

News 5/2025

NOVITÀ IN MATERIA DI IRPEF E IRES - DLGS. 13.12.2024 N. 192

13 Febbraio 2025

<u>PREMESSA</u>	<u>2</u>
<u>NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO</u>	<u>2</u>
<u>NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA.....</u>	<u>5</u>
<u>NOVITÀ IN MATERIA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE</u>	<u>7</u>

NOTA BENE - Le informazioni contenute nella presente circolare sono fornite con l'intendimento che non possano essere interpretate come prestazioni di consulenza legale, contabile, fiscale o di altra natura professionale. Il contenuto ha finalità esclusivamente divulgativa generale e non può sostituire incontri con consulenti fiscali, legali o professionali di altra natura. Prima di adottare scelte o provvedimenti, è necessario consultare consulenti professionali qualificati

Le informazioni contenute nella presente circolare sono di proprietà di Fazzini Holzmilller & Partners e possono essere usate esclusivamente a fini personali e interni; è vietato copiarle, inoltrarle o fornirle comunque a terzi.

PREMESSA

Con il DLgs. 13.12.2024 n. 192, pubblicato sulla G.U. 16.12.2024 n. 294, attuativo della legge delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023 n. 111, è stata effettuata un'importante revisione nel sistema delle imposte sui redditi ai fini IRPEF e IRES.

Il DLgs. 192/2024 è entrato in vigore il 31.12.2024, ma per la sua applicazione sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito vengono brevemente analizzate alcune delle principali novità in materia di redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa.

Fazzini Holzmillner & Partners rimane come sempre a disposizione per approfondimenti e per una consulenza specifica, soprattutto in materia di potenziale convenienza a porre in essere operazioni straordinarie sulla base della nuova disciplina.

NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Le seguenti disposizioni si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024, salvo quanto specificato per alcune di esse.

Definizione e imputazione temporale del reddito di lavoro autonomo

All'art. 54 TUIR viene introdotta una **nozione omnicomprensiva di reddito di lavoro autonomo**, secondo la quale, salva diversa disposizione, 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 d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale, compresi i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela o di altri elementi immateriali legati all'attività;
- l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività.

Viene inoltre confermato il **principio di cassa** per l'imputazione temporale di proventi e oneri, fatto salvo quanto di seguito precisato:

- **compensi a cavallo d'anno:** i proventi percepiti nel periodo d'imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta devono essere imputati al periodo d'imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuare la ritenuta (quindi al periodo precedente);
- **oneri deducibili per competenza:** restano deducibili per competenza **ammortamenti, canoni di leasing e quote di TFR.**

Cessione del contratto di leasing

In caso di cessione del contratto di leasing avente a oggetto beni immobili e mobili strumentali (esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione), concorre a formare il reddito di lavoro autonomo la differenza tra:

- il valore normale del bene;
- la somma del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione e, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Riaddebito delle spese comuni di Studio

Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute (es.: telefono, energia elettrica, segreteria) per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essa connessi.

Le spese rimborsate sono indeducibili per chi riceve il rimborso, in quanto non inerenti alla propria attività professionale.

Nulla cambia ai fini IVA, in cui il riaddebito delle spese di Studio è soggetto ad IVA (salvo si tratti di anticipazioni in nome e per conto, escluse dal campo IVA ex art. 15 DPR 633/72).

Rimborsi spese

I rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico (quali, ad esempio, vitto e alloggio, viaggio e trasporto) e addebitate analiticamente in capo al committente:

- **non sono imponibili;**
- **le relative spese non sono deducibili** dal reddito di lavoro autonomo.

Le **spese non rimborsate** sono deducibili, in capo all'artista o al professionista:

- dalla data in cui il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione della crisi e dell'insolvenza disciplinati dal DLgs. 14/2019 o a procedure estere equivalenti;
- dalla data in cui la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- dalla data in cui il diritto alla riscossione del corrispondente credito è prescritto;
- per le **spese di modesta entità (non superiori, cioè, a 2.500 euro)**, tenendo conto anche del compenso a esse relativo), se **entro un anno** dalla loro fatturazione il committente non ha provveduto al rimborso, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale scade tale periodo annuale.

