



Novità Fiscali 2025

Federico Guerriero
Dottore Commercialista in Varese

IRPEF a 3 aliquote

Si modifica l'articolo 11 del TUIR confermando l'Irpef a 3 aliquote e gli scaglioni:

Reddito imponibile	Aliquota
Fino a 28.000 Euro	23%
Da 28.001 a 50.000	35%
Da 50.001	43%

Viene aumentata da 1.880 a **1.955 €** la detrazione riconosciuta ex art. 13 TUIR ai percettori di reddito di lavoro dipendente con reddito complessivo **non superiore a 15.000 euro**.

Riduzione cuneo fiscale 1/2

- ◊ **Erogazione di un bonus esente ai dipendenti con reddito complessivo fino a 20.000 €**

L'importo del «bonus» deriva dall'applicazione di percentuali decrescenti al crescere del reddito di lavoro dipendente percepito nell'anno:

Reddito da lavoro	Percentuale	Sussidio massimo
Fino a 8.500 €	7,1%	603,5 €
Da 8.501 a 15.000 €	5,3%	795 €
Da 15.001 a 20.000 €	4,8%	960€

Riduzione cuneo fiscale 2/2

- o Riconoscimento di un'ulteriore detrazione ai lavoratori dipendenti il cui reddito complessivo è maggiore di 20.000 € e minore o uguale a 40.000 €

Reddito complessivo	Detrazione
Da 20.000 a 32.000 €	In misura fissa di 1.000 €

Se il reddito complessivo è compreso tra 32.001 e 40.000 € la detrazione è data dal seguente calcolo:

$$1.000 \text{ €} \times (40.000 \text{ €} - \text{Reddito Complessivo}) / 8.000 \text{ €}$$

Rimodulazione detrazioni fiscali 1/4

- o Riconoscimento di minori detrazioni se il reddito complessivo è maggiore di 75.000 €

Sulla maggior parte degli oneri che danno diritto a detrazione si applica una formula che tiene conto di un **IMPORTO BASE** e di un **COEFFICIENTE**

IMPORTO BASE

- **14.000 €** se il reddito complessivo è superiore a 75.000 € ma non supera i 100.000 €
- **8.000 €** se il reddito complessivo supera i 100.000 €

COEFFICIENTE

- **0,50**: nessun figlio a carico
- **0,70**: un figlio a carico
- **0,85**: due figli a carico
- **1**: due o più figli a carico o un figlio a carico con disabilità

Rimodulazione detrazioni fiscali 2/4

Soggetti con un reddito complessivo compreso tra euro 75.000 ed euro 100.000	
Nucleo familiare	Livello massimo di detrazioni annuali
Nucleo familiare che comprende tre o più figli fiscalmente a carico o almeno un figlio fiscalmente a carico con disabilità accertata ai sensi dell' articolo 3 della legge n. 104 del 1992	Euro 14.000 (cioè importo base di euro 14.000 moltiplicato per il coefficiente 1)
Nucleo familiare che comprende due figli fiscalmente a carico	Euro 11.900 (cioè importo base di euro 14.000 moltiplicato per il coefficiente 0,85)
Nucleo familiare che comprende un figlio fiscalmente a carico	Euro 9.800 (cioè importo base di euro 14.000 moltiplicato per il coefficiente 0,70)
Nucleo familiare senza figli fiscalmente a carico	Euro 7.000 (cioè importo base di euro 14.000 moltiplicato per il coefficiente 0,50)
Soggetti con un reddito complessivo superiore ad euro 100.000	
Nucleo familiare	Livello massimo di detrazioni annuali
Nucleo familiare che comprende tre o più figli fiscalmente a carico o almeno un figlio fiscalmente a carico con disabilità accertata ai sensi dell' articolo 3 della legge n. 104 del 1992	Euro 8.000 (cioè importo base di euro 8.000 moltiplicato per il coefficiente 1)
Nucleo familiare che comprende due figli fiscalmente a carico	Euro 6.800 (cioè importo base di euro 8.000 moltiplicato per il coefficiente 0,85)
Nucleo familiare che comprende un figlio fiscalmente a carico	Euro 5.600 (cioè importo base di euro 8.000 moltiplicato per il coefficiente 0,70)
Nucleo familiare senza figli fiscalmente a carico	Euro 4.000 (cioè importo base di euro 8.000 moltiplicato per il coefficiente 0,50)

