuna regione" il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle "retribuzioni" spettanti al personale addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare "complessivo" delle retribuzioni, compensi e utili suddetti spettanti al personale dipendente e agli altri soggetti addetti alle attività svolte nel territorio dello Stato.



Coefficiente di ripartizione		
Il coefficiente di ripartizione è, quindi, dato dal rapporto tra: • retribuzioni e compensi spettanti in ogni singola regione; • ammontare complessivo delle retribuzioni e compensi.		
Valore della produzione netta regionale	=	Retribuzioni e compensi <u>spettanti in ciascuna regione</u> Ammontare complessivo delle retribuzioni e compensi
	x	Valore della produzione netta



Attenzione

Nel calcolo delle retribuzioni, vanno escluse quelle relative al personale dipendente distaccato presso terzi ed incluse quelle relative al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di lavoro interinale.

Detto criterio di ripartizione della base imponibile è, altresì, applicabile alla Banca d'Italia e all'Ufficio Italiano dei Cambi nonché alle persone fisiche e alle società semplici ed equiparate, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, e agli enti non commerciali, che esercitano attività agricola oltre i limiti dell'art. 32 del TUIR.

Il medesimo criterio si applica anche ai soggetti che svolgono in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria.

Ciò detto, in relazione ai diversi elementi richiesti ai fini della ripartizione, si precisa quanto segue:

- gli stabilimenti, i cantieri, gli uffici o le basi fisse devono essere posseduti (a titolo di proprietà o altro diritto reale) o detenuti (in locazione, anche finanziaria, o in comodato) dal contribuente. La locuzione "stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a

tre mesi nel territorio di ciascuna regione", va intesa nel senso che detti immobili devono essere operativi nel territorio della regione per il suddetto periodo minimo ancorché non continuativo;

- la condizione di "operatività" è soddisfatta laddove nei predetti luoghi vi sia la presenza, in via continuativa, di personale che svolga nei luoghi medesimi una attività produttiva; conseguentemente tale condizione non si configura nell'ipotesi del cantiere inattivo con presenza di solo personale di custodia;
- il requisito della "continuità" deve essere inteso quale presenza "stabile" dell'addetto nei predetti luoghi; detta stabilità si configura solo nel caso in cui, in base ad elementi contrattuali, si rilevi che l'addetto è preposto stabilmente a detta sede di lavoro, ancorché per un periodo di tempo inferiore a tre mesi. Pertanto, il personale in trasferta o in missione temporanea non si considera in carico alla sede nella quale viene effettuata la trasferta, bensì a quella dove contrattualmente preposto. Per converso, per il personale "distaccato" il requisito della stabilità si configura in capo all'impresa che lo impiega.

In assenza di base fissa nella regione ove il personale dipendente ha la propria sede di lavoro, detto personale si considera in carico alla regione in cui l'impresa ha il domicilio fiscale.

Nell'ambito della circolare 141/E/1998 viene, altresì, precisato che:



Retribuzioni	Con il termine "retribuzioni" si intende la somma di: • retribuzioni spettanti al personale dipendente a qualunque titolo utilizzato; • redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; • compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi; • quote di utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro. Le retribuzioni ed i compensi vanno ripartiti sulla base delle somme il cui diritto alla percezione matura nel periodo d'imposta durante la permanenza del personale dipendente, del collaboratore coordinato e continuativo e dell'associato in partecipazione nella singola regione. Le retribuzioni sono riferibili al "personale a qualunque titolo utilizzato", risultando a tal fine indifferente la qualifica, la funzione (ad esempio, dirigenti, operai, impiegati, ecc.) e la tipologia del rapporto contrattuale (ad esempio, a tempo indeterminato, a tempo determinato, part-time, formazione lavoro, ecc.).
Retribuzioni dipendenti	l'ammontare delle retribuzioni da considerare ai fini della ripartizione territoriale è quello rilevante ai fini previdenziali, con esclusione: • delle quote di accantonamento al fondo TFR; • delle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori; • delle indennità conseguite a titolo di risarcimento danni; • dei contributi e somme a carico del datore di lavoro versate o accantonate sotto qualsiasi titolo alle forme pensionistiche complementari. Inoltre, nel calcolo delle retribuzioni, vanno escluse quelle relative al personale dipendente distaccato presso terzi ed incluse quelle relative al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di lavoro interinale.
Compensi per collaborazioni	Ai fini della ripartizione della base imponibile, i compensi delle collaborazioni coordinate e continuative vanno assunte con riferimento

	all'ammontare contrattualmente spettante nel periodo d'imposta, con esclusione • delle somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del collaboratore coordinato e continuativo; • delle indennità spettanti per la cessazione dei predetti rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. È, altresì, esclusa dalla nozione di compenso spettante ai collaboratori coordinati e continuativi, la parte di contributo INPS posta a carico del committente.
--	---

Tutto ciò premesso, ai fini della ripartizione regionale del valore netto della produzione, si dovrà considerare la quota della retribuzione complessiva annua proporzionalmente riferibile al periodo in cui il personale è addetto con continuità presso i singoli stabilimenti, uffici, ecc.



Attenzione

Se l'attività esercitata nel territorio di regioni (o province autonome) "diverse" da quella in cui risulta domiciliato il soggetto passivo non è svolta con l'impiego di personale o di collaboratori o associati in partecipazione per almeno tre mesi, non si verifica la condizione per procedere al riparto territoriale.

Qualora un contribuente eserciti in una stessa regione attività industriali e commerciali soggette ad "aliquote diverse", una volta determinato il valore della produzione netta riferibile a ciascuna regione, dovrà "ripartire" tale valore tra le diverse attività soggette ad aliquote differenti.

La "proporzione" sarà effettuata confrontando le retribuzioni degli addetti a ciascuna attività soggetta a diversa aliquota con le retribuzioni degli addetti permanentemente occupati nell'intero territorio regionale già assunte a base per la ripartizione tra le singole regioni della base imponibile nazionale.



Attenzione

Le medesime regole di riparto si applicano per i soggetti passivi non residenti che abbiano esercitato attività nel territorio di più regioni (o province autonome).

Si ricorda, infine, che l'attribuzione dell'IRAP alle regioni si riferisce all'imposta dovuta per ciascun anno; tuttavia, il versamento viene effettuato in tre diversi momenti: primo acconto, secondo acconto e saldo. Ne consegue che, quando l'IRAP è dovuta a più regioni, il versamento va effettuato indicando nella "Sezione Regioni" del modello F24 il codice della regione alla quale spetta l'imposta più elevata. Sarà, poi, l'Amministrazione ad effettuare i conguagli sulla base delle risultanze della dichiarazione annuale IRAP, evitando al contribuente di compilare tanti moduli di versamento quante sono le Regioni destinatarie.

6.3 Modalità di compilazione quadro IR

6.3.1 Sezione I – Ripartizione base imponibile determinata nei quadri IP, IC, IE e IK (sezioni II e III)

Sez. I Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IP - IC - IE - IK (sez. II e III)		Codice regione 1	Valore della produzione 2	Quota GEIE 3	Deduzioni regionali 4	Base imponibile 5	Codice aliquota 6	Aliquota 7	Imposta lorda 8
IR1			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR2			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR3			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR4			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR5			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR6			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR7			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		
IR8			,00	,00	,00	,00		%	,00
		Detrazioni regionali		Crediti d'imposta regionali		Imposta netta			
		9	,00	10	,00	11	,00		

I rigi da **IR1 a IR8** vanno compilati come segue, riportando:

- in **colonna 1**, il “codice identificativo” della regione ovvero della provincia autonoma;
- in **colonna 2**, la quota del valore della produzione attribuita a ciascuna regione (o provincia autonoma) sulla base del rapporto tra l'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili spettanti agli addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili suddetti di cui al rigo IS11, colonna 2, del quadro IS.



Attenzione

Analogo criterio va utilizzato per la ripartizione della base imponibile delle banche (rigo IS13, colonna 2, del quadro IS) o delle società ed enti finanziari diversi dalle banche (rigo IS14, colonna 2, del quadro IS) o delle imprese di assicurazione (rigo IS15, colonna 2).

Nel caso di esercizio nella stessa regione di attività industriali e commerciali soggette a differenti aliquote, dovrà essere data specifica indicazione, utilizzando più righe del modello, del valore della produzione netta regionale riferibile a ciascuna attività. Oltre a ripartire il valore della produzione positivo (vedi tabella sopra riportata) occorre ripartire separatamente in tale colonna:

- la somma dei valori negativi indicati nelle colonne 3 dei righe da IP60 a IP65, per i soggetti che compilano il quadro IP;
- la somma dei valori negativi indicati nelle colonne 3 dei righe da IE47 a IE52, per i soggetti che compilano il quadro IE;
- gli importi negativi di rigo IK21 e di rigo IK25 per i soggetti che compilano il quadro IK, sezioni II e III;
- la differenza, se negativa, tra l'importo di rigo IC64 e l'importo di rigo IC65, per i soggetti che compilano il quadro IC.



Attenzione

I soggetti considerati “di comodo” non devono procedere a ripartire i predetti valori negativi qualora il valore della produzione “minimo”, determinato nella sezione III del quadro IS, risulta superiore a quello analiticamente determinato nei quadri IP, IC o IE.

- in **colonna 3**, in corrispondenza della regione o provincia autonoma di produzione, la quota positiva o negativa (in tale ultimo caso preceduta dal segno meno) attribuita dal GEIE, indicata nella colonna 2 del rigo IS42 al netto dell'ulteriore deduzione ad essa riferibile indicata nella colonna 3 del medesimo rigo IS42;
- in **colonna 4**, l'importo delle eventuali deduzioni dal valore della produzione istituite con apposite leggi regionali o provinciali;
- in **colonna 5**, la somma algebrica tra gli importi indicati nelle colonne 2 e 3, diminuita dell'importo di colonna 4. Nel caso in cui l'importo sia negativo (o pari a zero) occorre limitarsi a compilare la colonna 6 se ne ricorrono i presupposti;
- in **colonna 6**, la codifica identificativa dell'aliquota applicabile;
- in **colonna 7**, l'aliquota dell'imposta applicata.



Attenzione

L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 3,9%. Tuttavia, sono previste aliquote differenziate in base ai soggetti rientranti nell'ambito applicativo:

- dell'art. 5, che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, si applica l'aliquota del 4,20%;
- dell'art. 6 (intermediari finanziari e altri enti e società finanziari), si applica l'aliquota del 4,65%;
- dell'art. 7 (imprese di assicurazione), si applica l'aliquota del 5,90%.

Si ricorda che le regioni hanno facoltà di “variare” l'aliquota fino ad un massimo di 0,92 punti percentuale. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

A decorrere dal 2013 ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote IRAP fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea. Resta, in ogni caso, fermo il potere di variazione dell'aliquota, così come l'automatismo previsto nel settore sanitario nei casi di squilibrio economico, nonché le disposizioni in materia di applicazione di incrementi delle aliquote fiscali per le regioni sottoposte ai Piani di rientro dai deficit sanitari;

- in **colonna 8**, l'imposta lorda spettante a ciascuna regione o provincia autonoma;
- in **colonna 9**, l'importo delle eventuali detrazioni istituite con apposite leggi regionali o provinciali;
- in **colonna 10**, l'importo degli eventuali crediti d'imposta regionali istituiti con apposite leggi regionali o provinciali consultabili nel sito internet del Dipartimento delle Finanze;
- in **colonna 11**, l'imposta al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta indicati nelle colonne 9 e 10, spettante a ciascuna regione o provincia autonoma.

Qualora si debba effettuare la ripartizione regionale con riferimento ad un numero di regioni superiore a 8, occorre indicare i predetti importi compilando un modulo aggiuntivo.

6.3.2 Sezione II – Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IP – IC- IE- IK

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IP - IC - IE - IK (sez. I e III)	IR20	Riscatto alloggi sociali				.00		
	IR21	Totale imposta				.00		
	IR22	Credito d'imposta	1	Credito Ace Totale versati	2	Altri crediti	3	4
			.00	.00	.00	.00		
	IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione				.00		
	IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24				.00		
	IR25	Acconti versati	Credito, rivenuto da atti di riscatto			2		
			.00			.00		
	IR26	Importo a debito				.00		
	IR27	Importo a credito				.00		
	IR28	Eccedenza di versamento a saldo				.00		
	IR29	Credito di cui si chiede il rimborso				.00		
	IR30	Credito da utilizzazione in compensazione				.00		
	IR31	Credito caduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	Credito fiscale consolidante			2		
					.00			

IR20 – Riscatto alloggi sociali

In questo rigo va riportato l'ammontare del credito d'imposta indicato nelle colonne 1 e 2 del rigo IS220, utilizzato in diminuzione dell'IRAP.

IR21 – Totale imposta

In questo rigo va indicata la differenza tra la somma degli importi di colonna 11 dei rigi da IR1 a IR8 e l'importo di rigo IR20.

Si tratta dell'ammontare del credito d'imposta riconosciuto, ai sensi dell'art. 8 del D.L. n. 47/2014 convertito, sulle imposte che il locatore ha corrisposto, negli anni anteriori al riscatto, sui canoni di locazione percepiti dal conduttore dell'alloggio sociale, imputati a corrispettivo del futuro riscatto e portato a riduzione dell'IRAP.

IR22 – Credito d'imposta

Nel rigo IR22 va indicato:

- in **colonna 1**, la quota (non superiore a un quinto della somma degli importi indicati nelle colonne 1, 2, 3, 4 e 5 del rigo IS85) del credito d'imposta utilizzata in diminuzione dell'IRAP, derivante dalla trasformazione dell'eccedenza ACE;
- in **colonna 2**, l'ammontare del credito ACE residuo, indicato nella colonna 1 del rigo IS88, utilizzato in diminuzione dell'IRAP;
- in **colonna 3**, l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello Redditi 2025 utilizzati a scomputo dell'IRAP dovuta per il periodo d'imposta 2024. Non devono essere riportati in questo rigo i crediti utilizzati in compensazione con F24;
- in **colonna 4**, la somma degli importi indicati nelle colonne 1, 2 e 3 del rigo. Tale somma non può essere superiore all'imposta di cui al rigo IR21.

IR23 – Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione

Nel **rigo IR23** va indicato l'importo dell'eccedenza d'imposta della quale è stato chiesto, nella precedente dichiarazione, l'utilizzo in compensazione (importo di rigo IR30 del modello IRAP 2024), compresa l'eventuale eccedenza d'imposta ricevuta a seguito di operazioni straordinarie (evidenziata nel rigo IS39).

**Attenzione**

Come precisato nella risoluzione n. 79/E/2011, l'eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione richiesta in compensazione (rigo IR30 del modello IRAP 2024) da parte di contribuenti per i quali non sussiste più l'obbligo di presentazione della dichiarazione IRAP deve essere indicata nella sezione II del quadro RX del modello Redditi.

IR24 – Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24

Nel rigo IR24 va indicato l'importo dell'eccedenza di cui al rigo IR23 utilizzata in compensazione entro la data di presentazione della dichiarazione e indicato nella colonna "Importi a credito compensati" del modello F24.

IR25 – Acconti versati

Nel rigo IR25 va indicato:

- in **colonna 1**, l'ammontare corrispondente al credito riversato, al netto delle somme pagate a titolo di sanzione e interessi, qualora nel corso del 2024 siano state pagate somme richieste con appositi atti di recupero emessi a seguito dell'indebito utilizzo in compensazione di crediti IRAP esistenti ma non disponibili (ad es. utilizzo di crediti in misura superiore al limite annuale previsto per l'utilizzo in compensazione tramite F24). Attraverso tale esposizione, la validità del credito

oggetto di riversamento viene rigenerata ed equiparata a quella dei crediti formatisi nel periodo d'imposta 2024;

- in **colonna 2**, la somma degli acconti versati o compensati in F24, ivi compreso l'importo indicato in colonna 1. Non va, invece, indicato l'importo degli acconti dovuti ma non ancora versati alla data di presentazione della dichiarazione, in quanto si è goduto della sospensione dei termini di spostata da specifici provvedimenti emanati per eventi eccezionali.

IR26 – Importo a debito

In questo rigo va indicata la differenza, se positiva, derivante dalla seguente operazione:

$$IR21 - (IR22, \text{col. 4} + IR23 + IR25 \text{ col. 2} + IS97, \text{colonna 5} - IR24)$$

IR27 – Importo a credito

In questo rigo va indicata la differenza, se negativa, derivante dalla seguente operazione:

$$IR21 - (IR22, \text{col. 4} + IR23 + IR25 \text{ col. 2} + IS97, \text{colonna 5} - IR24)$$

IR28 – Eccedenza del versamento a saldo

Nel **rigo IR28** va indicato l'**ammontare dell'eccedenza di versamento a saldo**, ossia l'importo eventualmente versato in eccedenza rispetto alla somma dovuta a saldo per la presente dichiarazione.

Nel rigo va indicato, inoltre, l'eventuale ammontare di credito, relativo al 2024, utilizzato in compensazione in misura superiore a quello che emerge dal rigo IR27 o in misura superiore al limite annuale di 2 milioni di euro, e spontaneamente riversato. L'importo del credito riversato deve essere indicato al netto della sanzione e degli interessi eventualmente versati a titolo di ravvedimento operoso.

IR29 – Credito di cui si chiede il rimborso

La somma degli importi dei righi IR27 e IR28 deve essere ripartita tra i righi IR29 e/o IR30 e/o IR31 colonna 2. In particolare, nel **rigo IR29** va indicato il credito di cui si chiede il rimborso.

Si ricorda che non può essere richiesta a rimborso la parte di credito già utilizzata in compensazione fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.

IR30 – Credito da utilizzare in compensazione

Nel rigo IR30 va indicato il credito da utilizzare in compensazione, ovvero, in diminuzione dell'imposta dovuta per i periodi successivi a quello cui si riferisce la presente dichiarazione. Ad esempio, va indicata sia la parte di credito che il contribuente intende compensare utilizzando l'F24, sia quella che vuole utilizzare in diminuzione dell'acconto IRAP dovuto per l'anno 2024 senza esporre la compensazione sull'F24.

Si precisa che il credito indicato nel rigo IR30, per la parte eventualmente derivante dalla colonna 5, del rigo IS97, può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

IR31 – Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale

Nel **rigo IR31**, riservato ai soggetti ammessi alla tassazione di gruppo, va indicato, in **colonna 1** il codice fiscale della consolidante e in **colonna 2**, il credito ceduto ai fini della compensazione dell'IRES

6. Quadro IR – Ripartizione base imponibile e imposta e dati concernenti il versamento

dovuta dalla consolidante per effetto della tassazione di gruppo e indicato nel quadro GN (o nel quadro GC) del modello Redditi SC.

Come chiarito dalla circolare n. 53/E/2004 il credito ceduto può essere utilizzato dalla consolidante a partire dall'inizio del periodo di imposta in cui viene esercitata l'opzione per la tassazione di gruppo e, quindi, anche in occasione del versamento degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in cui ha inizio il consolidato. In tal caso, il credito ceduto riportato nel rigo non trova indicazione nel quadro GN del modello Redditi SC 2025 dal momento che tale quadro verrà compilato solo dalla dichiarazione Redditi SC 2026.

Si rammenta che, per effetto di quanto disposto dall'art. 7, lett. b), del D.M. 1° marzo 2018, nel limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o compensabili pari a 2 milioni di euro, deve essere ricompreso anche l'ammontare del credito ceduto al gruppo consolidato.

Se il contribuente non ha utilizzato in compensazione in F24 e non fa valere nella dichiarazione successiva (incluso il caso in cui questa non è presentata perché ricorrono le condizioni di esonero) il credito che ha dichiarato nel rigo IR30, può chiederne il rimborso presentando un'apposita istanza agli Uffici dell'Agenzia delle entrate competenti in base al domicilio fiscale. Se il contribuente nell'anno successivo, ricorrendo le condizioni di esonero, non presenta la dichiarazione, può comunque indicare il credito in questione nella prima dichiarazione successivamente presentata.

Qualora, in sede di controllo automatizzato della dichiarazione, venga riscontrata la spettanza di un'eccedenza di imposta a credito superiore a quella dichiarata, l'Agenzia delle entrate, previa comunicazione, procederà al rimborso di tali maggiori somme, salvo diversa indicazione del contribuente. Nei casi in cui non sia possibile stabilire con certezza la spettanza del credito, l'Agenzia delle entrate, tramite apposita comunicazione, inviterà il contribuente a prendere contatti con le proprie strutture, per l'eventuale conferma del credito.

6.3.3 Sezione III – Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK

Sez. III Ripartizione regionale della base imponibile determinata su base retributiva (attività istituzionale) nella sezione I del quadro IK		Codice regione	Base imponibile	Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione
1	2	3	4	5	6		
IR32	(di cui compensata)	Totale acconti dovuti	Totale acconti	(di cui versati in Tesoreria)	Importo a debito		
7	8	9	10	11			
Versato in F24	Versato in Tesoreria	Importo a credito	Eccedenza di versamento a saldo				
12	13	14	15				

In questa sezione, riservata alle Amministrazioni pubbliche che hanno determinato il valore della produzione relativo all'attività istituzionale nella sezione I del quadro IK, va indicata la ripartizione della base imponibile, dell'imposta dovuta, dell'ammontare degli acconti e dei saldi effettuati, nonché dell'eventuale somma a credito che è possibile portare a riduzione dei versamenti successivi.

