



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 21 Luglio 2025

IMPOSTE SUL REDDITO

[I chiarimenti sul nuovo regime dei bonus edilizi: la circolare n. 8/E/2025](#)

di **Silvio Rivetti**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

[Modello IVA TR II° trimestre 2025 in scadenza al 31.7.2025](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[La deducibilità degli oneri pluriennali nel reddito d'impresa](#)

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

DIRITTO SOCIETARIO

[Questioni ancora controverse in tema di deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori](#)

di **Luciano Sorgato**

IMPOSTE SUL REDDITO

I chiarimenti sul nuovo regime dei bonus edilizi: la circolare n. 8/E/2025

di **Silvio Rivetti**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

**LA CIRCOLARE
TRIBUTARIA**

IN OFFERTA PER TE € 162,50 + IVA 4% anziché € 250 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



-35%

Abbonati ora

Le importanti novità in materia di bonus fiscali nell'edilizia, dettate dalla Legge di bilancio per il 2025, Legge n. 207/2024, al suo art. 1, commi 54-56, sono finalmente oggetto di puntuale analisi da parte della prassi erariale, a 6 mesi dalla loro entrata in vigore.

Indicazioni complete anche se non propriamente tempestive

È solo dalla recente data del 19 giugno 2025, decorsi ben 6 mesi dal varo della Legge n. 207/2024, Legge di bilancio per l'anno 2025, che l'Agenzia delle Entrate, mediante la pubblicazione della circolare n. 8/E, ha reso gli opportuni chiarimenti concernenti il nuovo regime dei bonus fiscali, delineato ai commi da 54 a 56, della Legge di bilancio stessa. La scarsa tempestività delle indicazioni rese, che ha determinato non pochi malumori negli operatori e tanti dubbi in capo ai contribuenti nella prima parte dell'anno, trova ora parziale compensazione nella chiarezza espositiva dell'atto di prassi e nella sostanziale completezza delle informazioni rese. La circolare affronta, in maniera sistematica, in primo luogo i temi concernenti la detrazione di base del recupero del patrimonio edilizio esistente di cui all'art. 16-*bis*, TUIR, per poi trattare in secondo luogo delle detrazioni "evolute" ecobonus e sismabonus (nonché del bonus mobili); soffermandosi in particolare, con dovizia di dettagli tecnici, sull'argomento della sopravvenuta indetraibilità delle spese da sostenersi per l'installazione di nuove caldaie alimentate da combustibili fossili, nel contesto degli interventi riguardanti gli impianti di riscaldamento degli immobili. Importanti approfondimenti sono infine dedicati al regime temporaneo di maggior favore riconosciuto ai contribuenti proprietari o titolari di diritti reali di godimento, con riguardo agli interventi aventi a oggetto le loro "abitazioni principali": regime che è stato specificamente foriero di numerosi dubbi e incertezze nel primo semestre dell'anno. Per finire, sono illustrate le ultime novità recate alla disciplina superbonus in tema spese anno 2025, e spese anno 2023 fruibili ora su scala decennale.

Le nuove regole, residuali, disciplinanti il recupero del patrimonio edilizio esistente ex art. 16-bis, TUIR

La circolare in commento richiama opportunamente l'attenzione dei contribuenti sulla prima innovazione apportata, da parte dell'art. 1, comma 54, Legge di bilancio per il 2025, all'art. 16-bis, TUIR, il cui neo-introdotto comma 3-ter, stabilisce ora la nuova regola "base", per cui la detrazione spettante per tutti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio – ossia, principalmente, per i lavori di manutenzione straordinaria sulle unità abitative private e di manutenzione ordinaria e straordinaria sulle parti comuni degli edifici residenziali – sarà del 30% per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2033, in relazione a un massimale di spesa di 48.000 euro per unità immobiliare. Immodificata la classica ripartizione su base decennale dell'agevolazione, la nuova misura dell'agevolazione citata, per quanto disposta per un arco temporale delimitato, seppur decisamente ampio, deroga in termini più restrittivi la disciplina dettata "a regime" dal comma 1, art. 16-bis, per il quale la detrazione spetterebbe nella misura del 36%, per un massimale di spesa di 48.000 euro: confermando così la tendenza "ribassista" del quadro dei bonus fiscali perseguita dal Legislatore. Resta fermo che la sopra richiamata aliquota del 30% troverà applicazione in via meramente residuale, o non si applicherà affatto, finché vi si sovrapporranno regimi speciali e regole *ad hoc*: come quella particolare, dettata dal nuovo comma 3-bis, e concernente i soli interventi – per vero piuttosto rari – di sostituzione dei gruppi elettrogeni di emergenza esistenti con generatori di emergenza a gas di ultima generazione, per le cui spese la detrazione spetta sempre e comunque al 50%.

Le nuove regole per il triennio 2025-2026-2027 per le detrazioni ex art. 16-bis, TUIR, ecobonus, sismabonus. Il bonus mobili

La circolare si sofferma sulle modifiche apportate all'art. 16, comma 1, D.L. n. 63/2013, mercé le quali è introdotto un regime transitorio speciale per il triennio 2025, 2026 e 2027, disponendosi che, per gli interventi di cui all'art. 16-bis, comma 1, TUIR, sostenute in tale triennio, la detrazione spetta nella misura del 36% delle spese sostenute nell'anno 2025, e al 30% delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, fino a un massimale di spesa agevolabile di 96.000 euro per unità immobiliare. Inoltre, le predette detrazioni, come spettanti nel triennio indicato, sono elevate al 50%, per le spese sostenute nell'anno 2025, e al 36% per quelle sostenute nel 2026 e 2027, laddove effettuate dai titolari del diritto di proprietà o di diritti reali di godimento per gli interventi sulle unità immobiliari adibite ad "abitazione principale".

