



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Equity partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Josef Vieider
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner
Dott. Stefan Lanznaster

A tutti i clienti

Partner

Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiador
Dott.ssa Monika Mattivi
Dott. Christian Gentilini
Dott.ssa Serena Giacomozzi
Dott.ssa Giulia Fortin
Dott. Luca Crepaz

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile

Antonio Gocev

Circolare n° 5/2025

Bolzano, 14 gennaio 2025

Oggetto: Novità per le imprese 2025 – Parte 1

Mai come quest'anno sono state introdotte così tante novità di carattere fiscale. Infatti, con la fine del 2024 non solo è entrata in vigore l'annuale Legge Finanziaria 2025 (legge 207/2024), ma poco prima di Natale sono state pubblicate le disposizioni attuative della riforma IRES - IRPEF (D. Lgs. 192/2024), ed infine negli ultimi giorni dell'anno è stato emanato anche il solito Decreto Milleproroghe (D.L. 202/2024). Nel complesso non si è trattato di una serie di singoli ritocchi ma bensì di una riforma strutturata, come era nel programma dell'attuale governo. Meno strutturata, al solito, è la Legge Finanziaria, che per motivi di approvazione in tempi limitati contiene un unico articolo con 908 commi.

Di seguito una panoramica delle novità, prevalentemente di carattere fiscale.

1. Novità, cancellazioni e modifiche in relazione a diverse agevolazioni

**Novità Industria
4.0 (L.F., art. 1,
commi 445-448)**

Limitazioni all'aiuto agli investimenti „Industria 4.0“: a tale proposito vi abbiamo già informati in passato con varie circolari. Con la legge Finanziaria 2023 l'aiuto per gli investimenti era stato ridotto per gli anni 2023, 2024 e 2025 come segue:

- 20% per investimenti fino a 2,5 mln di Euro,



- 10% per investimenti di oltre 2,5 e fino a dieci mln di Euro, e
- 5% per investimenti di oltre dieci e fino a max venti mln di Euro.

Per quanto riguarda gli investimenti in beni immateriali “Industria 4.0” invece l’aiuto è stato ridotto al 15%. Nonostante la lettera della norma dia un’indicazione diversa, con la Circolare 14 del 17 maggio 2022 l’Agenzia delle Entrate ha affermato che i suddetti limiti per gli aiuti e per gli investimenti valgono singolarmente per ognuno dei tre anni e non cumulativamente. A detta circolare per lungo tempo in dottrina non si è dato credito, appunto perché in contrasto con la lettera della norma, ma nel frattempo tale interpretazione si è consolidata e quindi si può considerare valida.

Le imprese e i professionisti hanno indubbiamente fatto affidamento su tale normativa, ma purtroppo nel corso del dibattito parlamentare poco prima di Natale è stato approvato un emendamento che mette in forse gli aiuti in ambito Industria 4.0.

In base a tale emendamento, dal 2025 vengono abrogati del tutto gli aiuti in relazione ai beni immateriali, mentre per gli investimenti in beni materiali fino al 31.12.2025 è stato stabilito un limite per gli aiuti a 2.200 mln di Euro, superato il quale l’agevolazione si considera esaurita.

Tali nuove limitazioni non valgono peraltro per gli investimenti in beni materiali “Industria 4.0” del primo semestre 2025, quindi effettuati entro il 30 giugno 2025, se per questi è stato confermato un ordine impegnativo entro la data di approvazione della Legge di Bilancio (31 dicembre 2024) ed è stato pagato anche un acconto pari ad almeno il 20%. Alle stesse condizioni sono ancora ammessi gli investimenti in beni immateriali Industria 4.0 con consegna entro il 30 giugno 2025.

Per gli investimenti 2025 che non ricadono nella suddetta fattispecie di proroga del 2024, deve inoltre essere effettuata una comunicazione preventiva al MIMIT indicando il volume degli investimenti pianificato e l’aiuto spettante; in base al comma 447 deve essere emesso un decreto attuativo per adeguare la comunicazione alle nuove norme.

Suggerimento: essendo la dotazione finanziaria limitata ed essendo il criterio di concessione dell’aiuto quello cronologico di presentazione della richiesta, raccomandiamo alle imprese che intendono effettuare tali investimenti di trasmettere quanto prima la comunicazione di cui sopra. Vi informeremo tempestivamente a tale proposito, non appena note le modalità.

Una comunicazione preventiva era già stata prevista per gli investimenti Industria4.0 a partire dal 30 marzo 2024. A tale proposito l’Agenzia Entrate ha però chiarito che non vi era una scadenza specifica e che la mancata comunicazione non precludeva il diritto all’aiuto. Nel caso quindi abbiate da “recuperare” una tale comunicazione relativa al



2024, è opportuno indicare quale periodo di investimento il 2024, per separare nettamente tale investimento da quelli del periodo 2025.

