

 Strumenti / Come fare per

Redditi PF/2025: le novità in pillole

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Il modello REDDITI Persone Fisiche 2025 contiene molteplici novità, alcune derivate dalla legge di Bilancio 2024 e altre dai decreti legislativi attuativi della riforma fiscale: trovano spazio nel nuovo modello la rimodulazione dell'IRPEF, la tassazione a scaglioni del reddito agrario, una serie di bonus per il lavoratore dipendente, l'innalzamento delle aliquote IVIE e IVAFE.

Premessa

Il nuovo **modello REDDITI PF 2025** relativo al **periodo d'imposta 2024** presenta numerose novità. In particolare, nel modello recentemente approvato trovano collocazione le seguenti novità che vertono:

- Aliquote IRPEF;
- Nuovo regime agevolativo per redditi dominicali e agrari di coltivatori diretti e I.A.P.;
- Locazioni brevi;
- Lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera;
- Detrazione per lavoro dipendente;
- Bonus tredicesima e trattamento Integrativo;
- Lavoro sportivo dilettantistico e professionistico;
- Rideterminazione della detrazione applicabile al Comparto sicurezza;
- Lavoratori impatriati;
- Rimodulazione delle detrazioni per oneri;
- Detrazione bonus mobili;
- Detrazione Superbonus;
- Detrazione Sismabonus ed eliminazione barriere architettoniche;
- Opzione Superbonus 2023;
- IVIE e IVAFE;
- Credito di imposta per investimenti in start-up e Pmi innovative.

 Strumenti / Come fare per

Aspetti generali Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Tra gli aspetti generali del modello REDDITI 2025 si segnalano, come elementi di novità dettati dalla recente riforma fiscale, la disciplina sanzionatoria; l'istituto del ravvedimento operoso.

1° novità: aspetti sanzionatori del modello REDDITI PF 2025

Il D.Lgs. 87/2024 ha riformato il sistema delle **sanzioni amministrative tributarie** nel generale ridimensionamento delle sanzioni previste per le ipotesi "base" delle violazioni più comuni, basti pensare alla dichiarazione omessa, alla dichiarazione infedele e alla fatturazione delle operazioni. Per quanto riguarda il ravvedimento operoso, vengono riviste le riduzioni delle sanzioni applicabili e viene ammessa la possibilità, sia pure a certe condizioni, di applicare il cumulo giuridico. Inoltre, le somme oggetto di definizione al terzo delle sanzioni potranno essere pagate a rate.

L'art. 5 del citato D.Lgs. prevede che: *"Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024"*.

Omessa dichiarazione

L'omessa dichiarazione viene sanzionata in misura pari al **120%** delle **imposte dovute**, con un minimo di 250,00 euro. Prima, la sanzione poteva essere dal 120% al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250,00 euro.

Resta fermo che la dichiarazione si considera omessa anche se viene presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni.

Dichiarazione presentata entro i termini di accertamento in assenza di controlli

Se la dichiarazione viene presentata dopo i **90 giorni** ma entro il termine di accertamento e comunque prima di un qualsiasi controllo fiscale (ad esempio, prima della notifica di un questionario), la sanzione non è del 120% ma del 75% delle imposte dovute.

Nel sistema precedente, se la dichiarazione era presentata dopo i 90 giorni ma entro il termine di presentazione di quella per il periodo d'imposta successivo, la sanzione era dimezzata e diventava quindi dal 60% al 120% delle imposte dovute.

Rimane invariata, sul versante penale, la causa di non punibilità del **reato di omessa dichiarazione** (configurabile se si supera la soglia dei 50.000,00 euro di imposta) che si ha quando, prima di un controllo fiscale o penale, la dichiarazione viene presentata entro il termine di presentazione di quella per il periodo d'imposta successivo e sono pagate per intero le **imposte**, le **sanzioni** e gli **interessi**.

Dichiarazione infedele

La dichiarazione si ritiene "infedele" quando, per una infinita serie di ragioni, viene presentata indicando una imposta dovuta inferiore a quella reale: si può trattare di mancata dichiarazione di redditi, di deduzione di costi non inerenti, di mancata dichiarazione di ricavi/compensi e così via.

L'infedeltà dichiarativa viene sanzionata in misura pari al **70%** delle imposte dovute, con un minimo di 150,00 euro.

Oltre a ciò:

- se l'infedeltà è dovuta a condotte fraudolente o simulate la sanzione è aumentata in misura variabile dal 105% al 140% delle imposte, e non più dal 135% al 270% delle imposte (se si tratta di dichiarazione IVA, la maggiorazione è applicabile solo se si dimostra la partecipazione alla frode del cessionario/committente);
- rimane la riduzione di un terzo della sanzione se la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro;
- rimane il raddoppio della sanzione per la mancata dichiarazione dei canoni di locazione soggetti a cedolare secca, sanzione che può essere da dichiarazione omessa (se i canoni non sono stati dichiarati) o da dichiarazione infedele (se i canoni sono stati dichiarati ma solo in parte);
- viene meno l'aumento di un terzo per i redditi esteri non dichiarati.

Dichiarazione integrativa presentata entro i termini di accertamento in assenza di controlli

Se, entro il termine di accertamento ma prima di un qualsiasi **controllo fiscale** (ad esempio, prima della notifica di un questionario), viene presentata una dichiarazione integrativa la sanzione non è del 70% ma del 50% delle imposte dovute (sempre con il minimo di 150,00 euro).

Nel sistema precedente, la questione non era disciplinata.

Dichiarazione sanata entro i 90 giorni

Non viene disciplinata la sanzione prevista per la dichiarazione infedele sanata entro i 90 giorni dal termine di presentazione.

Dovrebbe rimanere ferma la prassi dell'Agenzia delle Entrate, che ritiene ravvedibile la dichiarazione sanata entro i 90 giorni pagando una sanzione di 27,78 euro (oltre al pagamento delle imposte, degli **interessi legali** e al **ravvedimento** degli eventuali tardivi versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione).

Errori sulla competenza fiscale

Rimane la particolare disciplina sanzionatoria per la dichiarazione infedele derivante da errori nell'imputazione a periodo delle componenti reddituali, o dalla violazione del principio di "cassa".

In generale, se c'è stata una violazione della competenza fiscale o del **principio di "cassa"**, la sanzione è ridotta di un terzo e diviene quindi del 46,67% delle imposte dovute.

Se non c'è stato danno per l'Erario (si pensi ad un ricavo dichiarato anticipatamente, che ha comportato l'incasso "anticipato" di imposte) la sanzione è fissa, di 250,00 euro.

2° novità: Ravvedimento operoso e compliance

La riforma ha apportato varie modifiche in tema di ravvedimento operoso, tra le quali emerge la possibilità di applicare il cumulo giuridico delle violazioni, sebbene a certe condizioni.

Come per tutte le altre novità in esame, esse operano solo per le violazioni commesse a partire dall'1.9.2024.

Per quanto riguarda, di conseguenza, le violazioni dichiarative (dichiarazione omessa, dichiarazione infedele), esse operano a partire dai **modelli REDDITI, IRAP e 770 2024** (relativi all'anno 2023), mentre se occorre ravvedere le infedeltà commesse in anni antecedenti (si pensi all'infedele dichiarazione IVA 2024, relativa all'anno 2023) bisogna considerare le vecchie sanzioni e le vecchie riduzioni delle sanzioni da ravvedimento.

Riduzione delle sanzioni

Di seguito le riduzioni delle sanzioni per le violazioni commesse dall'1.9.2024, a seconda del momento in cui si effettua il ravvedimento:

- per le sole violazioni sui versamenti la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene nei 30 giorni da quando la violazione è stata commessa (art. 13 c. 1 lett. a) D.Lgs. 472/97);
- riduzione a **1/10** del minimo della sanzione da omessa dichiarazione, solo ed esclusivamente se la presentazione della dichiarazione avviene entro 90 giorni dal relativo termine di presentazione (art. 13 c. 1 lett. c) D.Lgs. 472/97).
- entro 90 giorni dalla commissione della violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è a **1/9** del minimo (art. 13 c. 1 lett. a-bis) D.Lgs. 472/97);
- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a **1/8** del minimo (art. 13 c. 1 lett. b) D.Lgs. 472/97);

- oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso oppure oltre l'anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a **1/7** del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-bis) D.Lgs. 472/97).

Quanto esposto vale per tutte le violazioni (versamenti, fatturazione, dichiarazioni, comunicazioni) relative a qualsiasi tributo e a qualsiasi ente impositore.

Ravvedimento in presenza di controlli fiscali

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i tributi doganali e le accise rimane la regola per cui il **ravvedimento operoso** non è inibito dal controllo fiscale (ad esempio, dalla notifica di un questionario o di un invito a comparire) ma solo dalla notifica dell'**atto impositivo** (accertamento, recupero del credito d'imposta) o della **comunicazione bonaria**.

Ferme restando le riduzioni indicate nel precedente paragrafo (da 1/10 del minimo a 1/7 del minimo, a seconda della violazione e di quando ci si ravvede), per le violazioni commesse dall'1.9.2024 se il ravvedimento avviene:

- dopo lo schema di atto strumentale al **contraddittorio preventivo** non preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a 1/6 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-ter) D.Lgs. 472/97);
- dopo il verbale di constatazione senza che sia inviata la comunicazione di adesione al verbale di constatazione e comunque prima dello schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo, la riduzione della sanzione è a 1/5 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-quater) D.Lgs. 472/97);
- dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a 1/4 del minimo (art. 13 c. 1 lett. b-quinquies) D.Lgs. 472/97).

Il ravvedimento risulta quindi inibito sia dalla domanda di adesione sia dalla comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione.

Cumulo giuridico e continuazione

In caso di pluralità di violazioni, la legge, di norma e a certe condizioni, prevede che le sanzioni non vengano sommate ma "cumulate giuridicamente". Viene infatti applicata la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Per le violazioni commesse dall'1.9.2024 il cumulo giuridico potrà essere applicato anche in sede di ravvedimento operoso ma limitatamente al singolo anno e alla singola imposta (ciò riduce di molto il suo ambito di applicazione).

Il cumulo giuridico non si applica mai per le violazioni di omesso, tardivo oppure insufficiente versamento di tributi, così come per le indebite compensazioni.



Strumenti / Come fare per

Quadro RN Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Per il periodo d'imposta 2024 sono rimodulate le aliquote per scaglioni di reddito che sono fissate in tre. Quali gli impatti a livello dichiarativo?

Descrizione della novità

Il D.Lgs. 216/2023 ha introdotto diverse disposizioni finalizzate a realizzare la revisione del sistema di imposizione del reddito delle persone fisiche e la graduale riduzione della relativa imposta (IRPEF), nel rispetto del **principio di**

progressività.

È prevista, per l'anno 2024, una rimodulazione sia delle aliquote che degli scaglioni di reddito dell'IRPEF, con una riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito grazie all'accorpamento dei primi due fino a 15.000 euro di reddito e tra 15.000 e 28.000 di reddito in un unico scaglione cui si applica l'aliquota più bassa del 23%, in particolare sono così determinate:

- fino a 28.000 euro, aliquota del 23%;
- oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, aliquota del 35%;
- oltre 50.000 euro, aliquota del 43%.

Si rammenta che per il periodo 2023 le **aliquote e scaglioni IRPEF** previsti dalla Legge di Bilancio 2022 erano i seguenti:

- fino a 15.000 euro aliquota del 23%;
- oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, aliquota del 25%
- da 28.001 a 50.000 euro, aliquota del 35%
- oltre 50.000 euro, aliquota del 43%

Casi pratici

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è una imposta progressiva che colpisce il reddito, con aliquote crescenti che dipendono dagli scaglioni di reddito stesso: il reddito imponibile e l'imposta netta sono determinati, rispettivamente, al netto degli oneri deducibili e delle detrazioni per oneri.

Il citato intervento normativo del D.Lgs. 216/2023 ha accorpato i primi due scaglioni in unico scaglione con redditi fino a 28.000 euro, mantenendo gli stessi scaglioni e aliquote per redditi superiori ai 28.000 euro secondo il seguente schema:

IRPEF			
scaglioni	2023	Scaglioni	2024
fino a 15.000 euro	23%	da 0 a 28.000 euro	23%
da 15.001 a 28.000	25 %		
da 28.001 a 50.000	35%	da 28.001 a 50.000	35%
oltre 50.000	43%	oltre 50.000	43%

Esempio di determinazione dell'IRPEF

Esempio n. 1

Contribuente con reddito imponibile pari a euro 40.000.

Ne deriva che nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo 2024 (REDDITI 2025) il contribuente che ha conseguito un reddito imponibile pari a 40.000 determinerà un'IRPEF lorda pari a euro 10.640 (fino al periodo di imposta 2023 l'IRPEF lorda, nel caso di specie, era pari a euro 10.900).

Si rammenta che il soggetto che esercita l'attività agricola è tenuto a dichiarare il reddito agrario indipendentemente dal fatto che il terreno sia posseduto a titolo di **proprietà** o altro **diritto reale**, nonché il reddito dominicale, costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario che è ritraibile dal terreno stesso, qualora sia anche proprietario del terreno su cui svolge l'attività, o titolare di un diritto reale sul terreno stesso.

Per gli anni 2024 e 2025 i redditi dominicali e agrari, che sono posseduti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti alla previdenza agricola, diversi dalle società anche se eventualmente esercitano l'opzione per la determinazione del reddito con il sistema catastale, concorrono alla formazione del reddito, considerando congiuntamente reddito dominicale e agrario, nelle percentuali soprariportate. Si ritiene, pertanto, che siano coinvolti dall'agevolazione gli imprenditori agricoli che esercitano l'attività in forma individuale, ma anche in forma di impresa familiare.