Rimodulazione detrazioni fiscali 3/4

◊ Oneri esclusi dalla nuova norma

- Spese sanitarie/somme investite nelle start up innovative/somme investite nelle PMI innovative
 - Interessi passivi su prestiti e mutui (agrari, per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale) contratti fino al 31 dicembre 2024
- Premi di assicurazione contro il rischio di infortuni, morte, invalidità permanente, non autosufficienza/ eventi calamitosi per contratti stipulati fino al 31 dicembre 2024
 - Rate delle spese per ristrutturazione edilizia e riqualificazione energetica degli edifici/altre disposizioni normative sostenute fino al 31 dicembre 2024

Rimodulazione detrazioni fiscali 4/4

- ai fini del computo dell'ammontare complessivo degli oneri e delle spese, se la detrazione è ripartita in più annualità rilevano le rate di spesa riferite a ciascun anno (es. per le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici)

Detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio

- Art. 16-bis, TUIR: ridotta dal 36% al **30%** l'aliquota di detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica fino ad un ammontare massimo di spesa di euro 48.000 per unità immobiliare

Spese di ristrutturazione 1/2

- Il taglio della detrazione d'imposta legata alle spese di ristrutturazione che avrebbe dovuto scendere al **30%** a partire dal 1 gennaio 2028 e fino al 31 dicembre 2033 è stato anticipato al primo gennaio 2025.
- Per le spese documentate relative agli interventi indicati nel comma 1 dell' articolo 16-*bis* sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al **36%** delle spese sostenute nell'anno 2025 e al **30%** delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a **96.000** euro.

Spese di ristrutturazione 2/2

SPESE RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

Anno sostenimento spesa	Percentuale		Limite spesa
	Abitazione principale	Altri immobili	
2025	50%	36%	96.000
2026	36%	30%	96.000
2027	36%	30%	96.000
2028		30%	48.000

ECOBONUS 1/3

- o la detrazione spetta per le spese documentate, sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, nella misura fissa per tutte le tipologie di interventi agevolati pari al:
 - **36%** per le spese sostenute nel **2025**
 - **30%** per le spese sostenute negli anni **2026 e 2027**

ECOBONUS 2/3

- o La detrazione spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è innalzata al **50%** delle spese sostenute nell'anno 2025 e al **36%** delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027 nel caso in cui le spese siano sostenute sull'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale**
- o Sono **esclusi dalla detrazione**, le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie alimentate a combustibili fossili. Detti interventi non sono quindi più **agevolabili a partire dal 2025**.

ECOBONUS 3/3

COSÌ LE NUOVE DETRAZIONI

ECOBONUS CHE SCENDONO DAL 65% AL 50 - 36 -30%

TIPOLOGIA INTERVENTO	LIMITE DI DETRAZIONE	LIMITE DI SPESA TRIENNIO 2025 -2027	LIMITE DI SPESA AL 31/12/2024
Intervento di riqualificazione energetica su edificio esistente	100.000	200.000 per detrazione 50% 277.778 per detrazione 36% 333.333 per detrazione 30%	153.846,15
Acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori			
Intervento su involucro di edificio esistente (dal 1° gennaio 2018 tranne acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi)	60.000	120.000 per detrazione 50% 166.667 per detrazione 36% 200.000 per detrazione 30%	92.307,69
Intervento di installazione di pannelli solari - collettori solari	60.000		
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale	30.000	60.000 per detrazione 50% 83.333 per detrazione 36% 100.000 per detrazione 30%	46.153,50
Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto	15.000	30.000 per detrazione 50% 41.667 per detrazione 36% 50.000 per detrazione 30%	23.077

Novità per fringe benefit auto

- o Il valore del fringe benefit degli autoveicoli di nuova immatricolazione, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio sono così determinati:
 - ❑ 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 KM sulla base delle tariffe ACI
 - ❑ 20% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 KM sulla base delle tariffe Aci per i **veicoli elettrici ibridi plug-in**
 - ❑ 10 % dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 KM sulla base delle tariffe ACI per i **veicoli a batteria a trazione esclusivamente elettrica**

Rimborsi spese trasferte

o Penalizzati i rimborsi spese di trasferta se pagati in contanti

Rimborsi di spese per vitto/alloggio/viaggio/trasporto che sono state sostenute in **contanti** e non con strumenti di pagamento **tracciabili** costituiscono redditi imponibili per i dipendenti e tale rimborso costituisce un **costo non deducibile** dal reddito del datore di lavoro

Agevolazione prima casa

- o Esteso da 1 a **2 anni** il periodo di tempo previsto per l'alienazione di immobili da destinare a prima abitazione per conservare il beneficio dell'aliquota agevolata del **2%** relativa all'imposta di registro.