6.3.4 Sezione IV – Codice fiscale del funzionario delegato

Sez. IV Codice fiscale del funzionario delegato	IR41

La sezione IV va compilata nel caso in cui nella stessa Pubblica Amministrazione vi siano più funzionari che, secondo le rispettive norme regolamentari, sono stati delegati ad emettere provvedimenti autorizzativi dei versamenti dell'IRAP.

In tal caso, ferma restando la presentazione di una unica dichiarazione da parte del soggetto cui è attribuita la rappresentanza legale dell'amministrazione, ciascun funzionario delegato compilerà un distinto quadro IR (ad esclusione della sezione I), in cui riportare i dati relativi ai versamenti effettuati.

Pertanto, nel rigo IR41 deve essere riportato il codice fiscale del funzionario delegato a cui si riferiscono i dati esposti nelle sopra citate sezioni II e III.



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

7. Quadro IS – Prospetti vari

Il quadro IS, come di consueto, deve essere compilato dai soggetti passivi IRAP al fine di specificare o dettagliare i dati indicati nei quadri utilizzati per la determinazione del valore della produzione. La trattazione che segue si concentra sui principali prospetti nonché sugli aspetti innovativi che caratterizzano il modello dichiarativo da presentare quest'anno.

7.1 Sezione III – Società di comodo

Sez. III Società di comodo Esonero ☐	IS16 Reddito minimo		.00
	IS17 Retribuzioni, compensi ed altre somme		.00
	IS18 Interessi passivi		.00
	IS19 Deduzioni		.00
	IS20 Valore della produzione		.00
			.00

La sezione III del quadro IS deve essere compilata dalle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché dalle società e dagli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione in Italia, per le quali sussistono le **condizioni di non operatività** di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 che abbiano determinato il reddito imponibile minimo ai fini delle imposte sul reddito applicando al valore dei beni e delle immobilizzazioni le percentuali indicate al comma 3 dell'art. 30.

Diversamente, la sezione in esame **non va compilata**:

- per i soggetti "diversi" da quelli di cui al comma 2 dell'art. 11 della legge n. 212/2000, in caso di sussistenza delle condizioni idonee a giustificare il loro mancato assoggettamento alla disciplina delle società non operative;
- per i soggetti di cui al citato comma 2 dell'art. 11, nel caso di accoglimento dell'istanza di interpello probatorio prevista dal comma 4-bis dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994;
- per i soggetti di cui al citato comma 2 dell'art. 11, in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello o in assenza di risposta positiva e sussistenza delle condizioni di cui al comma 4-bis dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994;
- nelle ipotesi di esclusione o disapplicazione previste dai relativi provvedimenti dell'Agenzia;
- nell'ipotesi di applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2024 e conseguimento del livello di affidabilità fiscale individuato con apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate;
- nell'ipotesi di imprese sociali per le quali non si applica la disciplina delle società di comodo;
- nell'ipotesi in cui il contribuente non sia tenuto alla compilazione del presente prospetto in quanto risulti operativo ovvero sia una società consortile o una impresa c.d. start-up innovativa o una PMI in-novativa ammissibile;
- nell'ipotesi di adesione al concordato preventivo biennale;
- nell'ipotesi in cui il contribuente non ricada in uno dei casi di esonero precedentemente indicati e non presenti importi positivi da indicare nei righi della sezione.

I soggetti che sono **esonerati dalla compilazione** della sezione devono **barrare la casella “Esonero”**. In tal caso, i **rigli da IS16 a IS20 non vanno compilati**.

7.1.1 Soggetti di comodo

Per i soggetti che risultano di comodo, fermo l'ordinario potere di accertamento, **ai fini dell'IRAP si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo “aumentato”**:

- delle **retribuzioni** sostenute per il personale dipendente;
- dei **compensi** spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi per **prestazioni di lavoro autonomo** non esercitate abitualmente;
- degli **interessi passivi**.

7.1.2 Compilazione del modello

Ai fini della compilazione del prospetto, occorre procedere come di seguito evidenziato.

I contribuenti esonerati dalla compilazione analitica della sezione III (al verificarsi una delle ipotesi richiamate) devono **barrare la casella denominata “Esonero”**.

La predetta casella va **barrata anche** nell'ipotesi in cui il contribuente:

- non sia tenuto alla compilazione del prospetto, in quanto **risulti operativo** (e non ricada nella disciplina delle società in perdita sistematica) ovvero
- sia una **società consortile** o un'impresa c.d. **start-up innovativa** o una PMI innovativa.



Attenzione

Una **start up innovativa** deve **indicare l'esonero** nella sezione società di comodo.

Sez. III Società di comodo		
☐	IS16	Reddito minimo
☐	IS17	Retribuzioni, compensi ed altre somme
☐	IS18	Interessi passivi
☐	IS19	Deduzioni
☐	IS20	Valore della produzione

Barrare per le start up innovative

IS16 – Reddito minimo

Nel **riga IS16** occorre indicare il **reddito minimo presunto** di cui al rigo:

- RS123, colonna 5, del modello Redditi SC 2025;

7. Quadro IS – Prospetti vari

- RS18, colonna 5, del modello Redditi SP 2025;
- RS55, colonna 5, del modello Redditi ENC 2025.

IS17 – Retribuzioni, compensi ed altre somme

Nel **rigo IS17**, va indicato l'ammontare:

- delle **retribuzioni** sostenute per il personale dipendente;
- dei **compensi** spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi per **prestazioni di lavoro autonomo occasionale**, compresi quelli a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere.

IS18 – Interessi passivi

Nel **rigo IS18**, va indicato l'ammontare degli **interessi passivi** di competenza del 2024 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria).

IS19 – Deduzioni

Nel **rigo IS19**, vanno indicate le **deduzioni** spettanti ai sensi dell'art. 11, ovvero ai sensi dell'art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, e le eventuali **altre agevolazioni** applicabili ai fini IRAP.

IS20 – Valore della produzione

Nel **rigo IS20**, va indicato il valore della produzione risultante dalla **somma degli importi** indicati nei righe IS16, IS17 e IS18, **al netto delle deduzioni** di cui al rigo IS19.

7.2 Sezione IV – Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento

La sezione IV del quadro IS va compilata per **indicare**, in relazione a ciascuna operazione di conferimento, fusione o scissione per la quale si è proceduto all'applicazione dell'imposta sostitutiva:

- i **valori fiscali riconosciuti presso il soggetto dante causa** (conferente, società scissa o fusa);
- i **valori di iscrizione nel bilancio del soggetto avente causa** (conferitario, società beneficiaria ovvero società incorporante o risultante dalla fusione);
- le **differenze assoggettate a imposta sostitutiva**;
- i **nuovi valori fiscali**;
- gli **incrementi e i decrementi** dei predetti valori fiscali e civili.

7.2.1 Momento di compilazione

La sezione in esame va compilata nella **dichiarazione relativa all'esercizio precedente a quello in cui è avvenuto il versamento dell'imposta sostitutiva** (ovvero della prima rata, in caso di opzione ai sensi del comma 2-ter dell'art. 176 del TUIR), **nonché in quelle relative agli esercizi successivi**, al fine di evidenziare le **variazioni** intervenute **in ciascun esercizio** (es. in caso di versamento della prima rata entro il 30 giugno 2025 – occorre compilare la presente sezione nel modello IRAP 2025).



Attenzione

La sezione **non deve essere compilata** a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il **valore fiscalmente riconosciuto corrisponde** a quello indicato in **bilancio**.

7.2.2 Modalità di compilazione

La sezione si compone di **2 parti**, ciascuna delle quali contiene **3 righe**, le cui informazioni si ripetono.

Sez. IV Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento						Valore fiscale dante causa	
IS21	Tipo di beni	1				2	,00
		Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		
IS22	Valore civile	1	2	3	4		,00
		,00	,00	,00	,00		,00
	Valore fiscale	5	6	7	8		,00
		,00	,00	,00	,00		,00
IS23	Differenza assoggettata a imposta sostitutiva						,00

In particolare:

- nella **colonna 2** del **rigo IS21**, va indicato l'**ultimo valore fiscale riconosciuto presso il soggetto dante causa**;



Ricorda

Per ogni bene va redatto un distinto riquadro (righe da IS21 a IS23, o da IS24 a IS26).

- nel **rigo IS22**, va indicato il **valore iniziale** esposto in bilancio e il corrispondente **valore fiscalmente riconosciuto** presso il soggetto avente causa, gli **incrementi e i decrementi**, nonché i **valori finali**. Nel caso in cui la sezione venga compilata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta l'operazione straordinaria, il valore iniziale di bilancio corrisponde al valore al quale i beni sono iscritti in contabilità dell'avente causa;
- nel **rigo IS23**, va indicata la **differenza assoggettata ad imposta sostitutiva**.



Ricorda

I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'imposta sul reddito e dell'IRAP sin dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è stato effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva.

Pertanto, l'importo indicato nel rigo IS23 non va ricompreso nella colonna 6 del rigo IS22 della presente dichiarazione, ma in quella della dichiarazione successiva. Le **indicazioni di cui ai righe da IS21 a IS23 valgono anche per i righe da IS24 a IS26**.

7. Quadro IS – Prospetti vari

IS24 Tipo di beni		1		2		Valore fiscale dante causa			
						,00			
IS25	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale
			,00		,00		,00		,00
	Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale
			,00		,00		,00		,00
IS26 Differenza assoggettata a imposta sostitutiva									
								,00	



Esempio

Nel corso del 2024 la società Alfa, in seguito a un conferimento, ha ricevuto l'azienda Beta, decidendo di affrancare maggiori valori per un totale di 600.000 euro, di cui:

- 500.000 euro, relativi a fabbricati;
- 100.000 euro, relativi a marchi.

L'imposta sostitutiva complessivamente pagata è pari a 72.000 euro (= 600.000 x 12%). Il 30% di tale importo (21.600 euro) andrà versato entro il termine di pagamento del saldo delle imposte dovute per il 2024, mentre la **sezione IV del quadro IS** del modello IRAP 2025 andrà compilata come di seguito:

Sez. IV Disallineamenti derivanti da operazioni di fusione, scissione e conferimento	IS21 Tipo di beni		1		2		Valore fiscale dante causa			
			FABBRICATI				1.900.000,00			
	IS22	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale
				2.400.000,00		,00		72.000,00		2.328.000,00
		Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale
				1.900.000,00		,00		57.000,00		1.843.000,00
	IS23 Differenza assoggettata a imposta sostitutiva								500.000,00	
	IS24 Tipo di beni		1		2		Valore fiscale dante causa			
			MARCHI				900.000,00			
	IS25	Valore civile	1	Valore iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Valore finale
			1.000.000,00		,00		50.000,00		950.000,00	
	Valore fiscale	5	Valore iniziale	6	Incrementi	7	Decrementi	8	Valore finale	
			900.000,00		,00		45.000,00		855.000,00	
IS26 Differenza assoggettata a imposta sostitutiva								100.000,00		

7.3 Sezione VI – Rideterminazione dell'acconto

Sez. VI Rideterminazione dell'acconto	IS32	Valore della produzione rideterminata		Imposta rideterminata		Acconto rideterminato	
		1	2	3	4		
			,00		,00		,00

Nella sezione VI del quadro IS va indicato l'ammontare dell'**acconto rideterminato** relativo al 2024, utilizzando il **metodo storico**. A tal fine, occorre tenere conto delle disposizioni che modificano la de-

terminazione dell'acconto dovuto per il 2024, assumendo quale imposta del periodo precedente quella rideterminata in base a tali disposizioni.

In particolare, nel **rigo IS32**, va indicato:

- in **colonna 1**, il valore della produzione relativo al periodo d'imposta precedente rideterminato;
- in **colonna 2**, l'imposta del periodo d'imposta precedente rideterminata. L'imposta da rideterminare è quella indicata nel primo rigo della sezione II del quadro IR dell'IRAP 2024;
- in **colonna 3**, l'importo dell'acconto sulla base dell'imposta indicata in colonna 2.

7.4 Sezione VII – Opzioni società di persone

Le s.n.c., s.a.s. ed equiparate, in regime di contabilità ordinaria, possono **optare** per la **determinazione del valore della produzione** secondo le **regole** dettate per le **società di capitali** e per gli enti commerciali.

L'opzione è **irrevocabile per tre periodi d'imposta** e deve essere **comunicata** con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. Per comunicare l'opzione per il periodo d'imposta 2025, occorre quindi, barrare la casella "opzione" del rigo IS35.

IS35 Società di persone (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione ☐	Revoca ☐
--	----------------------------------	---------------------------------

Al termine del triennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che l'impresa **non eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata**.

In tale ultimo caso, il valore della produzione netta va determinato secondo le regole del comma 1 dell'art. 5-bis per almeno un triennio, al termine del quale la revoca si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo quanto stabilito dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

I **soggetti che non possono comunicare l'opzione con la dichiarazione IRAP**, in quanto non tenuti alla sua presentazione per il periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (ad esempio, primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività), la comunicano utilizzando l'**apposito modello** disponibile sul sito istituzionale delle Entrate.

La **revoca** deve essere **comunicata** con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende revocare l'opzione.



Attenzione

Per comunicare la revoca per il **periodo d'imposta 2025**, occorre barrare la **casella "revoca"** del **rigo IS35**.



Esempio

Esercizio opzione metodo bilancio

Una ditta individuale in contabilità ordinaria intende esercitare per la prima volta l'opzione per la base imponibile IRAP con il metodo da bilancio per il triennio 2025-2027: esercita l'opzione direttamente nel Mod. IRAP 2025, barrando la casella 1 del rigo IS35.

7. Quadro IS – Prospetti vari

Sez. VII Opzioni	IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS35 Società di persone (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione X	Revoca

**Esempio****Revoca opzione metodo bilancio**

La Rossi s.a.s. in contabilità ordinaria intende esercitare la revoca dell'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP con il metodo da bilancio, esercitata per il triennio 2022-2024:

- esercita la revoca direttamente nel Mod. IRAP 2025;
- barrando la casella 2 del rigo IS35.

Sarà obbligata ad adottare il criterio fiscale sul triennio 2025-2027.

Sez. VII Opzioni	IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS35 Società di persone (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca X

7.5 Sezione VII – Opzioni imprese di allevamento

IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
--	---------	--------

Le imprese di allevamento e le imprese di agriturismo che optano per la determinazione della base imponibile secondo le norme previste per le imprese commerciali (c.d. "metodo da bilancio"), devono barrare la **casella "opzione"** del **rigo IS33**. L'opzione "vincola" il soggetto per i tre periodi d'imposta successivi, al termine dei quali può essere revocata. Chi intende "revocare" detta opzione è tenuto a barrare la **casella "revoca"** e compilare l'apposita sezione dedicata alle imprese del settore agricolo.

Sez. VII Opzioni	IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca
	IS35 Società di persone (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)	Opzione	Revoca

Sono, comunque, tenuti alla determinazione della base imponibile nei modi ordinari:

- le imprese di allevamento che non determinano il reddito eccedente i limiti (art. 32 del TUIR) secondo le regole speciali (art. 56, comma 5, del TUIR);
- le imprese di agriturismo che non si avvalgono, ai fini IRPEF, del suddetto regime forfetario;
- le altre imprese agricole che eccedono i limiti (art. 32 del TUIR);
- i soggetti che non si avvalgono, ai fini del reddito d'impresa, dei regimi forfetari (art. 56-bis del TUIR).

I soggetti che esercitano congiuntamente l'attività agricola e quella di agriturismo, per la quale si avvalgono del regime forfetario, possono cumulare i dati delle due attività e compilare la sezione IV del

quadro IQ. Tuttavia, trattandosi di attività che generano presupposti impositivi autonomi, non è possibile operare eventuali compensazioni tra risultati positivi e negativi.



Esempio

IRAP determinata con il metodo del bilancio

La base imponibile IRAP è determinata, considerando le voci desumibili dal conto economico, effettuando la seguente operazione (art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997):

+ da A.1 a A.5 Valore della produzione
- da B.6 a B.14 Costi della produzione
+ B.9 Costi per il personale
+ B.10.c Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
+ B.10.d Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante
+ B.12 Accantonamenti per rischi
+ B.13 Altri accantonamenti

Metodo da bilancio



Attenzione

Anche se compresi nella voce B.14 (rilevante IRAP), non concorrono al valore della produzione e sono quindi **indeducibili le perdite su crediti e l'IMU**.



PRINCIPIO DI DERIVAZIONE DAL CONTO ECONOMICO

La base imponibile IRAP è determinata partendo dalle risultanze del conto economico
I componenti positivi e negativi sono accertati in base ai corretti principi contabili

PRINCIPIO DI CORRELAZIONE

I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico non rilevanti ai fini IRAP concorrono comunque alla formazione della base imponibile, se correlati a componenti della stessa relativi a periodi d'imposta precedenti o successivi

PRINCIPIO DI IRRILEVANZA DEL TUIR

In linea generale, sono irrilevanti le norme del TUIR e di altre disposizioni fiscali e quindi le variazioni fiscali ai fini IRES o IRPEF non vanno effettuate

La quantificazione delle voci rilevanti IRAP avviene sulla base dell'ammontare imputato alle specifiche voci di conto economico. Il principio di "inerenza" ai fini della determinazione della base imponibile IRAP "è quello civilistico" e, pertanto, i componenti positivi e negativi sono individuati sulla base della corretta imputazione a conto economico. Un costo, anche se imputato a conto economico, non può essere dedotto, se attiene alla sfera personale degli amministratori/soci.

7. Quadro IS – Prospetti vari

L'Amministrazione non potrà opporre le forfetizzazioni del TUIR. Queste ultime, infatti, nel sistema dell'IRAP, non hanno valore di presunzioni e non possono essere utilizzate dagli Uffici per contestare l'inerenza dei costi dedotti (cfr. circolare Agenzia delle entrate 22 luglio 2009, n. 39/E).

La determinazione del valore della produzione lordo avviene nel quadro IC del Mod. IRAP, nel quale vanno indicati rispettivamente:

- nei righi **IC1-IC13**, le voci di Conto economico rilevanti ai fini IRAP

Sez. I Imprese industriali e commerciali	IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	,00
	IC2	Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	,00
	IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	,00
	IC4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	,00
	IC5	Altri ricavi e proventi	,00
	IC6	Totale componenti positivi	,00
	IC7	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	,00
	IC8	Costi per servizi	,00
	IC9	Costi per il godimento di beni di terzi	,00
	IC10	Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	,00
	IC11	Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	,00
	IC12	Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	,00
	IC13	Oneri diversi di gestione	,00
	IC14	Totale componenti negativi	,00

- nei righi **IC43-IC51**, le variazioni in aumento;
- nei righi **IC53 - IC57**, le variazioni in diminuzione.

