



IRAP



IRPEF



IRES



IVA



SINTESI

Statistiche sulle dichiarazioni fiscali

# Novità normative IRES

## Anno d'imposta 2023

**A cura di**

Direzione Studi e Ricerche Economico-Fiscali

Ufficio di Statistica



Dipartimento  
delle Finanze



**SISTAN**  
SISTEMA STATISTICO  
NAZIONALE

# Sommario

<b>1</b>	<b>Società di capitali</b> .....	<b>3</b>
1.1	Immobili sequestrati.....	3
1.2	Crediti di imposta per abbattimento costo dell'energia elettrica e del gas .....	3
1.3	Recupero imposta sostitutiva su utili e riserve di utile.....	4
1.4	Imposta straordinaria per il settore bancario.....	5
1.5	Contributo di solidarietà temporaneo .....	5
1.6	Imposta sul valore delle cripto-attività.....	6
1.7	Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni .....	6
1.8	Superbonus .....	7
1.9	Società sportive professionistiche.....	7
1.10	Reddito di attività trasferite nel territorio dello Stato.....	7
1.11	Opzione per il regime speciale per le Società di Investimento Immobiliare Quotate (SIIQ) e Non Quotate (SIINQ),.....	8
1.12	Rivalutazione del valore dei terreni e delle partecipazioni .....	9
1.13	Soggetti controllati non residenti (CFC) .....	10
<b>2</b>	<b>Enti non commerciali</b> .....	<b>13</b>
2.1	Premessa.....	13
2.2	Chiarimenti di Agenzia delle Entrate sul dimezzamento dell'aliquota IRES .....	13
2.3	Operatività del RUNTS e regime transitorio .....	14
2.4	Il modello EAS .....	14

---

# 1 Società di capitali

## 1.1 Immobili sequestrati

Nel modello dichiarativo (rif.to Sezione Altri dati) è stata inserita la casella “Immobili sequestrati”.

Trattasi di immobili oggetto di provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva, da cui deriva la sospensione del versamento delle imposte fino alla revoca della confisca o fino alla loro assegnazione o destinazione.

Sotto il profilo compilativo, in presenza degli immobili predetti, va barrata la casella “Immobili sequestrati”, vanno compilati i quadri relativi a tali redditi determinati secondo le disposizioni del capo II, del titolo I (“Redditi fondiari”), dell’art. 70 (“Redditi di natura fondiaria”) e dell’art. 90, comma 1, quarto e quinto periodo (“Proventi immobiliari”) del TUIR e, infine, non va effettuato alcun riporto nel quadro RN.

Stante l’irrelevanza fiscale dei redditi provenienti dagli immobili in oggetto, il contribuente è tenuto ad effettuare una variazione in diminuzione del quadro RF (rif. Rigo RF 55 – codice 97).

L’irrelevanza fiscale è sancita dal comma 3-bis dell’art. 51 del D. Lgs. 159/2011 recante disposizioni in materia di “Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 13 agosto 2010, n. 136.”

## 1.2 Crediti di imposta per abbattimento costo dell’energia elettrica e del gas

Nel corso del 2022 il legislatore è intervenuto più volte in forma di decretazione di urgenza, al fine di supportare le imprese attraverso agevolazioni fiscali (crediti di imposta) volte a compensare la lievitazione dei costi di approvvigionamento dell’energia elettrica e del gas.

Tale tipologia di intervento è stata reiterata nel corso del periodo di imposta 2023<sup>1</sup>.

Nel Modello Redditi SC – Quadro RU (crediti di imposta) sono fornite le indicazioni per la corretta attribuzione del credito di imposta ovvero l’ambito temporale, l’individuazione dei destinatari dell’agevolazione, l’aliquota dell’agevolazione fiscale e la fruizione che può esercitarsi in modalità compensativa tramite F24 o mediante cessione del credito.

---

<sup>1</sup> Si rimanda per eventuali approfondimenti alla Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.24/E del 2 agosto 2023.

Riportiamo, per comodità di lettura, il seguente schema con l'indicazione delle aliquote di riferimento.