Per l'agevolazione „Transizione 5.0“ sono state previste alcune semplificazioni in relazione al calcolo del risparmio energetico ed al riconoscimento dell'aiuto tramite le Energy Service Company.

Per i volumi di investimento tra 2,5 e 10 mln di Euro gli aiuti vengono aumentati retroattivamente fino al 45%. Anche per i moduli fotovoltaici sono ora previsti aiuti più elevati. Gli aiuti diminuiscono in base al volume di investimenti e dipendono dal grado di risparmio energetico: i tre livelli di investimento sono ora diventati due (è stata cancellata la prima soglia fino a 2,5 mln di Euro). Di seguito la nuova suddivisione:

classe energetica	fino a 10 mln di Euro	da 10 a 50 mln di Euro
classe I	35%	5%
classe II	40%	10%
classe III	45%	15%

Transizione Industria 5.0 (art. 1, commi 427-448, L.F.)

Le tre classi di risparmio energetico si distinguono in base al livello di risparmio e successivamente in base alla circostanza se l'investimento riguarda l'intero stabilimento o soltanto singoli processi produttivi.

	classe I	classe II	classe III
Risparmio energetico della struttura produttiva	> 3%	> 6%	> 10%
Risparmio energetico di singoli processi produttivi	> 5%	> 10%	> 15%

I crediti d'imposta derivanti dall'agevolazione possono essere utilizzati/compensati esclusivamente tramite mod. F24 in cinque rate annuali.

Indicazione: come rimarcato sopra, gli aiuti „aumentati“ si applicano retroattivamente per gli investimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2024, per cui, se avete già presentato una comunicazione al GSE, sarà necessaria una nuova comunicazione.

Sono stati inoltre eliminati alcuni divieti di cumulo con altri aiuti UE. Ricordiamo che la presente agevolazione è cumulabile con gli aiuti di cui alla legge Sabatini.



Bonus ricerca e sviluppo (art. 1, commi 458-460, L.F.)	I soggetti che hanno „restituito“ i bonus R&S di anni passati, fruiti in base a normative non sempre chiare ma che in definitiva non spettavano, potranno richiedere un contributo commisurato all’importo restituito. La norma ha una dotazione complessiva da 50 a 80 mln di Euro per i prossimi anni.
Agevolazione Sabatini (art. 1, comma 461, L.F.)	I fondi per il contributo-interessi della cd. “agevolazione Sabatini“ sono stati aumentati per gli anni 2025 – 2029. L’agevolazione in sé è rimasta invariata: il contributo in conto interessi è del 3,75%, non solo per investimenti Industria 4.0 ma anche per investimenti “green” ovvero investimenti che migliorano la sostenibilità di produzione e prodotti.
Recupero fabbricati turismo (art. 14, D.L. 202/2024)	Il termine per la chiusura dei lavori, per i quali è prevista l’agevolazione (fino all’80%). È stato prorogato al 31 ottobre 2025.
Riporto ACE limitato (art. 1, comma 18, L.F.)	Come noto, l’agevolazione ACE legata all’aumento del patrimonio netto è stata abrogata l’anno scorso. È stato ora limitato ora il riporto di eventuali “crediti” derivanti da ACE non utilizzata fino all’anno scorso. Il suggerimento è di sfruttare il credito residuo ACE per quanto possibile nella dichiarazione per il 2024, in quanto a partire dal 2025 la possibilità di utilizzare i residui viene ridotta.
Bonus sport (art. 1, comma 246, L.F.)	Il cd. „bonus sport“ è stato prorogato al 2025. Riguarda erogazioni liberali di imprese allo scopo di realizzazione o manutenzione di impianti sportivi pubblici, con un limite di 10 mln di Euro.
Agevolazione utili accantonati (art. 1, commi 436-444, L.F.)	Per ora limitatamente al 2025 è stata prevista una tassazione ridotta per gli utili accantonati o investiti. Le società di capitali che non distribuiscono gli utili e li reinvestono, fruiscono di un’aliquota IRES ridotta dal 24% al 20%. Le condizioni per fruire di tale agevolazione sono rigide e devono sussistere tutte contemporaneamente: - l’80% dell’utile di bilancio 2024 deve essere accantonato in apposita riserva e non potrà essere distribuito fino alla fine del 2026; - entro il 31 ottobre 2026 devono essere effettuati investimenti in beni materiali Industria 4.0 o Transizione 5.0 nella misura di almeno il 30% dell’utile accantonato e almeno per



importo pari al 24% dell'utile 2023 (minimo 20.000 Euro). Tali beni non potranno essere dismessi per i prossimi cinque anni.