Nel caso in cui le spese oggetto di deduzione siano successivamente rimborsate, concorreranno alla formazione del reddito di lavoro autonomo nel periodo d'imposta della relativa percezione.

Fino al 31.12.2024:

- le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente al committente continuano ad essere deducibili dal reddito di lavoro autonomo;
- i relativi rimborsi continuano a concorrere alla formazione del reddito di lavoro autonomo;

- le somme in esame continuano a essere assoggettate a ritenuta d'acconto da parte del committente, ove questi sia anche sostituto d'imposta.

Spese di manutenzione

Le spese relative all'**ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili**:

- divengono **deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi**;
- sono deducibili nella misura del **50% se relative ad immobili a uso promiscuo**.

Le spese di **manutenzione ordinaria**, invece:

- sono deducibili nell'esercizio di sostenimento;
- sono deducibili al 50% per gli immobili a uso promiscuo.

Ammortamento dei beni mobili strumentali

Per l'ammortamento dei beni mobili strumentali, ferma restando la disciplina già applicabile, si prevede:

- la **riduzione alla metà** della quota di ammortamento deducibile **nel primo periodo d'imposta**;
- la **deducibilità del costo residuo** del bene non ancora completamente ammortizzato, in caso di sua eliminazione.

Ammortamento dei beni immateriali

Il costo di acquisto di beni ed elementi immateriali, in precedenza deducibile per cassa, diventa **deducibile per quote di ammortamento**, secondo quanto di seguito specificato:

- le quote di ammortamento del costo dei **diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno**, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al **50%** del costo;
- le quote di ammortamento del costo degli **altri diritti di natura pluriennale** sono deducibili in misura corrispondente alla **durata di utilizzazione** prevista dal contratto o dalla legge;
- le quote di ammortamento del **costo di acquisizione della clientela** e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a **un quinto** del costo.

Aggregazione e riorganizzazione di attività professionali

Con il nuovo art. 177-bis del TUIR, si stabilisce l'applicazione del regime di **neutralità fiscale** alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione di attività artistiche e professionali:

- conferimenti di studi professionali in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, anche se diverse da quelle di cui all'art. 10 della L. 183/2011;

- apporti di studi professionali in associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- trasformazioni, fusioni e scissioni di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico e di associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- trasferimenti per causa di morte o per atto gratuito di studi professionali individuali.

Per beneficiare del regime di neutralità fiscale, oggetto del trasferimento deve essere un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale.

Ai fini delle **imposte indirette**, è prevista:

- **l'esclusione dall'IVA** delle cessioni e dei conferimenti di studi professionali e artistici, nonché dei passaggi di beni posti in essere da società ed enti costituiti per l'esercizio dell'attività artistica o professionale (art. 2 co. 3 lett. b) e f) del DPR 633/72);
- l'applicazione **dell'imposta di registro** nella **misura fissa di 200 euro** (art. 4 co. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).

NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA

Nuovi coefficienti per le società non operative nel 2024

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (quindi **già dal 2024**, per i soggetti "solari"), sono state rideterminate le aliquote da applicare ad alcune categorie di beni nel calcolo dei ricavi e del reddito minimi presunti nell'ambito della disciplina delle società non operative.

