



Principali Novità in materia di IRPEF e IRES - DLgs. 13.12.2024 n. 192

1 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 del regime impositivo dei 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 analizzate le principali novità ritenute di maggior interesse

1 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Argomento	Descrizione
Fringe benefit - Determinazione del valore per beni e servizi prodotti dall'azienda	Viene sostituito l'art. 51 co. 3 secondo periodo del TUIR, disponendo che il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.
Fringe benefit - Limite di 258,23 euro	Viene modificato il terzo periodo del co. 3 dell'art. 51 del TUIR che indica la soglia "ordinaria" di non imponibilità dei <i>fringe benefit</i> , aggiornando in euro l'importo ivi previsto, che passa quindi da 500.000 lire a 258,23 euro. Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.
Indennità di trasferta	Con una modifica al co. 5 quarto periodo dell'art. 51 del TUIR, le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nel Comune concorrono a formare il reddito, ad esclusione dei rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate (non più, quindi, comprovate da documenti provenienti dal vettore). Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.

2 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Argomento	Descrizione
Criterio di imputazione temporale	La riforma conferma il principio di cassa quale criterio di imputazione temporale di proventi e oneri, fatto salvo quanto di seguito precisato. <i>Coincidenza tra imputazione temporale dei compensi ed effettuazione delle ritenute</i>

Argomento	Descrizione
	<p>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 effettuazione della ritenuta.</p> <p>Con tale modifica si intende evitare lo sfasamento temporale tra il momento di effettuazione e quello di scomputo della ritenuta. In precedenza, infatti, poteva accadere che il momento in cui il provento si considerava incassato da parte del percipiente non coincidesse con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo o del mese in cui il soggetto che ha effettuato il pagamento doveva effettuare il versamento della ritenuta e includerla nella Certificazione Unica e nel modello 770</p> <p>Oneri deducibili per competenza</p> <p>Restano deducibili per competenza ammortamenti, canoni di <i>leasing</i> e quote di TFR.</p>
Riaddebito delle spese comuni di studio	<p>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.</p>

Argomento	Descrizione
Rimborsi spese	<p>Non sono imponibili 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. Le medesime spese non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene.</p> <p>Spese non rimborsate</p> <p>Per evitare che in capo all'esercente arti e professioni il costo resti, di fatto, indeducibile, si prevede che le spese non rimborsate da parte del committente siano deducibili, in capo all'artista o al professionista, dalla data in cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni (per ognuno degli istituti in oggetto, viene individuato il momento in cui il committente si considera a essi assoggettato); • la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa; • il diritto alla riscossione del corrispondente credito è prescritto. <p>In ogni caso, per evitare l'esperimento di procedure dal costo superiore alle somme da recuperare, per le spese di modesta entità (non superiori, cioè, a 2.500 euro, tenendo conto anche del compenso a esse relativo), ne viene proposta la deducibilità 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.</p> <p>Nel caso in cui le spese oggetto di deduzione siano successivamente rimborsate, le stesse concorreranno alla formazione del reddito di lavoro autonomo nel periodo</p>

Argomento	Descrizione
	d'imposta della relativa percezione.
Ammortamento dei beni immateriali	<p>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.</p> <p>Diritti d'autore e brevetti</p> <p>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.</p> <p>Altri diritti di natura pluriennale</p> <p>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.</p> <p>Costo di acquisto della clientela</p> <p>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.</p>

3 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA

Argomento	Descrizione
Affrancamento straordinario delle riserve	<p>Viene offerta a tutti i soggetti che hanno in bilancio riserve in sospensione d'imposta la possibilità di affrancarle, e quindi eliminare il vincolo fiscale, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP.</p> <p>Con l'affrancamento, le riserve da un punto di vista fiscale assumono la natura di ordinarie riserve di utili, distribuibili ai soci senza alcun ulteriore onere per la società.</p> <p>Riserve affrancabili</p> <p>Possono essere affrancate tutte le riserve in sospensione d'imposta, indipendentemente dalla legge in base alla quale sono state costituite. L'affrancamento può essere effettuato in relazione a tutte o solo ad alcune delle riserve in sospensione d'imposta, e può essere integrale o parziale.</p> <p>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.</p> <p>Imposta sostitutiva</p> <p>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.</p> <p>Il versamento deve essere effettuato 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</p>