Sez. IV Variazioni in aumento	IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446	,00
	IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing	,00
	IC45	Svalutazioni e perdite su crediti	,00
	IC46	Imposta municipale propria	,00
	IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento	,00
	IC49	Interessi passivi indeducibili	,00
	IC50	Variazioni in aumento derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC	1 2 ,00
	IC51	Altre variazioni in aumento	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 ,00
	IC52	Totale variazioni in aumento	,00
	IC53	Utilizzo fondi rischi e oneri deducibili	,00
Variazioni in diminuzione	IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento	,00
	IC56	Variazioni in diminuzione derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS e dei nuovi OIC	1 2 ,00
	IC57	Altre variazioni in diminuzione	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 ,00
	IC58	Totale variazioni in diminuzione	,00



Voce	Deducibilità/tassabilità ai fini IRAP	Riferimento normativo e di prassi	Rigo quadro IC Mod. IRAP
Plusvalenze Minusvalenze da cessione beni	Rilevanti indipendentemente dalla classificazione in bilancio. Non rilevanti quelle da cessione azienda	Circolare 26 maggio 2009, n. 27/E, quesiti 1.1 e 1.2	IC5 o IC51 IC13 o IC57
Plusvalenze Minusvalenze da cessione immobili patrimonio	Rilevanti in base al valore fiscale dell'immobile	Circolare n. 27/E del 2009, quesito 2.4	IC5 o IC47 IC13 o IC54
Oneri finanziari e spese per il personale capitalizzati	Indeducibili, in quanto appartenenti a voci irrilevanti. I proventi iscritti in contropartita nella voce A.4 del conto economico sono tassabili	Circolare 20 giugno 2012, n. 26/E, par. 6	IC4
Contributi erogati per legge	Sono sempre tassabili, tranne quelli correlati a costi indeducibili IRAP	Art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997	IC5 o IC51
Spese servizi bancari	Deducibili, in quanto classificabili nella voce B.7		IC8
Compensi co.co.pro., inclusi i compensi amministratori	Indeducibili, ancorché classificati nella voce B.7	Art. 11, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997	IC8 e IC43
Compensi amministratore professionista	Deducibili		IC8
Indennità chilometriche	Indeducibili	Circolare n. 27/E del 2009, quesito 1.4	IC8 e IC51
Spese per servizi e beni per i dipendenti per svolgimento attività	Deducibili, in quanto classificabili nelle voci B.6 e B.7	Circolare n. 27/E del 2009, quesito 1.4	IC7 e/o IC8
Spese per telefonia fissa e mobile	Deducibili, se inerenti ai fini "civili-stici"		IC8
Spese di rappresentanza	Deducibili nel rispetto di inerenza "civilistico"	Circolare 22 luglio 2009, n. 39/E	IC8
Quota interessi canoni di <i>leasing</i>	Indeducibili. L'ammontare è desumibile dal contratto o calcolato forfaitariamente con le regole del D.M. 24 aprile 2008	Art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997	IC9 e IC44
Quota riferita al ter-	Indeducibili secondo Agenzia entra-	Circolare 23 giu-	IC11 e

7. Quadro IS – Prospetti vari



Voce	Deducibilità/tassabilità ai fini IRAP	Riferimento normativo e di prassi	Rigo quadro IC Mod. IRAP
reno in caso di <i>leasing</i> immobiliare	te; deducibili secondo dottrina	gno 2010, n. 38/E, quesito 1.6; Assonime n. 25 del 2009	IC51
Ammortamenti superiori ai coefficienti ministeriali	Deducibili al 100 per cento		IC11
Ammortamento autovetture e relative spese di mantenimento	Deducibili al 100 per cento		IC11, IC7 e IC8
Ammortamento avviamento e marchi	Deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo		IC10 e IC48
Ammortamento maggiori valori da rivalutazione beni	Va effettuato sul valore non rivalutato nel periodo di inefficacia della rivalutazione	Circolare 19 marzo 2009, n. 11/E, par. 6	IC11 e IC51
Ammortamento maggiori valori a seguito di operazioni straordinarie	Deducibili, se effettuato riallineamento con imposta sostitutiva ex art. 176, comma 2-ter, del TUIR	Circolare n. 27/E del 2009	IC11 e IC51
Ammortamento aree sottostanti il fabbricato	Indeducibili secondo Agenzia entrate; deducibili secondo dottrina	Circolare n. 38/E del 2010, quesito 1.6; Assonime n. 25 del 2009	IC11 e IC51
Accantonamento fondo ripristino beni azienda condotta in affitto	Deducibili secondo competenza, ancorché iscritti nella voce B.13 del conto economico	Circolare n. 26/E del 2012, par. 5	IC57
Accantonamento al fondo rischi e altri accantonamenti indeducibili		Circolare n. 27/E del 2009, par. 2.3	
Utilizzo fondo rischi e altri accantonamenti	È deducibile se riferito a componenti rilevanti IRAP	Circolare n. 27/E del 2009, par. 2.3	IC53
Sanzioni e multe	Deducibili, se inerenti ai fini “civili-stici”		IC13
IMU	Indeducibile	Art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997	IC13 e IC46



Voce	Deducibilità/tassabilità ai fini IRAP	Riferimento normativo e di prassi	Rigo quadro IC Mod. IRAP
Resi e sconti	Tassabili indipendentemente dalla voce iscritta in bilancio		IC51
Risarcimenti assicurativi	Tassabili indipendentemente dalla voce iscritta in bilancio		IC51
ACE	Indeducibile ai fini IRAP. Non transita a CE		

7.6 Sezione VIII – Codici attività

Sez. VIII Codici attività	IS36	Sezione	Codice attività	Sezione	Codice attività	Sezione	Codice attività

Nella sezione VIII va indicato il **codice relativo a ciascuna attività per la quale è stata compilata una distinta sezione** in uno dei quadri IP, IC, IE o IK.

Qualora il contribuente abbia svolto **più attività** per le quali è stata compilata la medesima sezione in uno dei sopra elencati quadri, occorre riportare il codice dell'attività svolta in via **prevalente**.

Nel **rigo IS36** va indicato nel **campo "Codice attività"** il relativo codice e nel **campo "Sezione"** il numero (da 1 a 5) che contraddistingue la sezione ove è stato determinato il valore della produzione relativo alla predetta attività.

7.7 Sezione IX – Operazioni straordinarie

Sez. IX Operazioni straordinarie	IS37	Codice fiscale cedente	Credito ricevuto
	1		2
			.00
	IS38	Codice fiscale cedente	Credito ricevuto
	1		2
			.00
	IS39 TOTALE		Credito ricevuto
			.00

La sezione IX va utilizzata per indicare le **eccedenze d'imposta ricevute a seguito di operazioni straordinarie**.

Nei **righi** da **IS37** a **IS38** occorre indicare, in **colonna 1**, il **codice fiscale del soggetto dante causa** dell'operazione straordinaria che ha maturato l'eccedenza d'imposta trasferita al dichiarante e, in **colonna 2**, il relativo **importo**.

Nel **rigo IS39**, poi, va indicata la **somma degli importi di cui alla colonna 2 dei righi da IS37 a IS38 di tutti i moduli compilati**. Tale rigo va compilato esclusivamente sul primo modulo.

7.8 Sezione XI – Deduzioni/detrazioni/crediti d'imposta regionali

La sezione XI va utilizzata in caso di fruizione di **deduzioni e/o detrazioni e/o crediti d'imposta istituiti con apposite leggi regionali o provinciali**.

In particolare, nei **rigli** da **IS43** a **IS45** occorre indicare:

Sez. XI Deduzioni/Detrazioni/ Crediti d'imposta regionali	IS43	Codice regione 1	Codice deduzione DEDU 2	Codice detrazione DETR 3	Codice credito d'imposta CRED 4	Deduzione/detrazione/ credito d'imposta regionale 5
						00
	IS44					00
	IS45					00

- in **colonna 1**, il **codice identificativo della regione** ovvero della provincia autonoma che ha istituito la deduzione e/o detrazione e/o il credito d'imposta;
- in **colonna 2**, la codifica identificativa della **deduzione**;
- in **colonna 3**, la codifica identificativa della **detrazione**;
- in **colonna 4**, la codifica identificativa del **credito d'imposta**;
- in **colonna 5**, l'importo:
 - della deduzione spettante, se è stata compilata la colonna 2;
 - della detrazione spettante, se è stata compilata la colonna 3;
 - del credito d'imposta spettante, se è stata compilata la colonna 4.



Ricorda

In caso di fruizione per la stessa regione o provincia autonoma sia di deduzioni che di detrazioni che di crediti d'imposta o di deduzioni e/o detrazioni e/o crediti d'imposta identificati con diversi codici, occorre compilare **distinti rigli** della presente sezione.

Nel caso in cui non fosse sufficiente un unico modulo per l'indicazione dei dati richiesti, si dovranno utilizzare **altri moduli**, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi, riportando la numerazione progressiva nell'apposita casella del quadro IS.

7.9 Sezione XII – Zone franche urbane

La sezione XII deve essere compilata dalle piccole e micro imprese che intendono fruire ai fini IRAP dell'agevolazione prevista dalla finanziaria 2007, lett. b) della Legge n. 296/2006).

In particolare, possono beneficiare dell'agevolazione le piccole e micro imprese localizzate:

- nella Zona franca urbana istituita nei Comuni delle Regioni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo colpiti dagli eventi sismici che si sono susseguiti a far data dal 24 agosto 2016 (c.d. "ZFU Sisma Centro Italia"). L'agevolazione spetta anche ai soggetti che hanno la sede principale o l'unità locale nei comuni di cui all'allegato 2 del D.L. 189/2016 (c.d. "ZFU Sisma Centro Italia bis") che hanno subito nel periodo dal 1° novembre 2016 al 28 febbraio 2017 una riduzione del fatturato almeno pari al 25% rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente. L'agevolazione spetta, altresì, alle imprese e ai professionisti che intraprendono una nuova iniziativa economica all'interno della zona franca entro il 31 dicembre 2021 (c.d. "ZFU Sisma Centro Italia ter"), ad eccezione delle imprese che svolgono attività appartenenti alla categoria F della tabella dei codici

attività che alla data del 24 agosto 2016 non avevano la sede legale o operativa nei comuni di cui agli allegati sopra citati (art. 46, comma 3, del DL n. 50 del 2017);

- nelle Zone franche urbane di cui alla delibera CIPE n. 14 dell'8 maggio 2009 non comprese nell'ex obiettivo Convergenza (trattasi delle ZFU di Cagliari, Campobasso, Iglesias, Massa-Carrara, Matera, Pescara, Quartu Sant'Elena, Sora, Velletri e Ventimiglia), alle quali sono destinate le risorse finanziarie previste dall'art. 22-bis, comma 1, del D.L. n. 66 del 2014; l'agevolazione spetta alle micro e piccole imprese e ai professionisti in possesso dei requisiti elencati nell'art. 20-bis del decreto.

Per l'attuazione delle agevolazioni concesse per le zone franche del Sisma Centro Italia (compresa quella del Sisma Centro Italia bis e ter) e per quelle di cui alla delibera CIPE n. 14 dell'8 maggio 2009 non comprese nell'ex obiettivo Convergenza, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto interministeriale del 10 aprile 2013.

Beneficiano dell'agevolazione, nei limiti dell'importo concesso, i soggetti che hanno presentato apposita istanza al Mise. L'importo massimo dell'agevolazione complessivamente spettante a ciascun beneficiario è reso noto con provvedimento del Ministero dello sviluppo economico, pubblicato sul sito internet del medesimo Ministero.

Ciò detto, si rammenta che:

- ciascun soggetto può beneficiare delle agevolazioni fiscali e contributive previste per le Zone franche urbane fino al limite massimo di 200.000 euro, ovvero di 100.000 euro nel caso di imprese attive nel settore del trasporto su strada, tenuto conto di eventuali ulteriori agevolazioni già ottenute a titolo di "de minimis" nell'arco di tre esercizi finanziari. L'agevolazione è fruita mediante riduzione dei versamenti da effettuarsi con F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;
- **l'agevolazione ai fini IRAP** consiste in **una esenzione da imposizione** del valore della produzione netta, **nel limite di euro 300.000**, per ciascuno dei primi 5 periodi di imposta decorrenti da quello di accoglimento dell'istanza presentata.

Per le zone franche del Sisma Centro Italia e del Sisma Centro Italia bis e ter l'esenzione è concessa per il periodo di imposta in corso alla data del 24 giugno 2017 e per i sei anni successivi. Per i professionisti l'esenzione è concessa per il 2019, il 2020, il 2021, il 2022 e il 2023. L'art. 17-ter del D.L. n. 215/2023 ha disposto la proroga delle agevolazioni per la zona franca urbana del Sisma Centro Italia. Alla luce di tale disposizione, le esenzioni fiscali e contributive sono estese anche al 2024.

Il beneficiario può scegliere, nell'ambito di ogni periodo agevolato, se avvalersi o meno dell'esenzione ai fini IRAP. Nel caso in cui non si avvalga di tale esenzione, le risorse prenotate con l'apposita istanza potranno essere impiegate per fruire dell'agevolazione con riferimento alle imposte sui redditi e/o ai contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente (ad esclusione delle zone franche di Emilia e Lombardia) e/o all'IMU, ovvero impiegate nei periodi d'imposta successivi.

7. Quadro IS – Prospetti vari

7.9.1 Modalità di compilazione

Sez. XII Zone franche urbane		Codice ZFU 1	Codice Regione 2	Valore della produzione netta esente fruito 3	Codice Aliquota 4	Aliquota 5	Ammontare agevolazione 6
IS80				,00			,00
		Agevolazione utilizzata per versamento acconti 7		Differenza col. 7 - col. 6 8			
				,00			,00
IS81				,00			,00
				,00			,00
IS82				,00			,00
				,00			,00
IS83				,00			,00
				,00			,00
IS84		Totale agevolazione ,00					

Nei **righi** da **IS80** a **IS83** va indicato:

- nella **colonna 1**, il “codice identificativo” della zona dove è stato prodotto il valore della produzione netta esente, desunto dalla tabella riportata. Per ciascuna zona agevolata va compilato un distinto rigo;

Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo	Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo	Codice zona	Zona Agevolata	Codice tributo
1	L'Aquila	6845	23	Portici (Centro Storico)	Z106	45	Molfetta	Z142
2	Carbonia Iglesias	Z100	24	Portici (Zona Costiera)	Z107	46	San Severo	Z143
3	Catania	Z122	25	Reggio Calabria	Z114	47	Santeramo in colle	Z144
4	Crotone	Z112	26	S. Giuseppe Vesuviano	Z108	50	Sisma Centro Italia	Z148
5	Erice	Z124	27	Sciacca	Z131	51	Pescara	Z151
6	Gela	Z125	28	Termini Imerese	Z132	52	Matera	Z152
7	Lamezia Terme	Z113	29	Trapani	Z133	53	Velletri	Z153
8	Mondragone	Z104	30	Vibo Valentia	Z116	54	Sora	Z154
9	Napoli	Z105	31	Bagheria	Z119	55	Ventimiglia	Z155
10	Rossano	Z115	32	Enna	Z123	56	Campobasso	Z156
11	Torre Annunziata	Z109	33	Palermo (Brancaccio)	Z129	57	Cagliari	Z157
12	Aci Catena	Z117	34	Palermo (Porto)	Z130	58	Iglesias	Z158
13	Acireale	Z118	35	Vittoria	Z134	59	Quartu Sant'Elena	Z159
14	Aversa	Z101	36	Lampedusa - Linosa	Z127	60	Massa-Carrara	Z160
15	Barcellona Pozzo di Gotto	Z120	37	Andria	Z135	61	Sisma Centro Italia bis	Z149
16	Benevento	Z102	38	Lecce	Z138	62	Sisma Centro Italia ter (bandi 2021)	Z164
17	Casoria	Z103	39	Taranto	Z145	63	Sisma Centro Italia ter	Z162
18	Castelvetrano	Z121	40	Barletta	Z136	64	Sisma Centro Italia ter (bandi 2022)	Z165
19	Corigliano calabro	Z110	41	Foggia	Z137	65	Sisma Centro Italia ter (bandi 2023)	Z166
20	Cosenza	Z111	42	Lucera	Z139			
21	Giarre	Z126	43	Manduria	Z140			
22	Messina	Z128	44	Marfredonia	Z141			

- in **colonna 2**, il codice identificativo della “Regione” nel cui ambito ricade la zona agevolata;

- in **colonna 3**, l'ammontare complessivo del valore della produzione netta esente prodotto nella zona agevolata di cui alla colonna 1, per un importo non superiore a 300.000 euro.

Per la determinazione del valore della produzione netta, non rilevano le plusvalenze e le minusvalenze realizzate; i componenti positivi e negativi riferiti a esercizi precedenti a quello di accoglimento dell'istanza, invece, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta.

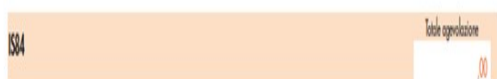
Se l'agevolazione determinata sul valore della produzione netta come sopra calcolato non trova capienza nell'ammontare delle risorse assegnate dal MIMIT (ex MISE), a seguito della presentazione dell'istanza, il valore della produzione netta da indicare in questa colonna deve essere ridotto in misura corrispondente all'agevolazione fruibile.

Nel caso in cui l'impresa svolga la propria attività anche al di fuori della ZFU, ai fini della determinazione della quota di valore della produzione netta per cui è possibile beneficiare dell'esenzione, si applicano le disposizioni di cui all'art. 4, comma 2. In ogni caso, il valore della produzione netta da indicare nella presente colonna non può essere superiore a quello determinato, nella zona agevolata di cui a colonna 1, applicando le regole ordinarie;

- nella **colonna 4** la codifica identificativa dell'aliquota applicabile;
- nella **colonna 5**, l'aliquota dell'imposta applicata;
- nella **colonna 6**, l'imposta relativa al valore della produzione netta indicato nella colonna 3, che costituisce l'ammontare dell'agevolazione spettante;
- nella **colonna 7**, l'importo utilizzato "a credito" con il codice tributo previsto per la zona agevolata di colonna 1 per il versamento degli acconti relativi all'IRAP dovuta per il 2024;
- nella **colonna 8**, la "differenza", se positiva, tra l'importo di colonna 7 e quello di colonna 6.

Qualora l'importo utilizzato a credito per il versamento degli acconti (colonna 7) risulti di ammontare superiore all'agevolazione spettante (colonna 6), non si tiene conto del maggior versamento e tale differenza non genera un'eccedenza di imposta suscettibile di essere chiesta a rimborso o riportata a nuovo. Di conseguenza, gli acconti versati da riportare nel quadro IR vanno indicati al netto della somma degli importi esposti in questa colonna dei righi da IS80 a IS83 di tutti i moduli compilati.

Nel **rigo IS84**, poi, va indicato **l'ammontare complessivo dell'agevolazione spettante**, riportando la somma degli importi indicati nella colonna 6 dei rigi da IS80 a IS83 di tutti i moduli compilati.



Per fruire dell'esenzione ai fini IRAP, il contribuente deve utilizzare in compensazione con F24 l'importo della colonna 6 dei rigi da IS80 a IS83 per il versamento dell'IRAP dovuta in acconto e/o a saldo per il periodo d'imposta 2024. Nel caso in cui siano stati compilati più rigi da IS80 a IS83, il contribuente deve utilizzare in compensazione gli importi di tutte le colonne 6 compilate, utilizzando per ciascun rigo il codice tributo riferito alla zona agevolata.

Il modello F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il quadro IR, sezione II, evidenzia un'imposta a credito oppure una imposta a debito inferiore a quella indicata nel rigo IS84. In tale ipotesi, infatti, l'utilizzo di un importo pari a quello del rigo IS84 a compensazione di un debito IRAP (anche se non corrispondente a quello effettivo) determina un'eccedenza di versamento a saldo, da riportare nel rigo IR28.



Attenzione

L'importo dei crediti d'imposta da indicare nel rigo IR22, colonna 4, non può essere superiore alla differenza tra l'importo di rigo IR21 e quello di rigo IS84.



Esempio

Si consideri un valore della produzione netta di 11.000, di cui:

- 10.000 prodotto nella zona agevolata del comune di Pescara determinato secondo le regole ordinarie IRAP (il valore della produzione netta determinato secondo le regole del decreto attuativo è pari, invece, a 12.000 in quanto il contribuente ha realizzato una minusvalenza deducibile di 2.000 che però non rileva ai fini della determinazione del valore della produzione netta esente);

- 1.000 prodotto al di fuori della zona agevolata ma sempre nella regione Abruzzo.

Inoltre, il contribuente vanta crediti d'imposta da indicare nel rigo IR22, colonna 4, di 400 ed eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione di 700.

Il presente prospetto va così compilato:

	Codice ZFU	Codice Regione	Valore della produzione netta esente fruito	Codice Aliquota	Aliquota	Ammontare agevolazione
IS80	1 51	2 1	3 10.000 ,00	4 1	5 4,82	6 482 ,00
	Agevolazione utilizzata per versamento acconti		Differenza col. 7 - col. 6			
	7 300 ,00		8 ,00			
IS84						Totale agevolazione
						482 ,00

Il quadro IR, invece, va così compilato:

Sez. I	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
1	2	3	4	5	6	7	8	9
IR1	01	11.000,00	,00	,00	11.000,00	1	4,82 %	530,00
Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IP - IC - IE - IK (sez. II e III)		Detrazioni regionali	Crediti d'imposta regionali	Imposta netta				
		,00	,00	530,00				
Sez. II	IR20	Riscatto alloggi sociali						
Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IP - IC - IE - IK (sez. II e III)								
IR21	Totale imposta							530,00
IR22	Credito d'imposta		Credito Ace		Altri crediti			
		Quota annuale	Residuo					
		,00	,00			48,00		48,00
IR23	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione							700,00
IR24	Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24							,00
IR25	Acconti versati		Credito riversato da atti di recupero					
								300,00
IR26	Importo a debito							,00
IR27	Importo a credito							518,00
IR28	Eccedenza di versamento a saldo							182,00
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso							,00
IR30	Credito da utilizzare in compensazione							700,00
IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		Codice fiscale consolidante					
								,00

Il contribuente deve compilare il modello F24, indicando:

- nella colonna "Codice tributo" della sezione "Erario", il codice tributo della zona agevolata e, nella colonna "Importi a credito", un importo pari a 182 (l'ammontare dell'agevolazione al netto dell'importo di 300 utilizzato per il versamento degli acconti);
- in un altro rigo, nella colonna "Codice tributo" della sezione "Regioni", il codice tributo 3800 e, nella colonna "Importi a debito", un importo pari a 182.

L'eccedenza di versamento a saldo di 182 va riportata nel rigo IR28.

7.10 Sezione XIII – Credito ACE

La sezione XIII deve essere compilata dai contribuenti che hanno **trasformato l'eccedenza ACE in credito d'imposta** (art. 1, comma 4, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201).

Il credito è determinato applicando al **rendimento nozionale** che "supera" il reddito dichiarato (eccedenza ACE) le **aliquote** IRPEF ed IRES di cui agli artt. 11 e 77 del TUIR ed è utilizzato in diminuzione dell'IRAP. Il credito va ripartito in **5 quote annuali di pari importo** (circolare 3 giugno 2015, n. 21/E).