Casi pratici

Dal punto di vista soggettivo, la norma introdotta dall'emendamento fa riferimento ai redditi dominicali e agrari posseduti da coltivatori diretti e dagli imprenditori individuali professionali iscritti alla previdenza agricola «diversi dalle società» che esercitano l'opzione per la tassazione su base catastale.

Esempio di determinazione del reddito dei terreni

Reddito complessivo conseguito da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo professionale (IAP) di 45.000 euro, derivante per 20.000 euro da redditi dominicali e agrari dei terreni, e per il restante ammontare di 25.000 euro da altri redditi.

- Fino all'importo di euro 10.000 euro dei redditi dominicali e agrari, non verrà pagato nulla a livello IRPEF,
- sui successivi 5.000 euro dei redditi dominicali e agrari, verrà pagata l'IRPEF su 2.500 euro ossia sul 50%,
- sui restanti 7.500 euro di redditi dominicali e agrari nonché sui 25.000 euro di altri redditi, l'IRPEF sarà dovuta ordinariamente.

L'imprenditore agricolo dichiarerà, quindi, un reddito complessivo tassabile di 32.500 euro composto da 7.500 euro di reddito agricolo tassabile, sui 20.000 euro complessivi, più 25.000 euro di altri redditi.

Attenzione a...

Per l'anno 2024 i redditi dominicali e agrari che risultano dagli atti catastali devono essere rivalutati, rispettivamente, dell'80% e del 70%, nonché il risultato ottenuto va incrementato del 30%. L'ulteriore rivalutazione non va effettuata per i terreni agricoli o non coltivati che sono posseduti e condotti da CD e da IAP iscritti alla previdenza agricola. La rivalutazione dell'80% e del 70% non si applica per i terreni concessi in **affitto** per usi agricoli a giovani imprenditori che non hanno ancora compiuto i 40 anni.



Strumenti / Come fare per

Quadro LC Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

I redditi derivanti dai contratti di locazione breve sono assoggettati ad imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca con aliquota al 26% nel caso di opzione per tale tipo di regime; tale aliquota è ridotta al 21% per i redditi da locazione breve

relativi ad una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

L'art. 13-ter DL 145/2023 convertito, ha previsto che il locatore ovvero il soggetto titolare della struttura turistico-ricettiva debba richiedere al Ministero del Turismo il **Codice Identificativo Nazionale (CIN)** qualora l'unità immobiliare ad uso abitativo sia destinata a contratti di locazione per finalità turistiche, a locazioni brevi ai sensi dell'art. 4 DL 50/2017, convertito; il CIN deve esser richiesto inoltre per le strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere definite ai sensi delle vigenti normative regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano. Dal **1° gennaio 2025** è prevista l'introduzione del CIN per contrastare l'evasione fiscale nelle locazioni brevi. Questo numero identificativo sarà obbligatorio per chiunque gestisca affitti brevi, compreso chi propone offerte su piattaforme online. Il CIN deve essere visibile all'esterno dei locali destinati alla locazione breve e deve essere riportato in ogni annuncio, sia online che su altre piattaforme. Gli intermediari immobiliari e i gestori di portali online sono tenuti a indicare il CIN in tutti gli annunci relativi alle unità in locazione. L'obiettivo di quest'obbligo è garantire maggiore trasparenza e controllo su queste attività, agevolando la lotta all'evasione fiscale.

Descrizione della novità

La Circ. AE 10 maggio 2024 n. 10/E ricorda anche che l'art. 4 c. 1 DL 50/2017 stabilisce che *«(...) si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare».*

Con l'entrata in vigore della legge di bilancio 2024 (L. 213/2023), dal 1° gennaio 2024, in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca, si applica l'aliquota del 26%. Questa aliquota è ridotta al 21% per i redditi riferiti ai contratti di locazione breve stipulati per una sola unità immobiliare per ciascun periodo d'imposta, a scelta del contribuente. L'individuazione di tale unità immobiliare deve avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta interessato.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva della cedolare secca sarà applicata al 26% a partire dal secondo immobile dato in locazione: il proprietario che mette in locazione diverse unità ha comunque la possibilità di sceglierne una per ciascun periodo d'imposta per cui fruire dell'aliquota ridotta del 21%.

La scelta andrà indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta d'interesse.

La nuova aliquota del 26% si applica sui redditi di locazione maturati dal 1° gennaio 2024, a prescindere dalla data di stipula dei relativi contratti e dalla percezione dei canoni.

Casi pratici

Gli intermediari, tra cui i gestori di portali telematici, che incassano o intervengono nel pagamento dei canoni relativi ai contratti di locazione dovranno operare sempre, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21%, a titolo d'acconto sull'ammontare dei canoni, all'atto del pagamento al beneficiario, indipendentemente dal regime fiscale che quest'ultimo ha scelto.

Il locatore dovrà determinare l'**imposta (ordinaria o sostitutiva)** dovuta, scomputare le ritenute d'acconto e corrispondere l'eventuale saldo entro il termine per il versamento delle imposte sui redditi.

Gli intermediari non residenti Ue ed extra-Ue che hanno una stabile organizzazione in Italia operano attraverso la stessa.

I soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione europea che non hanno una stabile organizzazione in Italia possono adempiere direttamente agli obblighi o nominare un rappresentante fiscale in Italia.

I soggetti extra-Ue con una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione assolvono agli adempimenti tramite la **stabile organizzazione** e, in mancanza di questa, devono invece nominare un rappresentante fiscale.

Nella **sezione III** del **quadro RB** è necessario indicare i seguenti dati:

- **Colonna 1** (N. di rigo): riportare il numero del rigo della sezione I nel quale sono stati indicati i dati dell'immobile locato. Nel caso di contemporanea locazione di più porzioni dello stesso immobile, al quale è attribuita un'unica rendita catastale, riportare in questa colonna il primo rigo utilizzato della sezione I.
- **Colonna 2** (Mod. n.): nel caso di compilazione di più Moduli, riportare il numero del Modulo sul quale sono stati indicati i dati dell'immobile locato.
- **Colonne 3** (Codice CIN): riportare il Codice Identificativo Nazionale assegnato dal Ministero del Turismo.

Esempio di determinazione dell'imposta sostitutiva

Contribuente che ha 3 immobili destinati alla locazione breve

La tassazione del reddito derivante dalla locazione breve deve avvenire nel seguente modo:

- **aliquota al 21%** per il primo immobile adibito alla locazione breve.
- aliquota al **26%** per il secondo e terzo immobile.

Il proprietario che mette in locazione diverse unità ha comunque la possibilità di sceglierne una per ciascun periodo d'imposta su cui applicare l'aliquota ridotta del 21%.

Attenzione a...

La gestione di locazioni brevi in forma imprenditoriale sussiste nel caso si gestiscano più di quattro alloggi. In tal caso non è possibile avvalersi del **regime fiscale agevolato** delle locazioni brevi (**cedolare secca**) e i redditi derivanti dalla locazione sono tassati secondo le modalità ordinarie previste per le attività imprenditoriali (**IRPEF o IRES, IVA, ecc.**).

Inoltre scatta l'obbligo di presentare la **SCIA**, la Segnalazione Certificata di Inizio Attività al comune di ubicazione degli immobili. Questo adempimento serve a segnalare l'inizio dell'attività imprenditoriale e a ottenere le relative autorizzazioni amministrative.



Strumenti / Come fare per

Quadro RC Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera: regole particolari introdotte dal 2024 e riflessi dal punto di vista dichiarativo. Altro aspetto di novità concernente il modello sono l'innalzamento delle soglie delle detrazioni da lavoro dipendente e la gestione di Bonus tredicesima e del trattamento integrativo. Ridisegnato, con riflessi anche in dichiarativo, il regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati.

Lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera: dal 2024, il **reddito da lavoro dipendente** prestato all'estero in zona di frontiera o in altri Paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 10.000 euro. I lavoratori dipendenti residenti nei Comuni ubicati entro i 20 chilometri dal confine svizzero, nel rispetto di determinate condizioni, possono optare, in luogo della tassazione ordinaria, per un'imposta sostitutiva dell'**imposta sul reddito delle persone fisiche** e delle **addizionali regionali e comunali**, pari al 25% delle imposte applicate in Svizzera sugli stessi redditi.

Descrizione della novità

Per tali lavoratori la legislazione tributaria italiana prevede che i redditi di lavoro dipendente relativi all'attività lavorativa prestata in territorio estero usufruiscono di una franchigia da imposizione dell'**IRPEF** di euro 7.500, aumentata a euro 10.000 a decorrere dall'anno 2024: questa franchigia rende i redditi dei lavoratori frontalieri imponibili in Italia sulla quota che eccede la soglia della citata franchigia. L'eccedenza di reddito da lavoratore frontaliere viene tassata secondo le disposizioni ordinarie (spettando anche le detrazioni per lavoro dipendente, per familiari a carico e altre simili), risultando anche deducibili dal reddito i contributi previdenziali esteri per il prepensionamento a carico del lavoratore e gli assegni esteri di sostegno al nucleo familiare. Solo relativamente ai lavoratori residenti in Italia, ma che lavorano nello Stato della Città del Vaticano, la franchigia si applica solo se le retribuzioni non sono esenti ai fini IRPEF (art. 3 DPR 601/73), per essere corrisposte da soggetti diversi dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede. Si rammenta che la legge di Bilancio 2025 ha esteso ai lavoratori frontalieri la disciplina delle retribuzioni convenzionali ai fini della determinazione del reddito.

Casi pratici

L'Italia e la Svizzera hanno firmato un nuovo Accordo sulla tassazione dei lavoratori frontalieri che sostituisce il precedente Accordo del 1974 e le persone che acquisiscono lo statuto di lavoratore frontaliere dopo il 17 luglio 2023 sono considerate nuovi frontalieri: questi pagheranno l'imposta alla fonte nel Cantone di lavoro (secondo delle aliquote che saranno pari all'80% di quelle ordinarie) e in aggiunta dovranno poi pagare l'IRPEF in Italia secondo le aliquote ordinarie con detrazione per quanto già pagato in Svizzera.

La **dichiarazione dei redditi** in Italia avverrà per il tramite di uno scambio di dati tra Italia e Svizzera. In particolare l'Autorità fiscale elvetica trasmetterà all'Italia entro il 20 marzo di ogni anno le informazioni reddituali del "nuovo frontaliere" con riferimento all'anno precedente. L'Agenzia delle Entrate metterà quindi a disposizione del frontaliere una dichiarazione dei redditi precompilata che si potrà accettare oppure modificare presso il proprio CAF (per far valere ad esempio i propri oneri detraibili).

I "vecchi frontalieri" sono coloro che tra il 31 dicembre 2018 e il 17 luglio 2023 hanno avuto questi elementi anche solo per un breve periodo di tempo:

- residenza fiscale nei Comuni di confine ubicati entro i 20 chilometri dal confine tra Italia e Svizzera;
- rientro giornaliero tra Italia e Svizzera;
- hanno (o hanno avuto) il proprio datore di lavoro in Ticino, Grigioni o Vallese;
- il datore di lavoro ha regolarmente annunciato il dipendente all'Ufficio imposte alla fonte del relativo Cantone.

I "vecchi frontalieri" manterranno questo status fino alla pensione e il reddito prodotto in Svizzera sarà assoggettato a tassazione esclusivamente in detto Stato.

L'art. 6 DL 113/2024, in vigore dal 10 agosto 2024 (c.d. Decreto Omnibus, convertito con L. 143/2024), introduce una nuova Flat Tax del 25% per i frontalieri svizzeri, che trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 2024, residenti in uno dei seguenti Comuni:

REGIONE LOMBARDIA:

- Provincia di Bergamo: Schilpario, Valbondione, Vilminore di Scalve;
- Provincia di Brescia: Ponte di Legno;
- Provincia di Lecco: Bulciago, Molteno;
- Provincia di Monza e della Brianza: Barlassina, Briosco, Cogliate, Giussano, Lazzate, Lentate sul Seveso, Meda, Misinto, Veduggio con Colzano;
- Provincia di Sondrio: Andalo Valtellino, Bema; Brebbia, Gerenzano, Saronno,
- Provincia di Varese: Vergiate.

REGIONE PIEMONTE

- Provincia Verbano-Cusio-Ossola: Stresa;
- Provincia di Vercelli: Alagna Valsesia, Alto Sermenza, Boccioleto, Campertogno, Carcoforo, Cervatto, Cravagliana, Fobello, Mollia, Piode, Rassa, Rimella, Rossa.

REGIONE TRENINO ALTO ADIGE

- Provincia di Bolzano: Martello;
- Provincia di Trento: Peio, Rabbi.

REGIONE VALLE D'AOSTA

- Provincia d'Aosta: Antey-Saint-Andre', Arvier, Avise, Aymavilles, Brissogne, Brusson, Chambave, Chamois, Charvensod, Châtillon, Emarese, Fenis, Gaby, Gressan, Introd, Jovençon, La Magdeleine, La Salle, La Thuile, Morgex, Nus, Pollein, Pre-Saint-Didier, Quart, Saint-Christophe, Saint-Denis, Saint-Marcel, Saint-Nicolas, Saint-Pierre, Saint-Vincent, Sarre, Torgnon, Verrayes, Villeneuve.