Tassazione crypto-attività

- o **Innalzata l'aliquota sulle plusvalenze derivanti dalle operazioni in crypto-attività realizzate dal 1° gennaio 2026**
- ❖ **L'aliquota** di imposta sostitutiva è **elevata al 33%** e viene eliminata la soglia di esenzione pari a 2.000 € attualmente vigente.

RIVALUTAZIONE FISCALE

È introdotta la facoltà di assumere per ciascuna crypto attività posseduta al 1° gennaio 2025 in luogo del costo o del valore d'acquisto, il valore esistente in tale data, determinato ai sensi dell'art.9 TUIR, purché lo stesso sia assoggettato a un **imposta sostitutiva del 18%**

Lavoro autonomo

Previgente articolo 54, comma 1, Tuir

*Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza **tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili**, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi.*

Attuale articolo 54, comma 1, Tuir

*Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra **tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale** e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V.*

Non solo i compensi costituiscono redditi di lavoro autonomo

Studi associati e STP concentrazioni in neutralità fiscale 1/2

- o meccanismo di doppia sospensione d'imposta per i conferimenti di complessi unitari di attività materiali e immateriali (inclusa la clientela) e passività in società costituite per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, in studi associati e società semplici professionali (art. 177-bis)

Studi associati e STP

concentrazioni in neutralità fiscale

2/2

- il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite;
- il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.

Acquisto della “clientela”: costo pluriennale – 1/4

- o la “cessione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell’attività artistica o professionale” è un’operazione realizzativa

Acquisto della “clientela”: costo pluriennale – 2/4

Ante modifiche:

- o il cedente realizzava una plusvalenza concorrente alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, con possibilità di applicare la tassazione separata qualora il corrispettivo venisse percepito “in un’unica soluzione”;
- o per il cessionario, la spesa era deducibile per cassa

Acquisto della “clientela”: costo pluriennale – 3/4

Ante modifiche:

- o la fiscalità del cedente rimane immutata;
- o il costo sostenuto dal cessionario, a norma del nuovo articolo 54-sexies, comma 3, Tuir, è soggetto ad ammortamento, con quote deducibili in misura non superiore a un quinto del costo.

Acquisto della “clientela”: costo pluriennale – 4/4

- o Il cambio di disciplina sembra favorire le acquisizioni da parte di professionisti con redditi meno elevati. Infatti, la deduzione per cassa dell'intero costo sostenuto poteva dar luogo ad una perdita di lavoro autonomo che, ai sensi dell'articolo 8 Tuir, non è riportabile a nuovo ma solo compensabile con altri redditi di periodo del soggetto che sostiene la spesa

Limiti per la fruibilità del regime forfettario

- **Innalzato il limite dei compensi da redditi da lavoro dipendente a 35.000 €**

L'art. 1 comma 57, lettera d-ter L.190/2014 eleva **per il solo anno 2025** a **35.000 €** il limite dei compensi da **redditi di lavoro dipendente** e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente al di sopra del quale è preclusa la possibilità di avvalersi del regime forfettario.

Riduzione contributiva artigiani e commercianti neo iscritti

- **AGEVOLAZIONE:** Riduzione contributiva del 50%
- **CONDIZIONI:** Iscrizione per la prima volta nel corso del 2025 alla gestione speciale artigiani e commercianti e percipienti redditi d'impresa
- **SOGGETTI:** Imprenditori individuali; soci e i loro collaboratori familiari e coadiuvanti
- **OPERATIVITÀ:** Vale per 36 mesi senza soluzione di continuità
- **PORTATA:** Opera sui contributi minimi e su quelli eccedenti il minimale calcolati sulla base de reddito d'impresa complessivamente dichiarato

Rideterminazione valore terreni e partecipazioni 1/2

Viene prevista a regime la possibilità di procedere alla rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni alla data del 1 gennaio di ciascun anno

**Imposta sostitutiva
18%**

- Da versare entro il 30 novembre di ciascun anno
- Rateizzabile fino a un massimo di 3 rate
- Redazione e giuramento perizia entro 30 novembre

Rideterminazione valore terreni e partecipazioni 2/2

PARTECIPAZIONI

- ✓ per i titoli, le quote o i diritti non quotati il valore normale è pari alla frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente, determinato sulla base di una perizia giurata di stima
- ✓ Per i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati il valore normale alla data del 1° gennaio deve essere in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese, con riferimento al mese di dicembre dell'anno precedente.