In particolare, occorre riportare:

7. Quadro IS – Prospetti vari

Sez. XIII Credito ACE		4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
IS85	Credito da eccedenza ACE	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
IS86	Credito residuo dichiarazione precedente	1	2	3	4	
		,00	,00	,00	,00	
IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
IS88	Credito residuo utilizzabile	1	2			
	Credito residuo da riportare	,00	,00			



rigo IS85	- in colonna 1, l'importo del credito d'imposta evidenziato nella colonna 2 del rigo IS85 del modello IRAP 2024; - in colonna 2, l'importo del credito d'imposta evidenziato nella colonna 3 del rigo IS85 del modello IRAP 2024; - in colonna 3, l'importo del credito d'imposta evidenziato nella colonna 4 del rigo IS85 del modello IRAP 2024; - in colonna 4, l'importo del credito d'imposta evidenziato nella colonna 5 del rigo IS85 del modello IRAP 2024; - in colonna 5, l'importo del credito d'imposta determinato sulla base dell'eccedenza ACE risultante dall'apposito prospetto del quadro RS del modello Redditi 2025;
rigo IS86	- in colonna 1, l'importo del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 2 del rigo IS87 del modello IRAP 2024; - in colonna 2, l'importo del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 3 del rigo IS87 del modello IRAP 2024; - in colonna 3, l'importo del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 4 del rigo IS87 del modello IRAP 2024; - in colonna 4, l'importo del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 5 del rigo IS87 del modello IRAP 2024;
rigo IS87	- in colonna 1, la somma del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 1 del rigo IS86 e dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'IRAP dovuta per l'anno d'imposta 2024, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 1 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22, se tale differenza è positiva (altrimenti assume valore zero); - in colonna 2, la somma del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 2 del rigo IS86 e dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'IRAP dovuta per l'anno 2024, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 2 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22, se tale differenza è: "positiva o uguale a zero", nella colonna 2 del rigo IS87 va riportata la somma tra il credito d'imposta residuo (colonna 2 del rigo IS86) e un quinto dell'importo indicato in colonna 2 del rigo IS85; "negativa", nella colonna 2 del rigo IS87 va riportata la somma tra il credito d'imposta residuo (colonna 2 del rigo IS86) e la differenza, se positiva (altrimenti assume valore "zero"), tra un quinto dell'importo indicato in colonna 2 del rigo IS85 e il valore assoluto della differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 1 del rigo IS85 e

	l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; • in colonna 3, la somma del credito d'imposta "residuo" evidenziato nella colonna 3 del rigo IS86 e dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'IRAP dovuta per l'anno 2024, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 3 del rigo IS85 e la quota del medesimo quinto utilizzata a scomputo dell'imposta nella colonna 1 del rigo IR22; A tal fine, determinare la differenza tra un quinto dell'importo indicato nelle colonne 1 e 2 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; se tale differenza è: ○ positiva o uguale a zero, nella colonna 3 del rigo IS87 va riportata la somma tra il credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 3 del rigo IS86 e un quinto dell'importo indicato in colonna 3 del rigo IS85; ○ negativa, nella colonna 3 del rigo IS87 va riportata la somma tra il credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 3 del rigo IS86 e la differenza, se positiva (altrimenti assume valore zero), tra un quinto dell'importo indicato in colonna 3 del rigo IS85 e il valore assoluto della differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 2 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; • in colonna 4, la somma del credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 4 del rigo IS86 e dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'IRAP dovuta per l'anno 2024, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 4 del rigo IS85 e la quota del medesimo quinto utilizzata a scomputo dell'imposta nella colonna 1 del rigo IR22. A tal fine, occorre determinare la differenza tra un quinto della somma degli importi indicati nelle colonne 1, 2 e 3 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; se tale differenza è: ○ positiva o uguale a zero, nella colonna 4 del rigo IS87 va riportata la somma tra il credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 4 del rigo IS86 e un quinto dell'importo indicato in colonna 4 del rigo IS85; ○ negativa, nella colonna 4 del rigo IS87 va riportata la somma tra il credito d'imposta residuo evidenziato nella colonna 4 del rigo IS86 e la differenza, se positiva (altrimenti assume valore zero), tra un quinto della somma degli importi indicati nelle colonne 1, 2 e 3 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; • in colonna 5, l'importo dell'eventuale credito d'imposta residuo che non trova capienza nell'IRAP dovuta per l'anno 2024, pari alla differenza tra un quinto dell'importo indicato nella colonna 5 del rigo IS85 e la quota del medesimo quinto utilizzata a scomputo dell'imposta nella colonna 1 del rigo IR22. A tal fine, occorre determinare la differenza tra un quinto della somma degli importi indicati nelle colonne 1, 2, 3 e 4 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22; se tale differenza è: ○ positiva o uguale a zero, nella colonna 5 del rigo IS87 va riportato un quinto dell'importo indicato in colonna 5 del rigo IS85; ○ negativa, nella colonna 5 del rigo IS87 va riportata la differenza tra un quinto dell'importo indicato in colonna 5 del rigo IS85 e il valore assoluto della differenza tra un quinto della somma degli importi indicati nel-
--	--

7. Quadro IS – Prospetti vari

	le colonne 1,2, 3 e 4 del rigo IS85 e l'importo indicato nella colonna 1 del rigo IR22. L'utilizzo dei residui indicati nel rigo IS87 è consentito solo allo scadere del quinquennio di utilizzo dei crediti maturati per le singole annualità.
--	---

Si riportano di seguito tre esempi di compilazione. Per ciascuno si ipotizza:

- un credito residuo indicato nella colonna 3 del rigo IS87 del modello IRAP 2024 pari a 500,
- un credito residuo indicato nella colonna 4 del rigo IS87 del modello IRAP 2024 pari a 100,
- un credito residuo indicato nella colonna 5 del rigo IS87 del modello IRAP 2024 pari a 300,
- un credito da eccedenza Ace relativa all'anno 2021 di 10.000,
- un credito da eccedenza Ace relativa all'anno 2022 pari a 12.500,
- un credito da eccedenza Ace relativa all'anno 2023 pari a 7.000.



Esempio

Si consideri la seguente situazione:

IR21	Totale imposta				2.300,00
IR22	Credito d'imposta				
	Quote annuali		Residuo	Altri crediti	
	1	2	3	4	
	2.300,00	,00	,00	,00	,00
IS85	Credito da eccedenza ACE				
	4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
	1	2	3	4	5
	,00	10.000,00	12.500,00	7.000,00	,00
IS86	Credito residuo dichiarazione precedente				
	1	2	3	4	
	,00	500,00	100,00	300,00	
IS87	Credito residuo				
	1	2	3	4	5
	,00	500,00	2.300,00	1.700,00	,00

Nell'esempio si utilizza a scomputo dell'imposta (2.300) il quarto quinto del credito da eccedenza Ace relativo al terzo periodo d'imposta precedente (2.000) ed una quota (300) del terzo quinto del credito da eccedenza ACE relativo al secondo periodo d'imposta precedente (2.500).

La quota non utilizzata (2.200) si somma al credito residuo risultante dal modello IRAP 2024 (100). Il credito residuo relativo al primo periodo d'imposta precedente è pari a un quinto del relativo credito (1.400 euro) e si somma al credito residuo risultante dal modello IRAP 2024 (300).



Esempio

Si consideri la seguente situazione:

IR21	Totale imposta						5.300,00
IR22	Credito d'imposta	Credito Ace					
		Quote annuali		Residuo	Altri crediti		
		1	5.300,00	2		3	
						4	
IS85	Credito da eccedenza ACE	4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta	
		1	2	3	4	5	
			10.000,00	12.500,00	7.000,00		
IS86	Credito residuo dichiarazione precedente	1	2	3	4		
			500,00	100,00	300,00		
IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5	
			500,00	100,00	900,00		

Nell'esempio si utilizza a scomputo dell'imposta (5.300) il quarto quinto del credito da eccedenza Ace relativo al terzo periodo d'imposta precedente (2.000), il terzo quinto del credito da eccedenza Ace relativo al secondo periodo d'imposta precedente (2.500), ed una quota (800) del secondo quinto del credito da eccedenza Ace relativo al primo periodo d'imposta precedente (1.400). La quota non utilizzata (600) si somma al credito residuo risultante dal modello IRAP 2024 (300).



Esempio

Si consideri la seguente situazione:

IR21	Totale imposta						5.900,00
IR22	Credito d'imposta	Credito Ace					
		Quote annuali		Residuo	Altri crediti		
		1	5.900,00	2		3	
						4	
IS85	Credito da eccedenza ACE	4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta	
		1	2	3	4	5	
			10.000,00	12.500,00	7.000,00		
IS86	Credito residuo dichiarazione precedente	1	2	3	4		
			500,00	100,00	300,00		
IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5	
			500,00	100,00	300,00		

Nell'esempio si utilizza a scomputo dell'imposta (5.900) il quarto quinto del credito da eccedenza Ace relativo al terzo periodo d'imposta precedente (2.000), il terzo quinto del credito da

eccedenza ACE relativo al secondo periodo d'imposta precedente (2.500), e il secondo quinto del credito da eccedenza ACE relativo al primo periodo d'imposta precedente (1.400).

Infine, nel **rigo IS88**, va riportato:

IS88	Credito residuo utilizzabile	Credito residuo da riportare
	1	2
	,00	,00

- in **colonna 1**, l'ammontare del credito residuo utilizzabile a riduzione dell'IRAP a partire dal periodo d'imposta successivo al quinquennio di rateazione del credito derivante dalla trasformazione dell'eccedenza ACE. In particolare, per l'anno d'imposta 2024 è possibile utilizzare il credito residuo di cui alla colonna 1 del rigo IS87 della dichiarazione IRAP 2024. In tale colonna, oltre al credito citato, deve essere indicato anche l'ammontare del credito indicato in colonna 2 del rigo IS88 della dichiarazione IRAP 2024;
- in **colonna 2**, l'ammontare del credito di cui a colonna 1 che non ha trovato capienza nell'IRAP dovuta, utilizzabile nella successiva dichiarazione, pari alla differenza tra l'importo di colonna 1 del presente rigo e quello di colonna 2 del rigo IR22.

7.11 Sezione XIV – Patent box

La sezione XIV è riservata ai contribuenti che hanno **esercitato l'opzione per l'agevolazione cd. "patent box"** afferente ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 146/2021. Per tali contribuenti i **redditi derivanti dall'utilizzo di software** protetto da *copyright*, da **brevetti industriali**, da **marchi d'impresa**, da **disegni e modelli**, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, **non concorrono a formare il reddito complessivo** in quanto **esclusi per il 50 per cento** del relativo ammontare.

L'esclusione è applicabile mediante esplicita **opzione**, che ha la durata per cinque esercizi sociali ed è irrevocabile e rinnovabile. L'esercizio dell'opzione rileva anche ai fini IRAP.

Il comma 1 dell'articolo 56 del D.L. 50/2017 ha modificato il "comma 39" prevedendo, tra l'altro, l'esclusione dei marchi d'impresa dai beni agevolabili. Il successivo comma 3 ha stabilito che le disposizioni vigenti anteriormente alle modifiche operate dal comma 1 continuano ad applicarsi, comunque non oltre il 30 giugno 2021, relativamente alle opzioni esercitate per i primi due periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2014.

In caso di utilizzo diretto dei beni indicati, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito complessivo beneficia dell'esclusione a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo di ruling con l'Ufficio competente.

Inoltre, **non concorrono a formare il reddito complessivo** in quanto escluse dal reddito le **plusvalenze** derivanti dalla **cessione dei beni**, a condizione che **almeno il 90 per cento** del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni **sia reinvestito**, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

Le **plusvalenze** costituiscono anch'esse **reddito agevolabile**, motivo per cui la quota esclusa deve essere calcolata con le medesime modalità previste per l'ordinario reddito agevolabile.

L'esercizio dell'**opzione rileva** anche ai fini della **determinazione del valore della produzione netta** ai fini IRAP.

La sezione, poi, va compilata dal soggetto **avente causa**, in caso di operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda, che **subentra** nell'esercizio dell'**opzione** effettuato dal dante causa.

7.11.1 Il nuovo Patent box

Dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 ai sensi dell'art. 6 del predetto decreto, come modificato dall'art. 1, comma 10 della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022), i soggetti titolari di reddito d'impresa possono **optare per la disciplina del c.d. "nuovo Patent box"**.

Il "nuovo" Patent box prevede un regime completamente diverso dal precedente in quanto è rappresentato da una **"super deduzione" del 110%** dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a determinati beni immateriali. Nulla a che vedere, quindi, con il previgente regime che "guardava" al reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali ed operava mediante variazione in diminuzione dello stesso da operare in sede di dichiarazione dei redditi.

Sotto il profilo temporale le nuove disposizioni si applicano a partire dalle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del D.L. n. 146/2021), vale a dire dal **periodo d'imposta 2021** per i soggetti "solari".

Le disposizioni attuative dell'agevolazione sono state definite con provv. Agenzia delle entrate 15 febbraio 2022, n. 48243. Nel dettaglio, possono accedere all'agevolazione solo i **titolari di reddito d'impresa "investitori"**, cioè coloro che sono titolari del diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali su cui hanno effettuato l'investimento, sopportandone il costo.

L'opzione **non può essere esercitata** invece dalle imprese:

- che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. n. 267/1942, dal codice di cui al D.Lgs. n. 14/2019 o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

L'opzione, che ha **durata quinquennale, è irrevocabile e rinnovabile, deve essere comunicata** nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce.

7.11.2 Compilazione del modello

Ai fini compilativi, si rileva che nel **rigo IS90**, occorre indicare:

Sez. XIV Patent Box	IS90	Valore della produzione esclusa	Documentazione	Plusvalenze escluse	Documentazione	Agevolazione anni precedenti	Recupero tassazione plusvalenze
	1	2	3	4	5	6	
		,00	,00	,00	,00	,00	,00

- nella **colonna 1**, l'ammontare del **valore della produzione agevolabile** derivante dall'utilizzo dei beni immateriali di cui sopra che non concorre a formare il valore della produzione netta;
- nella **colonna 2**, l'ammontare della quota annuale del valore della produzione agevolabile derivante dall'utilizzo dei beni immateriali di cui al comma 39, che non concorre a formare il valore della produzione netta qualora il contribuente abbia "optato" – in alternativa all'istanza di ruling – per l'indicazione delle informazioni necessarie alla determinazione del reddito agevolabile in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto dal provvedimento del 30 luglio 2019;

7. Quadro IS – Prospetti vari

- nella **colonna 3**, l'ammontare della quota delle **plusvalenze** derivanti dalla cessione dei beni immateriali, che non concorre a formare il valore della produzione netta (la colonna non va compilata dai soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 5-bis);
- nella **colonna 4**, l'ammontare della quota delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali, che non concorre a formare il valore della produzione netta qualora il contribuente abbia "optato" – in alternativa all'istanza di ruling – per l'indicazione delle informazioni necessarie alla determinazione del reddito agevolabile in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019 (la colonna non va compilata dai soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 5-bis);
- nella **colonna 5**, al fine di consentire l'accesso al beneficio "patent box" fin dal periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di *ruling*, la **quota del valore della produzione agevolabile** relativa ai periodi d'imposta compresi tra la data di presentazione della medesima istanza e la data di sottoscrizione dell'accordo o tra la predetta data e il periodo di riferimento della dichiarazione integrativa a favore, qualora ci si avvalga di tale facoltà;
- nella **colonna 6**, l'importo delle plusvalenze che non ha concorso alla formazione del valore della produzione, in periodi d'imposta precedenti, derivanti dalla cessione dei beni immateriali per i quali si è fruito dell'agevolazione "patent box", qualora almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione dei predetti beni non sia reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo d'imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali.

Il valore assoluto della differenza tra la somma degli importi di cui alle colonne 1, 2, 3, 4 e 5 e l'importo di colonna 6 del rigo IS90 deve essere portata in "diminuzione" (se tale differenza risulta positiva) oppure in "aumento" (se tale differenza risulta negativa) **dell'importo di colonna 1** di uno dei seguenti righi:

- IP60 o IP61 del quadro IP;
- IC64 del quadro IC;
- IE48 del quadro IE;

oppure, per i soggetti che compilano il quadro IK, di rigo IK11.



Esempio

Si consideri un contribuente che nel 2023, in presenza di utilizzo diretto di un bene agevolabile, abbia optato nel quadro OP per l'autodeterminazione del reddito in alternativa al ruling (art. 4 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34). Se il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto del bene immateriale è pari a 60.000 euro, la variazione in diminuzione deve essere ripartita in 3 quote di pari importo, quindi 20.000 euro l'anno (dal 2023 al 2025). Nel modello IRAP 2025, va così compilato il rigo IS90:

Sez. XIV Patent Box		Valore della produzione esclusa		Documentazione		Plusvalenze escluse		Documentazione		Agevolazione anni precedenti		Recupero tassazione plusvalenze	
IS90		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
			.00	20.000	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00

7.12 Sezione XV – Credito d'imposta per contribuenti IRAP senza lavoratori dipendenti

La sezione XV è riservata ai contribuenti che fruiscono del **credito d'imposta** pari al **10 per cento dell'IRAP lorda** di cui all'art. 1, comma 21, della legge n. 190/2014.

In particolare, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015 per i contribuenti con esercizio solare), **ai soggetti che:**

- **determinano il valore della produzione netta** ai sensi degli artt. da 5 a 9 del decreto IRAP;
- **non si avvalgono di lavoratori dipendenti,**

spetta un **credito d'imposta**, da utilizzare esclusivamente in compensazione, a decorrere dall'anno 2018, pari al **10 per cento dell'IRAP lorda**.



Attenzione

Si ricorda che la Legge di bilancio 2019 ha abrogato – dal 1° gennaio 2019 – il credito d'imposta di cui alla Legge n. 190/2014. Pertanto, la sezione in esame va compilata solo in caso di "eccedenza" di credito risultante dalla precedente dichiarazione.

Ai fini della compilazione del **rigo IS91** occorre indicare:

Sez. XV Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)		Eccedenza precedente dichiarazione		di cui compensato nel mod. F24		Credito da utilizzare in compensazione		Credito ceduto al consolidato	
IS91		1	2	3	4	5	6	7	8

- in **colonna 1**, l'eccedenza di credito risultante dalla precedente dichiarazione;
- in **colonna 2**, l'importo di cui a colonna 1, utilizzato entro la data di presentazione della dichiarazione per compensare tributi e contributi mediante il modello F24;
- in **colonna 4**, il **credito da utilizzare in compensazione** (tramite F24 e codice tributo "3883"). Nella colonna gli importi a credito devono essere indicati al lordo degli utilizzi già effettuati;
- in **colonna 5**, il **credito ceduto** ai fini della compensazione dell'IRES dovuta dalla consolidante per effetto della **tassazione di gruppo** e indicato nel quadro GN (o nel quadro GC) del modello Redditi SC.

Si precisa che la somma degli importi indicati in colonna 4 e in colonna 5 non può essere superiore al valore risultante dalla seguente operazione: col. 1 – col. 2.



Esempio

Si consideri l'impresa Gamma S.n.c., priva di dipendenti, con un IRAP lorda dovuta per il 2020 pari a 2.500 euro. Il credito d'imposta spettante, pari a 250 euro (2.500 x 10%) e risultante dal rigo IS90 del modello IRAP 2021, non è stato utilizzato in compensazione alla data di presentazione della dichiarazione IRAP 2025. Di conseguenza, nel **rigo IS91** della presente dichiarazione il contribuente dovrà indicare alla **colonna 1** ed alla **colonna 4** il medesimo importo di 250 euro.

Sez. XV Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)	IS91	Eccezione precedente dichiarazione	di cui compensata nel mod. F24	Credito da utilizzare in compensazione	Credito ceduto al consolidato
		1	2	4	5
		250		250	

7.13 Sezione XVI – Dichiarazione integrativa

La sezione XVI deve essere compilata dai soggetti che, nel corso del 2024, hanno **presentato una o più dichiarazioni integrative oltre il termine di presentazione** della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento (ad esempio, dichiarazione integrativa IRAP 2021 relativa al 2020 presentata nel 2024). Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il **credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa**.