Tali contribuenti possono optare per l'applicazione, sui redditi da lavoro dipendente percepiti in Svizzera, di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali, pari al 25% delle imposte applicate in Svizzera sugli stessi redditi, in presenza delle seguenti condizioni:

- il lavoratore si qualifica come frontaliere (ai sensi dell'articolo 2 dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, fatto a Roma il 23 dicembre 2020, ratificato e reso esecutivo ai sensi della legge 13 giugno 2023, n. 83);

- il lavoratore, alla data di entrata in vigore del predetto Accordo, svolgeva, ovvero tra il 31 dicembre 2018 e la predetta data aveva svolto, un'attività di lavoro dipendente in Svizzera nei cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese per un datore di lavoro residente in Svizzera o avente una stabile organizzazione o una base fissa in Svizzera;
- i redditi sono assoggettati a tassazione in Svizzera secondo i criteri indicati nell'articolo 3 del citato Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.

La stessa Flat Tax del 25% può essere esercitata anche dai lavoratori dipendenti residenti in alcuni comuni delle province di Brescia e di Sondrio al rispetto delle seguenti condizioni:

- il lavoratore si qualifica come frontaliere (ai sensi dell'articolo 2 dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri, fatto a Roma il 23 dicembre 2020, ratificato e reso esecutivo ai sensi della legge 13 giugno 2023, n. 83);
- i redditi sono assoggettati a tassazione in Svizzera secondo i criteri indicati nell'articolo 3 del citato Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.
- alla data di entrata in vigore dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera del 23 dicembre 2020, svolgevano, ovvero tra il 31 dicembre 2018 e la predetta data di entrata in vigore avevano svolto, un'attività di lavoro dipendente in Svizzera nei cantoni del Ticino e del Vallese per un datore di lavoro residente in Svizzera o avente una stabile organizzazione o una base fissa in Svizzera.

Esempio di determinazione del reddito del lavoratore frontaliere

Lavoratore frontaliere con un reddito di fonte estera pari a euro 40.000

La **franchigia** di euro 10.000 ridurrà la base imponibile assoggettando a tassazione esclusivamente euro 30.000

PERIODO D'IMPOSTA 2024

PERSONE FISICHE 2025
Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

REDDITI
QUADRO RC - Redditi di lavoro dipendente
QUADRO CR - Crediti d'imposta

Mod. N.

QUADRO RC		REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI		Altri dati															
RC1	Tipologia reddito 4 Indeterminato/Determinato 1	Reddito (punto 1, 2 e 3 CU 2023)	40.000,00																
RC2			,00																
RC3			,00																
RC4	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Indirizzo</th> <th>Codice</th> <th>Sistema tassazione adottato</th> <th>Sistema imposta sostitutiva</th> <th>Altre imposte sostitutive</th> <th>Resulti</th> <th>Benefici e tassazione ordinaria</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td>,00</td> <td>,00</td> <td>,00</td> <td>,00</td> <td>,00</td> </tr> </tbody> </table>					Indirizzo	Codice	Sistema tassazione adottato	Sistema imposta sostitutiva	Altre imposte sostitutive	Resulti	Benefici e tassazione ordinaria			,00	,00	,00	,00	,00
Indirizzo	Codice	Sistema tassazione adottato	Sistema imposta sostitutiva	Altre imposte sostitutive	Resulti	Benefici e tassazione ordinaria													
		,00	,00	,00	,00	,00													
RC5	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Quota esente frontalieri</th> <th>Quota esente dipendente Compagnie d'Italia</th> <th>Quota esente pensioni</th> <th>Quota esente lavoro sportivo</th> <th>(di cui L.S.U.)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>10.000,00</td> <td>,00</td> <td>,00</td> <td>,00</td> <td>,00</td> </tr> </tbody> </table>					Quota esente frontalieri	Quota esente dipendente Compagnie d'Italia	Quota esente pensioni	Quota esente lavoro sportivo	(di cui L.S.U.)	10.000,00	,00	,00	,00	,00				
Quota esente frontalieri	Quota esente dipendente Compagnie d'Italia	Quota esente pensioni	Quota esente lavoro sportivo	(di cui L.S.U.)															
10.000,00	,00	,00	,00	,00															
		TOTALE		30.000,00															
RC6	Periodo di lavoro (giorni per i quali spettano le detrazioni)		Lavoro dipendente	Pensione															

Casi particolari

Attenzione a...

Il c. 10 dell'art. 165 TUIR prevede che l'imposta estera detraibile deve essere ridotta in misura corrispondente nelle ipotesi in cui il reddito estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo: nella sostanza, nei limiti in cui opera

la parziale esclusione del reddito estero dall'imponibile, alla mancata tassazione corrisponde simmetricamente il mancato riconoscimento del **foreign tax credit**.

2° novità: detrazione per lavoro dipendente

Per l'anno 2024, la detrazione per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente, escluse le pensioni e assegni ad esse equiparati, e per taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è innalzata ad euro 1.955, se il reddito complessivo non supera euro 15.000.

Descrizione

Il D.Lgs. 216/2023 di riforma dell'**IRPEF** ha fissato l'importo della detrazione spettante dal 1° gennaio 2024 ai titolari di redditi fino a 15.000 euro a 1.955 euro. La Legge di Bilancio 2025 conferma questi valori a regime.

Le detrazioni IRPEF sui redditi da lavoro dipendente sono modulate in base al reddito complessivo e si calcolano secondo i seguenti importi:

- **1.955 euro**, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro (l'importo minimo della detrazione riconosciuta è pari a 690 euro. In caso di lavoro a tempo determinato, non può essere inferiore a 1.380 euro);
- **1.910 euro**, aumentata del prodotto tra 1.190 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro;
- **1.910 euro**, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro (la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro).

Per chi percepisce un reddito compreso tra i 25.000 e i 35.000 euro è riconosciuto un importo aggiuntivo di 65 euro. Per i redditi sopra i 50.000 euro non è prevista alcuna detrazione.

Casi pratici

L'importo delle detrazioni spettante sulla base dei redditi da lavoro dipendente percepiti è erogato dal datore di lavoro in busta paga, con l'effetto di una riduzione dell'IRPEF dovuta.

La somma spettante può essere anche recuperata in sede di dichiarazione dei redditi e, quindi, a chiusura d'anno.

Per calcolare l'ammontare della detrazione spettante, il reddito complessivo (considerando quindi anche il reddito degli affitti a cedolare secca e dell'attività d'impresa o lavoro autonomo in regime forfettario) dovrà essere considerato al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Le detrazioni fiscali sono calcolate sui giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro. Si calcolano quindi anche in caso di festività, riposi settimanali e altri giorni non lavorativi, mentre non si considerano i giorni per i quali non spetta alcun reddito.

Esempio di determinazione della detrazione del lavoro dipendente

Tabella per il calcolo delle detrazioni lavoro dipendente

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo non superiore a 15.000 euro	1.955 euro (in ogni caso non inferiore a 690 euro, se a tempo determinato, a 1.380 euro)

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo superiore ai 15.000 euro e fino a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$
Reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
Reddito complessivo superiore a 50.000 euro	Nessuna detrazione

- L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi complessivi superiori a 25.000 euro e fino a 35.000 euro.

Attenzione a...

Il reddito complessivo da considerare per applicare la detrazione corretta è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad **abitazione principale** e di quello delle relative **pertinenze** (non si conta la prima casa), mentre si tiene conto di eventuali redditi assoggettati a cedolare secca, imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario e quota di agevolazione ACE.

3° novità: Bonus tredicesima e trattamento integrativo

Per l'anno 2024, ai titolari di reddito di lavoro dipendente con un reddito complessivo non superiore ad euro 28.000 che rispettino determinate condizioni, è riconosciuta un'indennità di importo pari ad euro 100, ragguagliata al periodo di lavoro, che non concorre alla formazione del reddito complessivo.

Per l'anno 2024, l'importo riconosciuto in favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro è calcolato qualora l'imposta lorda determinata sul reddito di lavoro dipendente e su alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sia di importo superiore a quello della detrazione per lavoro dipendente diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Descrizione

Per l'anno 2024, ai lavoratori dipendenti è stata riconosciuta, nel rispetto di determinate condizioni, un'indennità per un importo pari a 100 euro, rapportata al periodo di lavoro, che non concorre alla formazione del reddito complessivo.

Per la spettanza del bonus, il lavoratore dipendente deve possedere, in via congiunta, i seguenti requisiti:

- il reddito complessivo non deve essere superiore a 28.000 euro; il reddito complessivo comprende la quota esente dei redditi agevolati, riconosciuta per alcune fattispecie di trasferimento del soggetto in Italia (rientro dei ricercatori, lavoratori impatriati, rientro dei cervelli), mentre sono esclusi dal computo il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle pertinenze relative a quest'ultima unità;
- il lavoratore deve avere fiscalmente a carico sia il coniuge sia almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo, affiliato o affidato;
- l'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente del lavoratore deve essere di importo superiore a quello della detrazione d'imposta spettante in relazione ai redditi da lavoro. Oltre a tale requisito, inerente al livello del reddito da lavoro dipendente, si prevede che la misura dell'indennità sia proporzionalmente ridotta (rispetto all'importo suddetto di 100 euro) qualora il periodo complessivo di lavoro dipendente non copra l'intero anno.

L'indennità non spetta al lavoratore dipendente coniugato o convivente il cui coniuge non legalmente ed effettivamente separato o convivente sia beneficiario della stessa indennità.

L'indennità è stata riconosciuta, unitamente alla tredicesima mensilità erogata nel 2024, dal sostituto d'imposta su richiesta del lavoratore, che ha attestato per iscritto di avervi diritto, indicando il codice fiscale del coniuge o del convivente e dei figli.

L'indennità deve essere rideterminata nel modello dichiarativo del beneficiario ed è riconosciuta anche qualora non sia stata erogata dal sostituto d'imposta ovvero se le remunerazioni percepite non sono state assoggettate a ritenuta: l'indennità risultante dalla dichiarazione dei redditi è computata nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nel **modello REDDITI PF 2025** trovano spazio le novità sul trattamento integrativo per i lavoratori dipendenti e deve essere indicato nella **sezione V del quadro RC**.

Dal 1° luglio 2020 è previsto il riconoscimento di una somma che non concorre alla formazione del reddito complessivo, denominata "trattamento integrativo", ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati. Per l'anno 2024 il trattamento integrativo spetta nella misura di 1.200 euro ai lavoratori la cui imposta lorda, determinata tenendo conto solo dei redditi da lavoro dipendente e di alcuni assimilati, sia di ammontare importo superiore alle detrazioni per lavoro dipendente, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno e il cui reddito complessivo non sia non superiore a 15.000 euro.

Nella diversa ipotesi in cui, rispettate tali condizioni, il reddito complessivo determinato considerando per intero i redditi per cui si è fruita dell'agevolazione prevista dai regimi speciali per i docenti e ricercatori e i c.d. impatriati, aumentato dei redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti e delle mance assoggettate ad imposta sostitutiva e al netto del reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, è compreso tra 15.001 e 28.000 euro, è necessario verificare se la somma di alcune detrazioni sia maggiore dell'imposta lorda.

Se questa condizione è verificata, il trattamento integrativo è comunque riconosciuto per un ammontare, comunque, non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle menzionate detrazioni e l'imposta lorda.

Le detrazioni di cui occorre tener conto sono le seguenti:

1. detrazioni per carichi di famiglia;
2. detrazioni per lavoro dipendente e assimilati;
3. detrazioni per interessi passivi su prestiti o mutui agrari contratti fino al 31 dicembre 2021;
4. detrazioni per interessi passivi su mutui contratti fino al 31 dicembre 2021 per l'acquisto o la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
5. detrazioni per spese sanitarie superiori a 15.493,71 euro, per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità e spese per l'acquisto di cani guida, tutte sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data;
6. detrazioni per spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data;
7. tutte le detrazioni previste da altre disposizioni normative relative a spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data.

Casi pratici

Il **trattamento integrativo** è riconosciuto direttamente dal datore di lavoro in busta paga a partire dal mese di gennaio: tuttavia, è previsto che il soggetto percettore è tenuto a ricalcolare l'ammontare del trattamento integrativo tenendo conto di tutti i redditi dichiarati e di indicarlo nella dichiarazione dei redditi.

Pertanto, se il datore di lavoro non ha erogato, in tutto o in parte il trattamento integrativo, il contribuente deve determinare l'esatto ammontare spettante nella propria dichiarazione.

Se dal calcolo effettuato, le agevolazioni risultano, in tutto o in parte, non spettanti, l'ammontare riconosciuto dal datore di lavoro in mancanza dei presupposti previsti, deve essere recuperato in sede di dichiarazione dei redditi.