Argomento	Descrizione
<p>Avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili</p> <p><i>segue</i></p>	<p>per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative agli esercizi successivi.</p> <p>Viene ridotto il divario tra i valori contabili e quelli fiscalmente rilevanti in merito alle seguenti fattispecie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • contributi in conto capitale (ex art. 88 co. 3) lett. b) del TUIR); • commesse infrannuali (ex art. 92 co. 6 del TUIR); • commesse pluriennali (ex art. 93 del TUIR); • operazioni in valuta (ex art. 110 co. 3 del TUIR). <p>Contributi in conto capitale</p> <p>I contributi in conto capitale rimangono imponibili in base al principio di cassa; tuttavia, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), viene soppressa la facoltà di rateizzazione in quote costanti nell'esercizio di incasso e nei successivi, ma non oltre il quarto.</p> <p>Per i contributi incassati entro la fine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (2023, per i soggetti "solari"), restano salve le eventuali rateizzazioni già avviate.</p> <p>Commesse infrannuali</p> <p>Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), 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.</p> <p>Per le commesse infrannuali non completate al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, continua invece ad applicarsi la "vecchia" disciplina, secondo la quale è ammesso solo il criterio del costo, con la necessità di apportare le relative variazioni nel modello REDDITI se in bilancio è stato applicato il criterio della percentuale di completamento.</p> <p>Commesse ultrannuali</p> <p>Sempre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), le imprese che valutano in bilancio le commesse ultrannuali con il criterio della commessa completata adottano lo stesso metodo anche ai fini fiscali.</p> <p>Per le commesse ultrannuali non completate al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, continua invece ad applicarsi la "vecchia" disciplina, in base alla quale era fiscalmente ammesso solo il criterio dei corrispettivi pattuiti (c.d. "percentuale di completamento"), con il conseguente obbligo di apportare una variazione in aumento nel modello REDDITI pari all'eventuale differenza tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'ammontare fiscalmente rilevante (valutato in base ai corrispettivi pattuiti); • quanto iscritto a Conto economico (ove valutato con il metodo della commessa completata). <p>Operazioni in valuta</p> <p>Viene abrogato il co. 3 dell'art. 110 del TUIR, prevedendo la rilevanza fiscale delle differenze cambio "da valutazione" iscritte in bilancio in applicazione dei principi contabili.</p>

Argomento	Descrizione
	<p>Ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 8-<i>bis</i> c.c., l'obbligo di valutazione al tasso di cambio vigente alla data di riferimento del bilancio sussiste soltanto per le poste (attività e passività) aventi natura monetaria (es. crediti e debiti). Le differenze cambio da valutazione si generano contabilmente quale differenza positiva o negativa tra il valore di credito o debito convertito al tasso di cambio del giorno di effettuazione dell'operazione generatrice e il valore del credito o debito convertito al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio.</p> <p>Per effetto delle nuove norme, si rendono immediatamente rilevanti ai fini fiscali le differenze su cambi contabilizzate alla fine dell'esercizio in corso al 31.12.2023 senza che venga previsto un allungamento del doppio binario civilistico-fiscale fino all'estinzione della posta valutativa.</p> <p>Dunque, non solo l'adeguamento al cambio al 31.12.2024 sarà immediatamente rilevante ai fini fiscali, ma sempre nel 2024 dovranno essere considerate fiscalmente rilevanti anche tutte le variazioni effettuate fino al 31.12.2023.</p>
<p>Modifiche al regime di riporto delle perdite</p>	<p>Si modifica il regime di riporto delle perdite fiscali nel caso in cui venga trasferita la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto nell'assemblea ordinaria e, congiuntamente, modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.</p> <p>Le modifiche coinvolgono, in particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la nozione di modifica dell'attività principale esercitata; • l'individuazione delle perdite assoggettate alla limitazione; • la disapplicazione della limitazione. <p>Nozione di modifica dell'attività principale esercitata</p> <p>Viene rivista la nozione di modifica dell'attività principale che si configura, in base alla nuova disciplina, in caso di cambiamento del settore o del comparto merceologico o nei casi di acquisizione di azienda o ramo d'azienda.</p> <p>Come nel regime previgente, la modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento o acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori.</p> <p>Perdite assoggettate alla limitazione</p> <p>Le perdite assoggettate alla limitazione sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le perdite risultanti al termine del periodo d'imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni; • oppure, nel caso in cui il trasferimento intervenga dopo la prima metà del periodo d'imposta, quelle risultanti al termine del periodo d'imposta in corso alla data del trasferimento stesso. <p>Disapplicazione della limitazione</p> <p>Le limitazioni non si applicano al superamento del test di vitalità, basato sempre sul confronto dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica, nonché delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, tra il Conto economico dell'esercizio precedente a quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento e i</p>

