

CIRCOLARE N° 2 DEL 20 - 1 - 2025

Oggetto: revisione del regime impositivo dei redditi

Con un decreto legislativo del 13 dicembre sono state apportate numerose e significative modifiche al regime IRES e IRPEF per la tassazione dei redditi delle persone fisiche e delle società.

Art. 1 – redditi dei terreni

L'articolo 1 apporta alcune modifiche all'art. 32 del TUIR al fine di allineare la normativa fiscale a quella civilistica contenuta nell'art. 2135 C.C. Quest'ultima infatti, nel qualificare le attività agricole come quelle che "utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine" è più ampia di quella fiscale che considera come reddito agrario quello che deriva dall'esercizio di un'attività agricola "nei limiti delle potenzialità del terreno". Con la modifica in esame viene tolto il riferimento alle potenzialità del terreno in modo da rendere meno vincolante il rapporto con la "terra", basta che esista un rapporto con il ciclo biologico vegetale o animale.

Vengono inoltre considerata come produttrici di reddito agrario le attività di coltivazione vegetale attraverso i più moderni sistemi di coltivazione quali ad esempio le vertical farms e le colture idroponiche anche se esercitate all'interno di fabbricati di tipo industriale censiti nelle categorie C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10.

Vengono indicati i criteri per la determinazione del reddito dominicale ed agrario delle colture realizzate negli immobili sopra indicati, attraverso l'utilizzo della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia in cui è censita la particella ove insiste l'immobile, incrementata del 400 per cento.

Infine viene introdotta una nuova norma che ricomprende tra i redditi agrari anche quelli ottenuti dallo svolgimento delle attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, rinvenienti dalle attività di coltivazione, allevamento e silvicoltura, che concorrono alla tutela dell'ambiente ed alla lotta ai cambiamenti climatici.

Art. 2 – aggiornamento delle banche dati catastali

Art. 3 – lavoro dipendente

L'articolo 3 apporta alcune modifiche agli articoli 10 e 51 del TUIR.

Viene modificato il criterio di determinazione del valore dei beni e servizi prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti. Mentre precedentemente si faceva riferimento al valore normale (Art. 9 del TUIR) ora, per la valorizzazione, deve essere adottato il prezzo mediamente praticato nel medesimo stato di commercializzazione o, in mancanza, il costo sostenuto dal datore di lavoro.

Viene altresì modificata la norma in materia di rimborsi spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, che concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente tranne quelle di viaggio e trasporto comprovate e documentate.

XXXXXXXXXXXX

Le nuove regole si applicano a partire dal 1° gennaio 2025.

Art. 5 – lavoro autonomo

L'art.54 del TUIR relativo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo è stato scisso in otto articoli, molte disposizioni previgenti vengono confermate ma le novità sono rilevanti:

Art. 54 – determinazione del reddito di lavoro autonomo

Art. 54 bis – plusvalenze ed altri proventi

Art. 54 ter – rimborsi e riaddebiti

Art. 54 quater – minusvalenze

Art. 54 quinquies – spese relative ai beni mobili e immobili

Art. 54 sexies – spese relative a beni ed elementi immateriali

Art. 54 septies – altre spese

Art. 54 octies – determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo

Il nuovo articolo 54 comprende i seguenti commi:

comma 1: viene introdotto il principio di onnicomprensività. Il reddito è costituito dalla differenza tra tutte le somme percepite e l'ammontare delle spese sostenute. Si è reso quindi superflua l'apposita indicazione già contenuta nel comma 1 quater del precedente art. 54 relativo ai corrispettivi percepiti in seguito alla cessione della perché il principio di onnicomprensività include già queste somme.