Rideterminazione valore terreni e partecipazioni 2/2

TERRENI

- ✓ ai fini della determinazione delle plusvalenze viene assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore del terreno al 1° gennaio dell'anno di esercizio dell'opzione, che deve essere determinato sulla base di una perizia giurata di stima redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili

Società di comodo

- La modifica ha effetto dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 ed interesserà pertanto la dichiarazione modello Redditi 2025
- le nuove percentuali riguardano, nell'esercizio 2024, l'intero costo medio triennale (che comprende, nel calcolo, per i due terzi, anche valori che erano iscritti in bilancio in periodi di imposta antecedenti la modifica normativa) e che non si debba dunque scomporre la media nelle tre componenti annuali, utilizzando percentuali differenziate (per due terzi le percentuali pregresse, per un terzo quella nuova)

Società di comodo

➤ **Nuovi coefficienti - Ricavi minimi - Art. 20 del D.lgs. 194/2024**

PERCENTUALI	TIPOLOGIA DI BENI
1% (in luogo del 2%)	Partecipazioni, titoli e crediti finanziari
3% (in luogo del 6%)	Immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing
2,5% (in luogo del 5%)	Immobili A/10
2% (in luogo del 4%)	Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e dei due precedenti
0,5% (in luogo dell'1%)	Immobili ubicati nei Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti
6% (non modificato)	Navi destinate all'esercizio di attività commerciali, escluse unità di diporto
15% (non modificato)	Altre immobilizzazioni, anche in leasing

Società di comodo

➤ Nuovi coefficienti - Reddito minimo - Art. 20 del D.lgs. 194/2024

PERCENTUALI	TIPOLOGIA DI BENI
0,75% (in luogo dell'1,5%)	Partecipazioni, titoli e crediti finanziari
2,38% (in luogo del 4,75%)	Immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing
2% (in luogo del 4%)	Immobili A/10
1,5% (in luogo del 3%)	Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e dei due precedenti
0,45% (in luogo del 0,9%)	Immobili ubicati nei Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti
4,75% (non modificato)	Navi destinate all'esercizio di attività commerciali, escluse unità di diporto
12% (non modificato)	Altre immobilizzazioni, anche in leasing

Assegnazioni e cessioni agevolate beni ai soci - 1/5

◊ **Possono fruire dell'assegnazione agevolata dei beni ai propri soci:**

- Snc; Sas; Srl; Spa e Sapa
- società che hanno per oggetto per oggetto principale la gestione di beni non strumentali
- tutti i soci devono risultare iscritti nel libro soci alla data del 30 settembre 2024
- società che si trasformano in Società Semplici entro il 30 settembre 2025

Assegnazioni e cessioni agevolate beni ai soci - 2/5

◊ Possono essere oggetto di assegnazione o di cessione ai soci i seguenti beni:

I beni IMMOBILI diversi da quelli strumentali

I beni MOBILI iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali

- La qualifica del bene deve essere verificata nel momento dell'operazione agevolata
- Il cambiamento di destinazione d'uso effettuato in prossimità dell'operazione è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore e quindi non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Assegnazioni e cessioni agevolate beni ai soci - 3/5

- Sono esclusi dall'agevolazione i beni immobili di cui all'articolo 43, comma 2, primo periodo del Tuir (immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa o arte e professione)
- sono agevolabili i trasferimenti di:
 - ✓ immobili patrimonio di cui all'articolo 90 del Tuir;
 - ✓ immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
 - ✓ immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 e, come detto, non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa).