Qualora il beneficio economico erogato dal sostituto d'imposta risulti non spettante o spettante in misura inferiore, il relativo importo va restituito in sede di liquidazione del modello REDDITI 2025 ove è stato predisposto il **rigo RC14** nella **sezione V del quadro RC** che deve riportare:

- **Colonna 1** - (Codice) in cui riportare il codice indicato nel punto 390 della Certificazione Unica 2025;
- **Colonna 2** - (Trattamento erogato) in cui va riportato l'importo del trattamento integrativo erogato dal sostituto d'imposta, indicato nel punto 391 della Certificazione Unica 2025.
- **Colonna 3** - (Esenzione ricercatori e docenti) che è utilizzato per riportare l'importo indicato nel punto 463 della Certificazione Unica se nel punto 462 è indicato il codice 2 o 15. Nel caso in cui si fruisca in dichiarazione dell'agevolazione prevista per i docenti e ricercatori, va riportato l'ammontare indicato nelle annotazioni alla Certificazione Unica con il codice BC o CV per docenti e ricercatori. Se nelle annotazioni alla Certificazione Unica non sono presenti tali informazioni riportare la quota di reddito da lavoro dipendente che non è stata indicata nei righe da C1 a C3;
- **Colonna 4** - (Esenzione Impatriati) in cui riportare l'importo indicato nel punto 463 della Certificazione Unica se nel punto 462 è indicato il codice 4, 6, 8, 9 o 13 o 14. Se si fruisce in dichiarazione dell'agevolazione prevista per gli impatriati, riportare l'ammontare indicato nelle annotazioni alla Certificazione Unica con il codice BD o CQ o CR o CS o CT o CU. Se nelle annotazioni alla Certificazione Unica non sono presenti tali informazioni va riportata la quota di reddito da lavoro dipendente che non è stata indicata nei righe da C1 a C3;
- **Colonna 5** - (Redditi di lavoro dipendente) nella quale va riportato l'importo indicato nel punto 721 della Certificazione Unica 2025;
- **Colonna 6** - (Bonus erogato) da utilizzare per indicare l'importo del punto 723 della Certificazione Unica 2025;
- **Colonna 7** - (Restituzione bonus per assenza dei requisiti) in cui va barrata la casella in caso di restituzione del bonus erogato dal sostituto d'imposta e non spettante per assenza dei requisiti.
- **Colonna 8** - (Giorni bonus) nella quale va riportato il numero di giorni di lavoro dipendente indicati nel punto 726 della Certificazione Unica 2025 per i quali il percipiente ha diritto alla detrazione per lavoro dipendente.

Esempio di ricalcolo del trattamento integrativo

Esempio n. 1

Lavoratore dipendente a cui è stato riconosciuto un trattamento integrativo non spettante pari a euro 1.200

Attenzione a...

Il c. 10 dell'art.165 TUIR prevede che l'imposta estera detraibile deve essere ridotta in misura corrispondente nelle ipotesi in cui il reddito estero concorre parzialmente alla formazione del reddito complessivo: nella sostanza, nei limiti in cui opera la parziale esclusione del reddito estero dall'imponibile, alla mancata tassazione corrisponde simmetricamente il mancato riconoscimento del foreign tax credit.

4° novità: detrazione per lavoro dipendente

Per l'anno 2024, la detrazione per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente, escluse le pensioni e assegni ad esse equiparati, e per taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è innalzata ad euro 1.955, se il reddito complessivo non supera euro 15.000.

Descrizione

Il D.Lgs. 216/2023 di riforma dell'IRPEF ha fissato l'importo della detrazione spettante dal 1° gennaio 2024 ai titolari di redditi fino a 15.000 euro a 1.955 euro. La Legge di Bilancio 2025 conferma questi valori a regime.

Le detrazioni IRPEF sui redditi da lavoro dipendente sono modulate in base al reddito complessivo e si calcolano secondo i seguenti importi:

- **1.955 euro**, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro (l'importo minimo della detrazione riconosciuta è pari a 690 euro. In caso di lavoro a tempo determinato, non può essere inferiore a 1.380 euro);
- **1.910 euro**, aumentata del prodotto tra 1.190 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro;
- **1.910 euro**, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro (la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro).

Per chi percepisce un reddito compreso tra i 25.000 e i 35.000 euro è riconosciuto un importo aggiuntivo di 65 euro. Per i redditi sopra i 50.000 euro non è prevista alcuna detrazione.

Casi pratici

L'importo delle detrazioni spettante sulla base dei redditi da lavoro dipendente percepiti è erogato dal datore di lavoro in busta paga, con l'effetto di una riduzione dell'IRPEF dovuta.

La somma spettante può essere anche recuperata in sede di dichiarazione dei redditi e, quindi, a chiusura d'anno.

Per calcolare l'ammontare della detrazione spettante, il reddito complessivo (considerando quindi anche il reddito degli affitti a cedolare secca e dell'attività d'impresa o lavoro autonomo in regime forfettario) dovrà essere considerato al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Le **detrazioni fiscali** sono calcolate sui giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro. Si calcolano quindi anche in caso di festività, riposi settimanali e altri giorni non lavorativi, mentre non si considerano i giorni per i quali non spetta alcun reddito.

Esempio di determinazione della detrazione del lavoro dipendente

Tabella per il calcolo delle detrazioni lavoro dipendente

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo non superiore a 15.000 euro	1.955 euro (in ogni caso non inferiore a 690 euro, se a tempo determinato, a 1.380 euro)
Reddito complessivo superiore ai 15.000 euro e fino a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$1.910 \times [(50.000 \text{ reddito complessivo}) / 22.000]$
Reddito complessivo superiore a 50.000 euro	Nessuna detrazione

- *L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi complessivi superiori a 25.000 euro e fino a 35.000 euro.*

Attenzione a...

Il reddito complessivo da considerare per applicare la detrazione corretta è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze (non si conta la prima casa), mentre si tiene conto di eventuali redditi assoggettati a cedolare secca, imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario e quota di agevolazione ACE.

5° novità: Bonus tredicesima e trattamento integrativo

Per l'anno 2024, ai titolari di **reddito di lavoro dipendente** con un reddito complessivo non superiore ad euro 28.000 che rispettino determinate condizioni, è riconosciuta un'indennità di importo pari ad euro 100, ragguagliata al periodo di lavoro, che non concorre alla formazione del reddito complessivo.

Per l'anno 2024, l'importo riconosciuto in favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro è calcolato qualora l'imposta lorda determinata sul reddito di lavoro dipendente e su alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sia di importo superiore a quello della detrazione per lavoro dipendente diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Descrizione

Per l'anno 2024, ai lavoratori dipendenti è stata riconosciuta, nel rispetto di determinate condizioni, un'indennità per un importo pari a 100 euro, rapportata al periodo di lavoro, che non concorre alla formazione del reddito complessivo.

Per la spettanza del bonus, il lavoratore dipendente deve possedere, in via congiunta, i seguenti requisiti:

- il reddito complessivo non deve essere superiore a 28.000 euro; il reddito complessivo comprende la quota esente dei redditi agevolati, riconosciuta per alcune fattispecie di trasferimento del soggetto in Italia (rientro dei ricercatori, lavoratori impatriati, rientro dei cervelli), mentre sono esclusi dal computo il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle pertinenze relative a quest'ultima unità;
- il lavoratore deve avere fiscalmente a carico sia il coniuge sia almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo, affiliato o affidato;
- l'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente del lavoratore deve essere di importo superiore a quello della detrazione d'imposta spettante in relazione ai redditi da lavoro. Oltre a tale requisito, inerente al livello del reddito da lavoro dipendente, si prevede che la misura dell'indennità sia proporzionalmente ridotta (rispetto all'importo suddetto di 100 euro) qualora il periodo complessivo di lavoro dipendente non copra l'intero anno.

L'indennità non spetta al lavoratore dipendente coniugato o convivente il cui coniuge non legalmente ed effettivamente separato o convivente sia beneficiario della stessa indennità.

L'indennità è stata riconosciuta, unitamente alla tredicesima mensilità erogata nel 2024, dal sostituto d'imposta su richiesta del lavoratore, che ha attestato per iscritto di avervi diritto, indicando il codice fiscale del coniuge o del convivente

e dei figli.

L'indennità deve essere rideterminata nel modello dichiarativo del beneficiario ed è riconosciuta anche qualora non sia stata erogata dal sostituto d'imposta ovvero se le remunerazioni percepite non sono state assoggettate a ritenuta: l'indennità risultante dalla dichiarazione dei redditi è computata nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nel **modello REDDITI PF 2025** trovano spazio le novità sul trattamento integrativo per i lavoratori dipendenti e deve essere indicato nella **sezione V del quadro RC**.

Dal 1° luglio 2020 è previsto il riconoscimento di una somma che non concorre alla formazione del reddito complessivo, denominata "trattamento integrativo", ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati. Per l'anno 2024 il trattamento integrativo spetta nella misura di 1.200 euro ai lavoratori la cui imposta lorda, determinata tenendo conto solo dei redditi da lavoro dipendente e di alcuni assimilati, sia di ammontare importo superiore alle detrazioni per lavoro dipendente, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno e il cui reddito complessivo non sia non superiore a 15.000 euro.

Nella diversa ipotesi in cui, rispettate tali condizioni, il reddito complessivo determinato considerando per intero i redditi per cui si è fruita dell'agevolazione prevista dai **regimi speciali** per i **docenti** e **ricercatori** e i c.d. **impatriati**, aumentato dei redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti e delle mance assoggettate ad imposta sostitutiva e al netto del reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, è compreso tra 15.001 e 28.000 euro, è necessario verificare se la somma di alcune detrazioni sia maggiore dell'imposta lorda.

Se questa condizione è verificata, il trattamento integrativo è comunque riconosciuto per un ammontare, comunque, non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle menzionate detrazioni e l'imposta lorda.

Le detrazioni di cui occorre tener conto sono le seguenti:

1. detrazioni per carichi di famiglia;
2. detrazioni per lavoro dipendente e assimilati;
3. detrazioni per interessi passivi su prestiti o mutui agrari contratti fino al 31 dicembre 2021;
4. detrazioni per interessi passivi su mutui contratti fino al 31 dicembre 2021 per l'acquisto o la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
5. detrazioni per spese sanitarie superiori a 15.493,71 euro, per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità e spese per l'acquisto di cani guida, tutte sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data;
6. detrazioni per spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data;
7. tutte le detrazioni previste da altre disposizioni normative relative a spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data.

Casi pratici

Il **trattamento integrativo** è riconosciuto direttamente dal datore di lavoro in busta paga a partire dal mese di gennaio: tuttavia, è previsto che il soggetto percettore è tenuto a ricalcolare l'ammontare del trattamento integrativo tenendo conto di tutti i redditi dichiarati e di indicarlo nella dichiarazione dei redditi.

Pertanto, se il datore di lavoro non ha erogato, in tutto o in parte il trattamento integrativo, il contribuente deve determinare l'esatto ammontare spettante nella propria dichiarazione.

Se dal calcolo effettuato, le agevolazioni risultano, in tutto o in parte, non spettanti, l'ammontare riconosciuto dal datore di lavoro in mancanza dei presupposti previsti, deve essere recuperato in sede di dichiarazione dei redditi.

Qualora il beneficio economico erogato dal sostituto d'imposta risulti non spettante o spettante in misura inferiore, il relativo importo va restituito in sede di liquidazione del modello REDDITI 2025 ove è stato predisposto il rigo RC14 nella sezione V del quadro RC che deve riportare:

- **Colonna 1** - (Codice) in cui riportare il codice indicato nel punto 390 della Certificazione Unica 2025;
- **Colonna 2** - (Trattamento erogato) in cui va riportato l'importo del trattamento integrativo erogato dal sostituto d'imposta, indicato nel punto 391 della Certificazione Unica 2025.
- **Colonna 3** - (Esenzione ricercatori e docenti) che è utilizzato per riportare l'importo indicato nel punto 463 della Certificazione Unica se nel punto 462 è indicato il codice 2 o 15. Nel caso in cui si fruisca in dichiarazione dell'agevolazione prevista per i docenti e ricercatori, va riportato l'ammontare indicato nelle annotazioni alla Certificazione Unica con il codice BC o CV per docenti e ricercatori. Se nelle annotazioni alla Certificazione Unica non sono presenti tali informazioni riportare la quota di reddito da lavoro dipendente che non è stata indicata nei righe da C1 a C3;
- **Colonna 4** - (Esenzione Impatriati) in cui riportare l'importo indicato nel punto 463 della Certificazione Unica se nel punto 462 è indicato il codice 4, 6, 8, 9 o 13 o 14. Se si fruisce in dichiarazione dell'agevolazione prevista per gli impatriati, riportare l'ammontare indicato nelle annotazioni alla Certificazione Unica con il codice BD o CQ o CR o CS o CT o CU. Se nelle annotazioni alla Certificazione Unica non sono presenti tali informazioni va riportata la quota di reddito da lavoro dipendente che non è stata indicata nei righe da C1 a C3;
- **Colonna 5** - (Redditi di lavoro dipendente) nella quale va riportato l'importo indicato nel punto 721 della Certificazione Unica 2025;
- **Colonna 6** - (Bonus erogato) da utilizzare per indicare l'importo del punto 723 della Certificazione Unica 2025;
- **Colonna 7** - (Restituzione bonus per assenza dei requisiti) in cui va barrata la casella in caso di restituzione del bonus erogato dal sostituto d'imposta e non spettante per assenza dei requisiti.
- **Colonna 8** - (Giorni bonus) nella quale va riportato il numero di giorni di lavoro dipendente indicati nel punto 726 della Certificazione Unica 2025 per i quali il percipiente ha diritto alla detrazione per lavoro dipendente.

Esempio di ricalcolo del trattamento integrativo

Esempio n. 1

Lavoratore dipendente a cui è stato riconosciuto un trattamento integrativo non spettante pari a euro 1.200

Sezione V RIDUZIONE PRESSIONE FISCALE (Trattamento integrativo e bonus tridicesimo)		RC14							
	Codice	Trattamento erogato	Esenzione ricercatori e docenti	Esenzione impatriati	Redditi di lavoro dipendente	Bonus erogato	Restituzione Bonus per assenza dei requisiti	Giorni bonus	
	1	1.200,00	,00	,00	40.000,00	,00	X		

Attenzione a...