- il numero medio degli occupati del 2025 non potrà scendere al di sotto della media 2022 – 2024, ed il numero assoluto dei dipendenti, con riferimento a quelli con contratto a tempo indeterminato, deve aumentare di almeno l'1% (con incremento minimo di un dipendente) rispetto al livello del 31.12.2024. Inoltre, nel biennio 2024 – 2025 non si potrà usufruire della CIG per i dipendenti (salvo alcune eccezioni).

La misura abbastanza modesta della suddetta agevolazione e le condizioni abbastanza rigide non agevoleranno investimenti e accantonamenti di utili, salvo che in particolari casi, dove rappresenterà un utile incentivo di cui fruire “en passant”.

**Assegnazione beni
ai soci e trasforma-
zione in società
semplice (art. 1,
commi 31-36, L.F.)**

Per le società di persone e di capitali è prevista nuovamente l'assegnazione o la cessione agevolata ai soci di **beni immobili non strumentali** per destinazione e di beni mobili non utilizzati per lo svolgimento dell'attività di impresa.

L'assegnazione deve avvenire entro il 30 settembre 2025.

L'agevolazione consiste in un'imposta sostitutiva sull'eventuale plusvalenza ammon-
tante all'8% del plusvalore, aumentata al 10,5% se la società risultava non operativa in
due dei tre esercizi precedenti. Per gli immobili è possibile utilizzare invece del valore
di mercato il valore catastale. Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto
dell'assegnazione dei beni ai soci sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva pari al
13%. L'imposta di registro, se dovuta è ridotta della metà (sarà quindi generalmente del
4,5%). L'imposta sostitutiva andrà versata entro il 30 settembre 2025 (60%) e il 30 no-
vembre (40%)

Alle medesime condizioni del passato è possibile la trasformazione della società, che ha
ad oggetto esclusivamente o principalmente la gestione dei beni da assegnare, in società
semplice.

**Estromissione beni
aziendali per im-
prenditori indivi-
duali (art. 1,
comma 37, L.F.)**

Anche per gli imprenditori individuali viene riproposta l'agevolazione che consente di
estromettere esclusivamente immobili strumentali per natura (ad esempio il capannone)
posseduti al 31 ottobre 2024. La privatizzazione dovrà avvenire entro il 31 maggio 2025,
applicando l'imposta sostitutiva dell'8% che si applica sulla differenza tra il valore ca-
statale e il costo fiscalmente riconosciuto. L'imposta andrà versata entro il 30 novembre
2025 (60%) ed il 30 giugno 2026 (40%). L'assoggettamento ad IVA segue le regole
generali, senza particolari agevolazioni.



Suggerimento: le due misure di assegnazione agevolata e di estromissione sopra descritte ricalcano quelle previste da ultimo nel 2023. Vale la pena di fare le necessarie riflessioni se ci può essere convenienza ad utilizzare una o l'altra opzione.

**Organo di controllo
e contributi/aiuti
(art. 1, commi 857-
858, L.F.)**

Gli organi di controllo di società, enti, organismi e fondazioni saranno obbligati in futuro ad effettuare specifici controlli sull'utilizzo di contributi ed aiuti pubblici e di inviare annualmente al MEF una relazione su tali attività di controllo. Ricadono nell'obbligo i soggetti che percepiscono contributi di entità "significativa" a carico dello Stato: che cosa si intende per "significativo" verrà chiarito con una disposizione attuativa da emanarsi entro marzo 2025. Si presume che tale nuovo obbligo decorra per i contributi erogati a partire dal 1° gennaio 2025.

**Nuovo obbligo di
nomina organo di
controllo (art. 1,
comma 858, L.F.)**

Indipendentemente dal superamento dei limiti previsti nel Codice Civile (somma di bilancio, ricavi, n° dipendenti), le società di capitali, gli enti e le fondazioni che percepiscono "significativi" contributi e/o aiuti pubblici a carico dello Stato, anche indirettamente, devono nominare un organo di controllo o un revisore. Anche in questo caso si è in attesa dello specifico decreto attuativo.

**Divieto di spesa in
presenza di aiuti si-
gnificativi (art. 1,
comma 858, L.F.)**

Questa norma la riportiamo per completezza, ma riteniamo che si tratti di una norma anticonstituzionale e che non potrà essere adottata. Società che percepiscono gli anzidetti contributi significativi a carico dello Stato, a partire dal 1° gennaio 2025 non possono sostenere spese superiori alla media degli anni 2021 – 2023 per le stesse spese. Riteniamo che si tratti di un refuso che probabilmente verrà abrogato alla prima occasione.

