

Dott. Raffaele Moschen
Dott. Marco Ghidotti
Dott. Sergio Maiorana
Dott. Lorenzo Ruggieri
Dott. Alberto Arzuffi
Dott. Nicola Saba
Dott. Lucilla Dodesini

Dott. Alessandra D'Amico
Dott. Francesca Galizzi
Dott. Nicholas Feliciani
Dott. Manuela Saba
Dott. Giovanna Consonni
Dott. Graziano Dallagrasa
Dott. Daniele Sozzi
Dott. Marco Cefis
Dott. Marco Persich
Dott. Paola Pigazzini

**CIRCOLARE DI STUDIO
A TUTTI I CLIENTI
A MEZZO E-MAIL**

Circolare n. 1 del 7 gennaio 2025

Oggetto: LEGGE DI BILANCIO 2025 E ULTERIORI NOVITA' FISCALI

Si informano i clienti di studio che sul supplemento ordinario n. 43/L alla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 305 del 31 dicembre 2024 è stata pubblicata la **Legge di bilancio 2025** n. 207 del 30 dicembre 2024, nonché che è stato emanato il D.L. n. 202 del 27 dicembre 2024 (c.d. "decreto milleproroghe"), pubblicato sulla G.U. n. 302 del 27 dicembre 2024.

Si informa altresì di una novità in tema di IVA contenuta nella Legge di conversione n. 166 del 14 novembre 2024 del DL n. 131 del 16 settembre 2024.

Di seguito viene fornita una prima illustrazione delle novità più rilevanti contenute nei citati provvedimenti tra cui le disposizioni in tema di:

1. DISPOSIZIONI INERENTI LA FISCALITA' DI IMPRESE E PROFESSIONISTI	3
1.1. IRES PREMIALE AL 20%	3
1.2. NOVITA' IN TEMA DI TRACCIABILITA' DELLE SPESE DI VITTO, ALLOGGIO, VIAGGIO, TRASPORTO E RAPPRESENTANZA.....	5
1.3. PROROGA MAXI DEDUZIONE PER LE IMPRESE RIGUARDANTE L'ASSUNZIONE DI NUOVI DIPENDENTI	7
1.4. LE NOVITA' PER LE IMPRESE IN TEMA DI FRINGE BENEFIT SULLE AUTO AZIENDALI	8
1.5. RIAPERTURA DELLA C.D. "ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI"	9

1.6.	RIAPERTURA DELLA “ESTROMISSIONE AGEVOLATA DI IMMOBILI STRUMENTALI PER L’IMPRESA INDIVIDUALE”	11
1.7.	MODIFICHE INERENTI IL REGIME FORFETARIO PER I DIPENDENTI/PENSIONATI	12
1.8.	NUOVO OBBLIGO DI DEPOSITO DELL’INDIRIZZO PEC, PER GLI AMMINISTRATORI DI SOCIETA’	12
2.	DISPOSIZIONI INERENTI LA FISCALITA’ DELLE PERSONE FISICHE	12
2.1.	LA RIVALUTAZIONE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI A REGIME	12
2.2.	MODIFICHE AL LIMITE DEL FRINGE BENEFIT PER I LAVORATORI DIPENDENTI	13
2.3.	LE NUOVE ALIQUOTE PER SCAGLIONI DELL’IRPEF.....	14
2.4.	IL NUOVO PLAFOND PER LE SPESE DETRAIBILI	14
2.5.	MODIFICA AL TERMINE PER LA VENDITA DELL’ABITAZIONE GIA’ POSSEDUTA NELL’AMBITO DELL’AGEVOLAZIONE CD. “PRIMA CASA”.....	15
2.6.	NOVITA’ IN REGIME DI TASSAZIONE DELLE CRIPTO ATTIVITA’.....	16
3.	DISPOSIZIONI INERENTI I “BONUS FISCALI” EDILIZIA	17
3.1.	NOVITA’ IN TEMA DI SUPERBONUS	17
3.2.	NUOVE MISURE PER GLI INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA	18
3.3.	LE MISURE IN VIGORE PER BONUS RISPARMIO ENERGETICO	19
3.4.	LE MISURE IN VIGORE PER IL BONUS RIDUZIONE DEL RISCHIO SISMICO.....	19
3.5.	BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE – SPESE SOSTENUTE FINO AL 31 DICEMBRE 2025	20
3.6.	SOPPRESSIONE DEL “BONUS VERDE”	21
3.7.	PROROGA BONUS MOBILI	21
4.	DISPOSIZIONI INERENTI TALUNI CREDITI D’IMPOSTA PER LE IMPRESE	22
4.1.	MODIFICHE INTRODOTTE ALLA DISCIPLINA DEL CREDITO D’IMPOSTA INDUSTRIA 4.0.....	22
5.	ALTRE DISPOSIZIONI DI INTERESSE	23
5.1.	DISPOSIZIONI INERENTI LA FATTURAZIONE ELETTRONICA DEI SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITA’ MEDICA CON DECORRENZA 1° GENNAIO 2025.....	23
5.2.	DISPOSIZIONI INERENTI LA PERCEZIONI DI CONTRIBUTI PUBBLICI E DEI DOVERI DELL’ORGANO DI CONTROLLO.....	23
5.3.	NOVITA’ IN TEMA DI DISTACCHI DEL PERSONALE	24
5.4.	RIVERSAMENTO DEL CREDITO D’IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO – CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE	24

In calce alla presente circolare informativa è infine riportato un paragrafo inerente **la nuova misura del tasso di interesse legale (2,00%) vigente a decorrere dal 1° gennaio 2025**, unitamente alle sue più recenti evoluzioni.

1. DISPOSIZIONI INERENTI LA FISCALITA' DI IMPRESE E PROFESSIONISTI

1.1. IRES PREMIALE AL 20%

Art. 1, 436-444

L'art. 1, commi dal 436 al 444, della Legge di bilancio 2025, introduce la possibilità, **solo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024** (per i soggetti solari solo per l'esercizio 2025), di assoggettare il reddito d'impresa dichiarato dalle società e dagli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d) del TUIR all'**aliquota IRES ridotta di 4 punti percentuali (dalla misura ordinaria del 24% alla ridotta misura del 20%)**, al **ricorrere congiunto di tutte le** seguenti condizioni:

- 1) **accantonamento** ad apposita riserva di una **quota non inferiore all'80% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024**;
- 2) **destinazione di un ammontare non inferiore al 30% degli utili** di cui al precedente punto 1), e comunque **non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, a investimenti relativi all'acquisto**, anche mediante locazione finanziaria, **di beni strumentali nuovi** destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, indicati negli allegati A e B annessi alla L. 232/2016 (**beni materiali e immateriali 4.0**) nonché all'art. 38 del DL 19/2024 (**beni 5.0**). I citati investimenti devono essere realizzati **a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2025) ed entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione del modello Redditi 2026 (31 ottobre 2026)**. In ogni caso, gli investimenti sopra indicati **non devono essere inferiori ad euro 20.000**;
- 3) **numero di unità lavorative per anno (c.d. "ULA") nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025, per i soggetti solari) non inferiore rispetto alla media del triennio precedente (2022-2024)**;
- 4) **nuove assunzioni di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato** che costituiscano incremento occupazionale ai sensi dell'articolo 4 del D.Lgs 216/2023 (super deduzione per nuove assunzioni) in misura **pari ad almeno l'1% del numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024** e, comunque, in misura non inferiore a un lavoratore dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- 5) **mancato ricorso all'istituto della cassa integrazione guadagni negli anni 2024-2025**, ad eccezione della cassa ordinaria per situazioni aziendali dovute ad eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali (art. 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 148).

DECADENZA DELL' AGEVOLAZIONE

Le imprese beneficiarie decadono dall'agevolazione con conseguente recupero della stessa:

- nel caso in cui **la quota di utile accantonata** di cui al precedente punto 1) sia **distribuita entro il secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024** (entro il 31 dicembre 2026 per i soggetti solari);
- o nel caso in cui i **beni oggetto di investimento** di cui al precedente punto 2) **siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa ovvero destinati stabilmente a strutture produttive localizzate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto/gruppo, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui l'investimento è stato realizzato** (quindi, se effettuati nel 2025, entro il 2030).

SOGGETTI ESCLUSI

La riduzione dell'aliquota IRES di 4 punti percentuali non si applica alle società ed enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a procedure concorsuali di natura liquidatoria, nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, o che determinano il proprio reddito imponibile, anche parzialmente, sulla base di regimi forfettari.

SOCIETA' ED ENTI CHE PARTECIPANO AL CONSOLIDATO NAZIONALE

Per le società e gli enti indicati all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d) TUIR che partecipano al consolidato fiscale nazionale, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta è utilizzato dalla società o ente consolidante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione.

SOCIETA' CON OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE

In caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del TUIR, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta determinato dalla società partecipata è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili.

ENTI NON COMMERCIALI

Gli enti non commerciali e gli altri soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR possono fruire della riduzione dell'aliquota IRES ordinaria di 4 punti percentuali limitatamente all'imposta sui redditi delle società riferibile al reddito d'impresa.

ACCONTI IRES

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando la riduzione IRES di 4 punti percentuali.

Con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno adottate le disposizioni necessarie per l'attuazione dell'agevolazione e per il suo coordinamento con le altre norme dell'ordinamento tributario, anche al fine di disciplinare le modalità di recupero dell'agevolazione nei casi di decadenza dal beneficio.

