

STUDIO CONTI COMMERCIALISTI ASSOCIATI
4 4 1 2 1 F E R R A R A VIA BORGO DEI LEONI 39 TEL. 0 5 3 2 2 0 7 6 2 0

4 7 1 2 2 F O R L I '
VIA LEO GRAMELLINI 12
TEL. 0543 774207

2 0 1 2 1 M I L A N O
VIA BORGONUOVO 10
TEL. 02 65560306

3 5 1 3 1 P A D O V A
PIAZZA DE GASPERI 12
TEL. 049 654535

4 5 1 0 0 R O V I G O
CORSO DEL POPOLO 104
TEL. 0425 27507

ALESSANDRO CONTI DOTT. COMM.
MARCO CONTI DOTT. COMM.

COLLABORATORI

CAROLINA CONTI DOTT. COMM.
NICOLÒ CONTI DOTT. COMM.
TOMMASO CONTI DOTT. COMM.

Ferrara, li 10/01/2025

A TUTTI I CLIENTI
DELLO STUDIO INTESTATO
LORO INDIRIZZI

Oggetto: Novità fiscali 2025

Di seguito, vengono riepilogate in sintesi le principali novità fiscali introdotte:

dal Decreto Delegato del CdM del 30 aprile 2024, di revisione del sistema impositivo (IRPEF ed IRES), in attuazione della delega fiscale (Legge n. 111/2023) e

dal D.L. 13/2024, convertito nella Legge 143/2024, che ha previsto il “ravvedimento speciale 2018 / 2022”, per chi ha aderito al concordato biennale.

Riallineamento nelle operazioni straordinarie

L'art. 13 della Legge n.111/2023 ha previsto la modifica dell'**art. 176, c. 2-ter, del TUIR** relativo all'affrancamento dei maggiori valori contabili risultanti dal conferimento (e, per rimando, anche da altre operazioni straordinarie), prevedendo importanti variazioni.

In primo luogo, l'opzione non è più ammessa alternativamente nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione, o, al più tardi, in quella del periodo di imposta successivo, essendo ora prevista solo la prima casistica. I tempi per le valutazioni di convenienza, dunque, si sono ristretti.

In secondo luogo, l'opzione risulta decisamente più gravosa. Infatti, se ad oggi l'**aliquota** prevista era il 12% (per ricavi inferiori ai 5 milioni di euro), sostitutiva delle imposte sui redditi che dell'IRAP, il decreto introduce un'imposta sostitutiva del 18% per le sole **imposte sui redditi** e del 3% per l'IRAP, cui sommare in ogni caso addizionali e maggiorazioni.

La scelta di un'aliquota così elevata (e di fatto non sostitutiva, dovendo versare comunque l'**IRAP**, addizionali e maggiorazioni), appare fortemente disincentivante se raffrontata al regime attuale. Resta il fatto che la procedura consente il riconoscimento fiscale di valori altrimenti non rilevanti ai fini reddituali e, in parziale mitigazione, viene eliminato il periodo quinquennale di osservazione per il calcolo di plusvalenze da alienazione di beni.

STUDIO CONTI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

4 4 1 2 1 F E R R A R A VIA BORGO DEI LEONI 39 TEL. 0 5 3 2 2 0 7 6 2 0

4 7 1 2 2 F O R L I '
VIA LEO GRAMELLINI 12
TEL. 0 5 4 3 7 7 4 2 0 7

2 0 1 2 1 M I L A N O
VIA BORGONUOVO 10
TEL. 0 2 6 5 5 6 0 3 0 6

3 5 1 3 1 P A D O V A
PIAZZA DE GASPERI 12
TEL. 0 4 9 6 5 4 5 3 5

4 5 1 0 0 R O V I G O
CORSO DEL POPOLO 104
TEL. 0 4 2 5 2 7 5 0 7

ALESSANDRO CONTI DOTT. COMM.
MARCO CONTI DOTT. COMM.

COLLABORATORI

CAROLINA CONTI DOTT. COMM.
NICOLÒ CONTI DOTT. COMM.
TOMMASO CONTI DOTT. COMM.