Quanto poi alle detrazioni "evolute" ecobonus (art. 14, D.L. n. 63/2013) e sismabonus (art. 16, comma 1-bis, D.L. n. 63/2013), la circolare ne sottolinea sia la proroga (rispetto alla data di originaria scadenza del 31 dicembre 2024), sia il complessivo ridimensionamento. Ferma l'ormai standard ripartizione decennale anche di tali bonus (giusta il disposto dell'art. 14, comma 3, D.L. n. 63/2013, per l'ecobonus; e dell'art. 4-bis, comma 4, D.L. n. 39/2024, per il

sismabonus), alle relative spese sostenute nel triennio 2025, 2026 e 2027 trovano applicazione le stesse aliquote di detrazione dell'agevolazione *ex art. 16-bis*, TUIR (come previsto dall'art. 1, comma 55, Legge n. 207/2024); competendo le predette agevolazioni, ai contribuenti che investono nella riqualificazione energetica o nella riduzione del rischio sismico delle proprie abitazioni principali, possedute quali proprietari o titolari di altri diritto reale, nella misura del 50% per le spese sostenute nel 2025, e del 36% per le spese sostenute nel 2026 e nel 2027; mentre, per gli interventi effettuati sulle unità immobiliari diverse dall'abitazione principale, o dai soggetti diversi dai proprietari o titolari di diritto reale, ecobonus e sismabonus competono ora nella misura del 36% per le spese sostenute nel 2025 e del 30% per le spese sostenute negli anni 2026 e 2027. Quanto ai soggetti IRES, ecobonus e sismabonus competeranno, secondo criteri di competenza, sempre nella misura del 36% e del 30%, rispettivamente per il solo 2025 e per gli anni 2026 e 2027.

La circolare precisa opportunamente, quanto all'ecobonus comprendente diverse tipologie di interventi (si pensi a quelli sugli involucri e superfici disperdenti degli edifici e sui serramenti, a quelli di sostituzione degli impianti di riscaldamento, ecc.), che le nuove aliquote di detrazione si applicano in maniera "livellata" a ognuno di essi, ridimensionando le maggiori aliquote in passato spettanti per alcuni lavori (come gli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali, anche finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, ai sensi rispettivamente dei commi *2-quater* e *2-quater.1*, art. 14, D.L. n. 63/2013); e non modificandosi invece i massimali di detrazione (o di spesa) di volta in volta disposti dall'art. 14, D.L. n. 63/2013, per i singoli tipi di intervento, riferibili alla singola unità immobiliare. Allo stesso modo, pure per il sismabonus la circolare conferma il livellamento alle nuove misure del beneficio, coincidenti con le nuove aliquote sopra esposte, delle precedenti aliquote di detrazione, anche più elevate (si pensi al caso dei lavori comportanti il passaggio a una o a 2 classi di rischio sismico inferiori, o realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, ai sensi rispettivamente dei commi *1-quater* e *1-quinquies*, art. 16, D.L. n. 63/2013); rimanendo invariato il massimale di spesa già precedentemente stabilito, nella misura di 96.000 euro per unità immobiliare. L'applicazione delle nuove aliquote e dei consolidati massimali di spesa agevolabile sono confermati anche al caso dell'acquisto delle case antisismiche, c.d. sismabonus-acquisti (*ex art. 16, comma 1-septies*, D.L. n. 63/2013), su cui si tornerà meglio più avanti.

Utilmente la circolare precisa, a fini di migliore chiarimento, che lavori ecobonus e sismabonus che si svolgono a cavallo degli anni 2024 e 2025, le cui spese sostenute nell'anno 2024 non abbiano esaurito i massimali di detrazione o di spesa a disposizione, potranno vedere l'applicazione delle nuove e minori aliquote di detrazione sulle spese residue da sostenersi nel presente anno 2025, fino alla saturazione dei massimali previsti.

In tema di bonus mobili, infine, la circolare si limita a precisarne la proroga quanto alle spese sostenute e da sostenersi nel 2025, rilevando il medesimo massimale di spesa previsto per il 2024, pari a 5.000 euro.

Il venir meno delle agevolazioni per l'installazione di caldaie "uniche" alimentate da combustibili fossili