In conseguenza viene modificato anche l'art. 17 del TUIR (tassazione separata) che faceva riferimento all'abrogato comma 1 quater dell'art. 54. Sempre nell'art. 17 viene esplicitato che sono soggette a tassazione separata anche le plusvalenze derivanti dalla cessione

a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale che producono redditi di lavoro autonomo (sono quindi escluse le società che producono redditi d'impresa)

Sempre al comma 1 viene confermato il criterio temporale di imputazione secondo il criterio di cassa fatte salve le deroghe espressamente previste (ammortamenti, canoni di leasing, quote TFR).

Viene aggiunto però un rilevante inciso "Il criterio di imputazione temporale dei compensi deve essere corrispondente a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente". In questo modo si allinea il momento di tassazione in capo al professionista con quello del pagamento da parte del committente. Secondo il previgente dettato normativo, invece, la tassazione in capo al professionista era determinata dalla data di accredito del compenso sul suo conto bancario. Il problema del disallineamento sorgeva in occasione di bonifici effettuati negli ultimi giorni dell'anno. La ritenuta andava operata al momento del pagamento, l'accredito veniva effettuato l'anno successivo e quindi veniva tassato l'anno successivo ma le ritenute venivano incluse nella certificazione dell'anno precedente. Ora invece il pagamento effettuato ad esempio in data 31/12 e accreditato sul conto del beneficiario in data 2/1 viene considerato reddito dell'anno precedente e le relative ritenute vengono scomputate dalle imposte dovute per l'anno precedente.

Ovviamente qualora si tratti di compensi non assoggettati a ritenuta, si applica l'ordinario regime di cassa.

comma 2: sono escluse dalla tassazione le somme percepite a titolo di:

- contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge a carico del committente (il riaddebito della Cassa Previdenza)
- rimborso delle spese sostenute dal professionista e addebitate analiticamente al committente che, ovviamente, non le potrà dedurre;
- riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi ad essi connessi.

Si anticipa che il successivo art. 54 ter, come verrà meglio precisato nel seguito, viene prevista l'ineducibilità delle spese rimborsate e riaddebitate.

Comma 3: le somme sostenute dal committente a favore del professionista per l'esecuzione di un incarico non costituiscono reddito in natura per lo stesso (ad esempio le spese di trasferta).

comma 5: nell'ipotesi di committente moroso, qualora il rimborso non effettuato sia d'importo non superiore a 2.500 Euro, la deducibilità in capo al professionista è sempre ammessa se il rimborso non sia stato effettuato entro un anno dalla fatturazione.

Il nuovo articolo 54 bis (plusvalenze e altri proventi) stabilisce che le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni mobili strumentali (esclusi gli oggetti d'arte e di antiquariato) concorrono alla formazione del reddito nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato (ad esempio per i beni a deducibilità limitata quali i telefonini e gli automezzi). Le plusvalenze concorrono a formare il reddito professionale per l'intero importo nell'esercizio in cui sono state incassate e non sono rateizzabili.

Il nuovo articolo Art. 54 ter (rimborsi e riaddebiti)

I commi da 2 a 5 dell'articolo in esame prevedono una specifica disciplina per le somme anticipate dal professionista e non rimborsate dal committente per morosità o insolvenza. Viene introdotta una disciplina analoga a quella prevista per le imprese che subiscono perdite su crediti. Il professionista può dedurre le perdite su crediti a partire:

- dalla data in cui il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato ad una delle procedure di regolazione della crisi e dell'insolvenza di cui alla legge 14/2019
- la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- il credito si sia prescritto

Il comma 5 prevede che, per evitare costi di riscossione d'importo più elevato rispetto al credito, i rimborsi d'importo non superiore a 2.500 Euro siano comunque deducibili in capo al professionista che ha anticipato le spese se, entro un anno dall'emissione della fattura, quest'ultima non sia stata saldata.