Assegnazioni e cessioni agevolate beni ai soci - 4/5

◦ È prevista una tassazione del reddito realizzato per effetto dell'operazione agevolata con un'imposta sostitutiva ridotta dell'8%

- Per le società di comodo l'aliquota prevista è del **10,5%**
- L'imposta di registro dovuta sui trasferimenti è ridotta al 50% e le ipocatastali sono dovute in misura fissa
- L'imposta dovrà essere versata per il 60% entro il **30 settembre 2025** e la restante parte entro il **30 novembre 2025**
- E' prevista la possibilità di determinare agli effetti fiscali il valore dell'immobile con applicazione del cd. valore catastale rivalutato

Assegnazioni e cessioni agevolate beni ai soci - 5/5

◊ **reddito realizzato per effetto dell'operazione agevolata = differenza tra:**

- **valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, valore normale dei beni posseduti al momento della trasformazione, e**
- **il costo fiscalmente riconosciuto dei beni stessi**

- E' prevista la possibilità di determinare agli effetti fiscali il valore dell'immobile con applicazione del cd. valore catastale rivalutato

Assegnazioni e cessioni agevolate beni ai soci - in pratica

UN CASO PRATICO PER CAPIRE MEGLIO

Esempio

Immaginiamo che una SRL (non di comodo) abbia un unico socio con una partecipazione con costo fiscale pari a 100.

L'immobile assegnato presenta un costo fiscale di 100 e un valore normale/catastale di 150.

L'assegnazione viene eseguita tramite riduzione di una riserva di capitale pari a 100.

La società versa imposta sostitutiva dell'8% su 50 (150 meno 100).

In capo al socio si avrà che il costo della partecipazione da 100 diventa 150.

Il valore normale dell'immobile assegnato è di 150 e si riduce il costo della partecipazione di 150. Dato che la partecipazione presenta un costo fiscalmente riconosciuto di 150 non si genera imponibile per il socio.

Se al contrario quel socio avesse acquistato la partecipazione per 80 al posto di 100 si avrebbe $80 + 50 = 130$ da cui sottrarre 150 con l'emersione di imponibile da reddito da capitale di 20 (cd sottozero).

Assegnazioni e cessioni agevolate a confronto – 1/2

o L'assegnazione è operazione che inevitabilmente impatta sul patrimonio netto della società risolvendosi nella distribuzione di capitale, di utili o di riserve di capitali o di utili, a fronte dell'attribuzione di un bene

- è centrale il rapporto tra patrimonio netto contabile e valore delle attribuzioni ai soci;
- deve rispettare, in linea di principio, la “proporzionalità” del valore del bene assegnato rispetto alle quote di partecipazione dei soci;
- la prassi contabile ammette la possibilità di trasferire al socio anche elementi del passivo, oltre che del patrimonio netto

Assegnazioni e cessioni agevolate a confronto – 2/2

- L'operazione della cessione agevolata si presenta sotto il profilo strettamente operativo come un trasferimento a titolo oneroso a tutti gli effetti, poiché di fatto prevede un corrispettivo. Essa quindi, a differenza dell'assegnazione genera un rapporto di debito credito fra socio e società non intaccando l'entità del patrimonio netto sociale.
- l'operazione può essere gestita attraverso compensazione di reciproche partite (finanziamento soci);
- non genera alcuna necessità di rispetto della proporzionalità fra i soci della società
- non pone problematiche di tassazione in capo al socio non venendo distribuita alcuna riserva di utile (fiscalità "latente" sulle poste del patrimonio netto)

Le riserve in sospensione d'imposta

1/2

- Se la società per effetto dell'assegnazione o della trasformazione agevolata annulla riserve in sospensione d'imposta, sulle riserve annullate è prevista un'imposta sostitutiva del 13%.
- ai fini del versamento della predetta imposta sostitutiva rileva l'ammontare delle riserve annullate, compresa la parte di riserva in sospensione d'imposta che viene annullata in misura eccedente il valore catastale rivalutato

Le riserve in sospensione d'imposta

2/2

- i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura del 10%.
- per procedere occorrerà attendere il varo del decreto attuativo;
- l'affrancamento:
 - ✓ per le società di capitali ha efficacia solo per la fiscalità della società (Ires e Irap) e non anche ai fini della sostitutiva applicabile sui dividendi (26%).
 - ✓ per le società di persone, invece, rende definitivo il prelievo sulla riserva anche ai fini Irpef e quindi riguardo alla fiscalità dei soci.

Trasformazioni agevolate in società semplici

o Il maggior vantaggio rinvenibile nella trasformazione della società riguarda la decorrenza del quinquennio ai fini dell'imponibilità delle plusvalenze sulle cessioni degli immobili (articolo 67, Tuir) che non è interrotta dall'operazione di trasformazione.