Ampia è la dissertazione offerta dalla circolare in commento sulle disposizioni della Legge di bilancio, che escludono da ogni beneficio fiscale le spese per l'installazione di caldaie alimentate da combustibili fossili: tanto che si tratti di interventi di sostituzione di caldaie preesistenti (già agevolabili mediante ecobonus, nonché ai sensi dell'art. 16-*bis*, TUIR), quanto di interventi di nuova installazione (già agevolabili ai sensi dell'art. 16-*bis* cit., pure in locali non precedentemente riscaldati). La circolare richiama in particolare l'art. 17, par. 15, Direttiva UE 24 aprile 2024 2024/1275, che vieta agli Stati membri di offrire, dal 1° gennaio 2025, incentivi finanziari per l'installazione di caldaie "uniche" alimentate a combustibili fossili (facendo salve solo quelle selezionate per gli investimenti prima di tale data); nonché la Comunicazione n. 2424/6206 della Commissione Europea, finalizzata a dettare "orientamenti" a proposito dell'applicazione delle citate disposizioni della Direttiva. Alla luce di tali chiarimenti, emerge così che il divieto riguarda le caldaie che brucino combustibili fossili non rinnovabili; che siano "uniche", ossia non combinate con altri generatori di calore i quali siano in grado, utilizzando energia da fonti rinnovabili, di generare *«una quota considerevole dell'energia totale in uscita del sistema combinato»*; e che, quand'anche "uniche" e alimentate a combustibili rinnovabili, non rientrino *«nelle due classi di efficienza energetica più elevate tra quelle in cui si situa una percentuale significativa di prodotti»*, ai sensi delle normative unionali in tema di etichettatura energetica dei prodotti (stando alla circolare, che riprende testualmente la sopra citata Comunicazione unionale, quanto agli apparecchi per il riscaldamento d'ambiente con capacità fino a 70 kW soggetti all'etichettatura energetica, i Paesi membri possono incentivare solo quelli che rientrano nelle 2 classi di efficienza energetica più elevate: e le caldaie uniche non rientrano in queste 2 classi; con l'eccezione di quelle alimentate da combustibili prodotti prevalentemente da biomasse, a cui si applicano regolamenti specifici di etichettatura energetica e che rientrano nelle 2 classi più elevate).

La circolare precisa inoltre, sempre richiamando la predetta Comunicazione unionale, che non sono interessate dal divieto di incentivazione le stufe e gli apparecchi di microcogenerazione, perché non definibili caldaie; e così, richiamando pareri ENEA e MASE, l'atto di prassi conclude che il divieto di agevolazione (sia ai fini ecobonus, sia ai fini del recupero del patrimonio edilizio esistente) riguarda solo l'acquisto, effettuato con sostenimento delle spese a partire dal 1° gennaio 2025, di caldaie a condensazione e di generatori d'aria calda a condensazione, alimentati a combustibili fossili; e non invece l'acquisto di microcogeneratori (pure alimentati a combustibili fossili), di generatori a biomassa, di pompe di calore ad assorbimento a gas, di sistemi ibridi costituiti da pompe di calore integrate *ab origine* dal costruttore con caldaie a condensazione, funzionanti in abbinamento tra loro. Fermi i chiarimenti tecnici illustrati, in ambito superbonus la circolare sottolinea una conseguenza importante di quanto sopra: puntualizzandosi come, non potendosi più agevolare mediante ecobonus le spese sostenute nel 2025 per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, allo stesso modo tali spese non possono essere oggetto di agevolazione superbonus. Pur ammettendosi espressamente che, in caso di presentazione della CILAS (o del diverso titolo abilitativo necessario per la demo-

ricostruzione) prima del 1° gennaio 2025, l'intervento di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili continui a rilevare ai fini del miglioramento di almeno 2 classi energetiche dell'edificio (o delle unità immobiliari oggetto di intervento), anche se realizzato nel 2025 e pure se unico intervento trainante, nondimeno non è difficile immaginare che non siano pochi, tra i cantieri superbonus ancora aperti, quelli che, non avendo ancora acquistato le caldaie destinate a sostituire quelle preesistenti, dovranno affrettarsi a cambiare i loro progetti e provvedere ad acquistare apparecchi differenti da quelli originariamente individuati; per non dire di quelle casistiche d'intervenuto – e poco cauto – acquisto di caldaie non più agevolabili, effettuato nei primi 6 mesi del corrente anno, nelle more dell'emanazione del chiarimento di prassi qui in commento.

I chiarimenti in materia di agevolazioni rinforzate per i proprietari delle abitazioni principali

Molto importanti sono i 4 chiarimenti resi dalla circolare a proposito delle agevolazioni maggiorate di cui sopra si è detto (del 50% per le spese targate 2025, del 36% per le spese targate 2026 e 2027), che spettano, quanto ai bonus del recupero del patrimonio edilizio esistente, ecobonus e sismabonus, ai soli contribuenti che siano proprietari (o titolari di diritto reale) delle abitazioni principali per le quali sostengano, nel triennio 2025, 2026 e 2027, le spese di recupero e di efficientamento.

La circolare ricostruisce, innanzitutto, il corretto ambito soggettivo di spettanza dei bonus rinforzati, escludendone dal godimento tanto i familiari conviventi non comproprietari delle abitazioni (o non contitolari di diritti reali), quanto i soggetti meri detentori delle abitazioni (locatari e comodatari), che sostengano le spese in questione. Essi potranno fruire delle sole detrazioni ordinarie del 36% (per l'anno 2025) e del 30% (per il biennio 2026 e 2027). Quanto ai proprietari (o titolari di diritto reale) delle abitazioni principali, si richiede che tale *status* sia preesistente all'inizio dei lavori (o al momento di sostenimento delle spese, se precedente all'avvio dei lavori).

In secondo luogo, dal punto di vista oggettivo, quanto alla definizione di abitazione principale, la circolare richiama quella dettata dall'art. 10, comma 3-*bis*, del TUIR, intendendosi per tale l'abitazione «*nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente*» (irrilevante la variazione della dimora abituale qualora dipendente da ricoveri permanenti in istituti di ricovero o sanitari, purché l'abitazione principale non venga locata). Poiché dunque, in base a tale nozione, può rientrare nel concetto di abitazione principale pure l'unità abitativa costituente dimora abituale di un familiare del contribuente proprietario (essendo familiare, ex art. 5, comma 5, TUIR, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado), ai fini delle detrazioni la circolare precisa che una sola può essere l'abitazione principale meritevole di agevolazioni rinforzate: e quindi, in caso di "concorso" di 2 abitazioni, di cui una adibita a dimora abituale del proprietario, e l'altra costituente dimora abituale di un suo familiare, rileverà solo l'unità

abitativa adibita a dimora abituale del contribuente titolare dell'immobile. Inoltre, coerentemente alla regola generale, per cui il regime fiscale delle pertinenze è quello proprio del bene principale, la circolare sottolinea come la maggiorazione delle agevolazioni compete pure per le spese sostenute anche sulle pertinenze, o solo sulle pertinenze, delle abitazioni principali.

In terzo luogo, con chiarimento d'importanza fondamentale, la circolare, allineandosi all'apertura espressa in tema di superbonus nella circolare n. 13/E/2023, par. 1.1.3, ha finalmente precisato come la maggiorazione delle aliquote di detrazione spetti anche per le spese sostenute per gli interventi agevolabili effettuati su immobili che, solo alla fine dei lavori, vengano adibiti ad abitazione principale: applicandosi tale logica anche con riferimento alle agevolazioni "in acquisto" sia delle case antisismiche, c.d. sismabonus-acquisti (a seguito di interventi di demolizione e ricostruzione di interi edifici effettuati per ridurre il rischio sismico, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 30 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile: art. 16, comma 1-septies, D.L. n. 63/2013), sia delle abitazioni frutto di interventi di ristrutturazione o restauro e risanamento conservativo di interi fabbricati, ex art. 16-bis, comma 3, TUIR; richiedendosi al riguardo il rispetto della condizione, per cui l'immobile oggetto di acquisto venga adibito ad abitazione principale del contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui fruisce per la prima volta della detrazione. Anche per la terza agevolazione "in acquisto" prevista dall'ordinamento, quella riguardante l'acquisto o la costruzione di box o posti auto pertinenziali ex art. 16-bis, comma 1, lett. d), TUIR, è richiesto che l'acquirente adibisca ad abitazione principale l'unità, di cui il box o posto auto è pertinenza, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui fruisce per la prima volta della detrazione.

In quarto luogo, la circolare prende finalmente posizione sul tema della spettanza delle agevolazioni rinforzate in caso di lavori su parti comuni condominiali, chiarendo che spettano solo a favore di quei condòmini che, prima dell'inizio dei lavori, siano proprietari (o titolari di diritto reale) delle abitazioni principali site nel condominio, per la corrispondente quota di spese come loro riferibile da tabella millesimale, nonché ai condòmini che, già proprietari o titolari di diritto reale, destinino ad abitazione principale l'immobile alla fine dei lavori, applicandosi ai condòmini privi di tali requisiti le detrazioni in misura ordinaria. Utilmente la circolare puntualizza che tali chiarimenti valgono anche per l'agevolabilità delle spese su parti comuni sostenute tanto in ambito di condominio minimo, quanto in ambito di edifici non condominiali perché facenti capo a un unico proprietario (o in comunione indivisa), egualmente connotati da parti comuni da intendersi «*in senso oggettivo*» (cfr. circolare n. 17/E/2023).

I 4 chiarimenti qui in rassegna erano molto attesi da parte dei contribuenti; e non poche risultavano essere le operazioni ferme sul mercato, nell'incertezza specialmente delle modalità di calcolo delle detrazioni per le spese sulle parti comuni nei condomini, e della spettanza dei benefici quanto alle abitazioni da adibire a "principale" solo a seguito del relativo acquisto, o dell'effettuazione dei lavori di recupero ed efficientamento.

Le nuove regole in tema superbonus

La circolare richiama, in materia di superbonus, 2 norme contenute nell'art. 1, Legge di bilancio per il 2025: le lett. a) e b), del suo comma 56.

La prima norma inserisce l'ennesimo "scalino temporale" nell'ambito della disciplina superbonus, disponendo come, per le spese da sostenersi nell'anno 2025, la detrazione del 65% spetti per i soli interventi per i quali, alla data del 15 ottobre 2024, risulti presentata la CILAS nonché, in caso di lavori condominiali, adottata la delibera di approvazione dei lavori (rilevando, in luogo della CILAS, il diverso titolo edilizio in caso di interventi di demolizione e ricostruzione).

La seconda norma disciplina la facoltà, per i contribuenti, di ripartire in 10 quote annuali di pari importo la detrazione spettante per le spese sostenute nel corso dell'anno 2023. Tale facoltà opzionale può essere esercitata mediante la presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa, da presentarsi entro il 31 ottobre 2025, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2024 (ciò, in deroga all'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998). Ora, se dalla dichiarazione integrativa emerge un maggior debito d'imposta, la norma consente al contribuente di versare la maggiore imposta dovuta senza applicazione di sanzioni e interessi, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute in relazione al periodo d'imposta 2024. Attraverso la previsione in commento, il Legislatore prevede così, anche per il 2023, l'opzione di spalmatura decennale del superbonus in dichiarazione, come già disposto in via opzionale per le spese 2022 e come previsto, in via non più opzionale ma obbligatoria, per le spese superbonus sostenute a partire dal 1° gennaio 2024, ai sensi dell'art. 4-bis, comma 4, D.L. n. 39/2024.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["La circolare tributaria"](#).

Modello IVA TR II° trimestre 2025 in scadenza al 31.7.2025

di **Alessandro Bonuzzi**

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2026: novità e casi operativi

Scopri di più

Il **modello IVA TR** per chiedere il **rimborso** o l'utilizzo in **compensazione orizzontale** del **credito IVA relativo al secondo trimestre 2025** deve essere **presentato** all'Agenzia delle Entrate **entro giovedì 31 luglio 2025**.

L'[art. 38-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), prevede la **possibilità** di richiedere il rimborso, oppure l'utilizzo in compensazione nel modello F24, del credito IVA **maturato nel trimestre** a condizione che:

- la **somma a credito maturata** sia di importo superiore a **582,28 euro**;
- nel **trimestre di riferimento** si verifichi uno dei **presupposti** individuati dal [comma 3 dell'art. 30, D.P.R. n. 633/1972](#).

I **requisiti per la presentazione** del modello TR sono i seguenti:

- **aliquota media** delle operazioni attive, **aumentata del 10%**, inferiore a quella degli acquisti o importazioni;
- effettuazione di **operazioni non imponibili** per un ammontare **superiore al 25%** del totale delle operazioni effettuate;
- effettuazione di acquisti o importazioni di **beni ammortizzabili** per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti o importazioni;
- effettuazione prevalente di **operazioni non soggette a IVA** per assenza del presupposto territoriale verso soggetti passivi non stabiliti in Italia;
- contribuente **soggetto non residente** identificato direttamente in Italia oppure con rappresentante fiscale italiano.

Il rimborso o la compensazione deve riguardare **esclusivamente** l'IVA maturata nello **specifico trimestre** e non già l'IVA riferita al trimestre precedente.

Si deve poi osservare che:

- per le richieste di **compensazione** per **importi fino a 5.000 euro**, limite riferito

all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno d'imposta, **l'utilizzo del credito** è possibile **dopo aver presentato il modello IVA TR**, senza che sia necessario il visto di conformità;

- per le richieste di **compensazione** per importi **superiori a 5.000 euro**, limite riferito all'ammontare complessivo dei **crediti trimestrali** maturati nell'anno d'imposta, va apposto il **visto di conformità** sul modello IVA TR. In tale circostanza, peraltro, l'utilizzo del credito è possibile solo a partire dal **decimo giorno successivo** a quello di presentazione del **modello IVA TR**;
- in caso di richiesta di **rimborso** per importi **fino a 30.000 euro**, non è necessario prestare la garanzia, né è dovuta **l'apposizione del visto di conformità**;
- in caso di richiesta di **rimborso** per importi **superiori a 30.000 euro** da parte di un soggetto "**non a rischio**", la somma è erogata, alternativamente, previa prestazione di **garanzia** oppure con **apposizione del visto di conformità** sul modello TR corredato da una **dichiarazione sostitutiva** di atto notorio attestante la sussistenza di determinati **requisiti patrimoniali e la regolarità contributiva**;
- in caso di richiesta di **rimborso** per importi **superiori a 30.000 euro** da parte di un soggetto "**a rischio**", la **somma è erogata** previa prestazione di **garanzia**;
- i **soggetti passivi ISA** che hanno conseguito:
 1. un **punteggio ISA almeno pari a 9** per il periodo d'imposta 2023 oppure come valore medio del biennio 2022-2023, beneficiano dell'esonero dal visto di conformità o della **garanzia per importi non superiori a 70.000 euro annui**;
 2. un **punteggio ISA almeno pari a 8** per il periodo d'imposta 2023 oppure almeno pari a **8,5** come media del biennio 2022-2023, beneficiano dell'esonero dal visto di conformità o della garanzia per importi **non superiori a 50.000 euro annui**.

L'importo dell'esonero, pari a 50.000/70.000 euro, è annuo e, quindi, si riferisce a **tutte le richieste di rimborso/compensazione effettuate nel corso del 2025** (c.d. rilevanza cumulativa del credito IVA 2024 e dei crediti IVA trimestrali 2025).

Si rileva, infine, che il modello TR presenta degli **aggiornamenti** rispetto al passato già recepiti in occasione della prima scadenza del 2025. Si tratta dei **quadri TA e TB**, in cui sono state separate le operazioni soggette alle aliquote IVA rispetto a quelle connesse con le percentuali di compensazione (da indicare nel campo 2), nonché delle **novità in materia di visto di conformità per i soggetti ISA** che hanno aderito al **CPB 2024-2025**, a **cui sono riconosciuti i benefici premiali** ex [art. 9-bis, comma 11, D.L. n. 50/2017](#).

La deducibilità degli oneri pluriennali nel reddito d'impresa

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Gli **oneri pluriennali** rappresentano una **categoria di costi** che, a differenza delle spese ordinarie, **non esauriscono la loro utilità nell'anno** in cui sono sostenuti, ma producono benefici per l'azienda su più esercizi. Secondo il Principio contabile OIC 24, questi costi si distinguono dai beni immateriali e dall'avviamento per la loro natura meno definita e per la difficoltà di stimare con precisione la **durata della loro utilità futura**. Rientrano tra **gli oneri pluriennali**, ad esempio, i **costi di impianto e ampliamento**, le **spese per studi e ricerche**, quelle di **rappresentanza e le spese di pubblicità**. Dal punto di vista fiscale, come si vedrà in seguito, la norma di riferimento è l'[art. 108, TUIR](#), in cui sono individuate le differenti modalità di deduzione di tali costi dal reddito d'impresa. Civilisticamente, **per poter essere iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale**, gli oneri pluriennali devono rispettare alcune condizioni fondamentali:

- deve essere **dimostrata l'utilità futura** della spesa;
- deve esistere una **correlazione oggettiva tra il costo sostenuto e i benefici futuri** attesi;
- la **recuperabilità della spesa** deve essere stimabile con ragionevole certezza.

Queste condizioni sono pensate per evitare che **l'iscrizione di tali costi sia utilizzata per "alleggerire" il Conto economico** in modo arbitrario, allo scopo di rinviare l'emersione di possibili perdite a danno dei creditori sociali e più in generale dei terzi. Dal punto di vista fiscale, come già detto, il TUIR disciplina la **deduzione in modo differenziato** in funzione della tipologia di onere.

Per quanto riguarda i **costi di impianto e di ampliamento**, questi costi sono **tipici delle fasi di avvio o di espansione dell'attività aziendale**, come la costituzione di una società o l'apertura di una nuova sede. Dal punto di vista fiscale, sono deducibili dal reddito d'impresa in base alla quota imputabile a ciascun esercizio, seguendo i criteri civilistici di ripartizione. Le imprese di **nuova costituzione hanno la facoltà di rinviare la deduzione** di queste spese all'esercizio in cui **ottengono i primi ricavi**, per evitare la formazione di perdite fiscali da riportare negli anni successivi.

Le **spese per ricerca e sviluppo**, invece, possono essere capitalizzate nell'attivo patrimoniale **se**

danno luogo a un bene o a un processo utilizzabile economicamente. In questo caso, la deduzione fiscale segue la quota di ammortamento imputata a Conto economico. Se, invece, la **ricerca non produce risultati**, la spesa è deducibile per intero nell'esercizio in cui si verifica il mancato raggiungimento dell'obiettivo. Anche in questo ambito, le **imprese di nuova costituzione possono scegliere di dedurre le spese** a partire dall'esercizio **dei primi ricavi**.

Passando alle **spese di rappresentanza**, sono quelle sostenute per **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**, come eventi aziendali, omaggi o viaggi promozionali. **Per essere deducibili**, devono rispettare i **requisiti di inerenza** (devono essere effettivamente collegate all'attività aziendale) e congruità (devono essere proporzionate ai ricavi dell'impresa). Dal 2016, la deducibilità è limitata a percentuali specifiche dei ricavi: **1,5% fino a 10 milioni di euro, 0,6% per la parte eccedente fino a 50 milioni, e 0,4% oltre i 50 milioni**. I beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario inferiore a 50 euro** sono **deducibili integralmente**.

Le **spese di pubblicità** sono, invece, **quelle sostenute per promuovere il marchio o i prodotti dell'azienda**, spesso tramite contratti a prestazioni corrispettive. Queste spese **non possono essere capitalizzate**, ma devono essere **imputate interamente a conto economico** e sono **deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute**. Le **sponsorizzazioni sportive fino a 200.000 euro** sono considerate spese di pubblicità e godono della stessa deducibilità. Infine, è importante distinguere tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità. Le prime sono **legate a iniziative di promozione e pubbliche relazioni** senza un rapporto diretto di corrispettività, mentre le seconde sono finalizzate a informare il pubblico e stimolare la domanda, con un **obbligo contrattuale di promuovere il prodotto o il marchio**.

Questioni ancora controverse in tema di deducibilità fiscale dei compensi agli amministratori

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

Fiscalità partecipazioni societarie: disciplina e abuso del diritto

Scopri di più

La Corte di cassazione ha ormai consolidato il principio, già affermato da Cass., SS.UU., n. 21933/2008, per il quale la **mancanza di esplicita delibera assembleare** in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori, qualora il medesimo **non risulti essere già stato predefinito nello statuto**, interdice alla società il **diritto di deduzione fiscale del compenso erogato**, non potendosi considerare implicito il relativo consenso sociale **nella delibera di approvazione del bilancio**.

Sempre in ordine ai compensi deliberati a favore degli amministratori, la Corte ha anche consolidato il diritto/potere dell'Amministrazione finanziaria di sottoporre a verifica valutativa **l'entità e la congruità del compenso degli amministratori**.

Specificamente, in ordine alla prima questione, per la Corte di cassazione la necessità di un'esplicita delibera dell'assemblea alla base della determinazione del compenso riservato agli amministratori deriverebbe:

- dalla **natura imperativa e inderogabile delle previsioni normative**, dovendo considerarsi la disciplina di funzionamento delle società dettata anche a supporto dell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica;
- dalla **distinta previsione della delibera di approvazione del bilancio** e di quella di determinazione dei compensi ([2364, n. 1 e 3, c.c.](#));
- dalla **mancata liberazione degli amministratori dalla responsabilità di gestione** nel caso di approvazione del bilancio ([2434, c.c.](#));
- dal diretto contrasto, in quanto strutturalmente diverse, delle **delibere tacite e implicite** con le regole di rituale formazione della volontà della società ([2393, comma 2, c.c.](#)).

Da tale diversità strutturale del consenso sociale, per il giudice di Cassazione deriverebbe che **l'approvazione del bilancio contenente la posta relativa ai compensi degli amministratori** non è idonea a configurare la **specifica delibera** richiesta dall'[art. 2389, c.c.](#). Solo un'assemblea totalitaria convocata per l'approvazione del bilancio che dai relativi verbali risulti aver specificamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli

amministratori è nella **condizione di supportare la legittimità dell'emolumento remuneratorio** e con essa la certezza e **l'oggettiva determinabilità fiscale del compenso degli amministratori**.

La Corte di cassazione, inoltre, in più di una circostanza, ha ribadito come tale novero di principi, raccordato alla formulazione della norma nel testo anteriore alle modifiche di cui al D.Lgs. n. 6/2008 (Riforma Vietti), appare ugualmente **applicabile anche dopo l'introduzione della Riforma del diritto societario**, avendo le Sezioni Unite chiarito che le modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 6/2008 non appaiono decisive per **avvallare una diversa interpretazione** rispetto a quella già proposta in ordine al regime fiscale dei **compensi degli amministratori**.

Tale principio appare, però, esprimere **scarsa coerenza di scrutinio** con la vera portata delle novità introdotte con la riforma Vietti e, soprattutto, appare del tutto incongruente il presunto rapporto di interazione normativa tra S.p.A. e S.r.l. a cui il giudice di Cassazione continua a riferire, nonostante l'autonomia disciplinare dei due assetti societari perseguita dalla Commissione Vietti. Proprio il manifesto intento di **interrompere quella sorta di cordone ombelicale** che prima della riforma consentiva di **sanare ogni lacuna normativa della S.r.l.** attraverso la ricongiunzione con la disciplina della S.p.A., interdice la **perpetuazione di una scontata compenetrazione** normativa tra **i due assetti societari**. Con la riforma Vietti, la S.r.l., pur mantenendo i fondamenti costitutivi della società di capitali, è stata dotata di **istituti più tipici della società di persone** che della S.p.A.. Nella S.r.l. il rapporto d'interazione tra assemblea dei soci e organo amministrativo **non è più strutturato con la rigida separazione di ruoli** e funzioni che, invece, continua a governare la S.p.A.. Nella S.p.A. la decisione dell'atto amministrativo, anche se avallata dall'assemblea dei soci, rimane di **esclusiva attribuzione all'organo amministrativo**, non rendendosi mai interscambiabile o ricongiungibile la relativa competenza, anche in ordine al regime della responsabilità, tra i 2 organi sociali. Se l'atto si connota oggettivamente d'identità gestoria, nella S.p.A. si raccorda soggettivamente **solo con l'organo amministrativo**. Nella S.r.l., invece, l'[art. 2476, comma 8, c.c.](#), prevede espressamente **la responsabilità solidale dei soci** che hanno deciso o autorizzato il compimento di atti pregiudizievoli per la società, i soci o i terzi ed ancora e persino **con maggiore invasività in ordine alla commistione di ruoli** e funzioni tra soci e amministratori, l'[art. 2479, comma 1, c.c.](#), prevede che i soci decidono sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché **sugli argomenti che uno o più amministratori** o tanti soci che rappresentano **almeno 1/3 del capitale sociale** sottopongono alla loro approvazione. A fronte di tali diverse dinamiche strutturali e intersoggettive tra gli organi sociali, il costante richiamo da parte della Corte di Cassazione a norme della S.p.A. ([artt. 2364, commi 1 e 3, 2434, 2393, comma 2, e 2389, c.c.](#)) a confutazione della regolare determinazione dei compensi degli amministratori e della certezza e oggettiva determinazione fiscale dei medesimi, **non appare di alcun pregio giuridico**.

Si deve, infatti, sottolineare, con la condivisione della Dottrina, come nel contesto normativo della S.r.l. non figurì più il richiamo all'[art. 2389, c.c.](#) (che invece il giudice di Cassazione continua a far proprio nella sua creativa costruzione giuridica). Solo nella S.p.A. con preciso rigore disciplinare continua a **rimettere alla potestà dispositiva dell'assemblea dei soci** la

previsione dei compensi spettanti agli amministratori, ma non più nella S.r.l.. Nella S.r.l., inoltre, con la riforma Vietti, alla decisione dei soci **non è più esplicitamente riservata la previsione dei compensi agli amministratori**, dal momento che la previsione dell'[art. 2364, comma 1, punto 3, c.c.](#) (*«l'assemblea ordinaria [della S.p.A.] determina il compenso agli amministratori se non è stabilito dallo statuto»*), prevista anche per la S.r.l. ante riforma, **non compare più, post Riforma**, nell'elenco delle **materie esclusivamente riservate alla decisione dei soci** dall'[art. 2479, c.c.](#) Tale norma, al comma 2, punto 2, prevede, infatti, la sola competenza in ogni caso dei soci in ordine alla nomina degli amministratori, ma non in ordine alla **determinazione dei compensi degli amministratori**.

In ordine, infine, alla **imperatività e inderogabilità della delibera dei soci** in relazione alla **spettanza e determinazione dei compensi** degli amministratori, che il giudice di Cassazione pone alla base della necessità di considerare che la **disciplina di funzionamento delle società** è dettata anche **a supporto dell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica**, non può non sottolinearsi l'avvenuta abrogazione legislativa proprio del delitto di illecita percezione dei compensi amministrativi di cui all'[art. 2630, c.c.](#), per effetto dell'[art. 1, D.Lgs. n. 61/2002](#).

La Corte di cassazione, quindi, continua nella sostanza a supportare **l'inderogabilità della delibera nelle S.r.l.**, attraverso un richiamo normativo del tutto obsoleto, abolito e mutato, mentre come sostenuto in modo condivisibile in Dottrina, dal **rinnovato quadro normativo appare lecita anche una verbale intesa tra soci e amministratori**, in ordine alla determinazione dei compensi in questione.

Tale **rigidità di scrutinio** della Corte di cassazione **appare del tutto incongruente**, soprattutto con riferimento alle compagini sociali a ristretta base proprietaria, dove talora l'amministratore unico è anche il socio di maggioranza. Anche in tal caso, **assunta la generale inderogabilità dei principi di diritto a presidio degli interessi pubblicistici dell'economia**, insistentemente evocati dal giudice di legittimità, non sarebbe sufficiente l'appostazione in bilancio, **nell'occasione della sua predisposizione**, della trasparenza informativa relativa al compenso remuneratorio dell'amministratore, **dovendosi in ogni caso procedere con specifica decisione dei soci**.

Non può non sottolinearsi come, **in ordine alla determinazione dei compensi degli amministratori**, la Corte di cassazione esalta proprio ciò che **svilisce del tutto in ordine alla distribuzione extracontabile** degli utili accertati nei confronti delle società a ristretta base sociale. In ordine agli utili asseriti evasi dalla società, **l'elemento causale che consente di svalutare** e persino di considerare una formalistica sovrastruttura la **rigida dinamica disciplinare della società a responsabilità limitata**, per la Corte di cassazione è da rinvenire nel vincolo di solidarietà, di **complicità e di reciproco controllo di un ristretto numero di soci**.

Secondo la Corte, come è ormai dato rinvenire, senza eccezioni, nelle sue sempre più stringate sentenze, la **ristretta base proprietaria è sintomatica di complicità**, e tale prerogativa rende del tutto poco coerente la ritualità procedimentale di un tale rapporto associativo così composto,

al punto che è persino lecito ricondurre al paradigma di utile extracontabile distribuito le **somme ritenute distratte dai soci**, anche se il bilancio chiude in perdita e mantiene un valore reddituale negativo pure dopo aver proceduto a sommare in conto algebrico alla perdita di bilancio, l'utile asserito evaso dalla società. Nonostante e manifestatamente **non si tratti di utili di esercizio**, ma di somme che proprio per i presidi pubblicitici al regolare funzionamento dell'economia, **andrebbero restituite al compendio patrimoniale della società**, costituendo esse un suo **preciso diritto di credito**, per il giudice di Cassazione rappresentano autentici utili distribuiti, in totale spregio, quindi, alle regole civilistiche di formazione dell'utile di esercizio, di **sua rendicontazione e approvazione in bilancio** e di specifico necessario atto decisionale dei soci per la sua distribuzione. Tutta formalistica sovrastruttura regolamentare agevolmente sopravanzabile in considerazione del vincolo di solidarietà e di complicità rinvenibile in un **ristretto gruppo di soci**.

Nel caso, invece, di **compenso autoliquidato dall'amministratore unico e socio di maggioranza**, reso trasparente nel bilancio regolarmente approvato a unanimità dal medesimo socio di maggioranza e dall'altro socio di minoranza, la **rigida dinamica strutturale e procedimentale della S.r.l. diventa assolutamente imprescindibile**, dovendosi considerare la disciplina civilistica di funzionamento delle società dettata anche a supporto dell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica. Per chi scrive, **l'incongruenza non potrebbe apparire più epidermica**.

In ordine, poi, al giudizio sulla **congruità dei compensi deliberati a favore degli amministratori**, la Cassazione ritiene che rientri nei normali poteri dell'ufficio la verifica dell'attendibilità economica delle rappresentazioni esposte nel bilancio. Gli argomenti di raccordo con la diversa soluzione, condivisa da plurime pronunce della Cassazione di segno opposto e del tutto contrario all'indirizzo attuale (il riferimento è alle sentenze n. 6588/2002, n. 21155/2005, n. 28595/2008 e n. 24957/2010), andavano rinvenuti nel **confronto tra la disposizione previgente (art. 59, D.P.R. n. 597/1973)** che, in riferimento agli amministratori soci, stabiliva che i **compensi dovessero essere ritenuti deducibili** nei limiti delle spese correnti per gli amministratori non soci, intendendo così **evitare eventuali manovre elusive attraverso la determinazione di un maggior compenso per gli amministratori soci**, e quella successiva del **TUIR** che, in tema di **deducibilità dei compensi agli amministratori**, non ha più previsto alcun riferimento a tabelle o altre **indicazioni vincolanti in ordine a limiti massimi di spesa** e, quindi, di deducibilità. Il più vicino orientamento della Cassazione si fonda sul **principio di diritto** che raccorda agli ordinari poteri dell'Amministrazione finanziaria la **valutazione della congruità dei costi e dei ricavi** esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi negli atti giuridici d'impresa, con **la possibilità di negare la deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato**, non essendo **l'ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi** indicati nelle **delibere sociali o in contratti** (nel medesimo senso anche Cass. n. 9497/2008).