L'imposta, poi, deve essere versata necessariamente in unica soluzione (e non più in 3 anni) entro il termine del **versamento a saldo delle imposte** relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

Ad ulteriore aggravamento rispetto al quadro attuale, l'art. 14, c. 1, lett. b) del decreto, abroga completamente l'art. 15, commi da 1 a 12-bis del D.L. n. 185/2008 che disciplina il regime derogatorio e con esso, tra l'altro, anche la **facoltà di ammortamento** "accelerato" dell'avviamento - affrancamento previsto dal comma 10.

Le disposizioni si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024.

Riapertura dell'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta

L'art. 15 del decreto delegato approvato dal CdM il 30.04.2024 (*"Affrancamento straordinario delle riserve"*) ripropone la possibilità di affrancare le voci iscritte nel bilancio d'esercizio in corso al 31.12.2023 a titolo di saldo attivo di rivalutazione, riserva o fondo in sospensione di imposta, che residuano al termine dell'esercizio successivo. In precedenza, l'ultimo intervento in tal senso era contenuto nell'art. 1, cc. 473-478 L. 30.12.2004, n. 311.

In linea generale, costituiscono riserve in sospensione d'imposta le poste di patrimonio netto per le quali l'imposizione è rinviata al momento in cui avviene la distribuzione ai soci o ad un momento specifico previsto a seconda della singola legge istitutiva (si veda: C.M. 4.12.1995 n. 310/E). Nello specifico è possibile suddividere tra (si veda anche la Norma di comportamento AIDC n. 211):

- riserve in sospensione soggette a imposizione in caso di qualsiasi utilizzo;
- riserve in sospensione tassate in caso di distribuzione ai soci (quali ad esempio, le riserve di rivalutazione).

In particolare, l'affrancamento si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva Irpef / Ires e Irap del 10%, calcolata sul valore netto della riserva come iscritta a bilancio. L'imposta deve essere liquidata in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e versata necessariamente in 4 rate di pari importo, di cui la prima rata entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi (l'eventuale dilazione dovrebbe essere priva di interessi).

È quindi evidente che la valutazione di convenienza dell'aliquota di affrancamento del 10% rispetto alla tassazione ordinaria in capo alla società comporta la necessità di verificare, *in primis*, le tipologie di poste da affrancare e le modalità di utilizzo delle riserve in sospensione (distribuzione ai soci, copertura perdite).

In termini generali, per le società di capitali, nel caso in cui non vi siano utilizzi delle riserve alternativi alla distribuzione ai soci, l'aliquota prevista dall'art. 15 risulta vantaggiosa, rispetto al 24% di Ires e al 3,9% di Irap, consentendo di ottenere riserve di utili soggette solo al 26% al momento della relativa distribuzione ai soci.

STUDIO CONTI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

4 4 1 2 1 F E R R A R A VIA BORGO DEI LEONI 39 TEL. 0 5 3 2 2 0 7 6 2 0

4 7 1 2 2 F O R L I '
VIA LEO GRAMELLINI 12
TEL. 0543 774207

2 0 1 2 1 M I L A N O
VIA BORGONUOVO 10
TEL. 02 65560306

3 5 1 3 1 P A D O V A
PIAZZA DE GASPERI 12
TEL. 049 654535

4 5 1 0 0 R O V I G O
CORSO DEL POPOLO 104
TEL. 0425 27507

ALESSANDRO CONTI DOTT. COMM.
MARCO CONTI DOTT. COMM.

COLLABORATORI

CAROLINA CONTI DOTT. COMM.
NICOLÒ CONTI DOTT. COMM.
TOMMASO CONTI DOTT. COMM.

Viceversa, per le società di persone l'affrancamento della riserva comporta la completa liberazione della stessa. Inoltre, l'importo assoggettato a imposta sostitutiva, il cui onere è a carico della società, si considera imputato per trasparenza al socio, senza scontare ulteriore imposizione.

Ne consegue che ai sensi dell'art. 68, c. 6 del Tuir il costo fiscale della partecipazione è aumentato dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva ed è diminuito, fino a concorrenza del reddito tassato, degli utili distribuiti al socio, per il quale tale distribuzione non comporterà alcuna tassazione (si veda: circ. Ag. Entrate 17.07.2005, n. 33/E).