**Aiuti per nuove as-
sunzioni (art. 1,
commi 399-400,
L.F.)**

La detrazione supplementare del 20% delle spese del personale neo-assunto è stata prorogata per ulteriori tre anni, a condizione che si verifichi un aumento del numero degli occupati. In pratica ai fini della determinazione del reddito imponibile si possono detrarre tali costi maggiorati del 20% (30% in casi di lavoratori di categorie svantaggiate).

**Aiuto internazionaliz-
zazione (art. 1,
commi, 463-473 L.F.)**

Per le imprese che intendono investire in Sud- o Centro-America o che ivi si sono già insediate viene stanziato un apposito fondo per supportarle in investimenti ecc.

2. Modifiche alla determinazione del reddito imponibile delle imprese

Di seguito elenchiamo una serie di novità relative alla determinazione del reddito delle imprese già



applicabili per il bilancio al 31.12.2024.

**Valutazione lavori
e opere in corso di
esecuzione (D.Lgs.
192, artt. 9 e 13)**

Pro-memoria: nella valutazione dei lavori in corso fino ad ora valeva la regola che per quelli ultrannuali dal punto di vista fiscale si consideravano i corrispettivi pattuiti e maturati, mentre per i lavori con tempo di esecuzione fino ad un anno si consideravano i costi sostenuti, e ciò indipendentemente dalla valutazione effettuata ai fini civilistici per tutte le opere in corso a costi oppure secondo il principio contabile OIC 23 secondo il metodo della percentuale di completamento.

A partire dal bilancio del periodo iniziato dopo il 31 dicembre 2023, di regola quindi a partire da quelli chiusi al 31.12.2024, si interrompe il percorso con il “doppio binario”: se i lavori in corso sono valutati in bilancio in base ai ricavi, ciò varrà anche ai fini fiscali, indipendentemente dalla durata dei lavori stessi. Se invece verranno valutati in base ai costi sostenuti, il criterio sarà valido anche dal punto di vista fiscale.

Regola transitoria: per i lavori in corso che erano già presenti nel bilancio precedente (di regola al 31.12.2023) si potrà adottare la “vecchia” procedura, per evitare effetti rilevanti sul bilancio.

**Tassazione contributi (D.Lgs. 192,
artt. 9 e 13)**

Gli aiuti e contributi pubblici cd. in „conto capitale“, come noto, vanno tassati per cassa e possono essere spalmati su cinque anni in quote uguali a partire dall’anno di incasso. Ora, a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2023 – quindi di regola il 2024 – tali aiuti vanno tassati per intero nell’anno di incasso. La nuova regola non si applica per i “vecchi” contributi per i quali è già in corso la tassazione a rate.

**Besteuerung von
Kursgewinnen und
-verlusten (D.Lgs.
192, artt. 9 e 13)**

Gli utili e le perdite di cambio derivanti dall’adeguamento civilistico ai fini del bilancio di crediti e debiti, in particolare non monetari, ai cambi di fine anno, fino ad ora non rilevavano ai fini fiscali e quindi comportavano delle variazioni nel calcolo fiscale, oltre al calcolo delle imposte differite. Anche questo “doppio binario” viene abolito con effetto dal bilancio che inizia dopo il 31.12.2023 (2024) con l’abrogazione del 3° comma dell’art. 110 TUIR. Da ora in poi quanto contabilizzato ai sensi dell’OIC 26, non soltanto per mezzi liquidi (cassa e banche), ma anche per tutte le altre poste di bilancio, rileva anche ai fini della determinazione del risultato fiscale.

La nuova regola vale anche per le differenze calcolate in bilancio al 31.12.2023 che non si sono ancora verificate.

Nel bilancio 31.12.2024 quindi non dovranno essere stanziati imposte differite né anticipate.



La novità non influisce sull'obbligo civilistico di accantonare gli utili di cambio calcolati su apposita riserva non distribuibile (art. 2426 CC, 1° comma, n° 8-bis).

Differenze da cambiamento principi contabili (artt. 10,11 e 13 D.Lgs. 192/2024)

Sono state razionalizzate e semplificate anche le regole relative alle differenze di valutazione derivanti dal cambiamento dei principi contabili: questa novità riguarda in particolare le imprese che passano dagli OIC agli IFRS o viceversa. Nel caso abbiate bisogno di ulteriori informazioni vi possiamo volentieri fornire chiarimenti.

Rimborso spese trasferta dipendenti (art. 1, commi 81-83 L.F.)

Il rimborso delle spese di vitto e alloggio e di viaggio (essenzialmente taxi e noleggio con conducente, i trasporti di linea sono esclusi) ai dipendenti per le trasferte fuori del territorio comunale è deducibile soltanto se i relativi pagamenti sono stati effettuati non in contanti ovvero se effettuati con bancomat o carta di credito personale, oppure con carte di debito, credito ecc. messe a disposizione dall'azienda.