Il nuovo articolo Art. 54 quater (minusvalenze)

Si applica la medesima regola già definita con riferimento alle plusvalenze relativa al rapporto tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Il nuovo articolo 54 quinquies prevede che:

- per i beni strumentali (esclusi gli immobili e gli oggetti d'arte e di antiquariato) è ammesso l'ammortamento con l'applicazione delle percentuali di cui al Decreto Min Finanze già in vigore da molti anni
- i suddetti coefficienti sono ridotti alla metà nel primo periodo d'imposta di utilizzo dei beni strumentali
- è consentita la deduzione integrale nell'esercizio di acquisto per i beni di costo non superiore a 516,40 Euro
- in caso di eliminazione è ammesso in deduzione il costo non ammortizzato salvo il caso che il bene venga destinato a finalità estranee all'attività professionale;
- i canoni di leasing dei beni strumentali sono ammessi in deduzione alle seguenti condizioni:

- per gli immobili se la durata del contratto è non inferiore a 12 anni
- per gli altri beni se la durata del contratto di leasing è non inferiore alla metà della durata del corrispondente ammortamento
- le spese di ristrutturazione e manutenzione straordinaria dei beni immobili sono deducibili in quote costanti in sei anni e devono essere ridotte al 50% in caso di immobile ad uso promiscuo;
- per gli immobili ad uso promiscuo è deducibile una quota del 50% della rendita catastale e, se acquisiti in leasing, una quota del 50% del relativo canone a condizione che il professionista non disponga già di altro immobile nel medesimo Comune adibito esclusivamente all'uso professionale;
- le spese relative ai telefonini sono deducibili all'80%
- le spese di manutenzione ordinaria degli immobili sono deducibili nell'esercizio di sostenimento (ridotte al 50% in caso di uso promiscuo). Per la qualificazione delle spese di manutenzione degli immobili tra ordinarie e straordinarie si fa riferimento al DPR 380/2001, art. 3

Il nuovo articolo 54 sexies (spese relative a beni ed elementi immateriali) prevede che:

- le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei brevetti etc. sono deducibili in misura non superiore al 50%.
- le quote di ammortamento del costo degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in base alla durata prevista dal contratto o dalla legge;
- le quote di ammortamento del costo di acquisizione della clientela sono deducibili in misura non superiore al 20% (quindi in cinque anni).

Il nuovo articolo 54 septies (altre spese) prevede che:

- le spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili al 75% e, comunque, per un importo complessivamente non superiore al 2% dei compensi;
- le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi. Sono incluse nelle spese di rappresentanza anche quelle per l'acquisto di oggetti d'arte o di antiquariato anche se utilizzati come beni strumentali e quelle relative all'acquisto di beni da cedere a titolo gratuito;
- sono integralmente deducibili, nel limite massimo di 10.000 Euro annui, le spese per l'iscrizione a master, corsi di formazione, convegni, congressi comprese quelle di viaggio e soggiorno;
- sono integralmente deducibili, nel limite massimo di 5.000 Euro annui, le spese per i servizi di certificazione delle competenze, orientamento e sostegno all'autoimprenditorialità erogati da organismi accreditati;
- sono integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo;
- tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili sono incluse le quote delle indennità di cui all'art. 17, comma 1, lettere a) e c) (TFR ed indennità per la cessazione dei rapporti di co.co.co)
- non sono ammesse deduzioni per i compensi al coniuge ed ai figli minori o inabili

Il nuovo articolo 54 octies (determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo).

L'art. 54 octies riproduce sostanzialmente il comma 8 dell'art 54 abrogato in materia di determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo.

L'articolo 5 in esame, alla lettera d) introduce un nuovo articolo nel TUIR (Art. 177 bis operazioni straordinarie ed attività professionali) che sostanzialmente introduce il principio di neutralità fiscale per le operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali e delle associazioni tra professionisti.

Il nuovo articolo 177 bis disciplina i casi di:

- conferimento di attività professionali in società (Società Tra Professionisti – STP, società tra avvocati, in associazioni professionali, società semplici);
- operazioni di trasformazione, fusione e scissione di società tra professionisti, delle associazioni professionali e delle società semplici
- trasferimenti dell'attività professionale mortis causa o per donazione.