L'importo della detrazione spettante sarà visibile prossimamente all'interno della Certificazione Unica 2024 relativa ai redditi 2024 (CU2025):

- al **punto 384** della CU2025 sarà indicato l'importo della detrazione fruita;
- al **punto 385** sarà indicato l'importo della detrazione eventualmente non fruita.

Nel caso in cui il sostituto non abbia riconosciuto tale detrazione al percipiente, il contribuente può fruirne in dichiarazione se nelle annotazioni alla Certificazione Unica 2025 è presente il codice BO.

6° novità: Lavoratori impatriati

Ridisegnato il regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

Descrizione

Il nuovo regime si applica ai contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 TUIR a partire dal 1° gennaio 2024, e che percepiscono:

- **redditi di lavoro dipendente**;
- redditi **assimilati** a quelli di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro **autonomo**.

Per tali contribuenti è previsto un abbattimento dell'imponibile fiscale del 50%, con limite a 600.000 euro e alle condizioni seguenti:

- a) i lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e devono impegnarsi a risiedere fiscalmente nel territorio dello Stato per almeno cinque anni;
- b) l'attività lavorativa deve essere svolta nel territorio dello Stato in virtù di un nuovo rapporto di lavoro che si va ad instaurare con un soggetto diverso dal datore di lavoro estero prima del trasferimento e che non faccia parte, del suo stesso gruppo;
- c) l'attività lavorativa deve essere prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
- d) i lavoratori devono essere in possesso requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108, e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206. (per le professioni regolamentate, per i titolari di una qualifica professionale superiore rientrante nei livelli 1 -legislatori, imprenditori e alta dirigenza- 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione e 3 - professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia.)

Da sottolineare che la nuova formulazione prevede che si instauri rapporto di lavoro nuovo con diverso datore di lavoro (fatte salve le società infragruppo). Non sarebbe più applicabile quindi la prassi recente dell'Agenzia per lo smart working in Italia per lo stesso datore di lavoro estero precedente e il distacco.

Resta confermata, invece, la norma per cui il beneficio fiscale spetta:

- ai cittadini italiani iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), e
- a quelli che non sono iscritti all'AIRE purché siano stati fiscalmente residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nel periodo di tre anni richiesto dal comma 1, lettera a).

L'agevolazione si applicherebbe sempre nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dai regolamenti UE per gli aiuti de minimis.

Casi pratici

Nella nuova versione si specifica che i lavoratori che rientrano in Italia in società dello stesso gruppo godranno delle agevolazioni solo se la permanenza all'estero sarà stata pari a:

- sei periodi d'imposta nel caso in cui non fossero mai stati dipendenti dello stesso gruppo,
- sette periodi d'imposta nel caso in cui già prima del trasferimento all'estero, fossero impiegati in Italia presso lo stesso gruppo.

Per chi rientra e ha almeno un figlio minore o diventa genitore, anche adottivo, nel periodo di fruizione del regime la riduzione fiscale salirà al 60%.

Inoltre per chi trasferisce la residenza anagrafica nel 2024 lo sconto fiscale si applica per tre ulteriori periodi d'imposta in caso di acquisto di un immobile adibito ad abitazione principale in Italia nei 12 mesi precedenti il trasferimento.

Il regime per i lavoratori impatriati si applica a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei quattro periodi d'imposta successivi. Se la residenza fiscale in Italia non è mantenuta per almeno quattro anni, il lavoratore decade dai benefici e si provvede al recupero di quelli già fruiti, con applicazione dei relativi interessi.

I cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) oppure se hanno avuto la residenza in un altro Stato in base a una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Nel caso di soggetti che trasferiscono la propria residenza anagrafica nell'anno 2024, il regime agevolato per i lavoratori impatriati si applica per ulteriori tre periodi di imposta nel caso in cui il contribuente è divenuto proprietario di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia. La proprietà deve essere acquisita entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

Esempio di determinazione del reddito da lavoratore impatriato

Esempio n. 1

Lavoratore dipendente impatriato che ha trasferito nel 2024 la propria residenza in Italia e ha percepito un reddito pari a euro 45.000 per il quale il beneficio non è stato riconosciuto dal datore di lavoro. Pertanto, la casella "Casi particolari" va compilata esclusivamente nell'ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia riconosciuto l'agevolazione e il contribuente intenda fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella presente dichiarazione dei redditi. In tale caso il reddito di lavoro dipendente va indicato nei **rigli da C1 a C3** già nella misura ridotta. Al riguardo, nelle Annotazioni della **Certificazione Unica 2025**, è indicata la quota non imponibile con i seguenti codici: – GA per i lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 2024 e intendono fruire della riduzione del reddito di lavoro dipendente e assimilati nella misura del 50% (codice 16).

QUADRO RC REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI							Altri dati
RC1	Tipologia reddito	4	Indeterminato/Determinato	1	Redditi (punto 1, 2 e 3 CU 2025)	22.500,00	4
RC2						,00	
RC3						,00	
SOMME PER PREMI DI RISULTATO E WELFARE AZIENDALE							
RC4	Codice	1	2	3	4	5	6
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RC5	Opzione o ratifica (completare solo nei casi previsti nelle istruzioni)	7	8	9	10	11	12
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Casi particolari 16							
RC5	RC1 col.3 + RC2 col.3 + RC3 col.3 + RC4 col.10 + RC16 col.8 - RC4 col.11 - RC16 col.9 - RC5 col.1 - RC5 col.2 - RC5 col.3 - RC5 col.4 (riportare in RN1 col.5)						
	1	2	3	4	5		
		0,00	0,00	0,00	0,00	(di cui L.S.U. 0,00)	
						TOTALE	22.500,00
RC6	Periodo di lavoro (giorni per i quali spettano le detrazioni)	Lavoro dipendente		Pensione			
		3,65		1			

Attenzione a...

Il nuovo regime per i lavoratori impatriati è compatibile con gli altri regimi di favore previsti per i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. Pertanto, nello stesso periodo d'imposta, è possibile fruire contemporaneamente di diversi regimi agevolativi, purché siano rispettati tutti i requisiti previsti dalle relative disposizioni. Ad esempio, un contribuente che al rientro in Italia svolge un'attività di ricerca ed esercita anche un'attività di lavoro autonomo può applicare l'articolo 44 del DL 78/2010 ai redditi derivanti dall'attività di ricerca e l'art. 5 D.Lgs. 209/2023 al reddito di lavoro autonomo (risposta n. 16/2025).

6° novità: Lavoro sportivo dilettantistico e professionistico

Ridefinito l'ambito fiscale del lavoro sportivo che, dal **1° luglio 2024**, non può generare reddito assimilato a quello di lavoro autonomo.

Descrizione

Nell'ambito della riforma del lavoro sportivo, il D.Lgs. 36/2021 ha modificato, a decorrere dall'1.7.2023, alcune disposizioni del TUIR. In particolare:

- è stata abrogata la parte dell'art. 67 c. 1 lett. m) TUIR, relativa all'inquadramento tra i redditi diversi dei compensi percepiti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e da rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale non professionali;
- è stato abrogato il co. 3 dell'art. 53 del TUIR, che regolava il trattamento dei redditi degli sportivi professionisti derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo ex L 91/81 (legge che è stata parimenti abrogata);
- è stata introdotta la nuova lett. a) all'art. 53 c. 2 TUIR, che inquadra tra i redditi di lavoro autonomo non professionali quelli derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa; tale lett. a) è stata però abrogata ad opera dell'art. 3 c. 2 DL 71/2024, a decorrere dall'1.6.2024.

A fronte della parziale abrogazione del citato art. 67 TUIR, a decorrere dall'1.7.2023, i rapporti precedentemente assoggettati a tale disciplina devono essere inquadrati nelle diverse categorie definite dal DLgs n. 36/2021 (lavoro subordinato o lavoro autonomo), con conseguente modifica del regime fiscale.

Per il lavoro sportivo nell'area del dilettantismo, viene prevista una soglia di esenzione fino all'importo complessivo annuo di 15.000,00 euro (art. 36 comma 6 del DLgs n. 36/2021).

L'agevolazione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale.

Qualora l'ammontare complessivo dei suddetti compensi superi il limite di 15.000,00 euro, esso concorre a formare il reddito del percipiente solo per la parte eccedente tale importo. Oltre l'importo di 15.000,00 euro si applicheranno le regole ordinarie in tema di ritenute fiscali erariali e di addizionali IRPEF regionale e comunale.

I rimborsi forfettari riconosciuti a decorrere dall'1.6.2024 ai volontari sportivi non concorrono a formare il reddito del volontario; tuttavia, tali somme rilevano ai fini del superamento della soglia di esenzione fiscale in esame.

Al fine di monitorare l'eventuale superamento della soglia, all'atto del pagamento, il lavoratore sportivo rilascia un'autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare.

Le somme versate a propri tesserati, in qualità di atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo, a titolo di premio per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, anche a titolo di partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali, da parte di CONI, CIP (Comitato Italiano Paralimpico), Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche, sono inquadrate come premi ai sensi e per gli effetti dell'art. 30 c. 2 DPR 600/73 (art. 36 co. 6-quater D.Lgs. 36/2021).

Tali somme sono quindi assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con l'aliquota del 20%.

I premi corrisposti dal 29.2.2024 al 31.12.2024 agli atleti partecipanti a manifestazioni sportive dilettantistiche non sono soggetti a ritenuta se l'ammontare complessivo delle somme non supera l'importo di 300,00 euro; se tale limite è superato, le somme sono assoggettate interamente a ritenuta (art. 14 c. 2-quater DL 215/2023, conv. L. 18/2024).

I rimborsi forfettari riconosciuti a decorrere dall'1.6.2024 ai volontari sportivi rilevano ai fini del superamento della predetta soglia di 85.000,00 euro.

Casi pratici

La tassazione dei compensi percepiti per **prestazioni di lavoro sportivo dilettantistico** risente del fatto che, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2023, convivono due discipline fiscali differenti; in particolare, tali compensi:

sono considerati redditi diversi, con soglia di non imponibilità fino a 10.000,00 euro, se percepiti nel periodo 1.1.2023 – 30.6.2023;

sono considerati redditi di lavoro subordinato o a questi assimilati, oppure di lavoro autonomo, a seconda della categoria contrattuale in cui sono inquadrati, se percepiti nel periodo 1.7.2023 – 31.12.2023; la soglia di non imponibilità è pari a 15.000,00 euro.

Per espressa disposizione normativa, per i lavoratori sportivi dilettanti che nel 2023 percepiscono compensi sia nel primo che nel secondo semestre l'ammontare escluso dalla base imponibile non può superare, in ogni caso, l'importo di 15.000,00 euro; in altre parole, i due limiti (10.000,00 euro relativamente al primo semestre e 15.000,00 relativamente al secondo semestre) non sono cumulabili.

Esempio di determinazione del reddito dello sportivo

Compensi erogati a un atleta per il periodo gennaio-dicembre 2024 pari a 25.400 euro:

- l'ammontare escluso dalla base imponibile ai fini fiscali non può superare l'importo complessivo di 15.000 euro (questo limite è posto in via unitaria, a prescindere dall'applicazione di un duplice inquadramento fiscale in funzione della frazione di periodo interessata);
- i compensi erogati devono essere tassati per la parte eccedente l'importo di 15.000 euro, da determinare, nell'anno 2024;
- per l'eventuale quota eccedente tale limite (15.000 euro), nella nuova disciplina relativa ai compensi in oggetto, le imposte sui redditi sono applicabili in via ordinaria.

QUADRO RC REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI												Altri dati			
RC1	Tipologia reddito	8	Indeterminato/Determinato	1	Redditi (punto 1, 2 e 3 CU 2025)	25.400,00						4			
RC2															
RC3															
Sezione I Redditi di lavoro dipendente e assimilati															
SOMME PER PREMI DI RISULTATO E WELFARE AZIENDALE															
RC4	Codice	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
[compilare solo nei casi previsti nelle istruzioni]		Opzione o rettifico	Tassa Sost.	Assenza Requisit	Somme assoggettate ad imp. sost. da assoggettare a tass. ord.	Somme assoggettate a tass. ord. da assoggettare ad imp. sost.	Imposta sostitutiva a debito	Eccedenza di imposta sostitutiva trattenuta e/o versata							
Casi particolari <input type="checkbox"/>															
RC1 col.3 + RC2 col.3 + RC3 col.3 + RC4 col.10 + RC16 col.8 - RC4 col.11 - RC16 col.9 - RC5 col.1 - RC5 col.2 - RC5 col.3 - RC5 col.4 (riportare in RN1 col.5)															
RC5	Quota esente frontalieri	1	2	3	4	12.700,00	(di cui L.S.U. 5)								
Quota esente dipendente Compione d'Italia															
Quota esente pensioni															
Quota esente lavoro sportivo															
											TOTALE	6	12.700,00		
RC6	Periodo di lavoro (giorni per i quali spettano le detrazioni)	Lavoro dipendente		Pensione											

Attenzione a...

I compensi percepiti nel 2024 godranno quindi di un'esenzione fino al nuovo limite di 15.000 euro e figurano come redditi da lavoro dipendente o autonomo. Anche in questo caso, la parte eccedente tale importo sarà soggetta a tassazione e dovrà essere dichiarata nel modello Redditi PF. Inoltre, per i redditi superiori a 15.000 euro scatta anche l'obbligo di versamento dei **contributi previdenziali**, che dovranno essere indicati come oneri deducibili nella dichiarazione.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RP Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Le novità principali, attengono, da un lato al comparto delle detrazioni edilizie: Superbonus, sismabonus, acquisti di mobili e di grandi elettrodomestici effettuati nel 2024. Spazio, nel quadro in commento, anche alla gestione del credito di imposta per investimenti in start-up e Pmi innovative.