<b>Tipologia impresa</b>	<b>I trimestre 2023</b>	<b>II trimestre 2023</b>
<b>Non energivora</b>	35%	10%
<b>Energivora</b>	45%	20%
<b>Non gasivora</b>	45%	20%
<b>Gasivora</b>	45%	20%

### 1.3 Recupero imposta sostitutiva su utili e riserve di utile

L'art.1, commi da 87 a 95 della Legge 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), ha introdotto la possibilità di affrancare con una imposizione sostitutiva ridotta gli utili accantonati in capo alle società partecipate estere residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Nella sezione XXIII del quadro RQ è previsto il recupero dell'imposta sostitutiva per quei soggetti che, nel modello Redditi/2023, avevano optato per l'esclusione degli utili e riserve di utile dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato nel territorio dello Stato (art. 1, commi da 87 a 95, Legge di Bilancio n. 197/2022), e che sono decaduti dalla fruizione dell'aliquota ridotta a causa del mancato rispetto delle condizioni di cui all'art. 6, commi da 1 a 4, del decreto ministeriale 26 giugno 2023 recante "Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nell'articolo 1, commi da 87 a 95, della Legge 197/2022, in materia di imposta sostitutiva sugli utili e sulle riserve di utili esteri".

Specificatamente nel rigo RQ98 va indicato:

- in colonna 1, l'ammontare degli utili e delle riserve di utile per i quali è stata esercitata l'opzione (di cui alla colonna 6 dei rigi da RQ98 a RQ100 del modello Redditi/2023) e sono venute meno le condizioni di applicazione dell'aliquota ridotta;
- in colonna 2, l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta pari al 3 per cento applicato all'ammontare indicato in colonna 1, maggiorato del 20 per cento e dei relativi interessi.

## 1.4 Imposta straordinaria per il settore bancario

Nel quadro RQ è prevista la sezione XXIV dedicata alle banche definite in base all'art.1 del D. Lgs. 385/1993 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia).

Questi soggetti sono tenuti ad applicare un'imposta straordinaria sull'ammontare del margine degli interessi ricompresi nella voce 30 del conto economico (cosiddetto margine di interesse) relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024, come da espressa previsione dell'art.26 del DL 104/2023 convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 ottobre 2023 n. 136 (si veda pure Circolare Agenzia delle Entrate 23 febbraio 2024, n.4/E).

Come indicato nella relazione illustrativa al decreto, tale imposta è stata prevista al fine di compendiare l'aumento dei tassi di interesse e le relative esposizioni debitorie delle imprese e delle famiglie.

Il comma 7 prevede che le maggiori entrate derivanti da tale imposta affluiscono a un apposito capitolo del bilancio dello Stato finalizzato al consolidamento del fondo di garanzia per la prima casa, del fondo di garanzia a favore delle piccole e medie imprese e a copertura degli interventi volti alla riduzione della pressione fiscale di famiglie e imprese.

Si rammenta che l'imposta straordinaria è determinata applicando un'aliquota pari al 40 per cento sull'ammontare del margine degli interessi ricompresi nella voce 30 del conto economico redatto secondo gli schemi approvati dalla Banca d'Italia relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2024 che eccede per almeno il 10 per cento il medesimo margine nell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

## 1.5 Contributo di solidarietà temporaneo

L'art.1, commi da 115 a 119, della 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), istituisce un contributo di solidarietà straordinario, sotto forma di prelievo temporaneo per l'anno 2023 (di seguito anche "contributo di solidarietà"). In particolare, il comma 115 dell'articolo 1 individua i soggetti tenuti al pagamento del contributo di solidarietà, cioè quei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato una o più delle seguenti attività:

- produzione di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, per la successiva vendita;
- rivendita di energia elettrica, gas metano, gas naturale;
- produzione, distribuzione, commercio di prodotti petroliferi;
- importazione a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano, prodotti petroliferi;
- introduzione nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale, gas metano o prodotti petroliferi provenienti da altri Stati dell'Unione europea. Il prelievo solidaristico è determinato applicando un'aliquota pari al 50% sulla quota del reddito complessivo conseguito nel periodo d'imposta antecedente al 1° gennaio 2023, determinato ai fini IRES, che eccede, per almeno

il 10%, la media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi d'imposta precedenti (rif.to art.1, comma 116 della legge 197/2022).

## 1.6 Imposta sul valore delle cripto-attività

La disciplina tributaria unitaria del fenomeno delle cripto-attività è stata introdotta nell'ordinamento nazionale con l'art.1, commi da 126 a 147 della Legge 197/2022 (Legge di Bilancio 2023).