Per le suddette operazioni di conferimento e riorganizzazione è stata altresì disposta l'irrelevanza ai fini IVA e l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

ART. 6 – disposizioni transitorie e finali

Le disposizioni dell'articolo 5 (che come visto riorganizza i redditi professionali) si applicano a partire dall'esercizio di entrata in vigore del Decreto Legislativo in esame, quindi a partire dal 2024.

Art. 7 – plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione

L'attuale normativa sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili ricevuti in donazione prevede che si assuma come prezzo di acquisto il valore dichiarato nell'atto di donazione.

Con la modifica in esame, invece, il costo di acquisto da assumere per la determinazione della plusvalenza è il costo sostenuto da donante.

Sia per gli immobili sia per i terreni è possibile aumentare il costo originario dell'imposta pagata in occasione della donazione.

Art. 8 – riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali e regime di riallineamento

La questione del c.d. “doppio binario” nasce dalla differente valutazione, fiscale e civilistica, delle poste di bilancio che comporta l'effettuazione di variazioni fiscali in sede di determinazione del reddito d'impresa. In un'ottica di semplificazione e di riduzione di tali differenze sono state disposte le norme di cui ai successivi articoli da 9 a 14.

Art. 9 – riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

L'articolo 9 interviene sulle seguenti poste:

Contributi per cassa

I contributi in esame sono quelli in conto capitale che normalmente vengono iscritti a bilancio (nel Conto Economico tra le sopravvenienze attive) nel momento in cui l'Ente erogante assume la formale delibera di concessione. Secondo la previgente normativa gli stessi concorrono alla formazione del reddito fiscale secondo il criterio di cassa, con la possibilità di tassazione ripartita in cinque anni a decorrere dall'esercizio del relativo incasso.

Ora, pur mantenendo il criterio di cassa, viene previsto che gli stessi siano imponibili interamente nell'esercizio in cui sono incassati. Non è quindi rilevante l'esercizio in cui sono imputati a bilancio bensì quello in cui vengono materialmente incassati. Per effetto del richiamo contenuto nel successivo art. 108 del TUIR la disposizione si applica anche ai contributi per i costi di studi e ricerche.

Opere e servizi di durata infrannuale

Attualmente la valutazione delle opere infrannuali deve essere effettuata sulla base del principio del costo (anche detto della commessa completata), anche quando contabilmente veniva adottato il criterio della percentuale di completamento.

Ora, con la nuova disposizione in esame, viene riconosciuto anche a livello fiscale il criterio della percentuale di completamento della commessa, purché adottato anche a livello contabile.

Opere e servizi di durata ultrannuale

Contabilmente le opere ultrannuali devono essere valutate con il criterio della percentuale di completamento se sono soddisfatte alcune condizioni, altrimenti si adotta il criterio del costo.

Fiscalmente la previgente normativa prevedeva esclusivamente il criterio della percentuale di completamento, con conseguente attivazione del doppio binario in caso di valutazione contabile sulla base del principio del costo.

Ora, qualora adottato a livello contabile, viene riconosciuto valore fiscale anche al criterio del costo.

Differenze di cambio

Le differenze di cambio nascono qualora in sede di redazione del bilancio (e quindi di valutazione delle poste originariamente espresse in valuta) si riscontrano delle variazioni dei tassi di cambio rispetto a quelli utilizzati in sede di prima contabilizzazione. Secondo la previgente normativa tali differenze contabilizzate in sede di redazione del bilancio (e quindi non ancora definitivamente conseguite o sostenute) erano fiscalmente irrilevanti.

Ora tale previsione viene abrogata e, quindi, le differenze di cambio sono fiscalmente riconosciute anche qualora non ancora definitive.