Il quadro normativo sopra esposto fa sì che possano generarsi, in termini di beneficio fiscale ottenibile, risultati differenti. Resta fermo però che ciò che governa il risultato finale è esclusivamente l'imponibile IRES che si avrà nell'anno 2025, con un vantaggio più cospicuo al crescere dell'imponibile.

Infatti, come si vede dagli esempi sotto riportati, il beneficio fiscale rapportato agli investimenti realizzati cresce esponenzialmente se l'utile di ciascuno dei due anni precedenti (anni 2023 e 2024 per i soggetti solari) è ridotto a fronte di un elevato imponibile fiscale nel 2025. Ciò in quanto, una volta realizzato il livello minimo degli investimenti (oltre alle altre condizioni precedentemente esposte), che dipende solo dagli utili dei due esercizi precedenti (anni 2023 e 2024 per i soggetti solari), la riduzione dell'aliquota grava su tutto l'imponibile 2025 e non è condizionata dal volume di risorse investite.

MOSCHEN & ASSOCIATI

Dati		Dati	
Utile netto 2023	120.000	Utile netto 2023	90.000
Utile netto 2024	100.000	Utile netto 2024	150.000
Imponibile Ires 2025	150.000	Imponibile Ires 2025	600.000
Riserva vincolata		Riserva vincolata	
(100.000 x 80%) =	80.000	(150.000 x 80%) =	120.000
Investimenti minimi		Investimenti minimi	
Maggiore tra il 30% dell'80% dell'utile 2024 e il 30% dell'80% dell'utile 2023	28.800	Maggiore tra il 30% dell'80% dell'utile 2024 e il 30% dell'80% dell'utile 2023	36.000
Risparmio da Ires premiale 2025 (mod. Redditi 2026)		Risparmio da Ires premiale 2025 (mod. Redditi 2026)	
(150.000 x 4%) =	6.000	(600.000 x 4%) =	24.000
Rapporto risparmio Ires / investimenti		Rapporto risparmio Ires / investimenti	
(6.000 : 28.800) =	21%	(24.000 : 36.000) =	67%

Data la complessità della norma e delle peculiarità riferibili ad ogni realtà e/o gruppo societario, lo Studio resta a disposizione per analizzare – nel concreto – la pianificazione fiscale 2025 e le ricadute applicative di tale disposizione.

1.2. NOVITA' IN TEMA DI TRACCIABILITA' DELLE SPESE DI VITTO, ALLOGGIO, VIAGGIO, TRASPORTO E RAPPRESENTANZA

Art. 1, commi 81-83

L'articolo 1, commi da 81 a 83 della Legge di bilancio 2025, novella il TUIR **limitando** – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (anno 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) – **la deducibilità di alcune tipologie di spesa**, ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**IRAP**, solo se effettuate con mezzi di **pagamento tracciabili**.

EFFETTI SUL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

La lettera a) del comma 81 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025, aggiungendo un periodo all'articolo 51, comma 5, del TUIR¹, riguardante il concorso alla formazione del **reddito da lavoro dipendente** delle indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale, specifica che i **rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto** effettuati mediante **autoservizi pubblici non di linea** di cui all'articolo 1 della legge n. 21 del 1992 (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente), non concorrono a formare il reddito se le predette spese sono **effettuate**

¹ Ai sensi dell'articolo 51, comma 5, TUIR, nella versione in vigore alla data di approvazione della Legge di Bilancio 2025, "Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 [n.d.r. euro 46,48] al giorno, elevate a lire 150.000 [n.d.r. euro 77,47] per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000 [n.d.r. euro 15,49], elevate a lire 50.000 [n.d.r. euro 25,82] per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito."

con metodi tracciabili, cioè con **carte di debito, di credito e prepagate**, assegni bancari e circolari, bonifico bancario o postale.

Per effetto dell'aggiunta del nuovo periodo al comma 5 dell'art. 51 del TUIR, per non concorrere alla formazione del reddito da lavoro dipendente in capo ai rispettivi percettori, i rimborsi delle spese per vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante taxi e servizio di noleggio con conducente per le trasferte o le missioni dei dipendenti fuori del territorio comunale, dovranno non solo rispettare i limiti di cui al comma 5 dell'art. 51 del TUIR, ma anche essere effettuate con metodi di pagamento tracciabili.

EFFETTI SUL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Anche con riferimento alla determinazione del reddito da lavoro autonomo, viene specificato che le **spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande nonché le spese di viaggio e trasporto** - effettuati mediante **autoservizi pubblici non di linea** di cui all'articolo 1 della legge n. 21 del 1992 (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente) - addebitate analiticamente al committente, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese sostenute per le **trasferte dei dipendenti** ovvero corrisposti a **lavoratori autonomi**, sono deducibili se effettuate con **metodi tracciabili**, cioè con **carte di debito, di credito e prepagate**, assegni bancari e circolari, bonifico bancario o postale.

EFFETTI SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

DEDUCIBILITA' DELLE SPESE PER TRASFERTE

Il comma 81 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025, aggiungendo il comma 3-bis all'articolo 95² del TUIR, riguardante le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili dal reddito, specifica che le **spese di vitto e alloggio, e le spese per viaggio e trasporto** mediante **autoservizi pubblici non di linea** di cui all'articolo 1 della legge n. 21 del 1992 (servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente), **nonché i rimborsi analitici delle medesime spese**, sostenute per le trasferte dei dipendenti ovvero corrisposti a lavoratori autonomi – è il caso, ad esempio, delle spese di viaggio e trasporto rimborsate al professionista consulente della società – sono deducibili nei limiti di cui ai commi 1, 2 e 3 del medesimo articolo 95 **se effettuate con metodi tracciabili**, cioè con **carte di debito, di credito e prepagate**, assegni bancari e circolari, bonifico bancario o postale.

Per effetto dell'aggiunta del nuovo comma 3-bis all'articolo 95 del TUIR, le spese di vitto e alloggio, e le spese di viaggio e trasporto effettuati con servizio di taxi e servizio di noleggio con conducente, nonché i rimborsi analitici delle medesime spese, saranno deducibili dal reddito delle società solo se, oltre a rispettare i limiti di cui ai commi 1, 2 e 3 del citato articolo 95 del TUIR, saranno pagate con metodi tracciabili.

Appare opportuno informare adeguatamente sia i dipendenti che i professionisti con cui si collabora delle novità legate alla tracciabilità dei pagamenti al fine di condividere modalità operative per

² Ai sensi dell'articolo 95, commi da 1 a 3, TUIR, nella versione in vigore alla data di approvazione della Legge di Bilancio 2025, "Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1.

Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c). Qualora i fabbricati di cui al secondo (2) periodo siano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili.

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76; il predetto limite è elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

documentare la tracciabilità del rimborso delle spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto che consentano la deducibilità delle stesse dal reddito delle società.

DEDUCIBILITA' DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

La lettera d) del comma 81 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025, aggiungendo un periodo all'articolo 108, comma 2, del TUIR³, riguardante la deducibilità dal reddito imponibile delle **spese di rappresentanza**, specifica che le spese medesime sono deducibili **se effettuate con metodi tracciabili**, cioè con **carte di debito, di credito e prepagate**, assegni bancari e circolari, bonifico bancario o postale. Per effetto dell'intervento sull'articolo 108, comma 2, del TUIR, le spese di rappresentanza sostenute dai soggetti passivi IRES potranno essere dedotte dal reddito delle società solo se, oltre a rispettare i limiti di cui al comma 2, dell'art. 108, TUIR, saranno pagate con metodi tracciabili.

ESTENSIONE DEGLI EFFETTI ANCHE ALL'IRAP

Il comma 82 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025 estende le disposizioni sopra illustrate in merito alla tracciabilità delle spese deducibili ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) di cui al decreto legislativo n. 446 del 1997.

DECORRENZA DEGLI EFFETTI

Il comma 83 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025 stabilisce l'applicazione delle nuove disposizioni di cui al comma 81, sia ai fini dell'IRPEF, sia dell'IRAP, **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (anno 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).**

1.3. PROROGA MAXI DEDUZIONE PER LE IMPRESE RIGUARDANTE L'ASSUNZIONE DI NUOVI DIPENDENTI

Art. 1, commi 399-400

L'articolo 1, commi 399 e 400, della Legge di bilancio 2025 dispone una **proroga dell'incentivo fiscale alle nuove assunzioni di personale dipendente al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 ed ai successivi due esercizi.**

Definisce altresì i criteri di determinazione degli acconti dovuti, prevedendo, in via generale, che per ciascuno dei periodi d'imposta in cui è vigente l'incentivo fiscale non si debba tener conto dei relativi effetti.

L'articolo 1, comma 399 della Legge di Bilancio 2025 dispone una **proroga alle disposizioni contenute nell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, riguardante la maggiorazione del 20% del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni** (misura cd. "più assumi, meno paghi").⁴

Nello specifico, il comma 1 prevede che l'incentivo fiscale alle nuove assunzioni trovi applicazione

³ Ai sensi dell'articolo 108, comma 2, TUIR "Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. (4) Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50."