- la trasformazione comporta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa mentre l'Iva, se dovuta, è applicata sul valore normale del bene in quanto la trasformazione costituisce una destinazione dei beni a finalità estranee all'attività imprenditoriale;
- l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza è applicata alle medesime condizioni previste per l'assegnazione agevolata;
- la trasformazione in società semplice costituisce infine una **distribuzione ai soci di tutte le riserve** costituite prima della trasformazione con conseguente tassazione ordinaria delle medesime.

Estromissione beni delle imprese individuali

◦ **Gli imprenditori individuali possono estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali per destinazione o per natura non produttivi di reddito fondiario**

- Tali beni devono essere posseduti al 31 ottobre 2024
- Devono essere esclusi tra il 1° gennaio 2025 e il 31 maggio 2025
- L'estromissione prevede il versamento di un'imposta sostitutiva dell'**8% sulla differenza tra il valore normale dei beni esclusi e il relativo valore fiscalmente riconosciuto**

Tracciabilità delle spese ai fini IRPEF IRES e IRAP

- ◊ **Dal 2025 cambia il regime fiscale e contributivo delle trasferte dei lavoratori dipendenti e autonomi**
- Le spese di vitto e alloggio e i rimborsi analitici delle spese per viaggio e trasporto **sono deducibili solo se effettuate con metodi tracciabili**
- La conseguenza della misura è la **non imponibilità** delle somme rimborsate ai dipendenti e la relativa **deducibilità** in capo all'impresa

Sanatoria speciale 2018 -2022 per i concordatari Isa – 1/4

- ◊ I soggetti Isa che hanno aderito al concordato preventivo biennale, possono accedere entro il 31 marzo, al cosiddetto “ravvedimento speciale”
- condizioni essenziali:
 - ✓ adesione al concordato preventivo biennale come soggetto Isa
 - ✓ aver applicato gli Isa nelle annualità che si intendono sanare (con alcune deroghe: multiattività, cause esclusione per la pandemia Covid)
- si perfeziona mediante presentazione del modello F24 relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive per ciascuna annualità

Sanatoria speciale 2018 -2022 per i concordatari Isa – 2/4

- La base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato del:
 - a) 5% per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
 - b) 10% per punteggi pari o superiore a 8 e inferiore a 10;
 - c) 20% per punteggi pari o superiore a 6 e inferiore a 8;
 - d) 30% per punteggi pari o superiore a 4 e inferiore a 6;
 - e) 40% per punteggi pari o superiore a 3 e inferiore a 4;
 - f) 50% per punteggio inferiore a 3.

Sanatoria speciale 2018 -2022 per i concordatari Isa – 3/4

- La base imponibile dell'Irap è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato con le stesse percentuali sopra indicate.
- I soggetti Isa interessati da una causa di esclusione Covid (codice 15, 16 e 17), da una causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività (cod. 4) e i "multiattività" (cod. 7), non avendo un punteggio di riferimento, determinano la base imponibile in misura pari alla differenza tra il reddito/valore della produzione dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%.

Sanatoria speciale 2018 -2022 per i concordatari Isa – 4/4

- Per le annualità 2018, 2019 e 2022 l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi dev'essere applicata con le seguenti aliquote:
 - a) 10%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;
 - b) 12%, se il punteggio è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
 - c) 15%, se il punteggio è inferiore a 6.
- Per i soggetti Isa interessati da una causa di esclusione Covid, non normale svolgimento dell'attività e i "multiattività" l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi è determinata applicando l'aliquota del 12,5%.
- L'imposta sostitutiva Irap è in ogni caso calcolata con l'aliquota del 3,9%.

IRES premiale 1/6

- ◊ Per il solo periodo d'imposta 2025 è prevista la riduzione dell'aliquota IRES al 20% per le società e gli enti che rispettano le seguenti condizioni:
- ❖ Accantonamento pari all'**80% degli utili**
- ❖ Investimento pari ad almeno il **30%** degli utili accantonati – e comunque non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 - in **nuovi beni strumentali**
- ❖ **Assunzione** di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato

IRES premiale 2/6

ACCANTONAMENTO UTILI

- almeno l'80% degli utili 2024 deve essere accantonato in una **apposita riserva**
- se nel 2024 non vi è utile **l'agevolazione non sarà applicabile** per assenza del presupposto dell'accantonamento minimo?
- nel dato dell'80% deve essere considerato anche **l'accantonamento a riserva legale** del medesimo utile 2024 oppure è necessario che l'utile sia destinato interamente alla riserva apposita?