Art. 10 – disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili

Art. 11 – regimi di riallineamento

Art. 12 – riallineamento dei maggiori valori emersi in esito ad operazioni straordinarie

Art. 13 – entrata in vigore, disposizioni transitorie e disposizioni abrogate

Relativamente agli articoli 9 -13

Art. 14 – affrancamento straordinario delle riserve

I saldi attivi di rivalutazione, le riserve in sospensione d'imposta presenti nel bilancio al 31 dicembre 2023, per la parte che residua al 31 dicembre 2024 possono essere affrancati mediante pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP stabilita nella misura del 10%.

Art. 15 – modifiche al regime di riporto delle perdite e operazioni straordinarie

Lo scopo della normativa antielusiva in materia di riporto delle perdite fiscali, soprattutto in presenza di operazioni straordinarie, è quello di contrastare il c.d. "commercio delle bare fiscali".

Nella versione precedente alle modifiche in esame, la normativa era piuttosto eterogenea, l'intento della nuova disciplina è quello di uniformare le varie fattispecie di riporto delle perdite contenute negli articoli 84, 172 e 173 del TUIR.

Sinteticamente le modifiche apportate sono:

- nell'art. 84 viene eliminato il c.d. test di vitalità che presupponeva l'esistenza di un numero minimo di dipendenti;
- sempre nell'art. 84 è stato introdotto il limite del valore del patrimonio netto economico
- anche nel caso di fusioni e scissioni il limite del patrimonio netto economico vale come limite massimo alla compensazione;
- sono dettate regole ad hoc in relazione alla data di effettività dell'operazione straordinaria di fusione e scissione, ovvero se avvenga nel primo o nel secondo semestre dell'anno sociale
- è confermata la disciplina già vigente relativa al mutamento dell'attività sociale
- viene regolamentato il caso in cui le società che partecipano all'operazione straordinaria facciano già parte del medesimo gruppo societario;

Art. 16 – scissione e scissione mediante scorporo

Viene introdotta la normativa fiscale dell'operazione di scorporo parziale mediante scissione che viene inserita nell'art. 173 del TUIR

Art. 17 – modifiche alla disciplina dei conferimenti

Viene ridefinita la normativa fiscale in materia di conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento.

Art. 18 – modifiche alla disciplina della liquidazione

L'art. 182 del TUIR, nella versione precedente alle modifiche in esame, prevede che il reddito degli esercizi compresi nel periodo della liquidazione sia determinato in via provvisoria, anno per anno, sulla base del relativo bilancio. Tali redditi diventano definitivi nel caso in cui la liquidazione si protragga oltre i tre esercizi (per le ditte individuali e le società di persone) o i cinque esercizi per le società di capitali.

Ora il criterio è stravolto: ogni esercizio il reddito viene determinato in via definitiva con la possibilità di riportare eventuali perdite nei periodi d'imposta successivi compresi nella liquidazione.

Nel caso in cui la liquidazione chiuda in perdita ed ha avuto una durata non superiore a tre esercizi, per le imprese individuali e le società di persone risulta applicabile il c.d. carry back. Con questo meccanismo viene concesso di riportare all'indietro la perdita finale della liquidazione e ricalcolare i redditi degli esercizi precedenti (nel periodo della liquidazione). Analogamente per le società di capitali ma gli esercizi sono cinque.

Art. 19 – modifiche alla disciplina della tonnage tax

Le modifiche apportate alla tonnage tax hanno lo scopo di adempiere all'impegno che le autorità italiane hanno assunto nei confronti della Commissione UE in sede di richiesta di rinnovo del regime agevolativo per il decennio 2024-2033.

Art. 20 – modifiche alla disciplina delle società di comodo

La normativa sulle società di comodo, contenuta nella legge 724/94 viene modificata con decorrenza dal 2024 incluso. Vengono apportate le seguenti modificazioni:

- i coefficienti relativi ai ricavi presunti ed al reddito minimo in relazione agli immobili e alle partecipazioni vengono dimezzati.