In particolare, **per il calcolo dei ricavi minimi presunti**, in base al quale si supera o meno il test dell'operatività, **le percentuali di legge sono in gran parte dimezzate, soprattutto per partecipazioni e immobili:**

- 1%, in luogo del 2%, sul valore delle partecipazioni, titoli e crediti finanziari;
- 3%, in luogo del 6%, sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing;
- 2,5% in luogo del 5%, per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- 2% in luogo del 4%, per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- 0,5% in luogo dell'1%, per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- 6% da applicare al costo delle navi destinate all'esercizio di attività commerciali o alla pesca ecc., escluse le unità da diporto;
- 15% per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Per lo più **dimezzati anche i coefficienti usati per il calcolo del reddito minimo presunto**, per le società che non superano il test di operatività:

- 0,75%, in luogo dell'1,5%, sul valore di partecipazioni, titoli e crediti finanziari;
- 2,38%, in luogo del 4,75%, sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in leasing;
- 2%, in luogo del 4%, per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- 1,5%, in luogo del 3%, per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- 0,45%, in luogo dello 0,9%, per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- 4,75% per le navi;
- 12% per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Tali novità appaiono rilevanti soprattutto per le **società immobiliari** che potrebbero così uscire dal regime di società di comodo o comunque beneficiare di una cospicua riduzione della tassazione.

Affrancamento straordinario delle riserve

Viene prevista la possibilità di **affrancare le riserve in sospensione di imposta** presenti in bilancio, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Con l'affrancamento, da un punto di vista fiscale, le riserve assumono la natura di ordinarie riserve di utili, distribuibili ai soci senza alcun ulteriore onere per la società.

Riserve affrancabili:

- possono essere affrancate **tutte le riserve in sospensione d'imposta**, indipendentemente dalla legge in base alla quale sono state costituite;
- possono essere affrancate **tutte o solo alcune** delle riserve in sospensione d'imposta,
- l'affrancamento di una riserva può essere **integrale o parziale**;
- le riserve devono essere **esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023**, e possono essere affrancate fino all'importo che residua al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024.

L'imposta sostitutiva:

- si applica nella misura del **10%** ed è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024;
- deve essere versata obbligatoriamente in **quattro rate di pari importo**, la prima avente scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e le altre entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative agli esercizi successivi.

Eliminazione doppio binario civilistico e fiscale

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), viene ridotto il divario tra i valori contabili e quelli fiscalmente rilevanti in merito alle seguenti fattispecie:

- **contributi in conto capitale** (ex art. 88 co. 3) lett. b) del TUIR): rimangono imponibili in base al principio di cassa, ma viene **soppressa la facoltà di rateizzazione** in quote costanti nell'esercizio di incasso e nei successivi, ma non oltre il quarto;
- **commesse infrannuali** (ex art. 92 co. 6 del TUIR): le imprese che contabilizzano i beni in corso di produzione e i servizi in corso di esecuzione a fine esercizio con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale criterio anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
- **commesse pluriennali** (ex art. 93 del TUIR): le imprese che valutano in bilancio le commesse ultrannuali con il criterio della commessa completata adottano lo stesso metodo anche ai fini fiscali;
- **operazioni in valuta** (ex art. 110 co. 3 del TUIR): viene prevista la rilevanza fiscale delle differenze cambio "da valutazione" iscritte in bilancio in applicazione dei principi contabili.
Si ricorda che le differenze cambio da valutazione si generano contabilmente come differenza positiva o negativa tra il valore di credito o debito convertito al tasso di cambio del giorno di effettuazione dell'operazione e il valore del credito o debito convertito al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Per effetto delle nuove norme, si rendono immediatamente rilevanti ai fini fiscali le differenze su cambi contabilizzate già dal 31.12.2023.

NOVITÀ IN MATERIA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riallineamento valori contabili e fiscali

Vengono previsti **nuovi regimi di riallineamento** dei valori fiscali a quelli contabili in presenza di:

- **cambiamenti di principi contabili**
- **operazioni straordinarie**

Si ricorda che le **fattispecie di cambiamento di principi contabili** da cui possono derivare divergenze tra valori contabili e fiscali sono:

- prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) (c.d. "First Time Adoption" o FTA);
- variazioni dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) già adottati;
- passaggio dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) alla normativa nazionale (c.d. "Last Time Adoption" o LTA);
- variazione dei principi contabili nazionali;

- cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- applicazione alle micro imprese del principio di derivazione rafforzata;
- operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti.