Per ulteriori dettagli vi rinviamo alla nostra circolare 50/2024.

Rimborso spese trasferta di professionisti (art. 1, commi 81-83 L.F.)

Il rimborso delle spese di trasferta come sopra richiesti alle imprese dai professionisti sono ugualmente deducibili dalle imprese soltanto se le spese sono state sostenute dal professionista stesso non in contanti ma con mezzi di pagamento tracciabili.

Per ulteriori dettagli vi rinviamo alla nostra circolare 3/2025.

No pagamenti in contanti per spese di trasferta (art. 1, commi 81-83 L.F.)

In generale le imprese non potranno più sostenere in contanti spese di trasferta come sopra elencate (vitto, alloggio e viaggio), a pena di indeducibilità, ma dovranno utilizzare esclusivamente mezzi di pagamento tracciabili quali carte di debito, di credito, bonifici bancari ecc.

Precisazione: a nostro parere, tra le spese di viaggio soggette alle limitazioni di cui sopra, non dovrebbero ricadere i pedaggi autostradali e le spese di parcheggio.

Spese di rappresentanza (art. 1, commi 81-83 L.F.)

Anche le spese di rappresentanza e per omaggi a clienti, omaggi natalizi ecc. da ora in poi saranno deducibili soltanto se non pagate in contanti ovvero se pagate con mezzi di pagamento tracciabili: ciò vale anche per gli inviti a pranzo di clienti e simili. Naturalmente restano validi i limiti per le spese di rappresentanza di cui al TUIR.

Precisazione: le suddette nuove regole non riguardano le spese di pubblicità e di sponsorizzazione.



Auto vetture in uso promiscuo (art. 1 comma 48, L.F.)	Nei giorni scorsi con la ns. Circolare 1/2025 vi abbiamo informati sulle nuove regole relative all'addebito ai dipendenti del compenso in natura (fringe benefit) per l'uso promiscuo delle autovetture. Detto compenso figurativo è aumentato notevolmente e l'addebito non si deriva più dal livello di emissioni ma semplicemente dal tipo di alimentazione del mezzo. Da poco sono state pubblicate allo scopo le nuove tariffe ACI 2025. Le auto con motore endotermico a basse emissioni hanno ora con le nuove regole (che valgono per le autovetture immatricolate dal 2025) addebiti quasi raddoppiati rispetto a prima, mentre, al contrario, autovetture elettriche anche costose ora godono di un regime favorevole con un risparmio di circa il 50% rispetto alle vecchie regole Ricordiamo che tramite l'addebito in uso promiscuo, i costi di utilizzo delle autovetture fruiscono di una detraibilità al 70% (invece del 20%) e inoltre non si deve considerare il limite ai costi di acquisto del mezzo fissato a 18.076 Euro.
Fringe benefit ai dipendenti	La possibilità di concedere ai dipendenti un fringe benefit esentasse di regola di 1.000 Euro, di 2.000 nel caso ci siano figli a carico, viene ora prorogata agli anni 2025, 2026 e 2027. In questa agevolazione ricadono anche i rimborsi al dipendente dei costi per le utenze, canoni locazione dell'abitazione principale ed altro.
Tassazione forfettaria (art. 1, comma 12, L.F.)	Saranno ammessi nel 2025 alla tassazione forfettaria dei redditi di impresa anche i soggetti che nel 2024 hanno percepito redditi di lavoro dipendente fino a 35.000 Euro, innalzando il limite precedentemente fissato a 30.000 Euro.
Ammortamento avviamento (art. 1, comma 16, L.F.)	Ricordiamo che con la Finanziaria 2019 era stato modificato il regime fiscale di ammortamento dell'avviamento, con un regolamento transitorio molto complicato. Nel 2025 e nel 2026 ne doveva essere detratta una quota residua del 13%: tale detrazione viene ora differita al periodo 2026 – 2029 in quote costanti.
Perdite su crediti e IFRS (art. 1, comma 16, L.F.)	Viene introdotta anche una regola ad hoc per i soggetti che adottano per la prima volta i principi di redazione del bilancio internazionali IFRS in relazione alla contabilizzazione di predite su crediti o per la svalutazione degli stessi. Chiarimenti in studio.
Affrancamento di riserve (art. 14, D.Lgs. 192/2024)	Questa misura era attesa da tempo: viene offerta la possibilità di affrancare le riserve in sospensione di imposta esposte in bilancio al 31.12.2023 (ed ancora esistenti al 31.12.2024): si tratta in massima parte delle riserve di rivalutazione. L'imposta



sostitutiva è pari al 10% che potrà essere pagata in quattro rate annuali, la prima delle quali in scadenza con le imposte per il periodo 2024 (di regola giungo 2025). In particolare, si potranno affrancare singole riserve e anche soltanto in parte, la qual cosa consente di effettuare un affrancamento su misura in base alle esigenze dei soci/della società. L'affrancamento va effettuato nella dichiarazione dei redditi per il 2024.