Si riporta, inoltre, la Circolare dell'Agenzia delle entrate N. 30 /E del 27 ottobre 2023, con la quale l'amministrazione finanziaria ha inquadrato il contesto giuridico, fiscale e applicativo delle cripto-attività.

Nel quadro RQ è stata inserita la sezione XXVI dedicata all'imposta sul valore delle cripto-attività detenute dai soggetti residenti nel territorio dello Stato, sulle quali non è stata applicata l'imposta di bollo, suscettibili di produrre redditi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c-sexies del TUIR (art. 19, comma 18, del DL 201/2011, come modificato dall'art. 1, comma 146, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197). L'imposta si applica, nella medesima misura (prevista per l'imposta di bollo) del 2 per mille<sup>2</sup>. La base imponibile è costituita dal valore delle cripto-attività al termine di ciascun periodo d'imposta rilevato dalla piattaforma dell'exchange, dove è avvenuto l'acquisto della stessa.

## 1.7 Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni

L'art. 1 c. da 78 a 85 della Legge 213/2023 prevede per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali (i cosiddetti Oic adopter) nella redazione del bilancio, la facoltà, relativamente al solo periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, di adeguare le esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del TUIR con riferimento ai beni che rientrano nell'art.85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR ovvero:

- beni e prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

L'adeguamento predetto può avvenire attraverso l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi, oppure attraverso l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

Non sembra invece, consentita l'iscrizione con significato di una correzione in aumento di valori precedentemente sottostimati, che configura una mera rivalutazione.

È esclusa, la possibilità di adeguamento delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale previsti dall'art. 93 TUIR.

---

<sup>2</sup> Il versamento dell'imposta viene effettuato secondo le modalità e i termini delle imposte sui redditi utilizzando il codice tributo 1727 (Risoluzione n. 36/E del 2023).

Per usufruire della presente facoltà è opportuno procedere con una regolarizzazione fiscale che si sostanzia nel versamento dell'Iva e di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap pari al 18 per cento e al pagamento dell'IVA (art. 1, commi da 78 a 85, della Legge 213/2023).

Nel modello dichiarativo è presente il quadro RQ in cui è stata inserita la sezione XXVII specificatamente dedicata per regolarizzare il pagamento dell'imposta sostitutiva.

## 1.8 Superbonus

I quadri RS, GN e TN sono stati aggiornati con riferimento ai prospetti relativi alle spese di cui all'art. 14 del DL 63/2013 e successive modificazioni.

Per una opportuna e più analitica descrizione delle aliquote si rimanda a quanto stabilito dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n.13/E del 13 giugno 2023.

Infine, nei medesimi prospetti, il quadro RS è stato aggiornato per gestire l'esercizio dell'opzione per ripartire la detrazione, per le spese sostenute nel 2022, in dieci quote annuali a partire dal 2023 (art. 119, comma 8-quinquies, del DL 34/2020).

Si rammenta che la percentuale di detrazione predetta passerà al 70 per cento a valere per l'anno 2024.

## 1.9 Società sportive professionistiche

Nel quadro RS è stato aggiornato il prospetto delle "Plusvalenze e delle sopravvenienze attive" per consentire alle società sportive professionistiche, per i contratti stipulati a decorrere dal 23 giugno 2023, di esercitare correttamente l'opzione della nuova disciplina sulle plusvalenze realizzate mediante cessione dei diritti all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta (art. 33, DL 75/2023, convertito, con modificazioni, dalla legge 10 agosto 2023, n. 112, recante "Disposizioni urgenti in materia di plusvalenze").

Tali plusvalenze sono date dalla differenza positiva tra il valore dell'asset al momento della vendita e il valore del medesimo asset al momento dell'acquisto, così rappresentando il guadagno realizzato da una vendita rispetto al costo iniziale sostenuto per acquistare la medesima proprietà.

Sotto il profilo fiscale, dunque, le plusvalenze concorrono alla formazione del reddito e, pertanto, sono soggette ad imposizione.

## 1.10 Reddito di attività trasferite nel territorio dello Stato

L'art.6 "Trasferimento in Italia di attività economiche" del D. Lgs. 209/2023 introduce un importante incentivo fiscale atto ad agevolare il fenomeno del *reshoring* ovvero di imprese che rimpatriano attività economiche extra-UE.