In pratica, si prevedono:

- un **regime transitorio di neutralità fiscale** nel momento del passaggio tra un principio e l'altro che determina divergenze tra i valori contabili e fiscali,
- un regime di riallineamento di tali valori, ai fini dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali, mediante una **tassazione agevolata**.

Per **operazioni straordinarie fiscalmente neutrali** (conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni) effettuate a partire dall'1.1.2024, è possibile optare unicamente per il regime di affrancamento previsto dall'art. 176 co. 2-ter del TUIR, come modificato dal DLgs. 192/2024 (**regime di affrancamento c.d. "unico"**) che prevede il versamento di un'imposta sostitutiva ai fini IRES e una ai fini IRAP.

Modifiche al regime di riporto delle perdite

Sono state introdotte modifiche al regime di riporto delle perdite a seguito di operazioni straordinarie, volte a ridurre le limitazioni esistenti e non penalizzare i partecipanti a tali operazioni.

La decorrenza è a partire dalle operazioni realizzate nell'esercizio in corso al 31.12.2024 (dal 2024 per i soggetti "solari") e alle perdite realizzate in periodi precedenti non si applicano le disposizioni di "salvaguardia" delle operazioni infragruppo.

In particolare:

- **riporto delle perdite:** è stata modificata la disciplina generale del riporto delle perdite pregresse in caso di trasferimento o acquisizione della maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto nell'assemblea ordinaria e contemporanea modifica dell'attività principale di fatto esercitata, prevedendo particolari **casi in cui le limitazioni al riporto delle perdite non si applicano**;
- **perdite infragruppo:** sono state introdotte precise disposizioni di disapplicazione dei limiti e delle condizioni di riporto delle perdite a seguito di operazioni infragruppo (nuovo art. 177-ter del TUIR);
- **riporto delle perdite nelle fusioni e scissioni:** si allarga la possibilità di riporto delle perdite, prevedendo la possibilità di riporto fino al limite del valore economico della società quale risulta da perizia giurata di stima e solo in assenza di questa si fa riferimento al valore contabile potenzialmente inferiore;

Neutralità fiscale per la scissione mediante scorporo

Viene disciplinato il trattamento fiscale della nuova forma di **scissione mediante scorporo** di cui all'art. 2506.1 C.C. (che si ricorda è un'operazione mediante la quale una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a se stessa – invece che ai propri soci – le relative azioni o quote, continuando la propria attività), prevedendo la **neutralità fiscale** anche per tale tipologia di scissione.

La disciplina si applica alle scissioni mediante scorporo effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e ha effetto anche per i periodi d'imposta precedenti, laddove le relative dichiarazioni siano state redatte in maniera conforme.

Modifiche alla disciplina dei conferimenti e degli scambi di partecipazioni

Ulteriori modifiche sono state introdotte nell'ambito della disciplina fiscale di conferimenti e scambi di partecipazioni, ad esempio:

- al fine di estendere l'ambito di applicazione della disciplina di neutralità fiscale condizionata o di realizzo controllato anche alle situazioni in cui la società beneficiaria possieda già il controllo della società cui si riferiscono le partecipazioni conferite o scambiate a seguito dell'operazione incrementi tale controllo;
- al fine di estendere il regime di realizzo controllato alle società non residenti.

Modifiche alla disciplina della Liquidazione volontaria

Si prevede che i redditi determinati nelle dichiarazioni fiscali dei periodi intermedi non siano più provvisori ma definitivi, salva la facoltà di rideterminarli nei casi di liquidazione di breve durata.



Per essere costantemente aggiornati sulle principali novità fiscali, oltre che sugli eventi ed articoli ad opera dei professionisti del nostro Studio, vi invitiamo a seguirci **sul nostro canale LinkedIn:** www.linkedin.com/company/fazziniholzmillerpartners

Con i migliori saluti.

Fazzini Holzmiller & Partners