Argomento	Descrizione
	<p>due esercizi anteriori (il secondo termine è assunto nel 40% della media di tali due esercizi). Si elimina, tuttavia, la condizione di vitalità relativa alla presenza di un numero minimo di dipendenti.</p> <p>Nel caso di superamento del test di vitalità, le perdite sono riportabili nel limite del Patrimonio netto della società che le riporta, da assumere in base al valore economico, e non contabile, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società. In assenza della relazione di stima il limite quantitativo è stabilito nel Patrimonio netto contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite in questione.</p> <p>Sono previsti appositi correttivi se sono stati effettuati versamenti e conferimenti negli ultimi 24 mesi.</p> <p><i>Eccedenze di interessi passivi ed eccedenze ACE</i></p> <p>Si conferma il principio per cui le stesse disposizioni si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE.</p> <p><i>Decorrenza e regime transitorio</i></p> <p>Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024), quindi dal 2024 per i soggetti "solari".</p> <p>Alle perdite, alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE conseguiti sino al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 31.12.2024 (quindi fino al 2023 per i soggetti "solari"), tuttavia, non si applicano le disposizioni di "salvaguardia" delle operazioni infragruppo.</p>

4 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DIVERSI

Argomento	Descrizione
<p>Cessione di terreni edificabili ricevuti per donazione</p>	<p>Si interviene sul regime fiscale delle plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione, modificando l'art. 68 co. 1 e 2 del TUIR.</p> <p><i>Cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria</i></p> <p>In base al precedente art. 68 co. 2 ultimo periodo del TUIR, per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente nonché dell'INVIM e dell'imposta di successione.</p> <p>In base alla nuova disciplina, per i terreni acquistati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per effetto di successione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nella relativa dichiarazione, o in seguito definito e liquidato, aumentato dell'imposta di successione nonché di ogni altro costo successivo inerente;

Argomento	Descrizione
	<ul style="list-style-type: none"> • per effetto di donazione, si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente. <p>La nuova norma si pone l'obiettivo di regolarizzare gli effetti della donazione dei terreni edificabili a familiari, seguita dalla loro cessione, entro un ristretto arco temporale, a terzi ad opera dei donatari, attraverso l'introduzione di un principio analogo a quello vigente con riguardo alle cessioni degli immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni, per i quali è stabilito che si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.</p> <p>Si impedisce, in tal modo, l'effettuazione di operazioni finalizzate esclusivamente a evitare o ridurre apprezzabilmente la tassazione della plusvalenza rispetto a quella che sarebbe derivata dalla cessione dell'area edificabile qualora la stessa fosse stata effettuata direttamente dal donante.</p> <p>Decorrenza</p> <p>La disposizione in esame si applica alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate a partire dal 31.12.2024.</p>

Fonte Eutekne