Siamo in attesa di un decreto attuativo per i dettagli sul provvedimento.

**Semplificazioni per
le società di co-
modo (art. 20,
D.Lgs. 192/2024)**

Un'altra misura attesa e da accogliere molto positivamente è la semplificazione delle regole per le società cd. "di comodo".

Ricordiamo che fino ad ora valevano rigide regole in relazione ai ricavi commisurati a determinati assets, non rispettando i quali era previsto un reddito minimo da dichiarare, oltre ad altre limitazioni ad es. per quanto riguardava il credito IVA, non poteva essere richiesto a rimborso ma solo riportato (quest'ultima norma è contraria al diritto UE, ma non è stata ancora abolita).

Resta comunque il fatto che viene allentata la stretta sulle società rivedendo i parametri relativi ai ricavi minimi da presentare, tenendo conto della media triennale degli stessi ricavi e della media triennale del valore degli assets di riferimento.

I nuovi coefficienti/parametri si applicano retroattivamente a partire dal 2024 (!) e sono stati ridotti come segue:

Modifica dei coefficienti	Percentuale dei ricavi		Ermittlung Einkünfte	
	Fino al 2023	dal 2024	bis 2023	ab 2024
Assets immobilizzati				
Partecipazioni, strumenti finanziari, titoli	2%	1%	1,50%	0,75%
Immobili in generale	6%	3%	4,75%	2,38%
Immobili cat. A/10 (uffici)	5%	2,50%	4%	2%
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti	4%	2%	3%	1,50%
Immobili in comuni con meno di 1.000 abitanti	1%	0,50%	0,90%	0,45%
Navi/imbarcazioni	6%	6%	4,75%	4,75%
Altri beni materiali ed immateriali, spese pluriennali	15%	15%	12%	12%

La novità vale di regola dal bilancio 2024, per i soggetti con bilancio non coincidente con l'anno solare vale dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Sono state anche modificate e ridotte le aliquote di reddito da applicare nel caso non si superassero i suddetti parametri dei ricavi.



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Restano comunque delle criticità in determinati casi, soprattutto nel settore immobiliare, nonostante le rilevanti e favorevoli modifiche apportate alla legge.

Segue Parte 2

Cordiali saluti

Josef Vieider



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Equity partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Josef Vieider
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner
Dott. Stefan Lanznaster

Partner

Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin
Dott.ssa Sabrina Tabiador
Dott.ssa Monika Mattivi
Dott. Christian Gentilini
Dott.ssa Serena Giacomozzi
Dott.ssa Giulia Fortin
Dott. Luca Crepaz

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile

Antonio Gocev

A tutti i clienti

Circolare n° 5/2025

Bolzano, 14 gennaio 2025

Oggetto: Novità per le imprese 2025 – Parte 2

Proseguiamo con la rassegna delle novità per le imprese.

3. Ristrutturazioni imprese – operazioni straordinarie

Complesse ed articolate sono le novità in ambito “operazioni straordinarie e ristrutturazioni” di imprese. Si tratta di precisazioni in relazione a conferimenti e scambio di partecipazioni di cui all’art. 177 TUIR, della regolamentazione della nuova scissione con scorporo (art. 2506.1 C.C.) ed altri aspetti, oltre alle operazioni transfrontaliere. Infine, viene innovata la fiscalità della liquidazione di società. Di seguito una panoramica delle novità.

Riallineamento dei valori (art. 12 e 13, D.Lgs 192/2024)

La prima novità non è favorevole ai contribuenti. Infatti, la tassazione sostitutiva prevista per riallineare i valori fiscali a quelli civilistici derivanti da differenze contabili in determinati casi di fusioni, scissioni e conferimenti, viene ora elevata dal 12-14-16% al 18% ai fini IRES, oltre ad un ulteriore 3% ai fini IRAP. Quale nota positiva si può osservare che la nuova versione dell’art. 176, comma 2-ter non obbliga più a rivalutare tutti i beni di una categoria omogenea, ma lascia la scelta al contribuente.



**Riporto perdite fusioni, scissioni ecc.
(art. 15, D.Lgs. 192/2024)**

Le norme relative ai limiti al riporto delle perdite a seguito del trasferimento di quote rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto con contemporanea variazione dell'attività sono state modificate: si tratta di un adeguamento alle norme sul diritto di voto plurimo, di una differenziazione se il trasferimento di quote avviene nella prima o nella seconda metà dell'esercizio, ed infine sui conferimenti avvenuti nei 24 mesi antecedenti e successivi.