⁴ Si rimanda al punto 1.5 della Circolare di Studio n. 1 dell'8.01.2024 per l'esposizione della misura agevolativa oggetto di proroga.

anche **per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024** (per i soggetti solari, periodi d'imposta che chiudono al 31 dicembre **2025**, al 31 dicembre **2026** ed al 31 dicembre **2027**). Si riconosce, pertanto, ai titolari di reddito d'impresa e di redditi di lavoro autonomo, nei limiti ed alle condizioni già previste per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, una **maggiorazione del 20% del costo del personale deducibile** a fronte degli **incrementi occupazionali** risultanti al termine di ciascuno dei predetti **periodi d'imposta** rispetto al corrispondente **periodo d'imposta precedente**. A tale riguardo, la relazione illustrativa precisa che, in altri termini, **l'incentivo deve essere calcolato su base "mobile"** che consente di determinare l'incremento occupazionale in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente. Pertanto, ad esempio, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026, l'incremento si determina rispetto al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024.

DETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI

Il comma 400 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025 definisce i criteri di determinazione degli acconti dovuti, prevedendo, in via generale, che per ciascuno dei periodi d'imposta in cui è vigente l'incentivo fiscale de quo non si debba tener conto dei relativi effetti, calcolando l'acconto dovuto assumendo l'imposta del periodo precedente che si sarebbe determinata senza l'applicazione dell'agevolazione in commento.

1.4. LE NOVITA' PER LE IMPRESE IN TEMA DI FRINGE BENEFIT SULLE AUTO AZIENDALI

Art. 1, comma 48

L'art. 1 comma 48, della Legge di bilancio 2025 ha **modificato** l'art. 51 comma 4 del T.U.I.R. che disciplina la determinazione del **fringe benefit** per gli autoveicoli, motocicli, e ciclomotori assegnati in uso promiscuo ai dipendenti, **penalizzando - con decorrenza 1° gennaio 2025 - tutti gli autoveicoli non elettrici o ibridi** indipendentemente dalla classe di emissione di CO2.

Più precisamente, per l'esercizio 2025 e successivi la determinazione del *fringe benefit* sarà regolata come di seguito (per completezza si riporta anche la normativa inerente i contratti stipulati prima del 1° gennaio 2025):

- per i **contratti stipulati fino al 30 giugno 2020** con tassazione nella misura del 30% dell'ammontare corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km calcolata sulla base del costo chilometrico ACI (al netto dell'eventuale trattenuta al dipendente); in altre parole, verrà applicato l'art. 51 comma 4 del TUIR nella "vecchia formulazione", a prescindere dalla categoria del veicolo;
- per i **contratti stipulati dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2024** (regola ante Legge di Bilancio 2025) con tassazione differenziata in relazione al parametro "emissioni" – calcolata sull'ammontare corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km e sulla base del costo chilometrico ACI (al netto dell'eventuale trattenuta al dipendente) moltiplicato per:
 - 25% per i veicoli con un'emissione ≤ a 60 G/Km di CO2;
 - 30% per i veicoli con un'emissione > a 60 G/Km e < 160 G/Km di CO2;
 - 50% per i veicoli con un'emissione ≥ a 160 G/Km e < 190 G/KM di CO2;
 - 60% per i veicoli con un'emissione > a 190 G/Km di CO2;

- per i **contratti stipulati dal 1° gennaio 2025 con tassazione differenziata in relazione al tipo di alimentazione** – calcolata sull’ammontare corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 km e sulla base del costo chilometrico ACI (al netto dell’eventuale trattenuta al dipendente) moltiplicato per;
 - **10% per i veicoli a trazione esclusivamente elettrica;**
 - **20% per i veicoli elettrici ibridi plug-in;**
 - **50% per tutti gli altri autoveicoli.**

Al fine di individuare l’ambito di applicazione delle nuove modalità di quantificazione del *fringe benefit*, ed in particolare il rispetto dei termini temporali previsti dalla norma in esame, **in attesa di formale conferma da parte dell’Agenzia delle Entrate**, si ritiene di poter fare riferimento ai chiarimenti già forniti dalla medesima nella Risoluzione 14 agosto 2020, n. 46/E e pertanto:

- **la data prevista dalla disposizione in commento (“a decorrere dal 1° gennaio 2025”) va riferita sia alla data di immatricolazione sia alla data di stipula del contratto di assegnazione del veicolo; la nuova disciplina va pertanto applicata se entrambe sono effettuate dal 1° gennaio 2025;**
- il richiamo alla “*stipula del contratto*” comporta che l’assegnazione del veicolo non può essere un atto unilaterale posto in essere dal solo datore di lavoro, ma richiede la sottoscrizione dell’accordo anche da parte del lavoratore dipendente; conseguentemente, il momento rilevante per determinare la data di stipula del contratto in esame è rappresentato dalla **sottoscrizione dell’atto di assegnazione del veicolo da parte del datore di lavoro e del dipendente.**

Si ricorda che le tabelle relative al costo chilometrico vengono aggiornate dall’ACI ogni anno.

Si evidenzia infine che tale modifica non incide sulla disciplina in vigore per l’azienda e pertanto i costi delle autovetture assegnate in uso promiscuo ai dipendenti continueranno a essere **deducibili nella misura del 70%.**

1.5. RIAPERTURA DELLA C.D. “ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI”

Art. 1, commi da 31 a 36

A soli due anni di distanza dall’ultima disposizione agevolativa (Legge di bilancio 2023), l’art. 1 commi da 31 a 36 della Legge di bilancio 2025 prevede la **riapertura della cd. “assegnazione agevolata” dei beni ai soci**, con le medesime caratteristiche della precedente edizione del 2023 che a sua volta traeva origine dalla prima edizione del 2016.

Si rammenta che in sostanza tale disposizione consente **alle società di persone ed alle società di capitali di assegnare o cedere ai soci in via agevolata beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione, o beni mobili iscritti in pubblici registri.**

I **nuovi termini** stabiliti dalla Legge di bilancio 2025 sono i seguenti:

- **l’assegnazione o la cessione deve essere effettuata entro il 30 settembre 2025.**
- il versamento delle due tipologie di imposta sostitutiva deve essere effettuato:
 - **nella misura del 60% entro il 30 settembre 2025;**
 - **il rimanente 40% entro il 30 novembre 2025.**

Come detto in precedenza, trattasi di riapertura con impianto normativo identico a quello della precedente edizione del 2023, le cui caratteristiche sono di seguito sinteticamente riportate⁵.

⁵ Per ulteriori approfondimenti si veda il paragrafo 3 della circolare di Studio n. 1 del 14.01.2016, il paragrafo 1.1 della circolare n. 1 del 9.01.2023 nonché le circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 26/E del 1.06.2016 e 37/E del 16.09.2023.

I beni che possono formare oggetto dell'assegnazione agevolata ai soci sono i seguenti:

- **beni immobili (fabbricati e terreni), diversi da quelli strumentali per destinazione di cui all'art. 43 comma 2 primo periodo del TUIR;**
- **beni mobili iscritti in Pubblici registri** (es. autoveicoli, imbarcazioni, aeromobili) non utilizzati come beni strumentali.

L'operazione di assegnazione o cessione agevolata comporta il pagamento di **un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRES) e IRAP pari all'8%** (10,50% se la società risulta non operativa in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti l'assegnazione/cessione).

Per le **assegnazioni** tale imposta è calcolata sulla differenza tra:

- **valore normale dei beni assegnati ai sensi dell'art. 9 del T.U.I.R.;**
- **costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati.**

Con riferimento ai beni immobili, in sede di assegnazione la società può richiedere (facoltà) che **il valore normale degli immobili sia determinato su base catastale**, ossia applicando alla relativa rendita catastale i moltiplicatori in materia di imposta di registro ex art. 52, DPR n. 131/86.

In caso **di cessione**, **l'imponibile dell'imposta sostitutiva è costituito dalla differenza tra:**

- **il maggiore tra corrispettivo pattuito e valore normale del bene;**
- **il costo fiscalmente riconosciuto del bene.**

Anche nel caso di cessione, il valore normale dei beni immobili può essere eventualmente sostituito dal valore catastale come per le assegnazioni.

Per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto non è prevista alcuna disposizione di favore, nemmeno con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile delle assegnazioni, e pertanto la stessa **deve essere applicata secondo le regole ordinarie a seconda del tipo di beni assegnato.**

Nel caso di assegnazioni di immobili ai soci soggette ad IVA si applica l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, mentre, in ogni altro caso, per le assegnazioni/cessioni che rientrano nel regime di esenzione IVA e che sono quindi soggette a imposta di registro è prevista:

- **la riduzione alla metà delle relative aliquote;**
- **l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (50 euro ciascuna).**

In sintesi, per la determinazione dell'imposta di registro (dimezzata) le aliquote applicabili alle principali casistiche sono le seguenti:

- **immobili in genere: 4,5%** (in luogo dell'ordinario 9%);
- **prima casa: 1%** (in luogo dell'ordinario 2%);
- **terreni agricoli: 7,5%** (in luogo dell'ordinario 15%) salvo la spettanza delle agevolazioni nel settore agricolo.

Sia per le assegnazioni che per le cessioni di beni immobili la base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, può essere determinata in considerazione del valore catastale rivalutato.