1° novità: Detrazione per Superbonus e Sismabonus

Per le spese sostenute nel 2024 rientranti nel Superbonus, salvo eccezioni, si applica la percentuale di **detrazione** del **70%**. Per le spese sostenute a partire dal **1° gennaio 2024** la detrazione è rateizzata in 10 rate di pari importo.

Per le spese sostenute nel 2024 relative ad interventi rientranti nel Sismabonus o finalizzate all'eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'art. 119-ter DL 34/2020, la detrazione è rateizzata in 10 rate di pari importo.

Per le spese Superbonus sostenute **dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023**, è possibile optare per la

ripartizione in **10 rate annuali** di pari importo mediante presentazione di una dichiarazione integrativa di quella presentata per il periodo d'imposta 2023, da presentare entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2024. L'opzione è irrevocabile e la maggiore imposta eventualmente dovuta è versata, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2024, senza applicazione di sanzioni e interessi .

Descrizione

Con la legge di Bilancio 2024, dal 1° gennaio 2024 ha preso ufficialmente il via il nuovo impianto del superbonus, che prevede un ambito di applicazione soggettivo molto ristretto e una riduzione significativa della percentuale di detrazione.

In particolare, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024, la detrazione spetta nella misura del 70% ed esclusivamente ai seguenti soggetti:

- condomini;
- persone fisiche proprietarie (o comproprietarie) di edifici composti fino a 4 unità immobiliari;
- Onlus;
- Associazioni di volontariato;
- Associazioni di promozione sociale.

Ai sensi del comma 8-bis dell'art. 119 DL 34/2020, la stessa aliquota del 70% spetta, per le spese sostenute nel 2024, anche per gli **interventi "trainati"** effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio.

Al riguardo, si ricorda che, secondo quanto previsto dalla norma, gli interventi trainati devono essere effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al superbonus.

Come precisato dalla Circ. AE 8 agosto 2020 n. 24/E, tale condizione si considera soddisfatta se le date delle spese sostenute per gli interventi "trainati" sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "trainanti".

In base quanto affermato dal ministero dell'Economia nella risposta n. 5-00784 del 28 giugno 2023, la data di inizio e fine lavori degli interventi "trainanti" che accedono al superbonus deve essere comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

In ordine al Sismabonus la normativa prevede agevolazioni fiscali per una serie di interventi volti a migliorare la sicurezza sismica degli edifici. Questi interventi includono il miglioramento sismico tramite operazioni volte ad aumentare la resistenza complessiva dell'edificio ai terremoti; ma anche l'adeguamento sismico con modifiche strutturali per portare l'edificio a un livello di sicurezza conforme alle normative attuali. Infine, rientrano nella normativa del Sismabonus 2024 anche gli interventi sulle coperture, riguardanti specificamente le strutture orizzontali, o parti di esse, e includono l'aumento della capacità portante, la riduzione dei pesi, l'eliminazione delle spinte sulle strutture verticali, il miglioramento dell'azione di ritegno delle murature, la riparazione, integrazione o sostituzione di elementi della copertura.

L'obiettivo comune a ciascuna tipologia di intervento è aumentare la sicurezza strutturale degli edifici, migliorando la loro capacità di resistere agli eventi sismici e riducendo i rischi per le persone e le proprietà. Per interventi che non comportano un miglioramento di classe sismica, è prevista una detrazione fiscale del 50% fino ad un tetto massimo di 96mila euro per ogni unità immobiliare.

Tale percentuale di detrazione può aumentare fino all'85% se persistono determinate condizioni, ponendo sempre il limite massimo di 96mila euro, e può essere ripartita in 5 quote annuali dello stesso importo:

- detrazione del 70%, per le singole unità immobiliari, se si passa a una classe di rischio inferiore;
- detrazione del 75%, per gli edifici condominiali, se si passa a una classe di rischio inferiore;
- detrazione dell'80%, per le singole unità immobiliari, se si passa a due classi di rischio inferiore;
- detrazione dell'85%, per gli edifici condominiali, se si passa a due classi di rischio inferiore.

L'importo massimo delle spese relative agli edifici condominiali è da considerare moltiplicando 96mila euro per il numero delle unità immobiliari che costituiscono l'edificio.

Per gli interventi di riduzione del rischio sismico realizzati da imprese edili, l'acquirente di un immobile ricostruito può beneficiare di una detrazione fiscale sull'acquisto di abitazioni demolite e ricostruite, situate nelle zone ad alto rischio sismico.

Questa detrazione può arrivare fino all'85% del costo di acquisto, con un limite massimo di spesa di 96mila euro. In dettaglio:

- 75% del prezzo di acquisto della singola unità immobiliare, come specificato nell'atto pubblico di compravendita, se l'intervento porta a una riduzione del rischio sismico che comporta il passaggio a una classe di rischio inferiore,
- 85% del prezzo della singola unità immobiliare, come indicato nell'atto pubblico di compravendita, se l'intervento determina una riduzione del rischio sismico che comporta il passaggio a due classi di rischio inferiori.

È importante per tutti i contribuenti (persone fisiche o giuridiche) approfittare di questa opportunità di messa in sicurezza di edifici, soprattutto in territori ad alto rischio sismico, poiché dal primo gennaio 2025 la detrazione non sarà più conveniente come lo è sino ad ora, in quanto scenderà drasticamente al 36%.

Casi pratici

Il **superbonus** resta confermato al 110% fino al 31 dicembre 2025 solo nei seguenti casi previsti al comma 8-ter dell'art. 119 DL 34/2020:

- per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- per i soggetti che svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica, per interventi su immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito.

Al riguardo, si evidenzia che con il comma 2 dell'art. 2 DL 212/2023, per i contribuenti che usufruiscono del superbonus 110% relativi agli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici, per le spese relative a interventi avviati successivamente al 30 dicembre 2023 (corrispondente alla data di entrata in vigore del DL 212/2023), viene introdotto l'obbligo di stipulare, entro un anno dalla conclusione dei lavori agevolati, contratti assicurativi a copertura dei danni cagionati ai relativi immobili da calamità naturali ed eventi catastrofici verificatisi sul territorio nazionale. È demandato ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro delle imprese e del made in Italy il compito di stabilire le modalità di attuazione di tale obbligo.

Esempio di determinazione della detrazione per Superbonus

Il signor Rossi, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà sostiene nel 2024:

- spese per un importo complessivo di 35.000 euro;
- beneficiando del Superbonus con aliquota "potenziata" del 70%.

La percentuale della detrazione spettante, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024, è scesa al 70%. Tale misura della detrazione è stata prevista anche per le spese, sempre sostenute nel 2024, per interventi "trainati" effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio.

La detrazione spetta nelle seguenti misure:

- 110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023;
- 70% per quelle sostenute nel 2024;
- 65% per quelle sostenute nel 2025.

La detrazione è ripartita dal 1° gennaio 2024 in 10 rate di pari importo da chi presta l'assistenza fiscale, diversamente da quanto avveniva fino al 31 dicembre 2023.

Sezione III A																
Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus																
	Anno	Tipologia	Codice fiscale	Interv. partic.	Acquisto, eredità o donaz.	Maggior. usanza	Peric.	N. rate	Opzione 2023	Importo spesa	Importo rata	N. ord. invecch.				
RP41	2024	6					1	1	SA	35.000,00	3.500,00	1				
RP42										,00	,00					
RP43										,00	,00					
RP44										,00	,00					
RP45										,00	,00					
RP46										,00	,00					
RP47										,00	,00					
RP48	TOTALE RATE	Rata 60%		,00	Rata 50%		,00	Rata 65%		,00	Rata 70%		,00	Rata 75%		,00
		Rata 80%		,00	Rata 85%		,00	Rata Bonus Verde		,00	Rata 90%		,00	Rata 110%		,00
RP49	TOTALE DETRAZIONE	Detraz. 60%		,00	Detraz. 50%		,00	Detraz. 65%		,00	Detraz. 70%		,00	Detraz. 75%		,00
		Detraz. 80%		,00	Detraz. 85%		,00	Detraz. Bonus Verde		,00	Detraz. 90%		,00	Detraz. 110%		,00

2.4 Attenzione a...

Gli adempimenti connessi alla fruizione del superbonus sono stati anch'essi oggetto di revisione, per effetto del DL 39/2024, con l'istituzione dell'obbligo di comunicare le spese per gli interventi agevolati con il Superbonus, sostenute nel 2024 e nel 2025. Le modalità e i termini dell'invio dei dati sono state definite dal DPCM 17 settembre 2024 (G.U. 26 settembre 2024)

In estrema sintesi, ricordiamo che nella "nuova" comunicazione occorre indicare:

- i dati catastali relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- l'ammontare delle spese sostenute dal 1° gennaio 2024 al 30 marzo 2024;
- l'ammontare delle spese che si prevede di sostenere al 30 marzo 2024 e fino al 31 dicembre 2025;
- la percentuale delle detrazioni spettanti riferite alle spese di cui ai due punti precedenti.

La comunicazione deve essere trasmessa:

- al PNCS (Portale nazionale delle classificazioni sismiche), nel caso di interventi antisismici;
- all'ENEA, nel caso di interventi finalizzati al risparmio energetico).

2° novità: Detrazione bonus mobili

Per l'anno 2024, il limite di spesa massimo su cui calcolare la detrazione per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici è pari a 5.000 euro.

Descrizione

Il bonus mobili è la detrazione Irpef al 50% delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo di immobili oggetto di ristrutturazione.

Per avere diritto al bonus mobili è necessario che siano in corso degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di fruizione della relativa detrazione Irpef di cui all'art. 16-bis TUIR.

Tra gli interventi edilizi che danno diritto alla detrazione rientrano la **manutenzione straordinaria**, il **restauro** e il **risanamento conservativo**, la **ristrutturazione edilizia** su singoli appartamenti, la ricostruzione o il ripristino di un immobile danneggiato da eventi calamitosi, se è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Il bonus mobili spetta a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati a partire dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto dei mobili e dei grandi elettrodomestici.

Ne deriva che per gli acquisti effettuati nel 2024, il bonus mobili spetta con interventi di ristrutturazione iniziati a partire dal 1° gennaio 2023.

Per usufruire del bonus mobili è necessario che la data di inizio dei lavori di recupero del patrimonio edilizio sia antecedente a quella in cui sono sostenute le spese per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici.

Per l'anno 2024, il limite massimo di spesa detraibile è fissato a 5.000 euro.

Casi pratici

Qualora gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano effettuati nell'anno precedente a quello di acquisto, ovvero siano iniziati nell'anno precedente a quello di acquisto e proseguiti in detto anno, il limite di spesa deve essere considerato al netto delle spese sostenute nell'anno precedente per le quali si è fruito della detrazione.

Pertanto, per gli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2024 e riferiti a lavori realizzati nel 2023, o iniziati nel 2023 e proseguiti nel 2024, la detrazione spetta per un importo di spesa massimo complessivo di 5.000 euro, al netto delle spese sostenute nel 2023 per le quali si è già fruito dell'agevolazione (nel 2023 il limite di spesa detraibile era pari a 8.000 euro).

Esempi di bonus mobili

Esempio n. 1

Inizio lavori di ristrutturazione edilizia nel 2023, quando il limite di spesa detraibile era di 8.000 euro. Nello stesso anno sono stati acquistati mobili ed elettrodomestici per 3.500 euro (regolarmente portati in detrazione nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2023).

In tal caso:

- se si effettuerà ulteriori acquisti (con relativo pagamento) entro il 31 dicembre 2024, si potrà fruire del bonus mobili sulla quota di spesa ancora residua, pari a 1.500 euro (5.000-3.500);
- se gli ulteriori acquisti (con relativo pagamento) NON saranno effettuati entro il 31 dicembre 2024, si perderà definitivamente la quota di spesa residua del 2023 (1.500 euro).

Esempio n. 2

Inizio lavori di ristrutturazione edilizia nel 2023, quando il limite di spesa detraibile era di 8.000 euro. Nello stesso anno sono stati acquistati mobili ed elettrodomestici per 7.500 euro (regolarmente portati in detrazione nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2023).

In tal caso, nel 2024 NON spetterà alcuna detrazione poiché si è superato il plafond 2024, pari a 5.000 euro.

3.4 Attenzione a...

Non è consentito:

- lo sconto in fattura;
- la cessione del credito.

La detrazione va ripartita tra gli aventi diritto ed è fruibile in dieci quote annuali di pari importo, nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Il bonus non utilizzato in tutto o in parte non si trasferisce né in caso di decesso del contribuente né in caso di cessione dell'immobile oggetto di intervento di recupero edilizio.

Ciò vale anche quando con la cessione dell'immobile sono state trasferite all'acquirente le restanti rate della detrazione delle spese di recupero del patrimonio edilizio.

Il contribuente può, tuttavia, continuare a fruire delle quote del bonus mobili non utilizzate anche se l'abitazione oggetto di ristrutturazione è ceduta prima che sia trascorso l'intero periodo per usufruire del bonus.

3° novità: Rimodulazione delle detrazioni per oneri

Per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro, è prevista una riduzione di 260 euro dell'ammontare della detrazione dall'imposta lorda spettante per l'anno 2024.