A tal fine, occorre compilare la sezione in esame, indicando:

Sez. XVI Dichiarazione integrativa	IS92	Codice fiscale	Periodo d'imposta	Codice regione	Errori contabili	Maggior credito
	1	2	3	4	5	
	IS93	1	2	3	4	5
	IS94	1	2	3	4	5
	IS95	1	2	3	4	5
	IS96	1	2	3	4	5
	IS97	TOTALE			4	5



**righe da
IS92 a IS96**

- in **colonna 1**, in caso di **operazioni straordinarie**, il **codice fiscale del soggetto cui si riferisce l'integrativa**, se diverso dal dichiarante (ad esempio, in caso di incorporazione, qualora la dichiarazione integrativa dell'incorporata sia stata presentata dall'incorporante);
- in **colonna 2**, l'**anno relativo al modello utilizzato** per la dichiarazione integrativa (ad es., per la dichiarazione integrativa IRAP 2022, indicare 2021);
- in **colonna 3**, il **codice regione**, ovvero della provincia autonoma (vedere tabella codice regione o provincia autonoma nel frontespizio), cui si riferisce il credito derivante dal minor debito/credito risultante dalla dichiarazione integrativa;
- in **colonna 4**, il **credito derivante dal minor debito o dal maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa, per i casi di correzione di errori contabili di competenza, per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo è ricompreso nel credito da indicare in colonna 5;
- in **colonna 5**, il **credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa**, per i casi diversi da quelli riguardanti la correzione di errori contabili di competenza, per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa.
Nel caso in cui, nel corso del 2024, siano state presentate più dichiarazioni integrative relative a differenti periodi d'imposta, occorre compilare un distin-

	to rigo della presente sezione per ciascun periodo d'imposta.
rigo IS97	da compilare esclusivamente nel primo modulo, deve essere indicato: - in colonna 4, il totale degli importi di colonna 4 dei rigi da IS92 a IS96, per i quali non è compilata la colonna 3, di tutti i moduli compilati; - in colonna 5, il totale degli importi di colonna 5 dei rigi da IS92 a IS96, per i quali non è compilata la colonna 3, di tutti i moduli compilati. Il credito di cui alla colonna 4 del rigo IS97 va sommato all'ammontare della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione da indicare nel rigo IR23.

Il **credito**, di cui alla colonna 5 del rigo IS97, **derivante** dal minor debito o dal maggiore credito risultante dall'integrativa **concorre alla liquidazione dell'imposta**, a debito o a credito, **risultante dalla dichiarazione**.

Per i soggetti che determinano la base imponibile:

- nei **quadri IP, IC, IE o IK** (sez. II e III), **l'importo di rigo IS97, colonna 5, deve essere portato in diminuzione** dell'importo di rigo IR26 ovvero, in aumento del rigo IR27 del quadro IR.

IR26 Importo a debito	,00
IR27 Importo a credito	,00

- nel **quadro IK** (sez. I), gli **importi delle colonne 5 dei rigi da IS92 a IS96** per i quali è compilata la colonna 3 **devono essere portati in diminuzione degli importi di colonna 11 o in aumento degli importi di colonna 14**, della sezione III del quadro IR.

Codice regione	Base imponibile	Codice aliquota	Imposta	Credito d'imposta	Eccedenza precedente dichiarazione
1	2	3	4	5	6
	,00		,00	,00	,00
IR32 (di cui compensata)	Totale acconti dovuti	Totale acconti	(di cui versati in Tesoreria)	Importo a debito	
7	8	9	10	11	
	,00	,00	,00	,00	,00
Versato in F24	Versato in Tesoreria	Importo a credito	Eccedenza di versamento a saldo		
12	13	14	15		
	,00	,00	,00	,00	

Nell'ipotesi che dalla sezione XVII del quadro IS emergano **crediti riferiti a diverse regioni o province autonome**, gli stessi vanno riportati nella colonna 11 o nella colonna 14 dei rigi della sezione III del quadro IR, per i quali sono stati indicati in colonna 1 gli stessi codici regione riportati in colonna 3 della sezione XVII del quadro IS.

7.14 Sezione XVII – Aiuti di Stato

Il prospetto va compilato dai soggetti che nel 2024 hanno beneficiato di aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis") nonché di quelli "subordinati" all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione, il cui importo è determinabile solo a seguito della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati. Il prospetto va compilato anche dai soggetti che hanno beneficiato nel periodo d'imposta di aiuti fiscali nei settori dell'agricoltura e della pesca e acquacoltura, da registrare nei registri SIAN e SIPA.

**Attenzione**

Il prospetto va compilato con riferimento agli aiuti specificati nella “Tabella codici aiuti di Stato”. Nel prospetto vanno indicati anche gli aiuti di cui si intende beneficiare che “non” sono espressamente previsti nei quadri del modello, utilizzando per ciascuno di essi il codice residuale “999”. **L’indicazione degli aiuti nel prospetto, infatti, è necessaria ed indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi.** Il presente prospetto va compilato anche in caso di aiuti “maturati” nel 2023 ma “non fruiti” nel medesimo periodo.

7.14.1 La disciplina degli aiuti di Stato

Ai fini del monitoraggio e controllo degli aiuti di Stato, è stato istituito presso il Ministero dello sviluppo economico il “Registro nazionale degli aiuti di Stato” (RNA) il quale viene utilizzato per effettuare le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo e di altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti “de minimis”.

Con il Decreto n. 115/2017, poi, è stato adottato il regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro nazionale degli aiuti di Stato, operativo dal 12 agosto 2017.

Il predetto regolamento distingue gli aiuti soggetti ad un procedimento di concessione, dagli aiuti non subordinati all’emanazione di appositi provvedimenti di concessione o di autorizzazione. A tale distinzione corrispondono differenti modalità di registrazione dell’aiuto.

In caso di aiuti “subordinati” all’emanazione di provvedimenti, è prevista un’attività preventiva:

- sia da parte dell’autorità responsabile, che è tenuta ad iscrivere la misura agevolativa nel Registro nazionale degli aiuti di Stato;
- sia da parte del soggetto concedente, il quale, prima del rilascio del provvedimento, è tenuto alla consultazione del Registro e alla indicazione nel provvedimento di concessione o di autorizzazione del codice identificativo rilasciato dal Registro.

Per gli aiuti “subordinati” all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione, gli obblighi di consultazione del Registro e di registrazione dell’aiuto individuale sono assolti dall’Amministrazione competente preposta alla fase di fruizione in un momento successivo alla fruizione.

Gli aiuti fiscali automatici si intendono concessi e sono registrati nel registro nazionale dall’Agenzia delle Entrate nell’esercizio finanziario “successivo” a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.

**Attenzione**

Per il calcolo del cumulo degli aiuti “de minimis”, il registro nazionale utilizza quale data di concessione quella in cui è stata effettuata la registrazione dell’aiuto individuale. Ad esempio, in caso di aiuti “de minimis” fruiti nel 2023, ai fini del calcolo del cumulo, saranno considerati gli aiuti “de minimis” fruiti nell’esercizio finanziario 2025 e nei due precedenti, ossia nel 2023 e nel 2024.

Per gli aiuti “de minimis” e gli aiuti “de minimis” SIEG, l’impossibilità di registrazione dell’aiuto per effetto del superamento dell’importo complessivo concedibile in relazione alla tipologia di aiuto “de minimis” determina l’illegittimità della fruizione.

La modalità di registrazione degli aiuti fiscali si applica anche agli aiuti di Stato e agli aiuti “de minimis” subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione “comunque denominati” il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati.

Le informazioni contenute nel prospetto sono utilizzate dall’Agenzia delle Entrate per la registrazione dell’aiuto nel registro nazionale degli aiuti, previa le verifiche necessarie per il rispetto dei divieti di cumulo e delle altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti “de minimis”, compresa la visura Deggendorf relativa ai soggetti tenuti alla restituzione degli aiuti illegali oggetto di una decisione di recupero della Commissione europea.

Dal Registro nazionale degli aiuti di Stato sono espressamente escluse le informazioni relative agli aiuti nei “settori agricoltura e pesca”. Le informazioni relative agli aiuti nei citati settori, infatti, sono contenute nei registri SIAN e SIPA, cui competono le funzioni di registrazione delle misure e degli aiuti e quelle di verifica alla concessione degli aiuti individuali.



Approfondimenti

Aiuti di Stato, Temporary Framework e Covid-19

In via generale, i regimi di aiuti nel contesto della pandemia da Covid-19 trovano la loro legittimazione nell’art. 107 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE), che:

- **al paragrafo 2, lettera b)**, dispone che sono compatibili con il mercato interno gli aiuti pubblici destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali e,

- **al paragrafo 3, lettera b)**, dispone che possono essere compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati a porre rimedio ad un grave turbamento dell’economia di uno Stato membro (previa approvazione della Commissione UE, al fine di valutare il carattere mirato alla finalità e la loro adeguatezza e proporzionalità).

Dunque, gli aiuti concessi a norma dell’articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE devono compensare i danni causati direttamente dalla pandemia di Covid-19, ad esempio, i danni causati direttamente dalle misure di quarantena che impediscono al beneficiario di esercitare la sua attività economica. Gli Stati membri possono indennizzare le imprese di settori particolarmente colpiti dalla pandemia (ad es. il settore dei trasporti, del turismo, della cultura, dell’accoglienza e del commercio) oppure gli organizzatori di eventi annullati per i danni subiti e direttamente causati dalla pandemia e notificare tali misure di compensazione dei danni così che la Commissione le valuti direttamente. Per contro, gli altri tipi di aiuti volti a porre rimedio in modo più “generale” alla crisi economica innescata dalla pandemia di Covid-19 devono essere valutati alla luce della diversa base di compatibilità rappresentata dall’articolo 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE. Su tale base, la Commissione europea ha adottato la Comunicazione COM (2020) 1863 *final Temporary Framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*, un quadro temporaneo per consentire agli Stati membri di adottare misure di aiuto all’economia nel contesto della pandemia di Covid-19, in deroga alla disciplina ordinaria sugli aiuti di Stato. Il *Temporary Framework* è stato esteso ed integrato il 3 aprile 2020, con la Comunicazione C (2020) 2215 *final* e ulteriormente modificato ed esteso con la Comunicazione dell’8 maggio 2020 (C (2020) 3156 *final*). Dopo una consultazione con gli Stati membri (cfr. comunicato stampa del 12 giugno 2020) il 29 giugno 2020, la Commissione UE adottato la terza modifica del *Temporary Framework* al fine di autorizzare il sostegno pubblico a tutte le piccole e micro imprese, **anche a quelle in difficoltà finanziarie al 31 dicembre 2019**, a condizione che non siano sottoposte a una procedura di insolvenza, non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio non rimborsati o non siano sottoposte ad un piano di ristrutturazione ai sensi delle norme sugli aiuti di Stato. La Commissione ha adeguato le con-

dizioni per le misure di ricapitalizzazione nell'ambito del quadro temporaneo, per i casi in cui gli investitori privati contribuiscono all'aumento di capitale delle società insieme allo Stato.

Vale la pena ricordare che ai sensi dell'art. 2 Regolamento n. 651/2014/UE per **"impresa in difficoltà"** (in precedenza esclusa dagli aiuti di stato) si intende l'impresa che soddisfa almeno una delle seguenti circostanze:

- nel caso di S.r.l. (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della *due diligence* da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate;
- nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della *due diligence* da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulative;
- qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- qualora l'impresa abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione;
- nel caso di un'impresa diversa da una PMI, qualora, negli ultimi due anni:
 - il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5;
 - e il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

Il 13 ottobre 2020 la Commissione, con la Comunicazione C (2020)7127 final, ha adottato la quarta modifica del *Temporary Framework*, che:

- proroga le disposizioni del quadro temporaneo al **30 giugno 2021**;
- ad eccezione delle misure di ricapitalizzazione delle società che vengono prorogate di ulteriori tre mesi, fino al **30 settembre 2021**.

A causa degli impatti economici del Coronavirus gli aiuti sono necessari ed ammessi anche in deroga alla ordinaria normativa unionale, ma non debbono alterare più del necessario il funzionamento del mercato interno e le regole della concorrenza. Per conseguire questo equilibrio è stato fissato un limite quantitativo di aiuti complessivo, di carattere generale, di **800.000 euro per singola impresa**. La corretta applicazione di tale *plafond* ha generato dubbi operativi in presenza di gruppi societari, non essendo chiaro se per "impresa" debba intendersi un'entità avente autonomia giuridica oppure se la stessa vada considerata in conformità alla normativa comunitaria che ha costantemente assunto, nel qualificare le piccole e medie imprese, il "gruppo" di imprese quale entità rilevante. Il primo orientamento è sostenuto da Assonime con la circolare n. 12/2020, dalla quale risulta che *"il Dipartimento (del ministero delle Finanze n.d.r.) si stia attivando presso la Commissione europea in modo da avere una conferma della compatibilità di questa soluzione interpretativa con il Quadro europeo degli aiuti di stato"*. La tesi contraria non è però meno fondata, potendo far leva sul concetto di soggetto economico e sul carattere antifrode che la ispira. Ammettere la possibilità di computare il limite degli aiuti per ciascuna impresa del gruppo, infatti, ha come implicita conseguenza permettere l'artificiosa costituzione di molteplici imprese, finalizzata ad aggirare il limite comunitario. Come si evince dalle istruzioni del modello Redditi SP 2021 **l'Amministrazione finanziaria propende per la tesi più restrittiva** in linea con la normativa dell'impresa unica definita

dall'articolo 2, comma 2, del Regolamento (UE) 1407/2013, che intende per tale l'insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle relazioni ivi indicate (controllo di diritto o di fatto nelle varie articolazioni previste dalla citata normativa). È pressoché certo, quindi, il rischio di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate qualora e nella misura in cui si dovesse superare il tetto degli 800.000 euro. L'evidenza di questa eccedenza, infatti, è **agevolmente individuabile in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni** dei redditi nelle quali dev'essere riportato l'ammontare di ciascun aiuto fruito (Righi RS401 e RS402), compresi gli aiuti fiscali automatici, oltre alla possibilità di consultazione del Registro Nazionale degli aiuti di Stato tenuto dal MISE.

In data 28 gennaio 2021, la Commissione Europea, con la Comunicazione C (2021) 564 final (quinta modifica), ha esteso il *temporary framework* in materia di aiuti di Stato adottato il 19 marzo 2020, prorogandolo fino al **31 dicembre 2021** (comprese le misure di ricapitalizzazione), adeguando i massimali di aiuto di alcune misure per far fronte agli effetti economici prolungati della pandemia e modificando le condizioni relative ad alcune misure temporanee di aiuto che la Commissione ritiene compatibili a norma dell'art. 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE. Tra le novità di maggior rilievo si segnala:

- l'innalzamento dei massimali degli aiuti di importo limitato nella misura riportata di seguito;



Tipologia impresa	Limite precedente	Limite attuale
Impresa operante nella produzione primaria prodotti agricoli	100.000	225.000
Impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura	120.000	270.000
Impresa operante in altri settori	800.000	1.800.000

- la possibilità per le imprese che hanno subito un calo del fatturato durante il periodo ammissibile di almeno il 30 per cento rispetto allo stesso periodo del 2019, di accedere a un contributo, da parte del relativo Stato Membro, per i costi fissi non sono coperti dalle entrate fino a 10 milioni di euro per impresa (e non più 3 milioni di euro come in origine).

Con l'art. 27 del decreto "Sostegni-ter" si interviene nuovamente sul regime degli Aiuti di Stato. Si modifica, infatti, l'art. 54 del D.L. n. 34/2020 il quale prevede ora che le Regioni, le Province autonome, gli altri enti territoriali, le Camere di commercio possano adottare misure di aiuto, ai sensi della sezione 3.1 del c.d. "Quadro temporaneo" degli Aiuti di Stato, fino ad un importo complessivo non superiore ai **2,3 milioni di euro** per impresa (in luogo del precedente 1,8 milioni di euro). L'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme, quali anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni, a condizione che il valore nominale totale di tali misure rimanga al di sotto del massimale di 2,3 milioni di euro (in luogo di 1,8 milioni di euro) per impresa. Con la suddetta modifica si recepiscono, quindi, i nuovi massimali fissati dalla Commissione europea con la sesta modifica del *Temporary Framework*, pubblicata dalla Commissione UE il 18 novembre 2021. Sempre in applicazione della modifica del *Temporary Framework* viene stabilito che gli aiuti non possono superare l'importo di **345.000 euro** per ciascuna impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura o di **290.000 euro** per impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

Inoltre, viene elevato a **12 milioni di euro** (in luogo dei precedenti 10 milioni di euro) per impresa l'importo complessivo degli aiuti di cui alla sezione 3.12 del "Quadro temporaneo", cioè degli aiuti che

possono contribuire alla copertura dei costi fissi non coperti dalle entrate per le imprese particolarmente colpite dalla pandemia, con perdite di fatturato pari ad almeno il 30% nel periodo ammissibile (1° marzo 2020 – 30 giugno 2022) rispetto allo stesso periodo del 2019.

Novellati, infine, il comma 7-bis dell'art. 54 del D.L. n. 34/2020 e il comma 5-bis dell'art. 60-bis del D.L. n. 34/2020 i quali, con analoga disposizione, stabiliscono che gli aiuti ex Sez. 3.1 o 3.12 e rimborsati prima della concessione di nuovi aiuti **non sono presi in considerazione** ai fini della verifica del nuovo massimale.



Tabella riassuntiva limiti massimi di aiuti di Stato – sezione 3.1 “Quadro temporaneo”				
Tipologia di imprese	Periodo di concessione dell'aiuto			
	19.3.2020 – 27.1.2021	28.1.2021 – 31.12.2021	1.1.2022 – 30.6.2022	
Generalità imprese	800.000 €	1.800.000 €	2.300.000 €	
Impresa operante nella produzione primaria prodotti agricoli	100.000 €	225.000 €	290.000 €	
Impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura	120.000 €	270.000 €	345.000 €	



Tabella riassuntiva limiti massimi di aiuti di Stato – sezione 3.12 “Quadro temporaneo”				
Tipologia di imprese	Periodo di concessione dell'aiuto			
	19.3.2020 – 27.1.2021	28.1.2021 – 31.12.2021	1.1.2022 – 30.6.2022	
Qualsiasi impresa (aiuti per la copertura dei costi fissi)	3.000.000 €	10.000.000 €	12.000.000 €	

La Commissione ha, poi, deciso di introdurre due nuove misure “di accompagnamento” delle imprese per un ulteriore periodo limitato: gli incentivi diretti per investimenti privati (ammissibili sino al 31 dicembre 2022) e le misure di sostegno alla solvibilità (ammissibili sino al 31 dicembre 2023). Ai sensi dell'art. 35 del D.L. n. 73/2022, come modificato dall'art. 22 del D.L. n. 198/2022 e dall'art. 7, comma 4, del D.L. n. 39/2024, con riferimento agli aiuti fiscali, i termini di cui all'art. 10, comma 1, secondo periodo, del D.M. 31 maggio 2017, in scadenza:

- dal 22 giugno 2022 al 31 dicembre 2022, sono prorogati al 30 settembre 2023;
- dall'1 gennaio 2023 al 30 giugno 2023, sono prorogati al 30 novembre 2024 (in luogo del precedente 31 marzo 2024);
- dall'1 luglio 2023 al 31 dicembre 2023, sono prorogati al 30 novembre 2024 (in luogo del precedente 31 marzo 2024);
- dall'1 gennaio 2024 al 30 giugno 2024, sono prorogati al 30 novembre 2024 (in luogo del precedente 30 settembre 2024).

IS201 – Aiuti di Stato

Si riportano, di seguito, le indicazioni utili alla compilazione del **rigo IS201**.

Per ciascun aiuto va compilato un distinto rigo IS201 utilizzando un modulo per ogni rigo compilato.

Nell'ipotesi in cui l'aiuto complessivamente spettante si riferisca a progetti d'investimento realizzati in diverse strutture produttive e/o abbia ad oggetto diverse tipologie di costi ammissibili, per ciascuna struttura produttiva e per ciascuna tipologia di costi va compilato un distinto rigo. In tal caso, nei rigi successivi al primo, non vanno compilate le colonne 12, 13 e 17.

Si ricorda che nella casella "Tipo aiuto" occorre indicare:

- "1" - se l'aiuto di Stato è istituito da una norma statale;
- "2" - se l'aiuto di Stato consiste in una deduzione istituita da una norma regionale/provinciale;
- "3" - se l'aiuto di Stato consiste in una detrazione istituita da una norma regionale/provinciale;
- "4" - se l'aiuto di Stato consiste in credito d'imposta istituito da una norma regionale/provinciale;
- "5" - se l'aiuto di Stato consiste in una riduzione di aliquota o in una esenzione istituita da una norma regionale/provinciale;
- "6" - se l'aiuto di Stato consiste in una sospensione del versamento istituita da una norma regionale/provinciale.

Sez. XVII Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA										
Codice aiuto	Codice Regione	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Comma				
1	2	3	4	5	6	7	8	Numero	Estensione	Lettera		
Codice CAR	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO	Settore		Tipo SIEG		Importo totale aiuto spettante				
11A	12	13	14	15		16		17				
											,00	
IS201												
DATI DEL PROGETTO												
Data inizio			Data fine			Codice Regione		Codice Comune				
18 giorno	18 mese	18 anno	19 giorno	19 mese	19 anno	20		21				
Tipologia costi			Costi agevolabili			Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante				
26			27			28		29				
								,00				

Nella **colonna 1** va esposto l'aiuto di Stato o l'aiuto "de minimis" spettante nel 2024, indicando il relativo codice identificativo rilevato dalla tabella "Codici aiuti di Stato" (in calce al documento).

In caso di aiuti di Stato o de minimis previsti da norme regionali/provinciali occorre indicare come codice identificativo il codice aliquota o il codice deduzione o il codice detrazione o il codice credito d'imposta desumibile nel sito internet del Dipartimento delle Finanze, già indicato nella colonna "Codice aliquota" del quadro IR e nelle colonne 2, 3 e 4 dei rigi da IS43 a IS45. In tal caso, va compilata anche la colonna 2 indicando il corrispondente codice.