L'assegnazione agevolata può essere eseguita mediante utilizzo di:

- ***riserve di capitali*** che sono irrilevanti sotto il profilo reddituale, riducono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione;
- ***riserve di utili*** che determinano l'incasso in natura di un dividendo da parte del socio che costituisce reddito per il percettore;
- ***riserve in sospensione di imposte*** che **sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva pari al 13% in capo alla Società in caso di utilizzo.**

Si evidenzia che **non opera la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47 c.1 secondo periodo del TUIR**, e pertanto la società può liberamente decidere quali riserve utilizzare.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale in capo al **socio assegnatario**:

- per il socio di società di capitali è prevista la tassazione (quale dividendo con aliquota del 26% per i soci persone fisiche e con aliquota IRES del 24% sul 5% del dividendo per i soci società di capitali) delle eventuali **riserve di utili** che vengono ad essere annullate per effetto dell'assegnazione;
- per il socio di società di persone non vi è nessuna rilevanza in quanto le riserve di utili hanno già scontato a monte la tassazione Irpef per trasparenza.

Nel caso invece di distribuzione di riserve di capitale, si determina in capo al socio un reddito tassabile solo se esiste differenza negativa tra il costo fiscale della partecipazione, aumentato dell'imponibile assoggettato ad imposta sostitutiva ed il valore normale del bene assegnato.

Si evidenzia che in caso di assegnazione dei beni con contestuale accollo dei debiti da parte del socio (esempio mutuo), il valore da considerare ai fini della rilevanza fiscale in capo a quest'ultimo deve essere considerato al netto dell'importo dei debiti accollati.

Le disposizioni agevolate sopra illustrate si applicano anche alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei citati beni (es. società di gestione immobiliare) e che entro il 30 settembre 2025 si **trasformano in società semplici**.

Considerata l'importanza e la possibile convenienza delle assegnazioni/cessioni agevolate, lo Studio resta a disposizione per approfondire casi specifici per le valutazioni di convenienza e opportunità del caso.

1.6. RIAPERTURA DELLA "ESTROMISSIONE AGEVOLATA DI IMMOBILI STRUMENTALI PER L'IMPRESA INDIVIDUALE"

Art. 1, comma 37

L'art. 1 comma 37 della legge di bilancio 2025 ha disposto altresì **la riapertura dei termini per la cosiddetta "estromissione agevolata" degli immobili strumentali** dall'impresa individuale.⁶

Tale agevolazione:

- **è riconosciuta agli immobili strumentali di cui all'art. 43, comma 2, TUIR** (immobili strumentali sia per natura, anche se concessi in locazione o comodato, ovvero non utilizzati direttamente, che per destinazione, purché non promiscua), posseduti alla data del 31 ottobre 2024; non compete invece agli immobili merce ed a quelli abitativi non locati (i c.d. "immobili patrimonio" di cui all'art. 90 del Tuir);
- **ha effetto dal 1° gennaio 2025;**
- **richiede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF/IRAP dell'8% di cui il 60% da effettuarsi entro il 30 novembre 2025 e il 40% entro il 30 giugno 2026;**
- **prevede che le estromissioni avvengano nel periodo tra il 1° gennaio 2025 e il 31 maggio 2025.**

L'imposta sostitutiva va calcolata sulla differenza tra il valore normale dell'immobile e il relativo costo fiscalmente riconosciuto.

Per tale agevolazione è applicabile, in quanto compatibile, quanto disposto in materia di assegnazione agevolata; pertanto il valore normale dell'immobile può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori alle rendite risultanti in catasto, con i criteri e le modalità previsti dall'articolo 52 comma 4 del D.P.R. 131/1986.

⁶ Si veda il paragrafo 4 della circolare di Studio n. 1 del 14.01.2016 e il paragrafo 1.2 della circolare di Studio n. 1 del 9 gennaio 2023

1.7. MODIFICHE INERENTI IL REGIME FORFETARIO PER I DIPENDENTI/PENSIONATI

Art. 1, comma 12

L'art. 1 comma 12 della Legge di bilancio 2025 introduce una modifica alle cause ostative all'accesso al regime "forfetario" introdotto dalla Legge 190/2014.

In particolare l'art. 57 comma d-ter della Legge 190/2014 prevede prima della modifica che **sono esclusi dall'accesso al regime forfetario, i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente, pensione e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR, **per importi superiori ad euro 30.000** (salva l'ipotesi di cessazione del rapporto lavorativo).

Ora l'articolo in commento **ha innalzato tale soglia ad euro 35.000 per il solo periodo 2025**. Pertanto, salvo diversi interventi legislativi, **tale soglia tornerà ad essere pari ad euro 30.000 con decorrenza 1° gennaio 2026**.

1.8. NUOVO OBBLIGO DI DEPOSITO DELL'INDIRIZZO PEC, PER GLI AMMINISTRATORI DI SOCIETA'

Art. 1, comma 860

Viene esteso agli amministratori di imprese costituite in forma societaria l'obbligo di indicare il proprio domicilio digitale presso il Registro delle imprese.

A decorrere dal 1° gennaio 2025, quindi, tutti gli amministratori di società, ove non ne siano già in possesso, saranno tenuti ad attivare un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) e ad indicarlo al Registro delle imprese.

Con riguardo a tale novità, peraltro, non pare siano stati al momento previsti né termini specifici per il relativo adempimento, né apposite sanzioni per il caso in cui l'obbligo resti inadempito.

2. DISPOSIZIONI INERENTI LA FISCALITA' DELLE PERSONE FISICHE

2.1. LA RIVALUTAZIONE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI A REGIME

Art. 1, comma 30

L'art. 1 comma 30 della Legge di bilancio 2025 ha previsto l'introduzione "a regime" della **rivalutazione di terreni e di partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio di ogni anno con aliquota dell'imposta sostitutiva di rivalutazione del 18%, incrementata di due punti percentuali rispetto al quella dell'ultima edizione (16%)** di cui all'articolo 1, commi da 107 a 109, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio per il 2023).

Come noto il regime sostitutivo in esame ha avuto inizio dal 1° gennaio 2002 ed ha visto diverse proroghe e modifiche di aliquota sostitutiva (dal 2%-4% iniziale fino all'attuale 18%) come riepilogato nell'***allegato 1***.

Con l'articolo in esame si rende certa per ogni prossima annualità, senza dover attenderne la riapertura, la possibilità di **rideterminazione al 1° gennaio di ciascun anno del valore del costo di acquisto di:**

- **terreni agricoli e edificabili** posseduti al di fuori dell'esercizio di impresa a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi da parte di **persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e associazioni professionali;**

- **partecipazioni quotate e non quotate in mercati regolamentati e in sistemi multilaterali di negoziazione** (ad esempio l'Euronext), possedute al di fuori dell'esercizio di impresa a titolo di proprietà/ usufrutto da parte di **persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e associazioni professionali**;

Si precisa che l'articolo in esame ha fissato **il termine entro il quale provvedere alla redazione ed asseverazione della perizia giurata di stima da parte di un professionista abilitato al 30 novembre di ogni anno.**

Come già precisato, con la norma in commento viene stabilita **un'unica aliquota per la rivalutazione sia dei terreni che delle partecipazioni (qualificate e non) pari al 18% (incrementata del 2% rispetto alla precedente edizione)**, da applicarsi sull'intero valore rideterminato e non solo sulla differenza di rivalutazione.

Si rammenta che l'imposta deve essere pagata alternativamente:

- in **un'unica soluzione**;
- in **tre rate annuali di pari importo** (con scadenza 30 novembre di ogni anno).

Sulla seconda e la terza sono dovuti gli interessi annuali nella misura del 3%.

Come per le precedenti edizioni, resta comunque la possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva pagata in occasione di precedenti rivalutazioni.

Si rammenta infine che in caso di cessione delle partecipazioni e dei terreni rivalutati **l'eventuale plusvalenza da assoggettare a tassazione viene determinata quale differenza tra il corrispettivo incassato ed il valore rideterminato ed assoggettato ad imposta sostitutiva.**

2.2. MODIFICHE AL LIMITE DEL FRINGE BENEFIT PER I LAVORATORI DIPENDENTI

Art. 1, commi 390-391

L'art. 1 commi 390-391 della Legge di bilancio 2025 prevede - **limitatamente ai periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027 - una più favorevole disciplina** – rispetto a quella stabilita a regime e già più volte interessata da modifiche transitorie – **in materia di fringe benefits.**

Tale più favorevole regime transitorio risulta già in atto per il periodo di imposta 2024⁷; la Legge di Bilancio 2025 prolunga tale regime agli anni 2025, 2026 e 2027.

Si prevede:

- **l'innalzamento del limite di esenzione da 258,23 euro** (per ciascun periodo d'imposta) **a 2.000 euro per i lavoratori con figli fiscalmente a carico e a 1.000 euro per gli altri lavoratori**;
- **l'inclusione nel regime di esenzione (nell'ambito del medesimo unico limite di euro 2.000)** delle somme erogate direttamente dal datore di lavoro, o rimborsate dal medesimo al lavoratore, per il pagamento delle **utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale e delle spese per il contratto di locazione dell'abitazione principale ovvero per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.**

Le esenzioni riconosciute ai sensi del regime transitorio in esame concernono anche la base imponibile della contribuzione previdenziale.

Come già esplicitato in sede di interpretazione delle suddette precedenti norme, resta fermo il principio che, qualora il valore dei beni o dei servizi forniti risulti complessivamente superiore al limite in oggetto, l'intero valore rientra nell'imponibile fiscale e contributivo del lavoratore dipendente.

