

RIFORMA IRPEF/IRES – REDDITO DI IMPRESA

Si esaminano le principali disposizioni introdotte dalla Riforma IRPEF/IRES in materia di redditi di impresa

Informativa n. 10/2025

Riferimenti normativi D.lgs. n. 294 del 13/12/2024 pubblicata sulla G.U. n. 294 del 16/12/2024, attuativo della legge delega sulla riforma fiscale (L. 111/2023)



Con la presente Informativa vengono esaminate le principali disposizioni introdotte con riferimento ai redditi di impresa dalla c.d. “Riforma IRPEF-IRES”.

Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

La Riforma, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (2024 per i soggetti c.d. solari), introduce nuove disposizioni che limitano le ipotesi di doppio binario civilistico/fiscale su talune componenti reddituali di seguito elencate (evitando conseguentemente le variazioni in dichiarazione dei redditi):

- a) i contributi in conto capitale (e a fronte del rinvio operato dall’art. 108, comma 3, del Testo Unico delle Imposte, i contributi statali/pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche) che concorrevano a formare il reddito nell’esercizio in cui erano stati incassati o in quote costanti nell’esercizio in cui erano stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto, concorrono ora a determinare il reddito in un’unica soluzione nell’esercizio in cui sono stati incassati, eliminando la facoltà di rateizzazione (modifiche all’art. 88, comma 3, lett. b, del TUIR);
- b) per quanto concerne la disciplina fiscale delle valutazioni delle opere infrannuali di durata pari o inferiore all’anno, in precedenza era previsto il solo criterio del costo sostenuto e non quello della percentuale di completamento; viene ora introdotta, ai fini del riconoscimento fiscale, la possibilità di optare per il criterio della percentuale di completamento.
Conseguentemente, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche con valenza fiscale (modifiche all’art. 92, comma 6, del TUIR); viene disposto che per le opere infrannuali in corso di lavorazione/esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31/12/2023 continua ad applicarsi la previgente disciplina;
- c) con riguardo alla disciplina fiscale di opere, forniture o servizi di durata ultrannuale in precedenza valutate esclusivamente in base ai corrispettivi pattuiti, viene ora disposto che le imprese che contabilizzano in bilancio opere, forniture e servizi ultrannuali, valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all’esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito (modifiche all’art. 93, comma 6, del TUIR); viene disposto che per le opere ultrannuali in corso di lavorazione/esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31/12/2023 continua ad applicarsi la previgente disciplina;
- d) le differenze di cambio da valutazione, positive o negative, che emergono contabilmente per le poste monetarie quale differenza tra il valore di credito/debito, come convertito rispettivamente al tasso di cambio del giorno di effettuazione dell’operazione e al tasso di cambio del giorno di chiusura dell’esercizio, assumono ora rilievo anche fiscale, non generando più, come in precedenza, alcun disallineamento contabile/fiscale; tale disposizione vale anche per tutte le “valutazioni” in essere al 31/12/2023, ancora presenti al 31/12/2024, con conseguente riassorbimento delle imposte anticipate/differite stanziate.

Quanto indicato nei precedenti punti b) e c) deve essere soppesato con le conseguenze che la variazione dei criteri di valutazione delle rimanenze porta con riferimento alla richiesta di specifica comunicazione all’Agenzia delle Entrate, nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato e alle necessarie informazioni supplementari da inserire nella Nota integrativa.

Regimi di riallineamento

Riallineamenti dei maggiori valori emersi nell’ambito di operazioni straordinarie

La Riforma, con effetto dalle operazioni effettuate a partire dall’1/01/2024, sostituisce integralmente l’art. 176, comma 2-ter, del Testo Unico delle Imposte, con una nuova disciplina dell’istituto opzionale del riallineamento ai fini fiscali dei maggiori valori emersi in seguito ad un’operazione di conferimento di azienda (fusione/scissione), attuabile dalla società conferitaria (dalla società incorporante/risultante dalla fusione o beneficiaria di una scissione), prevedendo un unico regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio in esito all’operazione di riorganizzazione fiscalmente neutrale.

La conferitaria potrà attribuire, in tutto o in parte, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di realizzo dell’operazione, rilevanza fiscale ai maggiori valori contabili delle immobilizzazioni materiali e immateriali attribuiti a seguito di conferimento di azienda.

Per effettuare tale opzione dovrà versare in un'unica soluzione, entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso della quale è stata realizzata l'operazione, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, con aliquota, rispettivamente, del 18% e del 3%, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni.

Si prevede altresì che in caso di realizzo dei beni prima del terzo periodo di imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale dei beni debba essere ridotto dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva e degli eventuali maggiori ammortamenti dedotti, scomputando l'imposta sostitutiva versata dalle relative imposte.

Viene chiarito, infine, che l'avviamento preesistente iscritto nell'attivo patrimoniale del conferente si trasferisce al conferitario anche fiscalmente, superando le precedenti interpretazioni della prassi amministrativa.

Affrancamento straordinario delle riserve

La norma riconosce la possibilità di affrancare, in tutto o in parte, le riserve in sospensione di imposta esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31/12/2024, attraverso il versamento, in quattro rate di pari importo, di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10%, liquidata nella dichiarazione dei redditi (che dovrebbe rappresentare il momento del perfezionamento dell'affrancamento) relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2024.

Con l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta le stesse diventano distribuibili ai soci senza alcun ulteriore carico fiscale in capo alla società.

Si tratta di una misura una tantum (e non di sistema), i cui profili attuativi sono demandati a un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanarsi entro 60 giorni.

Modifiche alla disciplina delle società di comodo

La Riforma introduce, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (2024 per i soggetti c.d. solari), significative variazioni nella disciplina delle società non operative, rideterminando le aliquote di talune categorie di beni la cui redditività presunta non risultava più in linea con i valori medi di mercato, ossia dimezzando i coefficienti relativi ai ricavi presunti e al reddito minimo in relazione agli immobili e alle partecipazioni:

a) con riferimento ai ricavi minimi presunti:

- ✓ diminuendo dal 2% all'1% l'aliquota da applicare sul valore delle partecipazioni, titoli e crediti finanziari;
- ✓ diminuendo dal 6% all'3% l'aliquota da applicare sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, detenuti anche in leasing (dal 5% al 2,5% per gli immobili di categoria catastale A10, dal 4% al 2% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti, dal 1% allo 0,5% per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti);
- ✓ invariata al 15% l'aliquota sulle altre immobilizzazioni, anche in leasing;

b) con riferimento al reddito minimo presunto:

- ✓ diminuendo dal 1,5% al 0,75% l'aliquota da applicare sul valore delle partecipazioni, titoli e crediti finanziari;
- ✓ diminuendo dal 4,75% al 2,38% l'aliquota da applicare sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili (dal 4% al 2% per gli immobili di categoria catastale A10, dal 3% al 1,5% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio o nei due precedenti, dal 0,9% al 0,45% per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti);
- ✓ invariata al 12% l'aliquota sulle altre immobilizzazioni, anche in leasing.