Descrizione

A decorrere dal **2020**, è stato previsto che le **detrazioni** per spese ai fini **IRPEF** spettano:

- nell'intero importo qualora il reddito complessivo non ecceda 120.000 euro;
- per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000 euro, qualora il reddito complessivo sia superiore a 120.000 euro.

Le tipologie di spese detraibili non sono interessate dai predetti limiti sono quelle meritevoli di tutela alcune spese a carattere "sociale": si tratta degli interessi passivi sui mutui e delle spese sanitarie. Per queste spese, dunque, la detrazione compete nell'intero importo, a prescindere dall'ammontare del reddito complessivo.

La riforma fiscale prevede, per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro, che l'ammontare della detrazione dall'imposta lorda, spettante per il 2024, in relazione a determinati oneri deve essere diminuita di un importo pari a 260 euro.

Le spese detraibili interessate dal taglio sono:

- a) gli oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19 per cento dal TUIR o da qualsiasi altra disposizione fiscale, fatta eccezione per le spese sanitarie di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c) del predetto testo unico;
- b) le erogazioni liberali in favore dei partiti politici di cui all'articolo 11 del decreto-legge 28 dicembre 2013, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 13;
- c) i premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi di cui all'articolo 119, comma 4, quinto periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Casi pratici

Si ricorda che nel calcolo del reddito complessivo non si tiene conto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione e in proporzione alla quota di possesso dell'unità immobiliare.

Al fine di calcolare correttamente le detrazioni spettanti, nel 2024 i contribuenti dovranno:

- ridurre la detrazione spettante in proporzione al reddito, se di ammontare superiore a 120.000 euro;
- ridurre ulteriormente la detrazione spettante, per un ammontare fisso di 260 euro, se il reddito supera i 50.000 euro.

La riduzione in misura fissa della detrazione IRPEF in presenza di redditi superiori a 50.000 euro si applica esclusivamente sulle detrazioni che discendono dalle seguenti tipologie di oneri e spese.

Oneri e spese sui quali si applica la riduzione della detrazione IRPEF pari a 260 euro in caso di redditi superiori a 50.000 euro
Oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19 %, fatta eccezione per le spese sanitarie.
Erogazioni liberali in favore dei partiti politici.
Premi di assicurazione versati a copertura del rischio per eventi calamitosi.

4.3 Esempio della rimodulazione delle detrazioni per oneri

Esempio n. 1

Lavoratore dipendente con i seguenti dati:

- reddito di lavoro dipendente: 55.000 euro;
- giorni lavoro dipendente: 365
- spese detraibili al 19%: 1.200 euro.

Nel 2023 la situazione è la seguente:

- a) reddito complessivo: 55.000 euro

b) imposta lorda: 16.550 euro

c) detrazioni per oneri e spese: 1.200 euro

d) imposta netta (b-c): **15.350 euro**

Nel 2024 la situazione sarà la seguente:

a) reddito complessivo: 55.000 euro

b) imposta lorda: 16.290 euro

c) detrazioni per oneri e spese: 940 euro

d) imposta netta (b-c): **15.350 euro**

Esempio n. 2

Lavoratore dipendente con i seguenti dati:

- reddito di lavoro dipendente: 25.000 euro;

- giorni lavoro dipendente: 365

- spese detraibili al 19%: 1.200 euro.

Nel 2023 la situazione è la seguente:

a) reddito complessivo: 25.000 euro

b) imposta lorda: 5.950 euro

c) detrazioni per oneri e spese: 1.200 euro

d) detrazioni per lavoro dipendente: 2.185 euro

e) imposta netta (b-c-d): **2.565 euro**

Nel 2024 la situazione sarà la seguente:

a) reddito complessivo: 25.000 euro

b) imposta lorda: 5.750 euro

c) detrazioni per oneri e spese: 1.200 euro

d) detrazioni per lavoro dipendente: 2.185 euro

e) imposta netta (b-c-d): **2.365 euro**

Come è possibile notare per questo contribuente ci dovrebbe essere un risparmio d'imposta pari a 200 euro (2.565 - 2.365).

4.4 Attenzione a...

La riduzione pari a 260 euro deve essere operata sull'importo della detrazione come determinato ai sensi dell'art. 15, c. 3-bis, TUIR, il quale dispone che la «*detrazione di cui al presente articolo spetta: a) per l'intero importo qualora il reddito complessivo non ecceda 120.000 euro; b) per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000 euro, qualora il reddito complessivo sia superiore a 120.000 euro*». In altri termini, per i titolari di reddito complessivo superiore a 120.000 euro, la decurtazione va applicata alla detrazione dall'imposta lorda che risulta già ridotta per effetto del suddetto art. 15, c. 3-bis, TUIR.

4° novità: Credito di imposta per investimenti in start-up e Pmi innovative

Qualora la detrazione spettante per investimenti in start-up e Pmi innovative, sia di ammontare superiore all'imposta lorda, è riconosciuto un credito d'imposta di ammontare pari all'eccedenza.

Descrizione

La L. 162/2024 apporta delle novità al quadro delle agevolazioni fiscali e degli incentivi agli investimenti previsti a favore delle start-up e delle piccole e medie imprese (**Pmi**). In particolare, la nuova legge interviene sulla normativa previgente e, dopo aver specificato l'ambito applicativo delle nuove norme (articolo 1), detta disposizioni fiscali per:

- favorire la fruizione dei benefici fiscali già previsti dalla precedente disciplina relativamente agli investimenti nel capitale sociale delle start-up innovative o delle Pmi innovative (articolo 2)
- chiarire e specificare l'esenzione delle plusvalenze derivanti da cessione di quote in imprese innovative, al fine di rendere l'agevolazione coerente con i requisiti imposti dalla vigente disciplina in materia di aiuti de minimis (articolo 4)
- esentare da imposizione sui redditi l'insieme di proventi percepiti dalle persone fisiche, ove provenienti dalla partecipazione a Oicr che investono in imprese innovative (articolo 4)
- rendere le disposizioni previste conformi alla disciplina in materia di aiuti di Stato compatibili con il mercato unico (articolo 4)
- consentire l'innalzamento da 25 a 50 milioni di euro del limite di patrimonio netto da considerare per i criteri di accesso ai benefici, previsto per le società di investimento semplice - Sis (articolo 5).

La citata L. 162/2024 inserisce alcune novità riguardanti agevolazioni fiscali preesistenti. Precedentemente la normativa:

- ha esentato da imposizione, temporaneamente, le plusvalenze realizzate da persone fisiche derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale di imprese start up innovative e Pmi innovative e le plusvalenze reinvestite in start up e Pmi innovative, a specifiche condizioni legate al momento della sottoscrizione delle quote e al mantenimento dell'investimento nel tempo (principalmente l'articolo 14 del decreto-legge n. 73/2021, decreto Sostegni-bis)
- ha previsto, in caso di investimenti nel capitale di rischio delle start-up innovative effettuati da persone fisiche e giuridiche, una detrazione dall'imposta lorda Irpef pari al 30% dell'ammontare investito, fino a un massimo di 1 milione di euro; per le persone giuridiche, ha riservato una deduzione dall'imponibile Ires pari al 30% dell'ammontare investito, fino a un massimo di 1,8 milioni di euro (in particolare, l'articolo 29 del decreto-legge n. 179/2012, modificato dall'articolo 1, comma 66, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, legge di bilancio 2017)
- ha previsto, in alternativa al punto precedente, una detrazione dall'imposta lorda Irpef del 50% della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di una o più start-up innovative direttamente o per il tramite di Oicr che investano prevalentemente in start-up innovative (articolo 29-bis del decreto-legge n. 179 del 2012)

- ha riconosciuto alle Pmi innovative un'analoga agevolazione, consistente in una detrazione Irpef di pari ammontare (50%) per gli investimenti nel capitale sociale di una o più Pmi innovative, direttamente ovvero per il tramite di Oicr che investano prevalentemente in Pmi innovative (articolo 4, comma 9-ter, del decreto-legge, n. 3/2015, anch'esso modificato dall'articolo 38, comma 7, del decreto-legge n. 34/2020), limitando a 300mila euro di investimento l'importo massimo detraibile in ciascun periodo d'imposta per le Pmi innovative.

Viene superato il limite di detraibilità in caso di incapienza da parte delle persone fisiche relativamente alla detrazione Irpef del 50% per investimenti in start-up e Pmi innovative: infatti, qualora la detrazione spettante sia di ammontare superiore all'imposta lorda è riconosciuto un credito d'imposta di ammontare pari all'eccedenza.

Inoltre, tale ammontare, potrà essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi in diminuzione delle imposte dovute, oppure essere fruito in compensazione con debiti d'imposta, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241/1997, nel periodo di imposta di presentazione della dichiarazione dei redditi, previa presentazione della stessa, e nei periodi di imposta successivi. Correlativamente, non sarà più applicabile la disposizione, contenuta nei decreti attuativi delle norme sopra citate previgenti, che, in caso di incapienza, consentiva la detrazione dell'eccedenza solo fino al terzo periodo di imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento.

Le operazioni di investimento oggetto di agevolazione sono quelle effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Con le modifiche apportate, l'esenzione fiscale delle plusvalenze derivanti dalle cessioni di quote di startup innovative (articolo 14 del DL n. 73/2021) non viene più applicata agli investimenti effettuati in regime de minimis, di cui al regolamento n. 1407/2013/Ue (detrazione Irpef del 50% destinata alle persone fisiche che investono nel capitale di rischio di start-up innovative o Pmi innovative, disciplinati dall'articolo 29-bis) restando, pertanto, agevolati gli investimenti che godono della detrazione o della deduzione del 30%, rimuovendo il riferimento all'articolo 29-bis del DL 179/2012 e limitando il riferimento all'articolo 4, comma 9, del decreto-legge n. 3 del 2015 (Articolo 4, comma 1, lettere a) e b), punto 2).

Al momento dell'investimento iniziale, al fine dell'esenzione sulle plusvalenze da partecipazione (comma 2 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 73/2021) le Pmi innovative partecipate devono soddisfare almeno una delle seguenti condizioni (previste dal paragrafo 5 dell'articolo 21 del citato regolamento (Ue) n. 651/2014, in materia di aiuti di Stato):

- non avere operato in alcun mercato
- operare in un mercato qualsiasi da meno di sette anni dalla loro prima vendita commerciale
- necessitare di un investimento iniziale per il finanziamento del rischio che, sulla base di un piano aziendale elaborato per il lancio di un nuovo prodotto o l'ingresso su un nuovo mercato geografico, è superiore al 50% del loro fatturato medio annuo negli ultimi cinque anni (Articolo 4, comma 1, lettera b), punto 1).

Casi pratici

Le nuove disposizioni tendono a completare la disciplina incentivante introdotta dall'art. 14 DL 73/2021, riguardante l'esenzione per le plusvalenze derivanti dagli investimenti effettuati direttamente nelle imprese target, mediante la partecipazione al capitale sociale.

Nello specifico, si prevede l'esenzione per i proventi di organismi di investimento collettivo del risparmio (Oicr) che investono prevalentemente nel capitale sociale di dette start-up e Pmi innovative. Analogamente a quanto stabilito per gli

investimenti diretti, si stabilisce che le quote o azioni degli Oicr devono essere acquisite entro il 31 dicembre 2025 e devono essere detenute per almeno 3 anni. Sono ricompresi nella definizione di Oicr tutti gli organismi mediante i quali si realizza la gestione collettiva del risparmio ai sensi del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 58/98, ovvero sia i fondi comuni di investimento sia le società di investimento a capitale variabile (Sicav) e le società di investimento a capitale fisso (Sicaf), nonché i fondi di fondi.

Godono dell'esenzione i proventi derivanti da quote o azioni di Oicr dedicati nei limiti previsti per gli investimenti agevolati, dall'art. 29 DL179/2012, per le start-up innovative, e dall'art. 4, c. 9, DL 3/2015, convertito, con modificazioni, dalla L. 33/2015, per le PMI innovative.

Per evitare, poi, fenomeni di abuso, si prevede che le partecipazioni nelle società oggetto di cessione devono essere già in possesso dell'investitore al 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del DL 73/2021.

Inoltre, integrando il testo del comma 3 dell'art.14 DL 73/2021, sono ricomprese, tra le Pmi innovative nelle cui azioni o quote è previsto l'obbligo di reinvestimento della plusvalenza ivi previsto, solo le Pmi in possesso dei requisiti previsti dall'art. 21 Reg UE 651/2014.

L'ammontare della plusvalenza da partecipazione in qualsiasi società, reinvestito nel capitale di start-up e Pmi innovative, in caso di successiva cessione della partecipazione nelle medesime imprese non gode dell'esenzione prevista, specificatamente, per le sottoscrizioni di capitale sociale avvenute dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2025, di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 14. Si ribadisce che le esenzioni di commi da 1 a 3 del medesimo articolo 14 sono attuate nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Reg. UE 651/2014, e in particolare dell'articolo 21 del medesimo regolamento, che disciplina gli aiuti alle piccole e medie imprese per il finanziamento del rischio (Articolo 4, comma 1, lettera e).

Infine, si stabilisce che l'esenzione fiscale dei proventi di Oicr, di cui all'introdotta comma 2-bis, trovano applicazione per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (Articolo 4, comma 2)

Attenzione a...

Per ampliare l'ammontare delle somme da destinare a detti investimenti agevolabili è aumentato da 25 a 50 milioni di euro del limite di patrimonio netto previsto per le società di investimento semplice (SiS)..