L'art.6, comma primo, prevede che le attività economiche oggetto di "rientro" non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per il 50 per cento del relativo ammontare nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi".

Ricordiamo alcune informazioni in merito alle attività economiche oggetto di incentivo:

- attività di impresa e l'esercizio di arti e professioni in forma associata (non individuale);
- decorrenza dall'anno fiscale di "rientro" e nei cinque successivi periodi fiscali;
- attività svolte in un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo (Norvegia, Islanda e Liechtenstein);
- attività non già svolte in precedenza in Italia nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento;
- attività registrate con separate evidenze contabili idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta agevolabile;
- mantenute in Italia per almeno 5 periodi successivi alla scadenza dell'agevolazione, pena decadenza ex tunc (quindi con recupero retroattivo degli interessi e delle imposte non pagate durante il regime agevolativo dal quale il contribuente è decaduto).

Il quadro RF (rigo RF50 – Col.9 A) del modello dichiarativo indica il riferimento compilativo che accoglie l'agevolazione de qua.

### **1.11 Opzione per il regime speciale per le Società di Investimento Immobiliare Quotate (SIIQ) e Non Quotate (SIINQ),**

Il quadro OP "Comunicazioni per i regimi opzionali" prevede una specifica sezione al fine di poter esercitare l'opzione per il regime fiscale speciale denominato SIIQ e SIINQ per le società per azioni che svolgono in via prevalente l'attività di locazione immobiliare (rif.to art. 15, comma 3, D. Lgs. 1/2024 recante disposizioni in materia di "Semplificazione dei modelli di dichiarazione relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA").

Con la legge 296/2006, commi da 119 a 141-bis (legge di bilancio 2007), sono stati introdotti nel nostro ordinamento i regimi speciali civili e fiscali delle Società di Investimento Immobiliare Quotate (c.d. SIIQ) e Non Quotate (c.d. SIINQ), soggetti "specializzati" nell'attività di locazione di immobili.

Da un punto di vista fiscale, tali regimi consentono di adottare, al ricorrere di determinate condizioni e previo esercizio di apposita opzione, un sistema di imposizione favorevole in cui il reddito derivante dall'attività di locazione immobiliare ("gestione esente") viene assoggettato ad imposizione solo al momento della distribuzione ai soci e non anche all'atto della sua produzione in capo alla società, con l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione "società-socio" e con lo scopo ulteriore di incentivare l'afflusso di capitali (anche esteri) nel mercato immobiliare italiano.

L'opzione di accesso al regime speciale delle SIIQ può essere esercitata esclusivamente da società per azioni residenti ai fini fiscali in Italia, quotate presso mercati regolamentati italiani o di altri Stati membri dell'Unione

Europea o aderenti allo Spazio Economico Europeo inclusi nella *white list* ed in possesso di particolari requisiti collegati alla compagine sociale.

In secondo luogo, la possibilità di accedere al regime speciale è estesa alle società di capitali non quotate, residenti in Italia, purché siano anch'esse dotate di determinati requisiti di controllo (ai sensi del comma 125 della legge n. 296/2007, come modificato dalla legge 234/2021, le SIINQ possono assumere la forma di società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata ed essere dotate di un capitale sociale almeno pari a 50.000 euro).

Possono esercitare l'opzione anche:

- le società di cui al comma 1 dell'art. 33-bis del DL 98/2011 promosse per la valorizzazione, trasformazione, gestione e alienazione del patrimonio immobiliare pubblico, nonché dei diritti reali relativi ai beni immobili anche demaniali, che applicano le disposizioni di cui al citato art. 1 della Legge finanziaria 2007, commi 131, 134, 137, 138 e 139;
- le stabili organizzazioni di società residenti negli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale 4 settembre 1996 e successive modificazioni ed integrazioni, svolgenti in via prevalente la predetta attività di locazione immobiliare (comma 141-bis all'art. 1 della Legge finanziaria 2007).

L'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta anteriore a quello dal quale il contribuente intende avvalersene, a decorrere dalle opzioni da esercitarsi per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (art. 15, comma 3, D. Lgs. 1/2024).

## 1.12 Rivalutazione del valore dei terreni e delle partecipazioni

L'art. 1, commi da 107 a 109, della Legge n. 197/2022 (Legge di bilancio 2023) ha previsto anche per il 2023 la rideterminazione del valore fiscale delle partecipazioni e dei terreni, le cui cessioni generano redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR<sup>3</sup>.

I quadri RQ e RM del modello dichiarativo sono stati aggiornati al fine di consentire al contribuente l'applicazione delle disposizioni degli articoli 5 e 7 della Legge 448/2001 (Legge Finanziaria 2002) e successive modificazioni, finalizzati alla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2024).

In particolare si prevede che:

---

<sup>3</sup> Il regime della rideterminazione del costo di partecipazioni e terreni è stato originariamente introdotto dagli artt. 5 e 7 della legge n. 448/2001 ed è stato sistematicamente riproposto a partire dall'art. 2 del D.L. n. 282/2002 fino ad arrivare all'art. 29 del DL 1° marzo 2022, n. 17 ("Decreto Energia") convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2022, n. 34.

- per rideterminare il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni, occorrerà che, entro il 15.11.2023, un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- sui predetti valori è dovuta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 16 per cento (art. 1, commi 52 e 53, Legge 213/2023).

Nell'ambito della riapertura dei termini in commento, possono essere "rivalutate" le partecipazioni e i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2023.

La rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni, quotate e non quotate in mercati regolamentati, è finalizzata alla riduzione delle plusvalenze ex art. 67 del TUIR, perché consente di adottare il (nuovo) costo fiscalmente riconosciuto dei predetti beni rispetto il costo originario di acquisto/sottoscrizione, da contrapporre al corrispettivo di vendita.

Nel nostro caso trattasi di una modalità sostitutiva di determinazione del costo fiscale dei predetti beni, che consente di evitare la complessa operazione di ricostruzione del costo fiscale di riferimento da utilizzare per determinare la plusvalenza tassabile ai fini dei redditi diversi.

### 1.13 Soggetti controllati non residenti (CFC)

L'art.3 rubricato "Semplificazione della disciplina delle società estere controllate" del D. Lgs. 209/2023 "Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, ha modificato la disciplina CFC (*Controlled Foreign Companies*) di cui all'art.167 del TUIR.

L'intervento legislativo ha avuto una duplice finalità:

- semplificare il test di verifica sulla tassazione effettiva delle controllate non residenti (art. 167, comma 4, lett. a) del TUIR). In ambito CFC, il test dell'ETR (*Tax Rate Test*) è richiesto nei confronti di tutti i soggetti non residenti verso i quali, alla data di chiusura dell'esercizio di questi ultimi, sussista un rapporto di controllo civilistico ex art. 2359 (controllo di diritto, di fatto o contrattuale) oppure economico (partecipazione agli utili, anche tramite società controllate, superiore al 50%), sia diretto che indiretto. La norma richiama "le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato", utilizzando una formulazione ampia che consente di non vincolare la qualifica di soggetto controllato alla sua natura giuridica ma di comprendere nella disciplina tutti i redditi di natura commerciale.
- introdurre, in alternativa al meccanismo di tassazione per trasparenza dei redditi CFC (vd. Integrazioni apportate dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 213637/2024), la possibilità di opzione per l'imposizione sostitutiva pari al 15% dell'utile contabile netto della controllata estera (art. 167, comma 4-ter del TUIR).

L'articolo 3 reca disposizioni in materia di trattamento fiscale delle società estere controllate e, nello specifico, ha emendato l'art.167 del TUIR introducendo i nuovi commi 4, 4-bis, 4-ter e 4-quater, nonché modificando le

condizioni oggettive relative al livello di tassazione applicato ai soggetti controllati esteri affinché possa operare il regime in commento.

Viene in particolare modificata la prima condizione, prevista dall'articolo 167, comma 4, del TUIR per l'applicazione della cosiddetta CFC rule, prevedendo l'imputazione al soggetto residente di tutti i redditi del soggetto controllato non residente localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata.

Si tratta dell'istituzione di un regime sostitutivo, applicabile su base opzionale, di durata triennale, con riferimento a tutte le società controllate estere in capo alle quali si verifichi contestualmente da un lato il presupposto del conseguimento di *passive income* (ovvero redditi di varia natura finanziaria) in misura superiore a un terzo e dall'altro, avere sottoposto il bilancio a revisione e certificazione.

Le predette condizioni permettono ai soggetti residenti di versare un'imposta sostitutiva pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio dell'entità estera opportunamente rettificato al fine di escludere le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi.

In sostanza, se un soggetto residente in Italia controlla società o enti esteri a regime privilegiato, il reddito di tali soggetti esteri è tassato in Italia per trasparenza, nell'esercizio in cui è prodotto e indipendentemente dall'effettiva percezione.

L'obiettivo è semplificare la verifica dei requisiti per l'applicazione della disciplina CFC evitando il raffronto tra il livello di tassazione effettiva estera e quello di tassazione virtuale interna, mediante l'introduzione di un regime opzionale di tassazione alternativa.

Sotto il profilo compilativo, nel quadro RM e nel quadro FC "Redditi dei soggetti controllati non residenti (CFC)" è stata prevista la gestione dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 15 per cento dell'utile contabile netto dell'esercizio in caso di opzione esercitabile dal soggetto controllante con riferimento ai soggetti controllati non residenti applicabile in alternativa a quanto previsto al comma 4, lett. a), dell'art. 167 del TUIR (art. 167, comma 4-ter, del TUIR, come modificato dall'art. 3 del D. Lgs. 209/2023).

I contribuenti possono, quindi, utilizzare il modello redditi/2024 per dichiarare i redditi relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2023, dovendosi intendere per tali quelli a cavallo d'anno decorrenti dal 30 dicembre 2023 (da una lettura congiunta degli artt. 7 e 63 del D.lgs. 209/2023). A tal fine è stato inserito all'interno del dichiarativo, il quadro RM, sezione I-B, contenente i campi per dichiarare i redditi soggetti ad imposizione sostitutiva del 15%.

La sezione I-B del quadro RM si compone di tre colonne:

- in colonna 1 deve essere indicato il codice fiscale del socio italiano di ultimo livello che ha segnalato il possesso della partecipazione di controllo nel quadro FC della dichiarazione dei redditi (compilando, in caso di controllo indiretto, anche il campo 9 del rigo FC1). Qualora vi sia coincidenza fra tale soggetto e quello cui viene imputato l'utile della CFC, il contribuente riporterà il proprio codice fiscale;

- in colonna 2 viene riportato l'utile della CFC calcolato partendo dall'utile contabile netto rettificato di imposte e componenti negativi di reddito irrilevanti ai fini dell'imposizione sostitutiva, utilizzando gli schemi della sezione II-A del quadro FC;
- in colonna 3 viene riportato il valore dell'imposta sostitutiva calcolata sul 15% dell'utile indicato nella colonna 2.

## 2 Enti non commerciali

### 2.1 Premessa

Le principali novità del modello Redditi/Enti non commerciali sono già state esaminate nell'ambito dei modelli Redditi/Società di capitali e Redditi/Persone fisiche.

Di seguito si evidenziano alcune specifiche novità relative alla fiscalità degli enti che utilizzano il modello dichiarativo ENC.

### 2.2 Chiarimenti di Agenzia delle Entrate sul dimezzamento dell'aliquota IRES

L'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 prevede la riduzione a metà dell'aliquota IRES per i soggetti espressamente indicati dalla norma stessa.

Tuttavia, come ribadito dalla Circolare 15/E del 2022: *“Il requisito soggettivo è necessario ma non sufficiente ai fini della fruizione del beneficio in quanto la ratio dell'agevolazione trae origine dal giudizio di “meritevolezza” (rilevanza della utilità sociale) sull'attività svolta dall'ente, da cui derivano ricavi da assoggettare ad imposta sui redditi.”*

La Circolare 15/E del 2022 e la Circolare 35/E del 2023 forniscono chiarimenti sulla portata e sull'ambito applicativo del sopracitato articolo 6, con particolare riguardo alle seguenti tipologie di soggetti:

- enti ospedalieri;
- fondazioni di origine bancaria di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153;
- enti religiosi civilmente riconosciuti.

Il riferimento agli enti ospedalieri<sup>4</sup>, soppressi per effetto della riforma sanitaria attuata dalla legge 23 dicembre 1978, n. 833, pone il problema di individuare, nell'ambito delle strutture che erogano il servizio sanitario pubblico, quelle che possono essere considerate in continuità giuridica con essi. In particolare, sono state analizzate: ASL, Case di cura private riconosciute e IRCCS.