Riporto perdite per ristrutturazioni nel gruppo (art. 15, D.Lgs. 192/2024)

Favorevole è invece la seguente norma che però si applica soltanto alle perdite realizzate successivamente al 31 dicembre 2023 e che è portata dall'introduzione del nuovo art. 177-ter del TUIR. Questo prevede che le perdite di società appartenenti ad un gruppo coinvolte in ristrutturazioni all'interno del gruppo stesso possono essere compensate, in dipendenza però dal momento in cui si sono formate le perdite stesse: se la società ha realizzato la perdita in un momento in cui faceva già parte del gruppo, la ristrutturazione non dovrebbe intaccare la possibilità di compensare la perdita successivamente.

Scissione con scorporo (art. 16, D.Lgs. 192/2024)

Vengono regolamentati gli aspetti fiscali delle scissioni, ma Assonime critica il fatto che in tutto ciò non sono stati chiariti a sufficienza i vari aspetti della scissione con scorporo di cui all'art. 2506.1 C.C.

Conferimento in holding di famiglia (art. 17, D.Lgs. 192/2024)

Ricordiamo che di norma i conferimenti di partecipazioni in altra società ai sensi dell'art. 177 TUIR sono fiscalmente "neutri" (realizzo controllato di plusvalenza) se la società conferitaria acquista in tale modo il controllo della società conferita. Soltanto se il conferimento avviene in una società interamente detenuta dal conferente, lo stesso conferimento è neutrale anche se non si ottiene il controllo della società le cui quote sono conferite. Quest'ultima norma è stata oggetto di critica da parte della dottrina in passato senza peraltro che l'Amministrazione Finanziaria cambiasse la sua posizione. La riforma contiene ora un'apertura in tale senso, prevedendo, con la modifica dell'art. 177, comma 2-bis TUIR, che per le cd. "holding di famiglia" il requisito dell'unipersonalità non sia più necessario, ma che possa anche trattarsi di una società con più soci-famigliari del conferente (coniuge e parenti entro il 3° grado e affini entro il 2° grado).

Tale riforma consente ora nuove possibilità per gestire i passaggi generazionali e/o di partecipazioni in famiglia.



Conferimento di partecipazioni con minusvalenza (art. 17, D.Lgs. 192/2024)

Lo scambio di partecipazioni con conferimento in regime di realizzo controllato di cui all'art. 177 TUIR, comma 2, che si applica in caso di iscrizione della nuova partecipazione allo stesso valore senza realizzo di plusvalenza, viene ora ammesso anche nel caso che il valore di realizzo risulti inferiore al costo (minusvalenza). Una regola analoga è stata introdotta con una modifica all'art. 175 TUIR in relazione al conferimento di partecipazioni di controllo o collegamento. Si tratta in concreto del caso in cui a seguito di perizia di stima la conferente "accoglie" i valori conferiti per un importo inferiore a quello riconosciuto fiscalmente nei conti della conferente. Le perdite derivanti alla conferente sono detraibili a condizione che non soltanto il valore attribuito nei conti della conferitaria sia inferiore a quello risultante nei conti della conferente, ma che anche il valore "normale" ai sensi dell'art. 9 TUIR sia inferiore.

Conferimento di aziende (art. 17, D.Lgs. 192/2024)

In questo caso nell'art. 176 TUIR viene finalmente chiarito e sancito che un eventuale avviamento, già esposto nell'attivo del ramo di azienda oggetto di conferimento, sarà fiscalmente riconosciuto (e quindi ammortizzato) anche nel patrimonio dell'azienda conferitaria. Fino ad ora l'Agenzia Entrate ha sempre negato tale possibilità.

Scambio di partecipazioni (art. 17, D.Lgs. 192/2024)

Nell'art. 177, comma 1 del TUIR viene previsto che uno scambio di partecipazioni è fiscalmente neutro anche nel caso in cui l'impresa che esegue lo scambio aumenta la sua quota nella società scambiata già precedentemente di controllo. Fino ad ora tale aumento del controllo era legata ad un obbligo legale od un vincolo statutario. Viene inoltre modificato il comma 2) del suddetto art. 177 con la conseguenza che lo scambio di partecipazioni con realizzo controllato sarà possibile anche per quote di società non residente in Italia, superando la posizione finora contraria dell'Agenzia Entrate.