IRES premiale 3/6

INVESTIMENTO IN BENI STRUMENTALI

- o Il **30%** è riferito alla quota degli **utili accantonati** e non agli utili del 2024
- o È prevista una soglia minima di investimento in valore assoluto pari a **20.000€** sotto la quale non scatta alcuna agevolazione
- o I beni strumentali qualificati sono rappresentati dai beni Industria 4.0, cioè beni strumentali inseriti negli allegati A e B della legge 232/2016, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato
- o l'ammontare dell'investimento non deve essere inferiore al **24%** degli **utili prodotti nell'esercizio 2023**

IRES premiale 4/6

ESEMPIO:

Ipotizziamo che una società abbia avuto nel 2023 un utile di 50.000, nel 2024 di 100.000 e nel 2025 di € 200.000. I dati da rispettare sono:

- accantonamento di almeno 80.000 euro sull'utile di esercizio 2024
- esecuzione di investimento non inferiore a € 24.000
- rispetto del limite minimo del 24% di 50.000 cioè 12.000
- se quindi l'investimento è almeno di € 24.000, sull'utile 2025 pari a € 200.000 spetta l'aliquota del 20%.

Ma se i dati fossero : utile 2023 € 200.000 utile 2024 € 100.000, utile 2025 € 100.000 si avrebbe che:

- accantonamento utile 2024 = 80.000
- esecuzione di investimento di € 24.000
- rispetto del limite minimo del 24% di 200.000 cioè 48.000
- sull'utile 2025 pari a € 100.000 spetta l'agevolazione solo se l'investimento sia pari almeno a € 48.000, quindi più elevato di € 24.000 (30% della quota utili 2024 accantonata)

IRES premiale 5/6

INCREMENTO DEL PERSONALE DIPENDENTE

- o Non si registri alcun **decremento delle unità lavorative** nel periodo d'imposta 2025 rispetto alla media del triennio precedente 2022/2024.
- o l'**incremento** di almeno l'**1%** dei **lavoratori dipendenti** a tempo indeterminato mediamente occupati nel corso del periodo d'imposta
- o non aver mai fatto ricorso alla **Cassa Integrazione** nel periodo d'imposta 2024 e 2025

IRES premiale 6/6

MECCANISMI DI RECAPTURE

Eventi che determinano la restituzione dell'agevolazione

- o La **distribuzione** di utili accantonati entro il 2026
- o **Dismissione del cespite** acquisito

Bonus Transizione 5.0

- L'agevolazione viene semplificata e strutturata con aliquote uniche per investimenti fino a 10 milioni

Riduzione consumi dal
3% al 6%



35% fino a 10 milioni e 5%
fino al massimo di 50 milioni

Riduzione consumi dal
6% al 10%



40% fino a 10 milioni e 10%
fino al massimo di 50 milioni

Riduzione consumi
superiore al 10%



45% fino a 10 milioni e 15%
fino al massimo di 50 milioni

Bonus Transizione 5.0

L'agevolazione è subordinata alla dimostrazione che l'investimento comporti una riduzione dei consumi energetici

- Certificazione ex-ante che attesti la riduzione dei consumi prevista e certificazione x-posto che confermi il raggiungimento degli obiettivi
- Certificazioni rilasciate da: Esperti in Gestione dell'Energia (EGE) o Energy Service Company (ESCo)
- Per le PMI, le spese di certificazione sono riconosciute come parte dell'agevolazione, fino a un massimo di 10.000 euro.

Bonus Transizione 5.0

GLI INVESTIMENTI

- Gli investimenti devono essere realizzati nel biennio 2024 – 2025 e riguardano **beni materiali e strumentali nuovi** conformi alle specifiche dell'Allegato A e B della Legge n. 232/2016.
- **Sono inclusi:** Sistemi e piattaforme di gestione energetica; Impianti di produzione energia rinnovabile
- Sono ammissibili anche le **spese per la formazione** finalizzata alla transizione digitale ed energetica

Modifiche al credito d'imposta Transizione 4.0

- o il credito d'imposta per beni immateriali 4.0 viene **abrogato dal 2025**, restando applicabile solo per investimenti completati entro il 31 dicembre 2024

Obbligo PEC per amministratori

- Viene modificato l'articolo 5, comma 1 DL 179/2012, disponendo l'estensione dell'obbligo di possedere un indirizzo di **PEC** anche agli **AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ**