Riforma delle imposte sul reddito: in GU il D.Lgs. n. 192/2024

20 Dicembre 2024

Il contenuto che stai visualizzando è riservato agli associati ANCE.

In attuazione della legge delega sulla riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111), è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 16 dicembre 2024 il **decreto legislativo n. 192 del 13 dicembre 2024 che opera una revisione del regime impositivo dei redditi delle persone fisiche (IRPEF) e delle società e degli enti (IRES**).

Il decreto interviene sui diversi tipi di redditi, da quelli da lavoro dipendente e autonomo, ai redditi diversi, connessi in particolare alla cessione delle aree edificabili acquisite per donazione sino ad arrivare ai redditi d'impresa.

Per un confronto ad ampio spettro delle modifiche, si rinvia alla **tabella allegata**, mentre di seguito si evidenziano le novità di maggior interesse per le imprese operanti nel settore immobiliare e per i lavoratori dipendenti e la relativa entrata in vigore.

1. **Modifiche in materia di redditi d'impresa**

In materia di redditi d'impresa, dichiarato fine dell'intervento legislativo è quello di razionalizzazione e semplificazione della disciplina di riferimento, la quale risulta particolarmente articolata per la presenza del c.d. "doppio binario" tra valori fiscali e contabili.

In tale ottica, il decreto modifica alcune disposizioni del TUIR – DPR 917/1986 limitando le ipotesi di doppio binario su alcuni componenti reddituali, così consentendo di realizzare un avvicinamento tra poste contabili e relativi valori fiscali e, di conseguenza, una semplificazione delle regole di determinazione del reddito d'impresa imponibile.

E proprio al fine di avvicinare valori contabili e valori fiscali, ai fini della determinazione della base imponibile per le società e gli enti commerciali residenti, si modifica il trattamento tributario, tra l'altro, delle **rimanenze finali di opere, forniture e servizi, sia di durata infrannuale che ultrannuale**.

Si tratta, in particolare:

- delle opere realizzate su commessa di durata infrannuale (ossia inferiore a 12 mesi) ed in corso di realizzazione al termine dell'esercizio.

Fino ad oggi, tali opere erano valutate ai fini fiscali solo in base al principio della "*commessa completata*", (concorrevano al reddito imponibile interamente nell'esercizio di completamento per cui, fintantoché non fossero ultimate costituivano rimanenze).

Per effetto della modifica apportata dall'art. 9, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 192/2024 all'art. 92, comma 6, del TUIR, sarà possibile scegliere di tassare quota parte dell' "utile di commessa" anche nell'esercizio in cui la stessa non è terminata, adottando anche fiscalmente il metodo della

"*percentuale di completamento*" (tipica delle commesse di durata ultrannuale), se tale metodologia è utilizzata civilisticamente per rilevare in bilancio le medesime opere infrannuali in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, in base ai corretti principi contabili;

- delle opere su commessa di durata ultrannuale (ossia superiore a 12 mesi).

Fino ad oggi, tali lavorazioni costituivano rimanenze valutate fiscalmente in base ai corrispettivi pattuiti in ciascuno degli esercizi di realizzazione, per cui, anche prima della loro ultimazione, veniva assoggettata a tassazione, in ogni singolo periodo d'imposta, la quota parte di reddito calcolata sui costi/ricavi verificatisi nell'anno, con il metodo della "*percentuale di completamento*".

Per effetto della modifica apportata dall'art. 9, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 192/2024 all'art. 93, comma 6, del TUIR, si potrà utilizzare anche fiscalmente il criterio della "*commessa completata*" tassando per intero l' "utile di commessa" nell'esercizio di ultimazione dell'opera, a condizione che tale metodo sia stato adottato ai fini civilistici per l'iscrizione in bilancio della commessa medesima in conformità ai corretti principi contabili.

Tali disposizioni si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Tuttavia, per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui al comma 6 degli articoli 92 e 93 del TUIR, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023, rimangono applicabili le disposizioni fiscali previgenti.

Ulteriori modifiche, sempre nell'ottica di omogeneizzarne il trattamento contabile e fiscale, riguardano, tra l'altro il regime fiscale delle **sopravvenienze attive** derivanti da **proventi in denaro o in natura** conseguiti **a titolo di contributo o di liberalità**.

L'art. 9, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 192/2024, intervenendo sull'art. 88, comma 3, lettera b), del TUIR, elimina la possibilità che la loro tassazione avvenga in quote costanti nell'esercizio in cui sono incassati e nei successivi.

Dunque, potranno concorrere a formare il reddito esclusivamente nell'esercizio in cui sono incassati.

Anche tali disposizioni si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Il decreto interviene anche sulle disposizioni riguardanti le **operazioni straordinarie**, tra cui quella relativa alla deducibilità delle perdite derivanti da operazioni di fusione di società (art. 172, TUIR – DPR 917/1986) ed il regime fiscale applicabile in caso di conferimento d'azienda (art.176, del medesimo TUIR).

A quest'ultimo riguardo, in particolare, l'obiettivo di sistematizzazione e razionalizzazione della normativa ha indotto a rivedere la **disciplina dei conferimenti di azienda** effettuati tra soggetti residenti e nell'esercizio di imprese commerciali, intervenendo nello specifico sull'imposizione sostitutiva.

In tal senso, resta ferma la possibilità per la società conferitaria di optare, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale avviene il conferimento, per l'applicazione di un'imposta sostitutiva sui maggiori valori attribuiti in bilancio a immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta.

Tuttavia, l'art. 12 del decreto legislativo prevede un'unica misura dell'imposta, eliminandone l'articolazione in soglie e aliquote e introducendo, dunque, un'unica aliquota per l'imposta sostitutiva

dell'IRES (pari al 18%) e per quella dell'IRAP (pari al 3%).

Le disposizioni di modifica del regime di imposizione si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024.

2. **Modifiche in materia di redditi diversi: plusvalenze immobiliari**

In materia di redditi diversi, la legge delega 111/2023 indica di rivedere il criterio di determinazione delle **plusvalenze** realizzate a seguito di **cessione a titolo oneroso di immobili acquisiti per effetto di donazione.**

In attuazione della delega, l'art. 7 del decreto, intervenendo sull'art. 68 del TUIR, in caso di **cessione di immobili acquisiti per donazione**, prevede che sia per i terreni agricoli e i fabbricati ceduti entro i successivi 5 anni (fatti salvi quelli adibiti ad abitazione principale e quelli acquisiti per successione, le cui plusvalenze da cessione sono comunque escluse da tassazione), sia per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente.

La disposizione si applica alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto.

Per ciò che concerne la cessione di aree edificabili acquisite per successione, resta fermo che la relativa plusvalenza va determinata assumendo quale valore iniziale quello dichiarato nella denuncia di successione, aumentato dell'imposta di successione e di ogni altro costo inerente.

3. **Modifiche in materia di redditi da lavoro dipendente**

Il decreto apporta alcune modifiche anche alla determinazione del reddito imponibile per il lavoratore dipendente.

In linea generale, il Legislatore ha introdotto una **estensione soggettiva** dell'attuale regime di **non concorrenza alla formazione del reddito** dei **contributi e premi versati dal datore di lavoro** a favore del lavoratore.

Tale estensione comporta la **non concorrenza** anche dei **contributi e premi versati dal datore di lavoro a favore dei familiari a carico dei dipendenti** in relazione a prestazioni aventi per oggetto il **rischio di non autosufficienza** nel compimento degli atti della vita quotidiana, o aventi per oggetto il **rischio di gravi patologie**.

Infine, viene **modificato** il criterio di determinazione del **valore dei beni e servizi** alla cui **produzione o** al cui **scambio** è diretta **l'attività del datore** di lavoro e che vengono **ceduti ai dipendenti**.

Per effetto della modifica, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è rappresentato dal prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro.

La nuova disciplina si applicherà ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025.

4. **Modifiche alla disciplina delle società di comodo**

Infine, il decreto apporta alcune modifiche alla disciplina delle **società non operative** di cui all'art. 30 della L. 724/1994, rideterminando le aliquote da applicare ad alcune categorie di beni nel calcolo dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto, con l'obiettivo di **ridurre la platea di società** interessate dalla norma.

L'art. 20 del decreto ridetermina le aliquote dei beni la cui redditività presunta non risulta in linea con i **valori medi di mercato** individuando nuove aliquote che trovano applicazione dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

In particolare, vengono **dimezzati i ricavi minimi da raggiungere** per superare il cd *test di operatività* relativi agli immobili, alle partecipazioni e ai titoli, nonché ai crediti finanziari. Così, per titoli e partecipazioni, il rendimento minimo scende dal 2% all'1%, mentre per i fabbricati passa dal 6% al 3%. Per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la percentuale è ridotta al 2,5% (in luogo del 5%), mentre per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 2% (in luogo del 4%).

Inoltre, per le società che non superano il *test di operatività* (perché non raggiungono il livello mino dei ricavi, come sopra determinato), vengono **ridotte anche le percentuali** per **quantificare il reddito figurativo su cui pagare le imposte**. Per titoli e partecipazioni si passa dall'1,50% allo 0,75% e per gli immobili dal 4,75% al 2,38%. Tale percentuale è ridotta al 2% (in luogo del 4%) per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10 e all'1,5% (in luogo del 3%) per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

Considerato che le modifiche trovano **applicazione dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023** (il 2024, per i soggetti "solari"), le nuove percentuali vanno impiegate per il calcolo dei ricavi presunti **già per il 2024**.

Per un più agevole confronto, si riportano di seguito delle tabelle riepilogative delle modifiche delle suddette percentuali.

Allegati

decreto_legislativo_n_192_del_13_dicembre_2024
Apri
tabella_allegata
Apri