Il medesimo comma 390 prevede che **i datori di lavoro provvedano all'attuazione del regime transitorio**

⁷ Vedasi paragrafo 2.2 della Circolare di Studio n. 1 dell'8 gennaio 2024.

più favorevole in esame previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, ove presenti.

Il comma 391 specifica **che il regime transitorio in esame si applica nella suddetta misura più favorevole se il lavoratore dichiara al datore di lavoro di avere diritto a quest'ultima, indicando il codice fiscale del figlio (o dei figli) a carico.**

2.3. LE NUOVE ALIQUOTE PER SCAGLIONI DELL'IRPEF

Art. 1, comma 2, lett. a)

L'art. 1 comma 2 lett. a) della Legge di bilancio 2025, modificando l'art. 11 co. 1 del T.U.I.R., rende strutturale la riduzione da quattro a tre aliquote Irpef, già prevista per il solo anno 2024⁸.

A decorrere pertanto dal **periodo d'imposta 2025 e così a regime** il computo dell'IRPEF sarà determinato applicando le aliquote e i gli scaglioni di seguito elencati (e così già definiti anche per il 2024):

IRPEF	DA	A	%
1° scaglione	0,00	28.000,00	23,00%
2° scaglione	28.000,01	50.000,00	35,00%
3° scaglione	50.000,01		43,00%

2.4. IL NUOVO PLAFOND PER LE SPESE DETRAIBILI

Art. 1, comma 10

L'art. 1 comma 10 della Legge di bilancio 2025 introduce il nuovo art. 16 ter del T.U.I.R. prevedendo, con riferimento ai **percettori di redditi complessivamente superiori a 75.000 euro**, alcuni limiti per la fruizione delle detrazioni, parametrati all'ammontare del reddito e al numero di figli a carico presenti nel nucleo familiare.

Si ricorda in tal senso che, già a decorrere dall'anno 2020, l'art. 15 comma 3-bis prevede per le principali detrazioni ed in presenza di redditi superiori a 120.000 euro una riduzione delle detrazioni proporzionale all'incremento del reddito, sino all'azzeramento delle detrazioni in corrispondenza di redditi superiori a 240.000 euro.

I nuovi "tetti" alle detrazioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2025, **si aggiungono** alle limitazioni di cui sopra.

Le disposizioni del nuovo articolo 16-ter, al comma 1 prevedono che - fermi restando gli specifici limiti previsti da ciascuna norma agevolativa - per i soggetti con reddito complessivo superiore a 75.000 euro gli oneri e le spese per i quali è prevista una detrazione dall'imposta lorda, sia dal T.U.I.R. sia da altre disposizioni normative, considerati complessivamente, sono ammessi in detrazione fino a un ammontare calcolato moltiplicando l'importo base (stabilito dal comma 2 dell'art. 16 ter T.U.I.R.) per il coefficiente (definito dal comma 3 del medesimo articolo).

Nella sostanza, a decorrere dall'anno 2025, in aggiunta alle limitazioni previste dalla normativa vigente, sono definiti i seguenti limiti agli oneri e spese detraibili:

⁸ Vedasi paragrafo 1.3 della Circolare di Studio n. 1 dell'8 gennaio 2024.

reddito complessivo inferiore 75.000	
limite	<i>nessuno</i>

reddito complessivo compreso tra 75.000 e 100.000				
n. figli a carico	0	1	2	3 o più
limite euro	7.000	9.800	11.900	14.000

reddito complessivo superiore a 100.000				
n. figli a carico	<i>nessuno</i>	1	2	3 o più
limite euro	4.000	5.600	6.800	8.000

Il comma 5 del nuovo articolo 16 ter del Tuir prevede espressamente che gli oneri la cui detrazione è ripartita in quote a norma di legge (es. le spese per il recupero del patrimonio edilizio) rilevano nel computo per la singola quota annuale.

Restano esclusi da tale computo (art. 16 ter, comma 4 e 5) e quindi da tale limitazione:

- le spese sanitarie;
- gli investimenti in start-up e PMI innovative;
- gli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2024;
- i premi di assicurazione sulla vita (e/o invalidità permanente) dipendenti da contratti stipulati fino al 31 dicembre 2024;
- i premi di assicurazione per eventi calamitosi relativi alle abitazioni dipendenti da contratti stipulati fino al 31 dicembre 2024;
- le rate delle spese detraibili ai sensi degli articoli 15, comma 1, lett. c), decimo periodo, e 16-bis del T.U.I.R. ovvero di altre disposizioni normative **sostenute fino al 31 dicembre 2024 (esempio "bonus edilizi")**;

per la detrazione dei quali restano invariati i limiti e le franchigie già esistenti e le rispettive regole di detrazione.

2.5. MODIFICA AL TERMINE PER LA VENDITA DELL'ABITAZIONE GIÀ POSSEDUTA NELL'AMBITO DELL'AGEVOLAZIONE CD. "PRIMA CASA"

Art. 1, comma 116

L'art. 1 comma 116 della Legge di bilancio 2025 ha introdotto una modifica **del termine per la vendita dell'abitazione già posseduta nell'ambito della cd. agevolazione "prima casa"**.

Si rammenta sinteticamente che le cosiddette agevolazioni "prima casa" consistono **nel pagamento:**

- se il venditore è un privato o un'impresa che vende in esenzione IVA:
 - o dell'imposta di registro del 2% (in luogo del 9%);
 - o delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna;
- se si acquista da un'impresa con vendita soggetta ad IVA:
 - o dell'iva ridotta al 4% (in luogo del 10%);
 - o delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna;

Tali agevolazioni sono subordinate al rispetto di una serie di requisiti tra i quali - in sintesi - :

- A. che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- B. la cessione dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa", di cui l'acquirente fosse eventualmente già proprietario, entro un anno dal rogito del nuovo acquisto.

Ora l'art. 1 comma 116 della Legge di bilancio 2025 ha modificato **il termine di cui al precedente punto B da un anno a due anni** a decorrere dal periodo d'imposta 2025.

Pertanto il contribuente che intende **fruire dell'agevolazione "prima casa" possedendo già un'unità abitativa di cui aveva fruito in passato dei benefici "prima casa" avrà un anno in più di tempo per procedere alla cessione dell'immobile.**

2.6. NOVITA' IN REGIME DI TASSAZIONE DELLE CRIPTO ATTIVITA'

Art. 1, commi da 23 a 29

L'art. 1 commi da 23 a 29 della Legge di bilancio 2025 introduce le seguenti novità in tema di crypto attività.

Tassazione delle plusvalenze

L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e proventi assimilati, realizzati **a decorrere dal 1° gennaio 2026** sulla cessione delle "cripto-attività" **è innalzata al 33%**.

Per il 2024 il prelievo rimane pari al 26% con franchigia di euro 2.000 sotto la quale non è prevista tassazione delle plusvalenze e proventi assimilati.

Per il 2025 viene mantenuta l'aliquota del 26% ma eliminata la franchigia di 2.000 euro.

Rideterminazione valore delle crypto-attività

Viene reintrodotta il regime di **rideterminazione del costo fiscale attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva del 18% per le crypto-attività possedute al 1° gennaio 2025** (l'affrancamento del 2023 prevedeva un'aliquota del 14%).

Per i soggetti che vorranno procedere all'affrancamento, si assumerà, in luogo del costo o valore di acquisto, **il valore normale delle attività in esame al 1° gennaio 2025**, assoggettato a tali fini all'imposta sostitutiva del 18%.

Ai fini del **perfezionamento dell'opzione**, l'imposta sostitutiva deve essere versata in **unica soluzione, entro il 30 novembre 2025, o in alternativa in un massimo di tre rate annuali di pari importo**, con interessi del 3% annuo sulle rate successive alla prima.

3. DISPOSIZIONI INERENTI I “BONUS FISCALI” EDILIZIA

3.1. NOVITA' IN TEMA DI SUPERBONUS

Art. 1, comma 56

Con riferimento all'agevolazione edilizia denominata “Superbonus” si rammenta sinteticamente che il decreto legge 176/2022, il cd “Decreto aiuti quater” (convertito in legge 6/2023), **aveva previsto un “decalage” della percentuale applicabile** negli anni successivi al periodo d'imposta 2023⁹; in sostanza:

- per gli interventi sulle unità autonome la detrazione era stata soppressa per gli interventi relativi al periodo d'imposta 2024 e 2025;
- per gli interventi condominiali e quelli effettuati su immobili costituiti da due a quattro unità l'art. 9 del D.L. 176/2022 aveva previsto che l'agevolazione spettasse nella misura:
 - o del 70% per quelle sostenute nell'anno 2024;
 - o del 65% per quelle sostenute nell'anno 2025.