Ravvedimento speciale per chi ha aderito al concordato preventivo biennale

Il D.L. 13/2024, convertito nella Legge 143/2024, noto come "Decreto Omnibus", ha introdotto la possibilità, per i soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale, di fruire di una sanatoria (c.d. "regime di ravvedimento") per i periodi di imposta 2018-2022 a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva.

Attraverso lo strumento del "regime di ravvedimento", il contribuente può sanare uno o più periodi d'imposta dal 2018 al 2022, mediante il pagamento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'IRAP.

Detta imposta sostitutiva, la cui misura varia in funzione del punteggio ISA ottenuto per ciascuna annualità, sarà applicata su una **base imponibile** costituita dalla differenza tra reddito d'impresa o di lavoro autonomo (e valore della produzione netta per l'IRAP) già dichiarato alla data del 9/10/2024 in ciascuna annualità e l'incremento dello stesso reddito ottenuto applicando i seguenti coefficienti:

- Punteggio ISA 10 => coefficiente 5%
- Punteggio ISA tra 8 compreso e 10 => coefficiente 10%
- Punteggio ISA tra 6 compreso e 8 => coefficiente 20%
- Punteggio ISA tra 4 compreso e 6 => coefficiente 30%
- Punteggio ISA tra 3 compreso e 4 => coefficiente 40%
- Punteggio ISA inferiore a 3 => coefficiente 50%

L'**aliquota** dell'imposta sostitutiva delle **imposte sui redditi e delle relative addizionali** diminuisce al crescere del punteggio ISA nelle seguenti misure:

- – aliquota 10% – Punteggio ISA pari o superiore a 8
- – aliquota 12% – Punteggio ISA pari o superiore a 6, ma inferiore a 8
- – aliquota 15% – Punteggio ISA inferiore a 6 =>

STUDIO CONTI COMMERCIALISTI ASSOCIATI
4 4 1 2 1 F E R R A R A VIA BORGO DEI LEONI 39 TEL. 0 5 3 2 2 0 7 6 2 0

4 7 1 2 2 F O R L I '
VIA LEO GRAMELLINI 12
TEL. 0543 774207

2 0 1 2 1 M I L A N O
VIA BORGONUOVO 10
TEL. 02 65560306

3 5 1 3 1 P A D O V A
PIAZZA DE GASPERI 12
TEL. 049 654535

4 5 1 0 0 R O V I G O
CORSO DEL POPOLO 104
TEL. 0425 27507

ALESSANDRO CONTI DOTT. COMM.
MARCO CONTI DOTT. COMM.

COLLABORATORI

CAROLINA CONTI DOTT. COMM.
NICOLÒ CONTI DOTT. COMM.
TOMMASO CONTI DOTT. COMM.

Si precisa che, per ciascuna annualità, l'importo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare non potrà essere comunque inferiore ad € 1.000.

Per l'**IRAP**, invece, l'aliquota è pari al 3,9%, a prescindere dai punteggi ISA ottenuti negli anni oggetto di sanatoria, e non è previsto un versamento minimo.

Per i periodi d'imposta 2020 e 2021, in considerazione degli effetti della pandemia, le imposte sostitutive sono ridotte del 30%.

Entro il corrente mese, provvederemo ad inviare, a coloro che hanno aderito al concordato biennale, il **prospetto riepilogativo delle imposte sostitutive dovute** per ciascun periodo oggetto di sanatoria, distinte tra imposte dirette e relative addizionali e IRAP, dopo aver controllato la correttezza dei dati pubblicati dell'Agenzia delle Entrate nel cassetto fiscale di ciascun contribuente.

Il **versamento** dell'imposta sostitutiva, per chi intenderà aderire alla sanatoria, potrà essere effettuato in unica soluzione entro il **31/3/2025** oppure ratealmente in un massimo di 24 rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31/3/2025. In questo ultimo caso:

- l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate;
- il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione;
- in caso di decadenza dalla rateizzazione quanto già versato non è rimborsabile.

A breve, seguirà altra circolare illustrativa della novità introdotte dalla Legge di bilancio per il 2025.

Rimanendo a disposizione per eventuali chiarimenti, Vi saluto cordialmente.

Marco Conti