Modifiche al regime della liquidazione (art. 18, D.Lgs. 192/2024)

La regola finora vigente in base alla quale i bilanci intermedi di liquidazione erano considerati dal punto di vista fiscale soltanto provvisori e il conteggio finale veniva fatto soltanto alla conclusione della liquidazione viene finalmente modificata. I singoli periodi fiscali avranno quindi carattere definitivo. Il contribuente potrà però optare per l'applicazione delle "vecchie" regole se lo ritiene opportuno.

Le nuove regole si applicano per i periodi di imposta che iniziano dopo il 31.12.2024.

Cessione azienda e tassazione separata (art. 18, D.Lgs. 192/2024)

L'aliquota per la tassazione separata, in caso di cessione di azienda detenuta dal contribuente per almeno cinque anni, sarà determinata in base alla metà del reddito complessivo del biennio precedente alla cessione dell'azienda.



4. Altre novità per le imprese

**Riforma codici
ATECO**

A seguito del provvedimento dell'UE n° 2023/137 del 10 ottobre 2022, a partire dal 1° gennaio 2025 sono introdotti i nuovi codici ATECO per la classificazione delle attività economiche, che peraltro entreranno in vigore soltanto dal 1° aprile 2025.
Indicazione: tale novità in genere non comporta alcun obbligo per gli operatori economici in quanto le modifiche vengono recepite d'ufficio dai vari enti competenti.

**Indirizzo PEC per am-
ministratori di società
(art. 1, comma 860
L.F.)**

Gli amministratori di società di capitali e di persone dovranno obbligatoriamente dotarsi di indirizzo PEC e comunicarlo al Registro Imprese. l'obbligo sussiste indipendentemente dal fatto che l'amministratore abbia anche la legale rappresentanza. Presumibilmente verrà emanato un decreto attuativo della norma. Ad oggi soltanto la Camera di Commercio di Milano ha già introdotto l'obbligo a partire dal 1° gennaio 2025; è presumibile che altre Camere di Commercio si accoderanno alla prassi adottata da quella di Milano.

Sugar e Plastic-tax

Le due imposte introdotte con la Finanziaria 2020 e la cui applicazione finora è sempre stata prorogata, vengono nuovamente spostate in avanti: la sugar-tax dovrebbe essere applicata dal 1° luglio 2025, la plastic-tax dal 1° luglio 2026.

**Assicurazione eventi
catastrofici (art. 13,
D.L. 202/2024)**

L'obbligo per le imprese introdotto con la Finanziaria 2024 di stipulare una polizza assicurativa contro gli eventi catastrofici entro la fine del 2024 viene per ora spostato al 31 marzo 2025. Si tratta di un atto dovuto considerato che il Governo non è stato in grado di emanare le disposizioni attuative e tuttora è in difetto. È probabile che la scadenza venga ancora spostata.

**Webtax (art. 1, commi
21-22 L.F.)**

La cd. „Web-tax” a quanto pare alla fine verrà introdotta, ma riguarderà però soltanto imprese con ricavi di almeno 750 mln di Euro.

**INPS Artigiani e Com-
mercianti (art. 1,
comma 186 HG)**

Gli imprenditori che nel 2025 si iscrivono per la prima volta alla gestione INPS Commercianti o Artigiani, hanno diritto ad una riduzione del 50% del contributo da versare; la riduzione si applica anche ai collaboratori familiari. La riduzione vale per 36 mesi dal momento dell'iscrizione



Nuovi indici ISAC

Dal 2026 verranno introdotti per imprese e professionisti dei nuovi indici “ISAC”, simili agli ISA fiscali, per valutare la congruità contributiva dei datori di lavoro e contrastare il lavoro neo. Sul tema verrete informati dal vs. Consulente del Lavoro.

**Concordato preventivo
biennale 2024-2025
(D.L. 155/2024)**

Poco prima di Natale è stato convertito in legge il decreto collegato alla Legge Finanziaria (DL 155/2024). Nell’ambito dello stesso provvedimento è stato stabilito a posteriori che una modifica nell’assetto societario negli anni 2024 e 2025 non si viene esclusi dal CPB, se attraverso tali variazioni non aumenta il numero complessivo dei soci della società o dell’associazione professionale. In altre parole: la composizione delle quote dei soci può mutare e alla fine i soci possono esserci gli stessi o meno soci, il loro numero però non può aumentare! Soltanto in caso di successione di un socio è ammesso che al posto del socio defunto possano subentrare gli eredi ed aumentare così il numero dei soci.

Ricordiamo che per molti dei provvedimenti saranno necessarie delle disposizioni attuative e che quindi di fatto soltanto più avanti saranno evidenti tutti gli effetti delle novità elencate in questa circolare. Per eventuali imprecisioni o per incompletezza dell’esposizione ci scusiamo fin d’ora.

Mit freundlichen Grüßen

Josef Vieider