L'art. 1 commi 56 della Legge di bilancio 2025 ha tuttavia previsto **che la detrazione del 65% per le spese sostenute nel 2025 spetti esclusivamente per gli interventi per i quali, alla data del 15 ottobre 2024 risulta:**

- **presentata la CILA, per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini;**
- **adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e presentata la CILA, per gli interventi effettuati dai condomini;**
- **presentata la richiesta del titolo abilitativo, in caso di demolizione e ricostruzione dell'edificio.**

Pertanto, nel 2025 potranno beneficiare dell'agevolazione “Superbonus” in misura del 65% solamente gli interventi condominiali e quelli effettuati su immobili costituiti da due a quattro unità per i quali ricorrono le condizioni sopra indicate; **in assenza di tali condizioni e per le altre tipologie di intervento, non esiste più dal 2025 la possibilità di beneficiare dell'agevolazione “Superbonus”.**

Inoltre per le spese **sostenute dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023** l'art. 1 comma 56 della Legge di bilancio 2025 ha previsto che **la detrazione per le spese inerenti il Superbonus possa essere ripartita, su opzione del contribuente, in 10 quote annuali di pari importo dal 2023 (la precedente formulazione normativa prevedeva la ripartizione tassativa in 4 quote annuali) al fine di non perdere parte della quota annua detraibile per “incapienza”; tale opzione è irrevocabile e richiede la presentazione del modello dichiarativo relativo al periodo 2023 integrativo entro il 31 ottobre 2025 (termine di presentazione del mod. REDDITI 2025 relativo al periodo d'imposta 2024).** Se dalla dichiarazione integrativa emerge una maggiore imposta dovuta, la stessa dovrà essere versata senza sanzioni e interessi entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2024.

⁹ Si veda al paragrafo 3.3 della circolare di Studio n. 1 dell'8 gennaio 2024

3.2. NUOVE MISURE PER GLI INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

Art. 1, commi 54 e 55

L'art. 1 commi 54 e 55 della Legge di bilancio 2025 sono intervenuti con rilevanti modifiche relative alle detrazioni inerenti le spese ***ristrutturazione edilizia***.

Si rammenta che trattasi delle spese inerenti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che hanno beneficiato negli ultimi anni (e fino al 31 dicembre 2024) della possibilità di detrazione del 50%, sull'importo massimo di spesa di Euro 96.000, (la c.d. misura potenziata) di cui all'art. 16-bis del TUIR (mentre la "misura a regime" contenuta nel testo unico delle imposte sui redditi - il citato art. 16-bis del DPR 917/1986- è prevista con aliquota del 36% e nel limite di spesa di euro 48.000).

Ora l'art. 1 comma 55 della Legge di Bilancio 2025 ha modificato tale agevolazione prevedendo che:

- **per le spese sostenute dal titolare del diritto di proprietà/diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale sarà possibile fruire della detrazione (con un massimale di spesa di euro 96.000):**
 - **del 50%** con riferimento al periodo d'imposta **2025**;
 - **del 36%** con riferimento ai periodi d'imposta **2026 e 2027**;
- **per le spese sostenute su unità immobiliari diverse dall'abitazione principale sarà possibile fruire della detrazione (con un massimale di spesa di euro 96.000):**
 - **del 36%** con riferimento al periodo d'imposta **2025**;
 - **del 30%** con riferimento ai periodi d'imposta **2026 e 2027**.

Inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2028 e fino al 31 dicembre 2033 è prevista una detrazione "a regime" del 30% con un limite di spesa di euro 48.000; dal 2034 la misura della detrazione a regime diventerà del 36%.

Le nuove misure a partire dal 2025 sono sinteticamente riepilogate nella tabella seguente:

BONUS RISTRUTTURAZIONI

ANNO	ALIQUOTA		MASSIMALE SPESA
2025	50% (abitazione principale)	36% (abitazione diversa dalla principale)	96.000
2026-2027	36% (abitazione principale)	30% (abitazione diversa dalla principale)	96.000
2028-2033	30% (tutte le abitazioni)		48.000
dal 2034	36% (tutte le abitazioni)		48.000

Infine si evidenzia che l'art. 1 comma 55 della Legge di bilancio 2025 ha disposto **che non potranno essere più agevolati con il bonus per le ristrutturazioni edilizie gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie alimentate a combustibili fossili.**

3.3. LE MISURE IN VIGORE PER BONUS RISPARMIO ENERGETICO

Art. 1, comma 55

L'art. 1 comma 55 della Legge di bilancio 2025 è intervenuto con rilevanti modifiche **anche con riferimento agli interventi di riqualificazione energetica (c.d. "ecobonus") di cui all'art. 1, commi da 344 a 347, Legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007).**

Nel 2025 sarà possibile usufruire di una detrazione del 50% - da ripartire in 10 rate annuali di pari importo – da calcolare sulle spese sostenute dal titolare del diritto di proprietà/diritto reale di godimento sull'unità **immobiliare adibita ad abitazione principale** entro un limite massimo diverso in relazione a ciascuno degli interventi previsti; per i medesimi interventi, **la detrazione calerà dal 50% al 36% nei periodi d'imposta 2026 e 2027.**

L'art. 1 comma 55 della Legge di bilancio 2025 ha altresì stabilito che per gli immobili **diversi da quelli utilizzati come abitazione principale sarà invece applicabile la misura del 36%** - sempre da ripartire in 10 rate annuali di pari importo – per le spese sostenute nel periodo d'imposta 2025 entro un limite massimo diverso in relazione a ciascuno degli interventi previsti; **l'aliquota del 36% scenderà al 30% per quanto concerne le spese che saranno sostenute nei periodi d'imposta 2026 e 2027.**

Le nuove misure a partire dal 2025 sono sinteticamente riepilogate nella tabella seguente:

ECOBONUS

ANNO	ALIQUOTA		MASSIMALE DETRAZIONE
2025	50% (abitazione principale)	36% (abitazione diversa dalla principale)	100.000/60.000/30.000
2026-2027	36% (abitazione principale)	36% (abitazione diversa dalla principale)	100.000/60.000/30.000

Infine l'art. 1 comma 55 della Legge di bilancio 2025 ha disposto **che non potranno essere più agevolati con il bonus risparmio energetico gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie alimentate a combustibili fossili.**

3.4. LE MISURE IN VIGORE PER IL BONUS RIDUZIONE DEL RISCHIO SISMICO

Art. 1, comma 55

L'art. 1 comma 55 della Legge di bilancio 2025 è intervenuto con rilevanti modifiche anche per ciò che concerne le detrazioni inerenti le spese per riduzione del rischio sismico.

Per tali interventi sino al 31 dicembre 2024 era possibile **fruire della detrazione del 50%, sull'importo massimo di Euro 96.000, (la c.d. misura potenziata) per unità abitativa da ripartire in cinque quote annuali di cui all'art. 16-bis del TUIR.**

La detrazione era elevata al 70% e 80% quando dalla realizzazione degli interventi si otteneva una riduzione del rischio sismico rispettivamente di 1 o 2 classi ed all'80% o 85% quando i lavori erano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali.

L'art. 1 comma 55 della Legge di Bilancio 2025 ha modificato tale agevolazione prevedendo che:

- **per le spese sostenute dal titolare del diritto di proprietà/diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale sarà possibile fruire (con un massimale di spesa di euro 96.000) della detrazione:**
 - **del 50%** con riferimento al periodo d'imposta **2025**;
 - **del 36%** con riferimento ai periodi d'imposta **2026 e 2027**;
- **per le spese sostenute su unità immobiliari diverse dall'abitazione principale sarà possibile fruire della detrazione (con un massimale di spesa di euro 96.000):**
 - **del 36%** con riferimento al periodo d'imposta **2025**;
 - **del 30%** con riferimento ai periodi d'imposta **2026 e 2027**.

Le nuove misure a partire dal 2025 sono sinteticamente riepilogate nella tabella seguente:

SISMA BONUS - SISMABONUS ACQUISTI

ANNO	ALIQUOTA		MASSIMALE SPESA
2025	50% (abitazione principale)	36% (abitazione diversa dalla principale)	96.000
2026-2027	36% (abitazione principale)	30% (abitazione diversa dalla principale)	96.000

3.5. BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE – SPESE SOSTENUTE FINO AL 31 DICEMBRE 2025

Art. 1, comma 365 L. 197/2022

La legge di bilancio 2025 non è intervenuta sull'agevolazione relative spese sostenute per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di **barriere architettoniche**, che al momento rimane confermata nella **misura del 75%** per le spese sostenute fino al **31 dicembre 2025**, come previsto dall'art. 1 comma 365 della legge di bilancio 2023.¹⁰

L'ammontare della detrazione è calcolato su un importo fino a:

- euro 50.000, per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- euro 40.000, moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- euro 30.000, moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

Si rammenta¹¹ che per tale agevolazione il comma 1 lettera a) del D.L. 212/2023 cd "salva spese" aveva riscritto l'art. 119-ter comma 1 del D.L. 34/2020 restringendo l'ambito applicativo delle spese agevolabili. In sostanza anche nel 2025:

- sono agevolabili solo le spese inerenti scale, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici;
- per poter beneficiare della detrazione per le spese sostenute sarà necessaria un'apposita asseverazione rilasciata da tecnici abilitati.

¹⁰ Come indicato al paragrafo 3.2 della circolare di Studio n. 1 del 9 gennaio 2023.

¹¹ Si veda al paragrafo 3.4 della circolare di Studio n. 1 dell'8 gennaio 2024

3.6. SOPPRESSIONE DEL “BONUS VERDE”

Art. 1, comma 38 L 234/2021

La legge di bilancio 2025 non ha prorogato l’agevolazione denominata “bonus verde”.

Si rammenta che tale agevolazione prevedeva una detrazione IRPEF del 36% (da ripartire in 10 anni) sulle spese (fino ad un massimo di Euro 5.000 per unità immobiliare ad uso abitativo fruibile dal proprietario/detentore dell’immobile) relative ad interventi aventi ad oggetto:

- **“sistemazione a verde”** di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione di pozzi;
- **realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.**

Tale agevolazione, che era stata prorogata **per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024 dall’art. 1 comma 38 della Legge 234/2021 (Legge di bilancio 2022) non è pertanto più usufruibile per le spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2025.**

3.7. PROROGA BONUS MOBILI

Art. 1, comma 55

L’art. 1 comma 55 della Legge di bilancio 2025 **ha prorogato (mantenendo inalterata l’aliquota di detrazione) l’agevolazione cd “bonus mobili” per le spese sostenute nel periodo d’imposta 2025.**

Si rammenta che trattasi della **detrazione IRPEF del 50% che può essere fruita da parte dei soggetti che sostengono spese per l’acquisto di mobili e/o grandi elettrodomestici di categoria A+ (A per i forni) finalizzati all’arredo di immobili oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio.**

Si rammenta che:

- la legge di bilancio 2022¹² aveva ripristinato il limite di spesa ad euro 10.000 con una riduzione ad euro 5.000 per gli anni 2023 e 2024;
- **la legge di bilancio 2023¹³ aveva previsto un nuovo tetto di spesa pari ad euro 8.000 solo per il periodo d’imposta 2023;**
- **per il solo periodo d’imposta 2024 il limite di spesa è previsto in euro 5.000.**

Ora con l’articolo 1 comma 55 della legge di bilancio 2025 è stato confermato il limite di euro 5.000 anche per le spese sostenute nel corso del 2025 nonché la detrazione nella misura del 50% da ripartire in 10 quote annue.

Si rammenta infine che le spese per l’acquisto di mobili sono calcolate indipendentemente da quelle sostenute per i lavori di ristrutturazione. In altri termini, le spese per l’acquisto di mobili possono anche essere più elevate di quelle per i lavori di ristrutturazione, fermo restando il tetto di 5.000 euro sopra richiamato per gli acquisti 2025; infine si ricorda che è agevolato anche l’acquisto di mobili da destinare a parti dell’immobile diverse da quelle oggetto dell’intervento di ristrutturazione.

¹² Come indicato al paragrafo 4.7 della circolare di Studio n. 1 del 10 gennaio 2022.

¹³ Come indicato al paragrafo 3.2 della circolare di Studio n. 1 del 9 gennaio 2023.

4. DISPOSIZIONI INERENTI TALUNI CREDITI D'IMPOSTA PER LE IMPRESE

4.1. MODIFICHE INTRODOTTE ALLA DISCIPLINA DEL CREDITO D'IMPOSTA INDUSTRIA 4.0

Art. 1, commi da 445 a 448

Come già comunicato al punto 5.1 della ns circolare 1 del 8 gennaio 2023 e al punto 5.1 della ns circolare 1 dell'8 gennaio 2024 rammentiamo che a decorrere dal periodo d'imposta 2024 sono state introdotte modifiche alle aliquote da applicare ai crediti d'imposta per investimenti in beni industria 4.0.

L'articolo 1 commi da 445 a 448 della Legge di bilancio 2025 hanno introdotto ulteriori modifiche alla predetta disciplina.

BENI IMMATERIALI

Viene soppresso, con decorrenza 1° gennaio 2025, il credito per investimenti in beni immateriali di cui all'allegato B della Legge 232/2016: pertanto per tale tipologia di spesa sostenute dall'esercizio 2025 non sarà più possibile usufruire del credito d'imposta.

BENI MATERIALI

la Legge di Bilancio 2025 **introduce un "tetto" di euro 2.200 milioni alla spesa complessiva riferita ai gli investimenti in beni materiali del piano industria 4.0** (di cui all'allegato A della Legge 232/2016) **effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026** (a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione).

Tale vincolo relativo ai fondi statali **non opera in relazione agli investimenti per i quali entro la data di pubblicazione della Legge di Bilancio 2025 (ossia entro il 31 dicembre 2024) il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.**

Ai fini del rispetto del limite di fondi imposto, **le imprese dovranno trasmettere telematicamente al Ministero delle imprese e del made in Italy una comunicazione concernente l'ammontare delle spese sostenute e il relativo credito d'imposta maturato**, sulla base del modello predisposto dallo stesso (modulo già in vigore che sarà appositamente aggiornato con le novità della Legge di bilancio 2025). Viene infine previsto che **al raggiungimento del plafond di euro 2.200 milioni messo a disposizione il Ministero delle imprese e del Made in Italy ne darà immediata comunicazione mediante pubblicazione nel proprio sito internet istituzionale. Contestualmente comunicherà con modalità telematiche l'elenco delle imprese beneficiarie con l'ammontare del relativo credito di imposta utilizzabile in compensazione.**

Si riepilogano di seguito le agevolazioni dopo le modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2025.

Beni materiali 4.0	Effettuati entro il 30.11.2023 e "prenotati" entro il 31.12.2022	Effettuati dal 1.01.2023 – 31.12.2024 (o termine lungo 30.06.2026 con versamento acc.to pari al 20% entro il 31.12.2024)	Effettuati dal 1.01.2025 – 31.12.2025 (o termine lungo 30.06.2026)
	- 40% per invest. fino a 2,5 mil. - 20% per invest. tra 2,5 e 10 mil. - 10% per invest. tra 10 e 20 mil.	- 20% per invest. fino a 2,5 mil. - 10% per invest. tra 2,5 e 10 mil. - 5% per invest. tra 10 e 20 mil.	fino al raggiungimento del fondo disponibile di euro 2.200 milioni

Beni immateriali 4.0	Effettuati entro il 30.06.2023 e "prenotati" entro il 31.12.2022	Effettuati dal 1.01.2023 – 31.12.2023 (o termine lungo 30.06.2024)	Effettuati dal 1.01.2024 – 31.12.2024 (o termine lungo 30.06.2025)
	- 50% per invest. fino a 1 mil.	- 20% per invest. fino a 1 milione.	- 15% per invest. fino a 1 mil.

5. ALTRE DISPOSIZIONI DI INTERESSE

5.1. DISPOSIZIONI INERENTI LA FATTURAZIONE ELETTRONICA DEI SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITA' MEDICA CON DECORRENZA 1° GENNAIO 2025

Art. 3, comma 5 D.L. 202/2024

L'art. 3 comma 5 del D.L. 202/2024 (cd. "Decreto milleproroghe") rinvia di tre mesi rispetto alla scadenza del 31 dicembre 2024 (fissata dall'art. 3 comma 3 del D.L. 215/2023) ossia fino al 31 marzo 2025 il termine per l'esonero in capo agli operatori sanitari (medici, farmacie, ecc.) dell'obbligo di emissione della fatturazione elettronica nei confronti di persone fisiche.

Pertanto con riferimento alle fatture emesse dagli operatori sanitari l'obbligo di trasmissione dei dati al sistema Tessera Sanitaria permarrà ancora per il primo trimestre 2025.

5.2. DISPOSIZIONI INERENTI LA PERCEZIONI DI CONTRIBUTI PUBBLICI E DEI DOVERI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Art. 1, comma 857

L'articolo 1 comma 857 della Legge di bilancio 2025 ha introdotto una disposizione inerente un nuovo dovere dell'organo di controllo per quelle società o enti che ricevono contributi pubblici di entità "significativa".

In sostanza in quelle società, enti, organismi e fondazioni che ricevono, anche in modo indiretto e sotto qualsiasi forma, un contributo pubblico di entità "significativa" l'organo di controllo provvede allo svolgimento dei compiti nonché ad effettuare apposite attività di verifica volte ad accertare che l'utilizzo dei predetti contributi sia avvenuto nel rispetto delle finalità per i quali i medesimi sono stati concessi e a inviare annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze una relazione contenente le risultanze delle verifiche effettuate.

La norma precisa altresì che il livello di "significatività" del contributo (per il quale ricorre l'obbligo predetto) sarà stabilito con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2025.

Si sottolinea infine che il primo periodo della norma cita **“gli organi di controllo, anche in forma monocratica, già costituiti o da costituire per il rispetto di quanto previsto dal presente comma”**: pertanto **il livello di “significatività” del contributo percepito (se sopra soglia) sarà una ulteriore causa di nomina dell’organo di controllo in aggiunta a quelle vigenti.**

5.3. NOVITA' IN TEMA DI DISTACCHI DEL PERSONALE

Art. 16-ter L. 166/2024

Il nuovo art. 16-ter del DL n. 131 del 16 settembre 2024, convertito dalla legge 166 del 14 novembre 2024, **ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2025, i prestiti e i distacchi di personale diventeranno imponibili e quindi assoggettati ad IVA (ordinaria) anche se effettuati a fronte del mero rimborso del costo dei dipendenti distaccati.**

In particolare, si precisa che, a seguito delle diverse pronunce giurisprudenziali europee e nazionali, il nuovo articolo **elimina definitivamente il regime di irrilevanza IVA dei prestiti o distacchi di personale, nei quali l’impresa distaccataria rimborsa al datore di lavoro il solo costo dei medesimi lavoratori** (fino ad ora previsto dall’art.8, comma 35, della legge 67/1988).