Istruzioni per il codice residuale "999"

Le istruzioni forniscono ulteriori indicazioni in merito alla compilazione del prospetto sugli aiuti di Stato per le agevolazioni non espressamente indicate nella tabella codici aiuti di Stato. Nello specifico viene chiarito che il codice residuale "999" deve essere utilizzato "unicamente" nell'ipotesi in cui debbano essere indicati aiuti di Stato o aiuti de minimis non espressamente ricompresi nella tabella "Aiuti di Stato statali" e, per quanto riguarda gli eventuali aiuti di Stato istituiti con norma regionale/provinciale, non individuati nel sito internet del Dipartimento delle Finanze.

Deve trattarsi di aiuti di Stato o aiuti de minimis fiscali automatici o semi-automatici, esposti nella dichiarazione i cui presupposti si sono realizzati nel periodo d'imposta 2023.

Quindi, detto codice "999" non deve essere utilizzato – a titolo esemplificativo – per:

- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis già presenti nella tabella "Aiuti di Stato statali" oppure, per quanto riguarda gli eventuali aiuti di Stato istituiti con norma regionale/provinciale;
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili ai fini di imposte diverse dall'IRAP (ad esempio, le agevolazioni utilizzabili ai fini IRPEF/IRES che vanno indicate nei modelli REDDITI);
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili in diminuzione dei contributi previdenziali;
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili in diminuzione dell'IRAP subordinati alla presentazione di apposita istanza, ai sensi dell'art. 9 del D.M. 31 maggio 2017, ad Amministrazioni diverse dall'Agenzia delle entrate (ad esempio, l'agevolazione ZFU, in quanto, pur rappresentando un aiuto fiscale de minimis, non rientra tra gli aiuti automatici, essendo subordinata a un apposito provvedimento di attribuzione adottato da Ministero delle imprese e del Made in Italy);
- le agevolazioni esposte nei quadri della presente dichiarazione non qualificabili come aiuti di Stati o aiuti de minimis in quanto pur essendo di natura fiscale e automatica, non presentano profili di selettività ma hanno una portata applicativa generale e, pertanto, non costituiscono aiuti di Stato;
- gli importi residui utilizzati nel periodo d'imposta relativi ad aiuti di Stato e aiuti de minimis i cui presupposti si sono realizzati nei precedenti periodi d'imposta;
- i crediti d'imposta da esporre nel quadro RU dei modelli Redditi.

Le **colonne da 3 a 11** vanno compilate solo se nella colonna 1 è indicato il codice 999.

In particolare, nella **colonna 3** va indicato il "quadro" del presente modello nel quale è indicato l'aiuto, mentre nelle colonne da **4 a 11** vanno riportati gli estremi della norma che disciplina il regime di aiuti. Nella colonna 4, quindi, occorre indicare uno dei seguenti codici:



1. Decreto Legge
2. Decreto Legislativo
3. Legge
4. Legge Regionale/Provinciale
5. Decreto del Presidente della Repubblica

Nel caso in cui in colonna 1 sia indicato il codice 999, nella **colonna 11A** va riportato il codice CAR identificativo della misura agevolativa, desumibile dalla sezione trasparenza del RNA, sempre che la misura sia stata registrata nel predetto registro dall'Autorità responsabile entro la data di presentazione della dichiarazione. Qualora sia compilata la presente colonna **non vanno compilate le colonne da 4 a 11**.

Nella **colonna 12** va indicato il "codice" corrispondente alla forma giuridica.

TABELLA FORMA GIURIDICA

CODICE	DESCRIZIONE	CODICE	DESCRIZIONE
AF	Altre forme	ID	Istituto di credito di diritto pubblico
AC	Associazione	IR	Istituto religioso
AI	Associazione impresa	MA	Mutua assicurazione
PA	Associazione in partecipazione	PF	Persona fisica
AT	Azienda autonoma statale	PC	Piccola società cooperativa
AM	Azienda municipale	PS	Piccola società cooperativa a responsabilità limitata
AP	Azienda provinciale	AU	Società per azioni con socio unico
AR	Azienda regionale	SR	Società a responsabilità limitata
AZ	Azienda speciale	RR	Società a responsabilità limitata a capitale ridotto
LL	Azienda speciale di cui al d.lgs. 267/2000	SU	Società a responsabilità limitata con unico socio
AL	Azienda speciale di ente locale	RS	Società a responsabilità limitata semplificata
CE	Comunità ereditaria	SA	Società anonima
CO	Consorzio	CN	Società consortile
CC	Consorzio con attività esterna	SL	Società consortile a responsabilità limitata
CZ	Consorzio di cui al d.lgs. 267/2000	OS	Società consortile cooperativa a responsabilità limitata
CF	Consorzio fidi	AE	Società consortile in accomandita semplice
CR	Consorzio intercomunale	AN	Società consortile in nome collettivo
CM	Consorzio municipale	SO	Società consortile per azioni
CS	Consorzio senza attività esterna	SC	Società cooperativa
RC	Contratto di rete dotato di soggettività giuridica	CI	Società cooperativa a responsabilità illimitata
OO	Cooperativa sociale	CL	Società cooperativa a responsabilità limitata
EN	Ente	OC	Società cooperativa consortile
ES	Ente di cui alla l.r. 21-12-93, n.88	SG	Società cooperativa europea
ED	Ente diritto pubblico	SS	Società costituita in base a leggi di altro stato
EE	Ente ecclesiastico	SF	Società di fatto
ER	Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto	SM	Società di mutuo soccorso
EI	Ente impresa	SD	Società europea
EM	Ente morale	AA	Società in accomandita per azioni
EC	Ente pubblico commerciale	AS	Società in accomandita semplice
EP	Ente pubblico economico	SN	Società in nome collettivo
EL	Ente sociale	SI	Società irregolare
FO	Fondazione	SZ	Società non prevista dalla legislazione italiana
FI	Fondazione impresa	SP	Società per azioni
GE	Gruppo europeo di interesse economico	SE	Società semplice
IF	Impresa familiare	SV	Società tra professionisti
DI	Impresa individuale	ST	Soggetto estero
IC	Istituto di credito		



Attenzione

Come rilevato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta 22 luglio 2021, la forma giuridica “va assunta secondo la codifica richiesta dal RNA [...] e non ha alcun nesso con altre caratterizzazioni presenti in Anagrafe Tributaria o nei modelli dichiarativi”.

Nella **colonna 13** va indicata la dimensione dell'impresa riportando uno dei seguenti “codici”:

- **1.** micro impresa;
- **2.** piccola impresa;
- **3.** media impresa;
- **4.** grande impresa;

- **5.** non classificabile.

Nella **colonna 14** va indicato il codice corrispondente all'attività interessata dalla componente di aiuto, desunto dalla classificazione ATECO 2007.



Attenzione

L'Agenzia, nella risposta 22 luglio 2021, ha affermato che "tale informazione non si riferisce al codice relativo all'attività prevalentemente esercitata ma a quello corrispondente all'attività interessata dalla componente di aiuto (informazione nota solo ai contribuenti). Per tale motivo [...] il dato non può essere desunto dagli altri quadri dei modelli dichiarativi e neppure dall'anagrafica del contribuente in quanto in presenza di più attività l'Agenzia non è in grado di conoscere nell'ambito di quale attività si è beneficiato dell'aiuto".

Nella **colonna 15** va indicato il settore dell'aiuto fruito dal beneficiario, riportando uno dei seguenti codici:



1. GENERALE: aiuti di Stato (diversi dagli aiuti SIEG e dagli aiuti nei settori AGRICOLTURA e PESCA) ovvero aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) 1407/2013 (o successivi) ad un beneficiario che non opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi o che opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi;
2. STRADA: aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) 1407/2013 (o successivi) ad un beneficiario che opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi ai sensi dell'art. 3, comma 2, §2 del Reg (UE) 1407/2013;
3. SIEG: aiuti SIEG ovvero aiuti de minimis SIEG concessi ai sensi del Reg (UE) 360/2012 (o successivi) ad un beneficiario attivo sui Servizi di Interesse Economico Generale (SIEG);
4. AGRICOLTURA: aiuti di Stato di cui all'art. 107 del TFUE relativi al settore agricolo e forestale e nelle zone rurali ovvero aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) 1408/2013 (o successivi);
5. PESCA: aiuti di Stato di cui all'art. 107 del TFUE relativi al settore della pesca e dell'acquacoltura ovvero aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) 717/2014 (o successivi).

Nel caso in cui nella colonna 15 sia stato indicato il settore SIEG (codice 3), nella **colonna 16** va indicato il codice relativo alla descrizione del Servizio di Interesse Economico Generale desunto dal seguente elenco:



1. Edilizia Sociale	8. Trasporto Aereo
2. Servizi di rete settore Energia	9. Servizi di radiodiffusione radiotelevisiva
3. Servizi di telecomunicazioni compresa la banda larga	10. Servizi di rete settore Acqua
4. Servizi finanziari	11. Servizi di rete settore Gas
5. Servizi postali	12. Trasporto terrestre passeggeri – Strada
6. Trasporto terrestre passeggeri – Ferroviario	13. Servizi sanitari o sociali.
7. Trasporto marittimo	

Nella **colonna 17** va indicato l'ammontare complessivo dell'aiuto spettante, consistente nel risparmio d'imposta oppure nel credito d'imposta. Nel caso in cui siano stati compilati più righi con riferimento alla medesima agevolazione, nella colonna va riportata la somma degli importi indicati nella colonna 29 di tutti i righi compilati.

Nelle **colonne da 18 a 29** vanno riportati i dati dei singoli progetti. Nel caso in cui non sia prevista alcuna localizzazione di progetto le colonne da 20 a 21 non devono essere compilate in quanto le informazioni ivi richieste devono intendersi riferite alla sede dell'impresa.

In particolare, vanno indicati:

- nelle **colonne 18 e 19**, la data di inizio e di fine del progetto. Tali colonne non vanno compilate se le date coincidono con quelle di inizio e fine del periodo d'imposta;
- nelle **colonne 20 e 21**, i codici della regione e del comune di localizzazione del progetto;
- nella **colonna 26**, la tipologia del costo sostenuto che deve essere compatibile con quello previsto per la misura di aiuto, riportando il relativo codice desunto dal seguente elenco:



1. Materiali – Terreni 2. Materiali – Immobili 3. Materiali – Impianti/Macchinari/Attrezzature 4. Materiali – Progettazione/studi/consulenze 5. Immateriali – Licenze 6. Immateriali – Know-How 7. Immateriali – Conoscenze Tecniche Non Brevettate 8. Immateriali – Marchi 9. Immateriali – Diritti Di Brevetto 10. Costi di personale – Formazione Professionale	11. Costi di personale – Costo del personale 12. Materie prime, di consumo e merci 13. Servizi – Servizi professionali 14. Oneri diversi di gestione 15. Ammortamenti – Costo di strumenti e attrezzature 16. Ammortamenti – Costo dei fabbricati e dei terreni 17. Ammortamenti – Costi della ricerca contrattuale, delle conoscenze e dei brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato 18. Costi generali – Spese generali 19. Oneri finanziari 20. Non individuabili secondo le definizioni di cui ai Regolamenti Comunitari 31. Servizi – Altri servizi.
---	---

Qualora la spesa relativa alla misura non sia ricompresa tra quelle individuabili secondo le definizioni di cui ai regolamenti comunitari, né ad esse riconducibile, va inserito il codice "20". Tale codice va utilizzato anche nel caso in cui la misura non sia riconosciuta a fronte di costi specifici.

- nella **colonna 27**, l'ammontare delle spese agevolabili. Tale colonna può non essere compilata qualora nella colonna 26 sia indicato il codice 20 e la misura agevolativa non sia parametrata ad una spesa sostenuta;
- nella **colonna 28**, l'intensità di aiuto espressa in percentuale, se prevista dalla misura agevolativa;
- nella **colonna 29**, l'ammontare dell'aiuto spettante riferito alle spese indicate nella colonna 27.

IS202 – Aiuti di Stato

Assenza impresa unica ☐	IMPRESA UNICA																						
	IS202	Codice fiscale 1											Codice fiscale 2										
		Codice fiscale 3											Codice fiscale 4										
		Codice fiscale 5											Codice fiscale 6										

Nel **rigo IS202**, vanno riportati, in caso di aiuti “de minimis”, i codici fiscali delle imprese che concorrono con il soggetto beneficiario a formare una “impresa unica”. Al riguardo, si ricorda che per “impresa unica” si intende l’insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle seguenti relazioni:

- un’impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un’altra impresa;
- un’impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un’altra impresa;
- un’impresa ha il diritto di esercitare un’influenza dominante su un’altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest’ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest’ultima;
- un’impresa azionista o socia di un’altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell’altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest’ultima.

Le imprese fra le quali intercorre una delle relazioni di cui alle precedenti lett. da a) a d) per il tramite di una o più altre imprese sono anch’esse considerate una “impresa unica”.

Nel rigo in esame, in caso di aiuti ricevuti nell’ambito della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*” (c.d. Temporary Framework), vanno riportati anche i codici fiscali delle imprese con le quali il dichiarante si trova in una relazione di controllo ai fini della definizione di impresa unica, secondo la nozione europea di impresa utilizzata ai fini degli aiuti di Stato. Nel caso in cui **tali codici fiscali siano stati già dichiarati in sede di presentazione dell’autodichiarazione non occorre compilare il presente rigo**.

In **assenza di impresa unica**, come sopra definita, e/o nella situazione descritta nel periodo precedente, **il presente rigo non va compilato e va barrata la casella “Assenza impresa unica”**.

Tabella aiuti di Stato

Nelle istruzioni al modello viene inserita una apposita tabella che riporta i codici identificativi degli aiuti di Stato e degli aiuti de minimis da esporre nella presente sezione.

TABELLA AIUTI DI STATO "STATALI"		
Codice aiuto	Descrizione	Norma
2	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che abbiano svolto attività di ricerca o docenza all'estero e che vengono a svolgere la loro attività in Italia	Art. 44, D.L. n. 78/2010
3	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione nella misura del 40 per cento dei redditi derivanti dalla locazione di alloggi sociali	Art. 6, c. 1, D.L. n. 47/2014
4	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto del crollo ponte Genova	Art. 3, c. 2, D.L. n. 109/2018
5	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione del 40% dei redditi derivanti dai contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà di alloggi sociali	Art. 8, c. 5-bis, D.L. n. 47/2014
6	Riduzione del valore della produzione netta per i soggetti che esercitano attività nel comune di Campione d'Italia	Art. 17, c. 3-bis, D.Lgs. n. 446/97
7	Riduzione dell'irap relativa al valore della produzione derivante da attività esercitate nel comune di Campione d'Italia, determinata ai sensi dell'art. 17, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 446.	Art. 1, c. 575, Legge n. 160/2019
8	Non imponibilità degli utili di esercizio derivanti dall'attività di impresa delle start-up a vocazione sociale che impiegano lavoratori con disturbi dello spettro autistico	Art. 12-quinquies, c. 3, D.L. n. 146/2021
10	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione del 50% dei redditi derivanti da attività di impresa e dall'esercizio in forma associata di arti e professioni, svolte in un Paese estero non appartenente all'UE o allo SEE, trasferite nel territorio dello Stato	Art. 6, D.Lgs. n. 209/2023

7.15 Sezione XVIII – Valore della produzione Campione d'Italia

A decorrere dall'anno d'imposta 2018, il valore della produzione netta in franchi svizzeri derivante da attività esercitate nel comune di Campione d'Italia, è computato in euro sulla base del cambio di cui all'art. 9, comma 2 del TUIR ridotto forfetariamente del 30%.

Al valore della produzione netta espresso in euro si applica la medesima riduzione calcolata per i franchi svizzeri, in base a quanto sopra previsto, con un abbattimento minimo di euro 26.000.

L'agevolazione si applica ai sensi e nei limiti dei regolamenti (UE) n. 1407/2013 e n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativi all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, rispettivamente, agli aiuti "de minimis" e agli aiuti "de minimis" nel settore agricolo e del regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

Al fine di godere dell'agevolazione, il contribuente compila la dichiarazione nel modo usuale e successivamente indica nella presente sezione l'ammontare del solo valore della produzione netta prodotto in euro, già indicato nei quadri IP o IC o IE o IK, per cui intende usufruire dell'agevolazione.

Così, ai fini della compilazione del prospetto, nel **riga IS210** va indicato:

Sez. XVIII Valore della produzione Campione d'Italia		Codice aliquota		Importo	
IS210		1	2		,00
IS211		Codice aliquota		Prodotto in euro	Prodotto in franchi
		1	2		
				,00	,00

- in **colonna 1**, il codice identificativo dell'aliquota applicata;
- in **colonna 2**, l'ammontare del valore della produzione netta agevolabile prodotto in euro, assoggettato all'aliquota corrispondente al codice di cui a colonna 1.

Qualora il valore della produzione netta agevolabile è assoggettato a diverse aliquote, va effettuata una distinta ripartizione delle quote del valore della produzione assoggettabili ad aliquote diverse; in tal caso, vanno utilizzati più moduli della presente sezione.

Il valore della produzione netta indicato in colonna 2 concorre alla formazione della base imponibile ridotto del 30%, con un abbattimento minimo di euro 26.000 (nei limiti della somma degli importi di colonna 2). Si precisa che nel caso in cui il 30% della somma degli importi di colonna 2 sia inferiore o uguale a euro 26.000, l'agevolazione va imputata proporzionalmente agli importi del valore della produzione netta agevolabili assoggettati alle diverse aliquote.



Esempio

In presenza di un importo del valore della produzione netta agevolabile assoggettato all'aliquota del 3,90% (VP1) pari a euro 20.000 e di un importo del valore della produzione netta agevolabile assoggettato all'aliquota del 2,98 per cento (VP2) pari a euro 30.000, l'agevolazione spettante risulta pari a euro 26.000 (maggiore importo tra il 30 per cento di 50.000 e 26.000), così ripartita:

- per VP1 euro 10.400 (pari a 26.000 moltiplicato il rapporto tra 20.000 e 50.000);
- per VP2 euro 15.600 (pari a 26.000 moltiplicato il rapporto tra 30.000 e 50.000).

In tale esempio, dunque, i valori della produzione netta (VP1 e VP2) concorrono alla formazione della base imponibile complessiva, al netto dell'agevolazione come sopra determinata, nelle seguenti misure:

- VP1 euro 9.600 ("differenza" tra il valore della produzione netta agevolabile di 20.000 e l'agevolazione riconosciuta pari a 10.400);
- VP2 euro 14.400 ("differenza" tra il valore della produzione netta agevolabile di 30.000 e l'agevolazione riconosciuta pari a 15.600).



Attenzione

L'importo dell'agevolazione deve essere indicato nella colonna 4, "Deduzioni regionali", del rigo della sezione I del quadro IR nel quale è ricompreso il valore della produzione netta derivante da attività esercitate nel comune di Campione d'Italia (colonna 1 del rigo con codice regione "10"). In caso di compilazione di più righe IS210, gli importi dell'agevolazione vanno ricompresi nella predetta colonna 4 dei corrispondenti righe della sezione I del quadro IR tra i quali è ripartito il valore della produzione netta agevolabile.

In seguito alle novità introdotte dall'art. 1, comma 575, della legge n. 160/2019, per i soggetti di cui ai commi 573 e 574, l'imposta regionale sulle attività produttive derivanti da attività esercitate nel comune di Campione d'Italia, **è ridotta nella misura del 50 per cento per dieci periodi d'imposta.**



Attenzione

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019, ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 2023/2831 relativo degli aiuti "de minimis", del regolamento (UE) n. 1408/2013 relativo all'applicazione degli aiuti «de minimis» nel settore agricolo e del regolamento (UE) n. 717/2014 relativo all'applicazione degli aiuti "de minimis" nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

Al fine di fruire della agevolazione – riduzione IRAP del 50% – il contribuente compila la dichiarazione nel modo usuale e successivamente indica **nel rigo IS211**:

IS211	Codice aliquota	Prodotto in euro	Prodotto in franchi
	1	2	3
		.00	.00

- in **colonna 1**, il codice identificativo dell'aliquota applicata;
- in **colonna 2**, l'ammontare del valore della produzione netta agevolabile prodotto in euro, assoggettato all'aliquota corrispondente al codice di cui a colonna 1. Tale valore della produzione va esposto **al lordo dell'agevolazione** di cui al comma 3-bis, secondo periodo, dell'art. 17;
- in **colonna 3**, l'ammontare del valore della produzione netta agevolabile prodotto in franchi svizzeri, assoggettato all'aliquota corrispondente al codice di cui a colonna 1, già indicato nei quadri IP o IC o IE o IK, per cui intende usufruire dell'agevolazione. Tale valore della produzione va esposto **al netto dell'agevolazione** di cui al comma 3-bis, primo periodo, dell'art. 17.