---

<sup>4</sup> La legge 12 febbraio 1968, n. 132, all'articolo 2, comma 1, definiva gli “enti ospedalieri” come “enti pubblici che istituzionalmente provvedono al ricovero ed alla cura degli infermi”, aggiungendo, al comma 4, che essi “possono, inoltre, istituire, anche fuori dell'ospedale, ambulatori, dispensari, consultori, centri per la cura e la prevenzione di malattie sociali e del lavoro, centri per il recupero funzionale, e compiere ricerche e indagini scientifiche e medico-sociali in ordine al conseguimento degli scopi istituzionali”.

Relativamente alle fondazioni di origine bancaria, la Circolare 35/E ha precisato che le disposizioni di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 sono applicabili congiuntamente alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 44 a 47, della legge di bilancio 2021<sup>5</sup>.

In merito agli enti religiosi civilmente riconosciuti, si ribadisce che per l'applicazione della riduzione dell'aliquota, occorrerà distinguere le seguenti situazioni:

- a) l'ente svolge un'attività commerciale in via "non prevalente" e in rapporto di "strumentalità diretta ed immediata" con i fini di "religione o di culto", per la quota di reddito ad essa riferibile: si applica l'aliquota ridotta;
- b) l'ente svolge un'attività commerciale in via "non prevalente" ma in assenza di un rapporto di "strumentalità diretta e immediata" con i fini di "religione o di culto": per la quota di reddito riferibile alla stessa, non spetta l'aliquota ridotta;
- c) l'ente svolge un'attività commerciale in via "prevalente": non spetta l'aliquota ridotta.

## 2.3 Operatività del RUNTS e regime transitorio

Con il Decreto Direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali inizia l'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), la fase di tras migrazione degli enti già iscritti nei vecchi registri e l'inizio di presentazione di domande di iscrizione da parte di enti di nuova costituzione.

L'articolo 26 del DL n. 73/2022 ha modificato l'Articolo 104, comma 1, del D. Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore - CTS) disponendo l'estensione a tutti gli enti iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) delle norme fiscali e finanziarie del Titolo X del CTS che non sono soggette all'autorizzazione della Commissione Europea (art. 77, 78, 81, 82, 83, 84 c. 2, 85 c. 7 e 102, c. 1, lett. e), f), g)).

Prima dell'intervento del DL 73/2022, l'applicazione transitoria di tali norme era limitata solo ad alcune specifiche categorie di enti già esistenti (ONLUS, ODV e APS iscritte nei registri precedenti), mentre con l'entrata in vigore della modifica del citato decreto, le disposizioni fiscali transitorie si applicano, a decorrere dall'operatività del RUNTS, a tutti gli ETS iscritti in tale Registro.

## 2.4 Il modello EAS

L'art. 30 del DL n. 185/2008 ha introdotto, per gli enti associativi, l'obbligo di presentazione del modello EAS, contenente dati e notizie che consentono all'Amministrazione Finanziaria di acquisire una più ampia informazione e conoscenza del mondo delle associazioni e dei soggetti ad esse assimilati.

---

<sup>5</sup> Tassazione agevolata per il 50% degli utili percepiti dagli enti non commerciali che esercitano, in via esclusiva o principale, attività di interesse generale per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

---

La mancata presentazione del modello EAS comporta la perdita delle agevolazioni fiscali ovvero della non imponibilità dei corrispettivi, dei contributi e delle quote di cui all'articolo 148 del Tuir (ai fini delle imposte sui redditi) e dell'articolo 4 del Dpr 633/1972 (ai fini Iva).

L'articolo 94, comma 4, D. Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) ha introdotto, per i soggetti che assumono la qualifica di ETS, un esplicito esonero dall'obbligo di presentazione del modello EAS.

Il D. Lgs. 120/2023 (secondo correttivo del D. Lgs. 36/2021), ha esonerato gli enti sportivi dilettantistici iscritti nel RAS dalla trasmissione del modello EAS.

Il modello rimane obbligatorio per tutti gli enti privati di tipo associativo non commerciali (associazioni non riconosciute, comitati, ecc.) che non rientrano nelle categorie esonerate e che vogliono beneficiare delle agevolazioni fiscali.