Viene così recepito dall’ordinamento italiano l’orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE nella Sentenza 11 marzo 2020, n. C-94/19, successivamente confermato anche dalla Corte di Cassazione, in base al quale **il distacco di personale costituisce una prestazione di servizi di natura sinallagmatica, da considerarsi “onerosa” anche nell’ipotesi in cui l’impresa distaccataria si limiti a rimborsare alla distaccante il costo del personale medesimo, senza alcun corrispettivo aggiuntivo.**

Pertanto, in conformità a tale posizione l’art.16-ter della legge 166 del 14 novembre 2024 dispone **l’abrogazione totale dell’art. 8 comma 35 della legge 67/1988 con effetto per i prestiti e distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025**, prevedendo altresì una **clausola di salvaguardia** che fa comunque salvi i comportamenti adottati sino a tale data dai contribuenti.

In sostanza **per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2025 le somme corrisposte dall’impresa distaccataria per avvalersi delle prestazioni del personale dell’impresa distaccante (anche d’importo pari al puro costo del dipendente) saranno imponibili ad IVA (con aliquota ordinaria al 22%).**

Pur non espressamente richiamato dalla norma si ritiene che le somme dovute in base ad **accordi conclusi entro il 31 dicembre 2024 (ancorché riguardino contratti rinnovati per un periodo che comprende anche il 2025) potrebbero continuare ad essere considerate irrilevanti ai fini IVA (e pertanto alla stregua operazioni fuori dal campo dell’applicazione dell’imposta).**

Tuttavia si attende un chiarimento da parte dell’amministrazione finanziaria per quanto riguarda i contratti a “cavallo d’anno”.

5.4. RIVERSAMENTO DEL CREDITO D’IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO – CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE

Art. 1 c. 458-460

L’art. 5 commi 7-12 del D.L. 146/2021 ha previsto una procedura di riversamento del credito di imposta per ricerca e sviluppo per le compensazioni effettuate sino al 22 ottobre 2021, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute (in seguito) non agevolabili, che comportava lo stralcio delle sole sanzioni, degli interessi e la non punibilità per il debito di indebita compensazione.

Il termine di presentazione della domanda è scaduto lo scorso 31 ottobre 2024.

L'art. 1 commi 458-460 della L. 207/2024 riconosce a chi ha fruito del riversamento un **contributo in conto capitale** commisurato a quanto riversato, nei limiti di spesa seguenti: fondo con dotazione finanziaria di 60 milioni di euro per l'anno 2025, 50 milioni di euro per l'anno 2026, 80 milioni di euro per l'anno 2027 e 60 milioni di euro per l'anno 2028.

Le modalità di erogazione del contributo, le percentuali e la rateizzazione saranno stabilite con un decreto ministeriale da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della L. 207/2024.

TASSO D'INTERESSE LEGALE

D.M. 10 dicembre 2024

Con D.M. del 10 dicembre 2024 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 16 dicembre 2024, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha stabilito che il tasso d'interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è decrementato al **2,00%** a partire dal **1° gennaio 2025**.

Si rammenta che tale diminuzione riguarda anche gli interessi dovuti per regolarizzare, tramite **ravvedimento operoso**, gli omessi/tardivi versamenti di tributi (IVA, ritenute, IRES, IRAP, ecc.).

Al fine di agevolare il calcolo in esame, al quale si applica il tasso di interesse legale secondo il criterio del "pro rata temporis"¹⁴, si riporta di seguito la tabella riepilogativa delle variazioni del tasso di interesse legale intervenute negli ultimi anni:

tasso di interesse legale	Periodo
0,10%	Dall'1.1.2017 al 31.12.2017
0,30%	Dall'1.1.2018 al 31.12.2018
0,80%	Dall'1.1.2019 al 31.12.2019
0,05%	Dall'1.1.2020 al 31.12.2020
0,01%	Dall'1.1.2021 al 31.12.2021
1,25%	Dall'1.1.2022 al 31.12.2022
5,00%	Dall'1.1.2023 al 31.12.2023
2,50%	Dall'1.1.2024 al 31.12.2024
2,00%	Dall'1.1.2025

Si rammenta altresì che nel caso in cui le somme dovute a titolo di interessi legali in sede di ravvedimento operoso debbano essere versate mediante uno specifico codice tributo il versamento minimo da eseguire è pari a 1,03 euro.

E' gradita l'occasione per porre i migliori auguri di Buon Anno.

Cordiali saluti.

Studio Moschen & Associati



Allegati:

1. Tabella riepilogativa delle varie edizioni delle disposizioni di legge che hanno consentito la rivalutazione di terreni e partecipazioni dal 2002 ad oggi

¹⁴ Ad esempio: nel caso si dovesse regolarizzare nel 2025 delle violazioni commesse nell'anno 2024, sarà necessario applicare il tasso dello 2,5% fino al 31 dicembre 2024 e del 2,00% dal 1° gennaio 2025.

TABELLA RIEPILOGATIVA DELLE VARIE EDIZIONI DELLE DISPOSIZIONI DI LEGGE CHE HANNO
CONSENTITO LA RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI E DEI TERRENI DAL 2002 AD OGGI

Legge	data di riferimento	aliquota imposta sostitutiva			termine per perizia	termine per versamento
		Partecipazioni qualificate	Partecipazioni non qualificate	Terreni		
L. 28.12.2001 n. 448 art. 5 e 7	01.01.2002	4,00%	2,00%	4,00%	30.11.2002	30.11.2002 16.12.2002
D.L. 24.12.2002 n. 282 art. 2	01.01.2003	4,00%	2,00%	4,00%	16.05.2003	16.05.2003
D.L. 30.09.2003 n. 269 art. 39	01.01.2003	4,00%	2,00%	4,00%	16.03.2004	16.03.2004
D.L. 24.12.2003 n. 355 art. 6 bis	01.07.2003	4,00%	2,00%	4,00%	30.09.2004	30.09.2004
L. 30.12.2004 n. 311 art. 1	01.07.2003	4,00%	2,00%	4,00%	30.06.2005	30.06.2005
D.L. 30.09.2005 n. 203 art. 11 quater decies	01.01.2005	4,00%	2,00%	4,00%	30.06.2005	30.06.2005
L. 24.12.2007 n. 244 art. 1	01.01.2008	4,00%	2,00%	4,00%	30.06.2008	30.06.2008
D.L. 03.06.2008 n. 97 art. 4	01.01.2008	4,00%	2,00%	4,00%	31.10.2008	31.10.2008
L. 23.12.2009 n. 191 art. 2	01.01.2010	4,00%	2,00%	4,00%	31.10.2010	31.10.2010
D.L. 13.05.2011 n. 70 art. 7 c. 2 lett. dd)	01.07.2011	4,00%	2,00%	4,00%	30.06.2012	30.06.2012
L. 24.12.2012 n. 228 art. 1 c. 473	01.01.2013	4,00%	2,00%	4,00%	30.06.2013	30.06.2013
L. 27.12.2013 n. 147 art. 1 c. 156	01.01.2014	4,00%	2,00%	4,00%	30.06.2014	30.06.2014
L. 23.12.2014 n. 190 art. 1 c. 626 e 627	01.01.2015	8,00%	4,00%	8,00%	30.06.2015	30.06.2015
L. 28.12.2015 n. 208 art. 1 c. 887 e 888	01.01.2016	8,00%	8,00%	8,00%	30.06.2016	30.06.2016
L. 11.12.2016 n. 232 art. 1 c. 554 e 555	01.01.2017	8,00%	8,00%	8,00%	30.06.2017	30.06.2017
L. 27.12.2017 n. 205 art. 1 c. 997 e 998	01.01.2018	8,00%	8,00%	8,00%	30.06.2018	30.06.2018
L. 30.12.2018 n. 145 art. 1 c. 1053-1054	01.01.2019	11,00%	10,00%	10,00%	30.06.2019	30.06.2019

TABELLA RIEPILOGATIVA DELLE VARIE EDIZIONI DELLE DISPOSIZIONI DI LEGGE CHE HANNO
CONSENTITO LA RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI E DEI TERRENI DAL 2002 AD OGGI

L. 27.12.2019 n. 160 art. 1 c. 693 e 694	01.01.2020	11,00%	11,00%	11,00%	30.06.2020	30.06.2020
L. 30.12.2020 n. 178 art. 1 c. 1122 e 1123	01.01.2021	11,00%	11,00%	11,00%	30.06.2021	30.06.2021
D.L. 25.05.2021 n. 73 art. 14 c. 4bis	01.01.2021	11,00%	11,00%	11,00%	15.11.2021	15.11.2021
D.L. 01.03.2022 n. 17 art. 29	01.01.2022	14,00%	14,00%	14,00%	15.11.2022	15.11.2022
D.L. 29.12.2022 n. 197 art. 1 c. 107-109	01.01.2023	16,00%	16,00%	16,00%	15.11.2023	15.11.2023
L. 30.12.2023 n. 213 art. 1 c. 52-53	01.01.2024	16,00%	16,00%	16,00%	30.06.2024	30.06.2024
D.L. 09.08.2024 n. 113 art. 7 c. 3	01.01.2024	16,00%	16,00%	16,00%	30.11.2024	30.11.2024
L. 30.12.2024 n. 207 art. 1 c. 23-29	01.01.2025 (*)	18,00%	18,00%	18,00%	30.11.2025 (*)	30.11.2025 (*)

(*) norma ora a regime": d'ora in avanti sarà possibile rivalutare al 1° gennaio di ogni anno con redazione della perizia e versamento dell'imposta sostitutiva (o della prima rata) entro il 30 novembre di ogni anno