Ai fini della determinazione dell'agevolazione in esame precedere come indicato di seguito:

- calcolare la differenza tra somma degli importi di colonna 2 e di colonna 3 e la corrispondente agevolazione di cui al comma 3-bis, secondo periodo, dell'art. 17 indicata nella colonna 4, "Deduzioni regionali" della sezione I del quadro IR (definita VCI);
- calcolare la percentuale di incidenza del valore della produzione realizzato nel comune di Campione d'Italia sul valore della produzione realizzato nella Regione Lombardia, pari al rapporto tra VCI e il valore della produzione complessivo realizzato nella Regione Lombardia al netto dell'agevolazione di cui al comma 3-bis, secondo periodo, dell'art. 17. Tale percentuale va ricondotta a 1 se superiore;
- applicare la percentuale di cui al punto precedente all'imposta netta corrispondente al valore della produzione prodotto nella regione Lombardia (col. 8 – col. 9 – col. 10 della sezione I del quadro IR);
- applicare la percentuale del 50% all'imposta determinata nel punto precedente;
- indicare nella colonna 11, "imposta netta", l'imposta al netto dell'importo calcolato nel punto precedente.

Qualora il valore della produzione netta agevolabile è assoggettato a diverse aliquote tra quelle previste dai commi 1 e 1-bis dell'art. 16 (tenendo conto delle eventuali variazioni previste dalla normativa regionale), il calcolo sopra descritto va effettuato con riferimento a ciascuna aliquota; in tal caso, vanno utilizzati più moduli della presente sezione.



Esempio

Si ipotizzi un contribuente con:

- valore della produzione netta prodotto in Lombardia (fuori dal comune di Campione d'Italia) pari a 80.000 euro;
- valore della produzione netta prodotto in euro nel comune di Campione d'Italia pari a euro 100.000 euro (per il quale può beneficiare di una riduzione pari a 30.000 euro);
- valore della produzione netta prodotto in franchi svizzeri nel comune di Campione d'Italia e convertito in euro pari a euro 50.000.

Ai fini della determinazione dell'agevolazione in esame il contribuente dovrà procedere come indicato di seguito:

- calcolare la somma tra 70.000 (= 100.000 – 30.000) e 50.000. Il risultato è 120.000 (VCI);
- calcolare il rapporto tra 120.000 ed il valore della produzione complessivo prodotto nella Regione Lombardia (200.000). Il risultato è 0,6;
- applicare il rapporto di cui al punto precedente, all'imposta corrispondente al valore della produzione prodotto nella regione Lombardia (200.000). Ipotizzando una aliquota del 3,9%, il risultato sarà pari a $0,6 \times 0,039 \times 200.000 = 4.680$ euro;
- applicare la percentuale del 50% all'imposta sopra determinata. Il risultato è $0,50 \times 4.680 = 2.340$;
- indicare nel campo nella colonna 5, "imposta netta", l'imposta al netto dell'importo calcolato nel punto precedente $0,039 \times 200.000 - 2.340$. Il risultato è **5.460 euro**.

7.16 Sezione XIX – Riscatto alloggi sociali

L'art. 8, comma 1, del D.L. n. 47/2014, prevede che le convenzioni che disciplinano le modalità di **locazione degli alloggi sociali**, di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, adottato in attuazione dell'art. 5 della legge 8 febbraio 2007, n. 9, possono contenere la **clausola di riscatto dell'unità immobiliare** e le relative condizioni economiche.

La clausola comunque non può consentire il riscatto **prima che siano decorsi sette anni** dall'inizio della locazione.



Attenzione

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP i corrispettivi delle cessioni degli alloggi di edilizia sociale si considerano conseguiti alla data dell'eventuale esercizio del diritto di riscatto dell'unità immobiliare da parte del conduttore e le imposte correlate alle somme percepite in conto del prezzo di acquisto futuro dell'alloggio nel periodo di durata del contratto di locazione costituiscono un credito d'imposta.

Le predette disposizioni si applicano anche ai **contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante** per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà.

Il credito d'imposta è determinato applicando alle quote di canone di locazione imputate in conto del prezzo di acquisto futuro dell'alloggio, percepite nei periodi d'imposta antecedenti l'esercizio del diritto di riscatto, l'aliquota pro tempore vigente di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 446/1997.

Il credito può essere **utilizzato in diminuzione dell'IRAP** relativa al periodo d'imposta in cui è stipulato il contratto di vendita dell'unità immobiliare; in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte degli

stessi, l'ammontare residuo potrà essere riportato ed utilizzato, senza alcun limite temporale, nelle dichiarazioni relative ai periodi di imposta successivi.

Pertanto, nel **rigo IS220** i contribuenti dovranno indicare:

Sez. XIX Riscatto alloggi sociali IS220	Residuo anno precedente	Credito d'imposta	Credito da riportare
	1 00	2 00	3 00

- in **colonna 1**, l'ammontare del credito d'imposta "residuo" della precedente dichiarazione;
- in **colonna 2**, l'ammontare del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta 2024;
- in **colonna 3**, l'ammontare del credito che non ha trovato capienza nell'IRAP dovuta, utilizzabile nella successiva dichiarazione, pari alla differenza tra la somma dell'importo di colonna 1 e 2 del presente rigo e l'importo di rigo IR20.

7.17 Sezione XX – Dati relativi agli importi sospesi a seguito di disposizioni regionali

La presente sezione è riservata ai soggetti che, essendone legittimati, non hanno effettuato nel periodo d'imposta 2024, alle scadenze previste, i versamenti IRAP avvalendosi delle eventuali disposizioni regionali.

Sez. XX Versamenti sospesi a seguito di disposizioni regionali IS231	Codice regione	Anno	Numero	Articolo	Importo
	1	2	3	4	5 00

In particolare, nel rigo **IS231** è necessario indicare:

- in **colonna 1**, il codice identificativo della regione ovvero della provincia che ha disposto la sospensione del versamento dell'IRAP;
- nelle **colonne 2, 3 e 4**, rispettivamente, l'anno di emanazione della legge regionale, il numero della legge regionale e l'articolo che ha disposto la sospensione;
- in **colonna 5**, l'importo del versamento sospeso in virtù della disposizione normativa emanata dalla Regione o dalla Provincia autonoma individuata dal codice indicato nella colonna 1.



Ricorda

I soggetti che nel corso del periodo d'imposta hanno sospeso i versamenti in base a diverse disposizioni devono **compilare più righe** per indicare gli importi sospesi.

7.18 Sezione XXI – Numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero

Nell'ambito del recepimento della direttiva **DAC 6** (direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018 (DAC 6), recepita in Italia con il D.Lgs. n. 100/2020), è stato introdotto l'**obbligo di comunicazione** all'Agenzia delle entrate dei cosiddetti "**meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica**", ovvero schemi, accordi o progetti, riguardanti l'Italia e una o più giurisdizioni estere, che presentano determinate caratteristiche e diretti a ottenere vantaggi fiscali.

Il 17 novembre 2020 è stato approvato il decreto ministeriale che stabilisce le regole tecniche per l'applicazione del citato decreto legislativo, compresa l'ulteriore specificazione degli elementi distintivi dei meccanismi e i criteri per verificare quando i meccanismi sono diretti a ottenere un vantaggio fiscale.

La disciplina in esame si colloca nel quadro delle iniziative internazionali avviate sulla base dell'azione 12 del BEPS (*Base erosion and profit shifting*), fra le quali rientrano le misure OCSE per contrastare i meccanismi di aggiramento dello standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard – CRS*) nonché alle strutture *offshore* opache e concretizzatesi nel Modello di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures* (MDR), approvato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE già nel 2018.



Ricorda

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, oggetto dell'obbligo di comunicazione sono in generale i **meccanismi transfrontalieri connotati da elementi di pericolosità fiscale** o potenzialmente idonei ad aggirare il funzionamento dello scambio automatico di informazione sui conti finanziari ovvero a consentire l'utilizzo di strutture *offshore* opache. Si tratta di schemi potenzialmente suscettibili di determinare effetti che sotto il profilo fiscale sono disapprovati dall'ordinamento o sono contrastanti con il medesimo (circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021).

A norma del primo comma dell'art. 3 del decreto legislativo "sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle **entrate gli intermediari e il contribuente**". Si tratta, quindi, di un obbligo che grava su più soggetti, ossia gli intermediari, che hanno svolto le attività rilevanti in relazione al meccanismo transfrontaliero, e il contribuente che ne ha la disponibilità ai fini della relativa attuazione.

La **concreta individuazione** dei meccanismi transfrontalieri oggetto di comunicazione deriva dalla lettura combinata di diverse disposizioni che nel loro insieme introducono un sistema di criteri selettivi focalizzati essenzialmente sui seguenti aspetti:

- la **transnazionalità** del meccanismo – transnazionalità;
- la sussistenza di almeno uno degli **elementi distintivi** (*hallmarks*), classificati in cinque categorie identificate – elementi distintivi;
- la presenza di una **riduzione** (potenziale) dell'imposta dovuta in un Paese dell'Unione Europea o in uno Stato terzo con il quale è in vigore uno specifico accordo per lo scambio di informazioni relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica – riduzione di imposta;
- la presenza di un **vantaggio fiscale principale** realizzato da uno o più contribuenti in Italia – vantaggio principale (circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021).

I primi due criteri, ossia la natura transnazionale e la sussistenza di almeno uno degli elementi distintivi previsti dalla normativa di riferimento, devono sempre sussistere ai fini della qualificazione del meccanismo soggetto all'obbligo di notifica, mentre gli altri criteri sono richiesti solo in relazione a determinate categorie di meccanismi.

**Ricorda**

Il meccanismo transfrontaliero è uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, quindi il meccanismo per essere rilevante deve **riguardare l'Italia ed una o più giurisdizioni estere**. Il riferimento all'Italia, in particolare, è da intendersi nel senso che almeno uno dei "partecipanti" (intermediario o contribuente), abbia un collegamento con il territorio nazionale.

Un accordo transfrontaliero è rilevante ai fini della comunicazione all'Agenzia delle entrate qualora uno o più elementi distintivi risultino integrati.

Sotto il profilo temporale, i soggetti interessati devono effettuare le comunicazioni:

- **entro 30 giorni** dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo è messo a disposizione o avviato oppure dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza per la sua attuazione;
- **anche tramite incaricati**, utilizzando i servizi telematici Fisconline o Entratel. Nella comunicazione va riportata anche una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero col nome con cui è comunemente noto e una sua descrizione astratta.

**Attenzione**

L'Agenzia delle entrate al momento della comunicazione di cui all'art. 6 del D. Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, **rilascia un numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero**, salvo nei casi in cui la comunicazione contenga già un numero di riferimento rilasciato dalla medesima Agenzia delle entrate o da altre Amministrazioni fiscali di Paesi dell'Unione europea.

Ai sensi dell'art. 3, comma 3 del D.M. 17 novembre 2020 i contribuenti che attuano il meccanismo transfrontaliero sono **tenuti ad indicare il numero di riferimento nelle pertinenti dichiarazioni fiscali** per tutti i periodi d'imposta in cui il meccanismo transfrontaliero è utilizzato. Pertanto, nel caso in cui il predetto meccanismo sia in grado di determinare una **riduzione potenziale dell'IRAP**, il contribuente deve indicare **nel rigo IS240** il numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero.

Sez. XXI Numero di riferimento del meccanismo transfrontaliero	IS240	
---	-------	--

**Attenzione**

Gli intermediari e i contribuenti obbligati ai sensi dell'art. 3 sono tenuti, inoltre, a **conservare i documenti e i dati utilizzati** ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero:

- fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui le informazioni sono comunicate;
- fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui le informazioni avrebbero dovuto essere presentate, nel caso di omessa comunicazione.

7.19 Sezione XXII – Concordato Preventivo Biennale

La sezione XXII è riservata **ai contribuenti che hanno aderito alla proposta di concordato preventivo biennale**. Con l'adesione a tale regime il contribuente si è impegnato **a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni IRAP relative ai periodi d'imposta 2024 e 2025 oggetto di concordato**. Pertanto, i contribuenti che compilano la sezione in esame devono compilare anche il quadro di determinazione del valore della produzione (IP, IC, IE) secondo le regole ordinarie.

Per quanto riguarda l'IRAP, l'oggetto del concordato è il valore della produzione netta individuato con riferimento agli artt. 5, 5-bis, 8 e 10 del decreto CPB, senza considerare le componenti già individuate dagli artt. 15 e 16 del decreto CPB per la determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa oggetto di concordato, ove rilevanti ai fini dell'imposta regionale.

L'art. 17 del decreto CPB prevede che il saldo netto tra le componenti citate determina una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordato, ferma restando la dichiarazione di un valore minimo di 2.000 euro. Il valore della produzione netta va considerato al netto anche delle spese per il personale e delle altre deduzioni in base alle regole di cui all'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997 (circolare 17 settembre 2024, n. 18, par. 2.2.1).

Sul piano operativo, nel **rigo IS250** va indicato:

Sez. XXII Concordato Preventivo Biennale		Valore della produzione concordato	Plusvalenze e sopravvenienze attive	Minusvalenze e sopravvenienze passive	Valore della produzione concordato rettificato
IS250		1	2	3	4
		.00	.00	.00	.00

- in **colonna 1**, il valore della produzione netta derivante dall'adesione al concordato di cui al rigo P08 del modello CPB relativo al periodo d'imposta precedente al biennio;
- nelle **colonne 2 e 3**, le variazioni positive (col. 2) e negative (col. 3, senza segno "-") del valore della produzione netta concordato, ove rilevanti ai fini IRAP;
- in **colonna 4**, il valore della produzione netta rettificato, pari alla somma algebrica di colonna 1, colonna 2 e colonna 3; tale importo, in ogni caso, non può essere inferiore a 2.000 euro.

Il valore della produzione netta rettificato indicato in colonna 4 va riportato:

- per i soggetti che compilano il quadro IP nel rigo IP74;
- per i soggetti che compilano il quadro IC nel rigo IC76;
- per i soggetti che compilano il quadro IE nel rigo IE61.



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.

8. Quadro IS – Sez. I Deduzioni – art. 11 D.Lgs. n. 446/1997

Il quadro IS va compilato da tutti i soggetti (esclusi quelli tenuti alla compilazione del quadro IK) che hanno usufruito delle deduzioni disposte dall'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, al fine di fornire l'indicazione di informazioni e dettagli.

8.1 Aspetti generali

A partire dallo scorso modello IRAP, si applicano, a “regime”, le semplificazioni relative all'indicazione del costo dei dipendenti a tempo indeterminato introdotte dall'art. 10 del D.L. n. 73/2022. Apportando alcune modifiche all'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, infatti, l'art. 10 del D.L. n. 73/2022, convertito in legge n. 122/2022 ha semplificato le modalità di deduzione dal valore della produzione dell'intero costo relativo al personale dipendente a tempo indeterminato e la conseguente indicazione nella dichiarazione IRAP.

8.2 Deduzioni IRAP per il periodo d'imposta 2024

Ai fini IRAP, l'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riconosce alcune **deduzioni collegate al costo del personale dipendente**.

Le deduzioni previste dal citato art. 11, fruibili **per l'anno 2024, sono le seguenti**:

- deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro [comma 1, lett. a), n. 1)];
- deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo [comma 1, lett. a), n. 5)];
- deduzione di € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti (comma 4-bis.1);
- deduzione del costo del personale dipendente a tempo indeterminato (comma 4-octies).



Deduzioni dalla base imponibile IRAP – Sintesi	D.Lgs. n. 446/1997
Deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro (es. INAIL), in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.	Art. 11, comma 1, lett. a), n. 1
Deduzione delle somme corrisposte, anche su base volontaria, al fondo istituito presso uno dei consorzi cui le imprese aderiscono in ottemperanza a obblighi di legge.	Art. 11, comma 1, lett. a), n. 1-bis
Costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.	Art. 11, comma 1, lett. a), n. 5
Spese relative agli apprendisti, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori	Art. 11, comma



Deduzioni dalla base imponibile IRAP – Sintesi	D.Lgs. n. 446/1997
dipendenti a tempo indeterminato.	1, lett. a), n. 5
Spese relative ai disabili, in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.	Art. 11, comma 1, lett. a), n. 5
Spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro o inserimento.	Art. 11, comma 1, lett. a), n. 5
Deduzione forfetaria delle indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre alla formazione del reddito del dipendente (per le imprese di autotrasporto).	Art. 11, comma 1-bis
Deduzione “forfetaria” per i soggetti la cui base imponibile non eccede 180.999,91 euro.	Art. 11, comma 4-bis
Deduzione forfetaria per lavoratori dipendenti (diversi da quelli a tempo indeterminato) per i soggetti i cui componenti positivi concorrenti alla formazione della base imponibile non superano, nel periodo d'imposta, 400.000 euro.	Art. 11, comma 4-bis1
Deduzione del costo complessivo dei dipendenti a tempo indeterminato.	Art. 11, comma 4-octies
Deduzione del 70% del costo dei lavoratori stagionali.	Art. 11, comma 4-octies
Deduzione per il trasferimento dei ricercatori e docenti residenti all'estero.	Art. 44 del D.L. n. 78/2010
Eventuali deduzioni a fronte dell'impiego di personale previste da leggi regionali.	-

Si fa presente che:

- per ciascun dipendente, l'importo delle deduzioni ammesse dai commi 1 e 4-bis.1 non può comunque eccedere il **limite** rappresentato dalla **retribuzione** e dagli **altri oneri e spese a carico del datore di lavoro**;
- per il soggetto residente in Italia che svolge **attività anche all'estero**, le deduzioni sono riconosciute solo **limitatamente al personale impiegato in Italia** (circolare 3 aprile 2013, n. 8/E).

Di seguito si procede alla disamina delle diverse deduzioni spettanti.

8.3 Deduzione per assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro

Nel **rigo IS1** del modello IRAP 2025 va indicato, in relazione ai soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, l'importo della deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro di cui al n. 1) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11, come modificato dall'art. 10, comma 1, del D.L. n. 73/2022 convertito.

IS1 – Contributi assicurativi

Nel **rigo IS1** va indicato l'importo della deduzione dei contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro di cui al n. 1) della lett. a) del comma 1 dell'art. 11.

IS1 Contributi assicurativi	Deduzione
	00



Esempio

Trattasi dei contributi:

- INAIL;
- ENPAIA per il settore agricolo;
- IPSEMA per il settore marittimo.

La deducibilità dei contributi INAIL prescinde dalla tipologia del rapporto di impiego del lavoratore; così, risultano interamente deducibili anche i premi dovuti a fronte di (C.M. 26.7.2000 n.148/E):

- rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, compresi quelli relativi a prestazioni di sportivi professionisti;
- rapporti di lavoro di dirigenti.



Ricorda

Nell'ipotesi di **distacco del personale** o **somministrazione di lavoro** (ex lavoro interinale), la deduzione spetta all'impresa che utilizza il personale.

La deduzione spetta anche in relazione ai contributi per le **assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro riferiti** (risoluzione 17 marzo 2008, n. 99/E):

- alla posizione personale del contribuente (ad esempio "premio artigiani");
- ai collaboratori dell'impresa familiare,

sempre che gli stessi non abbiano già concorso alla determinazione della base imponibile IRAP.

8.3.1 Principio di deduzione

I contributi assicurativi **rilevano secondo il principio** (risoluzione 28 ottobre 2009, n. 265/E):

- **di "competenza"**: nel reddito d'impresa, nei limiti comunque dei contributi dovuti;
- **di "cassa"**: nel reddito di lavoro autonomo, relativamente ai contributi pagati nell'anno; quindi, per i soggetti esercenti arti e professioni i contributi assicurativi rilevano, in base al criterio di cassa, nel periodo d'imposta in cui sono versati, nei limiti dei contributi dovuti.

8.3.2 Enti non commerciali

Per gli enti non commerciali, tale deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'**eventuale attività commerciale**, in quanto per detti soggetti che svolgono solo l'attività istituzionale e che determinano il valore della produzione con il metodo "retributivo" le retribuzioni e i redditi di cui alla sezione I del quadro IE sono già al netto dei contributi assicurativi.

In caso di **dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale**, va comunque compilata la colonna 1 riportando per intero il numero dei dipendenti promiscuamente utilizzati e l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto tra ammontare dei ricavi e altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini IRAP e ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

8.4 Deduzione per apprendisti, CFL, disabili e ricerca e sviluppo

IS4 – Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo

Al **rigo IS4** del modello IRAP 2025 vanno indicate le **deduzioni dei costi sostenuti per**:

- apprendisti;
- disabili;
- contratti formazione lavoro (CFL);
- personale impiegato con contratto "di inserimento";
- personale addetto alla ricerca e sviluppo.

IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	Personale addetto alla ricerca e sviluppo		Deduzione	
		di cui	1	2	

Nella **colonna 2 del rigo IS4**, in particolare, i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi degli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997, in relazione al **personale dipendente "diverso" da quello a tempo indeterminato**, e i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, **indicano l'importo della deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro**.

Inoltre, nella medesima colonna 2, si indica anche l'importo della deduzione per i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo. Pertanto, i soggetti che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 10, comma 1, indicano nella colonna 2 anche l'importo della deduzione delle spese per il personale dipendente a tempo indeterminato addetto alla ricerca e sviluppo.

Nella **colonna 1 del rigo IS4** va indicato l'importo della deduzione riferita al personale addetto alla ricerca e sviluppo già compreso nella colonna 2.

8.4.1 Apprendisti

La deduzione spetta per tutte le tipologie di contratto previste dall'art. 41 del D.Lgs. n. 81/2015, ossia:

- apprendistato professionalizzante;

- apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, il diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore;
- apprendistato di alta formazione e ricerca.

Qualora il datore di lavoro **decida in corso d'anno**, in relazione ai dipendenti assunti come apprendisti, di **trasformare il rapporto di lavoro a tempo indeterminato**, potrà beneficiare della deduzione per apprendisti per tutto il periodo in cui i lavoratori sono assunti con tale qualifica e, successivamente, della deduzione del costo per personale a tempo indeterminato.

8.4.2 Disabili

Ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. n. 446/1997, sono deducibili i costi relativi ai lavoratori disabili, in relazione al personale diverso da quello dipendente a tempo indeterminato. In particolare, la deduzione spetta ai **soggetti**:

- di cui all'art. 1 della legge n. 68/1999 (persone affette da minorazioni fisiche, psichiche o sensoriali e portatori di *handicap* intellettuale, con riduzione della capacità lavorativa superiore al 45%, ecc.);
- che, al momento dell'assunzione (avvenuta entro il 23 marzo 1999), erano in possesso dei requisiti ex legge n. 482/1968 (minorazioni fisiche che riducono la capacità lavorativa in misura non inferiore a 1/3),

anche se intrattengono con l'impresa un rapporto di co.co.co.

Nel caso di sopravvenuta inabilità del soggetto in costanza del rapporto di lavoro, l'esclusione dei relativi costi dalla base imponibile IRAP decorre dal momento in cui il lavoratore ha acquisito lo status di disabile, sulla base della certificazione rilasciata dagli organi competenti (Ris. n. 64/E/2006). Importante tener presente che lo stato di disabilità deve risultare dal contratto di impiego; diversamente, le spese relative al disabile sono indeducibili (Ris. n. 139/E/2006).

8.4.3 Contratti formazione lavoro

La deduzione delle spese per il personale assunto con contratto di formazione lavoro spetta anche in caso di assunzioni con **contratti di inserimento** previsti dalla legge 14 febbraio 2003, n. 30.

8.4.4 Ricerca e sviluppo

È **interamente deducibile** dalla base imponibile IRAP il costo sostenuto per il "*personale*" addetto alla ricerca e sviluppo, nell'ambito dei **seguenti limiti**:



Tipologia ricerca	la deduzione è operata con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto : • alla ricerca di base (insieme delle attività di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalità ma rivestono un'utilità generica per l'impresa); • alla ricerca applicata e sviluppo finalizzata alla realizzazione di uno specifico progetto (esempio: costruzione di un prototipo di un macchinario, indipendentemente dal successivo brevetto o meno).
Tipologia	il contratto non deve obbligatoriamente essere a titolo di lavoro dipendente

contratto	(non a tempo indeterminato) ma può riguardare anche: collaborazioni (co.co.pro. o occasionali), ivi inclusi gli amministratori (risoluzione 4 maggio 2006, n. 57/E), titolari di borse di studi personale distaccato (per il costo riaddebitato). Pertanto, risultano deducibili le spese sostenute (sempre nella misura in cui siano riferite alle competenze espletate nell'ambito della ricerca e sviluppo) per le prestazioni rese dai collaboratori coordinati e continuativi e dagli amministratori. Sono deducibili, in capo al distaccatario, anche gli oneri relativi ai lavoratori in posizione di distacco da questi rimborsati al soggetto distaccante. Naturalmente è necessario che, presso il distaccatario, tale personale sia addetto ad attività di ricerca e sviluppo (Ris. n. 138/E/2006).
Attestazione costi	la deduzione opera a condizione che sussista apposita <i>"attestazione di effettività dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca"</i> rilasciata dal soggetto a cui è stato attribuito il controllo contabile , ossia dal collegio sindacale nel caso la società ne sia dotata ovvero, in mancanza di tale organo sociale, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale.
Consorzi imprese	la ricerca può essere effettuata anche da "consorzi di imprese" costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo; in tal caso è deducibile la spesa del personale addetto alla ricerca riaddebitato ai singoli consorziati .

8.4.5 Indennità trasferta autotrasportatori

Ai sensi dell'art. 11, comma 1-bis, per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 5 del TUIR, ossia, per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale, per la parte fino a 46,48 euro al giorno (77,47 euro per le trasferte all'estero), al netto delle spese di viaggio e trasporto.

8.4.6 Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti

Nel rigo IS5 va indicato l'importo **della deduzione** di cui al comma 4-bis.1, dell'art. 11, come modificato dall'art. 10, comma 1, del D.L. n. 73/2022 convertito.

La deduzione pari a 1.850 euro per ogni lavoratore dipendente diverso da quelli a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta:



- | | |
|----|---|
| a) | <p>spetta:</p> <ul style="list-style-type: none"> se l'ammontare dei componenti positivi (ricavi, variazione di rimanenze, ecc.) che concorrono alla formazione del valore della produzione è non superiore, nel periodo d'imposta, a € 400.000.
L'importo dei componenti positivi va ragguagliato in caso di inizio/cessazione dell'attività in corso d'anno o di esercizio con durata superiore/inferiore a 12 mesi; per un massimo di 5 lavoratori dipendenti impiegati nel corso dell'anno. Di fatto, |
|----|---|

	la deduzione massima usufruibile è pari a € 9.250 (1.850 x 5). Se il contribuente impiega più di 5 lavoratori dipendenti con contratti di diverso tipo è libero di scegliere i lavoratori su cui calcolare la deduzione.
b)	non spetta , in relazione a: • apprendisti, disabili, soggetti assunti con contratto di formazione lavoro (CFL); • personale assunto con i contratti di inserimento (D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276).
c)	• va ragguagliata alla durata del periodo d'imposta (se > o < 12 mesi) ed ai giorni di durata del rapporto di lavoro nell'anno (per neoassunti e dipendenti cessati); • va ragguagliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e, nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale, ivi compreso il lavoro a tempo parziale di tipo verticale e di tipo misto, è ridotta in misura proporzionale.



Attenzione

La deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale ed in caso di dipendenti impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, l'importo della deduzione spettante va ridotto dell'importo forfetariamente imputabile all'attività istituzionale determinato in base al rapporto di cui all'art. 10, comma 2 (ammontare dei ricavi e degli altri proventi relativi all'attività istituzionale rilevanti ai fini IRAP e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi).

8.4.7 Deduzione del costo complessivo dei dipendenti a tempo indeterminato

L'art. 11 comma 4-octies del D.Lgs. n. 446/1997 dispone la deducibilità del costo complessivo per il personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato. Tale deduzione compete ai soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. 5-9 del D.Lgs. n. 446/1997, ossia ai seguenti soggetti:



Soggetti beneficiari	D.Lgs. n. 446/1997
Società di capitali, società cooperative, società europee di cui al regolamento CE 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento CE 1435/2003, enti commerciali (ivi inclusi i trust, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali), che svolgono attività diversa da quella bancaria, finanziaria e assicurativa	Art. 5
Snc, sas e società ad esse equiparate (es. società di armamento e società di fatto)	Art. 5-bis
Banche e altri enti e società finanziari	Art. 6
Società di partecipazione non finanziaria (c.d. "holding industriali") e assimilati	Art. 6, comma 9
Società esercenti attività assicurativa	Art. 7
Società semplici esercenti arti e professioni	Art. 8

Associazioni tra professionisti e studi associati	
Produttori agricoli (ove ancora soggetti al tributo).	Art. 9

Restano esclusi dalla possibilità di fruire della deduzione in esame i soggetti che calcolano il valore della produzione netta sulla base di disposizioni diverse da quelle sopra citate, ossia:

- gli Enti privati non commerciali (ivi inclusi i trust) che esercitano solo l'attività istituzionale;
- le Amministrazioni Pubbliche, Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle Regioni a statuto speciale che esercitano solo l'attività istituzionale;
- i soggetti che si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito d'impresa e calcolano il valore della produzione netta secondo i criteri dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997.

L'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997 non disciplina il caso degli enti non commerciali e delle PA che, a latere dell'attività istituzionale, esercitano anche un'attività commerciale in via non prevalente. Al riguardo, sembra possibile mutuare le precisazioni fornite dall'Agenzia con riferimento alla deduzione dell'IRAP da IRPEF/IRES, prevista dal combinato disposto degli art. 2, comma 1, del D.L. n. 201/2011 convertito (c.d. deduzione "analitica") e art. 6, comma 1, del D.L. n. 185/2008 convertito (c.d. deduzione "forfetaria"). Infatti, anche tali norme, richiamano i soggetti che determinano la base imponibile "ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8" del citato decreto legislativo.

Così, al ricorrere di determinati requisiti, la deduzione dell'IRAP da IRPEF/IRES compete a tutti i soggetti passivi IRAP che determinano la base imponibile secondo i criteri "ordinari", ivi inclusi:

- gli enti privati non commerciali, limitatamente all'attività commerciale eventualmente esercitata in via non prevalente;
- le stabili organizzazioni di società ed enti non residenti;
- le Amministrazioni Pubbliche per l'attività commerciale eventualmente esercitata e per la cui determinazione abbiano optato per le disposizioni di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

Le stesse conclusioni dovrebbero valere anche per la deduzione del costo dei dipendenti a tempo indeterminato, con il risultato che quest'ultima spetta con riferimento al personale dipendente a tempo indeterminato impiegato (anche promiscuamente) nell'attività commerciale dell'ente non commerciale o dalla PA, la cui base imponibile IRAP è determinata secondo l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

8.4.8 Dipendenti agevolati

La deduzione compete per **tutti i dipendenti a tempo indeterminato, anche parziale**. Non dà diritto ad alcuna deduzione il personale impiegato con altre forme contrattuali (es. dipendenti a tempo determinato, collaboratori coordinati e continuativi od occasionali, ecc.).

Secondo la circ. n. 22/E/2015, in particolare, il diritto alla deducibilità del costo del lavoro non può essere riconosciuto nel caso in cui la stipula di contratti di lavoro differenti da quello a tempo indeterminato sia dettata da ragioni afferenti il tipo di attività svolta (es. lavoratori stagionali) oppure a conclusioni di tipo legale o regolamentare.

Sul punto, occorre tener presente le seguenti precisazioni:



Contratti di somministrazione

L'importo deducibile dei costi relativi all'impiego di personale somministrato varia in relazione alla tipologia di rapporto di lavoro instaurato in capo all'impresa somministratrice.

	In generale, i costi sostenuti dall'impresa utilizzatrice dei lavoratori lavoro interinali hanno natura di: • spese per prestazioni di lavoro, per la parte corrispondente agli oneri retributivi e previdenziali riaddebitati dall'agenzia di somministrazione; • spese per servizi per la parte eccedente, corrispondente al margine dell'agenzia. Pertanto, le condizioni che consentono la fruizione delle deduzioni devono essere verificate in capo al titolare del rapporto di impiego (nel caso, l'agenzia di somministrazione).
Distacco del personale	Sono deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante i costi sostenuti in relazione al personale distaccato impiegato con contratto a tempo indeterminato, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale. L'impresa distaccataria può dedurre le somme dovute al distaccante a titolo di rimborso degli oneri dei dipendenti a tempo indeterminato distaccati. Se il personale distaccato è impiegato a tempo "determinato", invece, restano validi i chiarimenti resi dalla risoluzione del Dipartimento Politiche fiscali n. 2/2008, secondo cui gli importi dovuti dal distaccatario al distaccante, a titolo di recupero degli oneri dei lavoratori distaccati, sono indeducibili in capo al distaccatario e non imponibili in capo al distaccante. Tale principio opera anche nell'ipotesi in cui le somme siano di importo maggiore di quello che spetterebbe a titolo di mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi.
Esercizio di attività all'estero	Per i contribuenti che esercitano attività anche all'estero, il costo per il personale ammesso in deduzione dovrebbe essere individuato con riferimento alle spese sostenute per i dipendenti a tempo indeterminato impiegati in Italia. Se un dipendente è stato adibito in un determinato periodo d'imposta sia a sedi in Italia, sia a stabili organizzazioni all'estero (stabilimenti, cantieri, ecc.), si dovrebbe escludere dall'ammontare deducibile la parte degli oneri afferente il periodo nel quale il dipendente è stato adibito, con carattere di continuità, ad una sede o una base fissa all'estero. Analogamente, dovrebbe essere ammesso in deduzione il costo per il personale sostenuto da un'impresa estera che ha impiegato dipendenti presso basi fisse in Italia.
Stabili organizzazioni di soggetti non residenti	Nell'ipotesi di impiego di dipendenti a tempo indeterminato presso la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, se l'assunzione è avvenuta all'estero, si dovrebbe analizzare la natura di questi rapporti per verificare se essi abbiano caratteristiche che possano farli ricondurre ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato ai fini della spettanza della deduzione.

8.4.9 Determinazione dell'importo deducibile

Ai fini del calcolo dell'importo deducibile, rientrano nel novero di quelle rilevanti tutte le spese di lavoro dipendente a tempo indeterminato imputate a Conto economico, di seguito riepilogate.



Tipologia di onere	CE
Retribuzioni correnti maturate nel periodo d'imposta	B.9.a
Spese sostenute nel periodo d'imposta a beneficio del dipendente a causa dell'effettuazione della prestazione al di fuori della sede di lavoro (es. indennità di trasferta, indennità di navigazione e di volo) e di modifiche della sede di lavoro (es. indennità di trasferimento)	B.9.a
Contributi assistenziali e previdenziali che rappresentano un costo a carico del datore di lavoro e non del lavoratore, anche se non obbligatori per legge	B.9.b
Quote di TFR maturate nel periodo d'imposta, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino al 2014, trattandosi di costi sostenuti per debiti certi del datore di lavoro	B.9.c
Accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne, se si tratta di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro	B.9.d
Altri costi relativi al personale dipendente non iscritti nelle precedenti voci, quali: • indennità per prepensionamento ed altre forme di incentivi all'esodo; • quote associative versate a favore dei dipendenti; • borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari; • oneri di utilità sociale quali erogazioni dirette a favore dei dipendenti	B.9.e



Attenzione

Non sono deducibili gli accantonamenti effettuati nel periodo d'imposta per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro (es. accantonamenti a fronte di controversie oppure relativi ad erogazioni spettanti dopo la cessazione del rapporto di lavoro). Detti accantonamenti saranno deducibili all'atto dell'effettivo sostenimento della spesa che l'accantonamento stesso è chiamato a coprire.

8.4.10 Deduzione del costo dei lavoratori stagionali

L'art. 11, comma 4-octies, del D.Lgs. n. 446/1997 dispone, al secondo periodo che



Normativa

“La deduzione di cui al primo periodo è altresì ammessa, **nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale** impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con

lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto”.

La deduzione in esame, quindi, compete ai soggetti che determinano la base imponibile ai sensi degli artt. 5 -9 del D.Lgs. n. 446/1997. La deduzione, tuttavia, spetta a fronte dell'impiego di lavoratori stagionali. In mancanza di specifiche indicazioni al riguardo, dovrebbero rientrare nel relativo ambito oggettivo:

- sia il personale assunto temporaneamente per lo svolgimento delle attività a carattere stagionale;
- sia il personale assunto temporaneamente per lo svolgimento delle attività definite stagionali dagli avvisi comuni e dai contratti collettivi nazionali stipulati dalle organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative.

Ai fini del diritto alla deduzione dei relativi costi, il lavoratore in possesso dei suddetti requisiti deve risultare impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta. La deduzione spetta a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di 2 anni, a partire dalla data di cessazione del precedente contratto. Si ricorda che per il calcolo dei 120 giorni occorre fare riferimento ai giorni effettivi di impiego computando anche quelli relativi al primo contratto di assunzione (risposta all'interrogazione parlamentare 28 gennaio 2016, n. 5-0752357). La deduzione è consentita a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro, a condizione che il lavoratore sia complessivamente impiegato per almeno 120 giorni.

8.5 Compilazione del modello

IS7 – Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato

Nel **rigo IS7**, colonna 2, va indicato **l'importo della deduzione del costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato**. Le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci non devono ricomprendere nel costo complessivo per il personale dipendente le indennità di trasferta per le quali fruiscono della deduzione, qualora le stesse siano già state dedotte nel quadro di determinazione della base imponibile.

La deduzione è riconosciuta ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 e 9 ed è altresì ammessa, nei limiti del 70% del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno 120 giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.

Nella **colonna 1 del rigo IS7** va indicata la quota della **deduzione fruita per i lavoratori stagionali già ricompresa nella colonna 2 del medesimo rigo**.

IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	Lavoratori stagionali		Deduzione
		di cui 1	2	

8.5.1 La compilazione del modello IRAP 2025

Sez. I - Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97		Deduzione	
IS1	Contributi assicurativi		,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	Personale addetto alla ricerca e sviluppo	Deduzione
		di cui ¹	² ,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti		,00
IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	Lavoratori stagionali	Deduzione
		di cui ¹	² ,00
IS8	Somma dei righi IS1, IS4 col. 2, IS5 e IS7 col. 2		,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 – IS9)		,00

Nota:

A partire dal modello IRAP 2023 (periodo d'imposta 2022):

- i contributi INAIL (al rigo IS1 del presente modello IRAP) vanno indicati se relativi a rapporti di lavoro diversi da quelli a tempo indeterminato;
- è stata eliminata la deduzione forfetaria ex art. 11, comma 1, lett. a), n. 2, del D.Lgs. n. 446/1997 e con essa il rigo IS2 dedicato fino allo scorso anno all'indicazione di tale deduzione;
- è stato eliminato il rigo IS3 relativo ai contributi previdenziali e assistenziali diversi dai contributi INAIL.

IS8, IS9 e IS10 – Somme e totale deduzioni

Si rammenta che:

- nel **rigo IS8** va indicata la **somma degli importi** dei seguenti righi: IS1, IS4, col. 2, IS5 e IS7, colonna 2.
- nel **rigo IS9** va indicata la somma delle **eccedenze delle deduzioni** di cui ai commi 1 e 4-bis.1 dell'art. 11, riferite a ciascuno dei dipendenti per i quali si fruisce di una o più deduzioni rispetto alla retribuzione e agli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro. Le istruzioni al modello precisano che per determinare la somma di tali eccedenze occorre procedere al calcolo, per ogni dipendente, della differenza tra le deduzioni e la retribuzione, oneri e spese a carico del datore di lavoro;
- nel **rigo IS10** va indicato il **totale delle deduzioni effettivamente spettanti**, risultante dalla differenza tra l'importo di rigo IS8 e l'importo di rigo IS9.



Attenzione

Al fine di verificare il rispetto delle condizioni poste dal comma 4-septies dell'art. 11, è necessario che la somma delle deduzioni per il personale evidenziate nella presente sezione e riportate nel quadro IP o IC o IE non risulti superiore all'importo indicato nel rigo IS10.



Esempio

Si consideri la Gamma Srl, azienda operante in Emilia-Romagna con 15 dipendenti a tempo indeterminato, senza altri rapporti di lavoro dipendente o assimilato.
Se nel 2024 il costo dei dipendenti ammonta a 550.000 euro (di cui 160.000 euro di contributi previdenziali e assistenziali), si avrebbe la seguente situazione:



Valore della produzione (A)	1.600.000
Costi per materie prime (C)	500.000
Costi per servizi (D)	250.000
Costo per dipendenti a tempo indeterminato (H)	550.000
Costi della produzione [(B) = (C) + (D) + (H)]	1.300.000
Valore della produzione netta (G) = (A) - (C) - (D) - (H)	300.000
IRAP [(G) × 3,9%]	11.700

A fronte di tali dati, occorre compilare come segue la parte che interessa del modello IRAP.

Sez. VII Valore della produzione netta	IC64	Valore della produzione	1.600.00	,00
	IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero		,00
	IC66	Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446		,00
	IC67	Deduzione di 1850 euro fino a 5 dipendenti		,00
	IC69	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	550.000	,00
	IC70	Deduzione per ricercatori		,00
	IC71	Deduzione per cooperative sociali		,00
	IC72	Quota del valore della produzione esente dalla SIQ o SINOQ		,00
	IC73	Riallineamento divergenze valori civili e fiscali		,00
	IC74	Deduzione dei contributi volontari ai consorzi obbligatori		,00
	IC74A	Deduzione dei redditi di attività trasferita dall'estero		,00
	IC75	Ulteriore deduzione		,00
	IC76	Valore della produzione netta	300.000	,00
Sez. I - Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97	IS1	Contributi assicurativi		Deduzione ,00
	IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	Personale addetto alla ricerca e sviluppo di cui 1 ,00 2	Deduzione ,00
	IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti		Deduzione ,00
	IS7	Deduzione del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato	Contributi regionali di cui 1 ,00 2	Deduzione 550.000 ,00
	IS8	Somma dei rigli IS1, IS4 col. 2, IS5 e IS7 col. 2		,00
	IS9	Somma delle accedenze delle deduzioni rispetto alle retribuzioni		,00
	IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)		550.000 ,00



Riferimenti normativi

- Provv. 13 maggio 2025, n. 217096;
- Provv. 14 marzo 2025, n. 127533.