Strumenti / Come fare per

Quadro RW Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

IVIE e IVAFE al centro delle novità relative al Quadro RW. L'aliquota dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero è fissata all'1,06 per cento, mentre per i prodotti finanziari detenuti in Stati o Territori a regime privilegiato l'aliquota è del 4 per mille annuo.

Descrizione

Le **persone fisiche residenti in Italia** che possiedono immobili all'estero, a qualsiasi uso destinati, hanno l'obbligo di versare l'**IVIE** dovuta dai:

- proprietari di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività d'impresa o di lavoro autonomo;
- titolari dei diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi;
- concessionari, nel caso di concessione di aree demaniali;
- locatari, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Dal **1° gennaio 2016** l'imposta non si applica al possesso degli immobili adibiti ad abitazione principale (e per le relative pertinenze), e alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, che in Italia non risultano classificate nelle **categorie catastali A/1, A/8 e A/9**.

Per effetto della citata legge di bilancio 2020, a decorrere dal 2020, sono soggetti passivi di tali imposte, oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali e le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall'art. 4 DL 167/90.

L'aliquota è pari, ordinariamente, allo 0,76% del valore degli immobili, ed è calcolata in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali il possesso c'è stato (viene conteggiato per intero il mese nel quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni). L'aliquota viene elevata all'1,06% dalla legge di Bilancio 2024.

Il versamento non è dovuto se l'importo complessivo (calcolato a prescindere da quote e periodo di possesso e senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta) non supera i 200 euro.

In questo caso, il contribuente non deve neanche indicare i dati relativi all'immobile nel **quadro RM** della dichiarazione dei redditi, fermo restando l'obbligo di compilazione del **modulo RW2**.

L'aliquota scende allo 0,4% per gli immobili adibiti ad abitazione principale che in Italia risultano classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per i quali è possibile, inoltre, detrarre dall'imposta (fino a concorrenza del suo ammontare) un ammontare pari a 200 euro, rapportati al periodo dell'anno durante il quale l'immobile è destinato ad abitazione principale. Nel caso di immobile adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascun soggetto in proporzione alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

Le persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio, devono citata legge di Bilancio 2020 sono soggetti passivi, oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali e le società semplici, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall'art. 4 DL 167/90.

La base imponibile dell'**IVAFE** è costituita dal valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (art. 19, c. 18, DL 201/2011).

L'IVAFE è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione, nella misura del 2 per mille del valore dei prodotti finanziari (comma 20). L'aliquota ordinaria viene elevata al 4 per mille dalla legge di bilancio 2024.

Per i conti correnti e i libretti di risparmio l'imposta è stabilita in misura fissa (pari a 34,20 euro per le persone fisiche e a 100 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche).

Nel rispetto del divieto della doppia imposizione, dall'IVAFE si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui sono detenuti i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio.

Casi pratici

La legge di Bilancio 2024 modifica, grazie alle disposizioni indicate all'articolo 1, comma 91, la tassazione prevista sul valore degli immobili situati all'estero e sulla detenzione all'estero di prodotti finanziari (conti correnti e libretti di risparmio).

Parliamo rispettivamente dell'Ivie, cioè l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero e dell'Ivafe, l'imposta sul valore dei prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, individuati, come detto, dal DM 4 maggio 1999.

La manovra 2024 dispone l'aumento dell'aliquota dell'Ivie – per equipararla all'aliquota massima prevista per l'Imu relativa agli immobili tenuti a disposizione in Italia – e, al contempo, aumenta l'aliquota dell'Ivafe.

Nello specifico l'articolo 1, comma 91, della citata legge aumenta:

- dallo 0,76 all'1,06% l'Ivie
- dal 2 al 4 per mille annuo l'Ivafe.

Pertanto, alla luce di quanto detto, dal 2024, le persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio, dovranno versare un'imposta sul loro valore pari al 4 per mille annuo – calcolata sul valore dei prodotti finanziari e dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e al periodo di detenzione.

Le persone fisiche residenti in Italia, che possiedono immobili all'estero, dovranno versare l'imposta sul valore di questi immobili nella misura dell'1,06% - calcolata in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno in cui c'è stato il possesso.

Esempio di determinazione dell'IVIE

Esempio n. 1

Contribuente che possiede un immobile in Germania tenuto a disposizione e acquistato per euro 160.000.

Il contribuente ha l'obbligo di compilazione del quadro RW per la determinazione dell'IVIE dovuta

Compilerà quindi il rigo RW1 come di seguito indicato:

artt. 5,115 e 116 TUIR, obbliga al rispetto della medesima i soci o gli associati.

Va altresì ricordato che, i richiamati soggetti, oltre a redigere i **quadri CP e LM**, devono compilare anche i quadri **RE, RF, RG e LM**, dei rispettivi modelli, dove indicare il reddito effettivo scaturente dalla contabilità.

La sezione I va compilata dai contribuenti che si avvalgono del regime di imposta sostitutiva prevista dall'art. 20-*bis* Decreto CPB. Tali contribuenti possono assoggettare la parte di reddito d'impresa derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dall'art. 16 del decreto CPB, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, applicando aliquote tre differenziate aliquote. L'imposta sostitutiva è graduata (con aliquota che varia dal 10 al 15 per cento) sulla base del livello di affidabilità fiscale che ha ottenuto il contribuente nel periodo precedente a quelli oggetto di concordato; più alto è il punteggio ISA raggiunto dal contribuente, più bassa è l'aliquota dell'imposta sostitutiva.

Le aliquote dell'imposta sostitutiva:

- 10% se il livello di affidabilità fiscale è ≥ 8 .
- 12% se è tra 6 e 8.
- 15% se è < 6 .

La sezione II va compilata sia dai contribuenti che si avvalgono del regime di imposta sostitutiva prevista dall'art. 20-*bis* Decreto CPB sia da coloro che non se ne avvalgono, per determinare il reddito d'impresa (in **contabilità ordinaria o semplificata**) rettificato da assoggettare alle imposte sul reddito.

I contribuenti che compilano questa sezione devono compilare anche il quadro RF.

Nel **rigo CP6** vanno indicate, nelle corrispondenti colonne, le variazioni di cui all'art. 16, c. 1, lett. a) e b), Decreto CPB (quelle negative senza essere precedute dal segno " - ").

Qualora il contribuente partecipi a società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, oppure partecipi a società fiscalmente trasparenti che pur non avendo aderito partecipano a loro volta ad una o più società fiscalmente trasparenti che hanno aderito al CPB, ai fini della compilazione delle colonne 3 e 8 si tiene conto, per tali soggetti partecipati, del reddito concordato e non di quello effettivo.

Nella sezione IV va indicato il reddito effettivo, determinato non tenendo conto del reddito concordato.

A tal fine, nel rigo CP10, nelle **colonne 1 e 2**, va indicato rispettivamente il reddito o la perdita effettivi del quadro RF e il reddito effettivo del quadro RH e in colonna 3, il reddito complessivo effettivo.

Per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato (art. 35, c. 2, Decreto CPB).

Casi pratici

Il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle condizioni da indicare nella sezione V:

- il contribuente ha modificato l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso. Si ricorda che la cessazione non si verifica se per le nuove attività è prevista l'applicazione del medesimo ISA di cui all'art. 9-bis del DL n. 50 del 2017;

- il contribuente ha cessato l'attività;
- la società è risultata interessata da operazioni di fusione, scissione, conferimento. Si ricorda che all'ambito del conferimento è riconducibile, ai fini della cessazione dal CPB, anche la cessione di ramo di azienda (Cir. AE 17 settembre 2024 n. 18/E § 6.6);
- il contribuente ha dichiarato ricavi di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), del TUIR, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi ISA maggiorato del 50 per cento;
- il contribuente si è trovato in presenza di circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 giugno 2024, che hanno determinato minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del concordato.

Il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta per una delle cause di decadenza dal regime di CPB da indicare nella sezione V:

- a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'ineducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità;
- a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
- ricorre una delle ipotesi di cui all'art. 11 del decreto CPB ovvero vengono meno i requisiti di cui all'art. 10, comma 2, del medesimo decreto;
- è omesso il versamento delle somme dovute a seguito delle attività di cui all'art. 12, comma 2, decreto CPB.

Nella colonna 3 va indicata la data di fine del primo periodo d'imposta del biennio per il quale si è verificata la causa di decadenza.

Nel caso di decadenza dal concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti, ai sensi dell'art. 22, comma 3-bis, del decreto CPB.

Esempi di compilazione

Imprenditore con reddito derivante dall'adesione al concordato pari a euro 250.000; il reddito dichiarato per il periodo 2023 è pari a euro 200.000 con livello di affidabilità pari a 8.



REDDITI
QUADRO CP
 Concordato preventivo biennale

Mod. N.

SEZIONE I Imposta sostitutiva		Reddito concordato	Reddito ante CPB rettificato	Imponibile	Aliquota	Imposta art. 20-bis
		1	2	3	4	5
CP1	Impresa	67.000,00	57.000,00	17.000,00	10 %	1.700,00
						Imposta art. 31-bis
						SA
						,00
CP2	Lavoro autonomo	,00	,00	,00	%	,00
						Imposta art. 20-bis
						,00
						Imposta art. 31-bis
						SA
						,00
CP3	Trasparenza fiscale	Codice fiscale				Imposta
		1				2
						,00
CP4	Trasparenza fiscale	Codice fiscale				Imposta
		1				2
						,00
CP5	Trasparenza fiscale	Codice fiscale				Imposta
		1				2
						,00

Attenzione a...

Qualora la società dichiarante partecipi in qualità di socio ad una società fiscalmente trasparente, ai sensi dell'art. 5 TUIR, che ha aderito alla proposta di CPB e che ha optato per il regime dell'imposta sostitutiva, nei **righe da CP3 a CP5** vanno indicati in colonna 1 il codice fiscale della società trasparente partecipata e in colonna 2 l'importo dell'imposta sostitutiva dovuta dalla società dichiarante socia. La somma degli importi di colonna 2 va riportata nell'apposito rigo del quadro RX.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RE Modello Redditi PF/2025

07 Aprile 2025 | Paolo Parisi

A decorrere dal periodo di imposta 2024, con effetto già in sede di modello REDDITI PF 2025, muta la disciplina relativa alla deducibilità delle spese di manutenzione degli immobili utilizzati dagli esercenti arti e professioni da indicare nel quadro RE.

1° novità: spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili strumentali

A decorrere dal periodo di imposta 2024, il Decreto legislativo di riforma dell'IRPEF e dell'IRES muta la disciplina relativa alla deducibilità delle spese di manutenzione degli immobili utilizzati dagli esercenti arti e professioni da indicare nel **quadro RE** del REDDITI PF 2025.

Descrizione

Il D.Lgs. 192/2024 riscrive la disciplina delle spese relative all'**ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria** degli immobili strumentali dei liberi professionisti.

Importante sarà individuare la corretta tipologia di intervento effettuato sull'immobile: sono definiti di natura ordinaria gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti mentre si considerano di natura

straordinaria le opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare e integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico.

Nel sistema vigente fino alla fine del 2023 era previsto che le spese relative all'ammodernamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni rilevati all'inizio del periodo d'imposta, con eccedenza deducibile nei **5 periodi d'imposta** successivi in quote costanti. In particolare, per gli immobili acquistati dal 2007 al 2009, le spese di natura incrementativa erano dedotte come maggiori **quote di ammortamento** mentre, in tutti gli altri casi, le spese erano deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo dei beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo d'imposta, mentre l'eventuale eccedenza era deducibile in quote costanti nei 5 anni successivi.

Il decreto di riforma prevede che, dal 2024, le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria sono deducibili in quote annuali costanti, nel periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute e nei cinque successivi, senza applicare la limitazione del 5% collegato ai cespiti posseduti.

Nel pieno rispetto del **principio di cassa**, le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili tutte nell'esercizio di sostenimento.

Per gli immobili a uso promiscuo si applicano i medesimi criteri ridotti nella misura del 50%: la parte di intervento non deducibile nel reddito di lavoro autonomo può fruire delle detrazioni ordinarie per lavori di ristrutturazione ai sensi dell'art. 16-bis TUIR. Le spese di manutenzione ordinaria sono, invece, interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento (50% per gli immobili a uso promiscuo), secondo le regole generali.

Soffermandosi sulle ragioni della modifica, la relazione illustrativa al D.Lgs. 192/2024 ha osservato che tale

Casi pratici

Nel **rigo RE10** vada indicato "l'ammontare della quota deducibile di competenza dell'anno delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione, nonché le quote di competenza delle spese straordinarie sostenute negli esercizi precedenti". Rispetto alle istruzioni alla compilazione del **modello PF 2024**, è stato eliminato il riferimento alle spese non incrementative per far spazio a quelle di "manutenzione straordinaria".

Esempio di spese straordinarie su immobile professionale

Esempio n. 1

Professionista che ha sostenuto nel 2024 spese incrementative dell'immobile professionale per un importo pari a euro 36.000 al netto dell'IVA. Trattandosi di spese di ristrutturazione le stesse sono deducibili in quote annuali costanti, nel periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute e nei cinque successivi.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RF del Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Sono state aggiornate le variazioni in diminuzione del quadro RF e le componenti negative dei quadri RE e RG per accogliere la cd. maxi-deduzione del costo del personale di nuova assunzione. Si analizza, poi, la gestione in dichiarazione del regime agevolativo volto a promuovere la ricollocazione in Italia di attività economiche precedentemente svolte in Paesi esteri non appartenenti all'Unione Europea o allo Spazio economico europeo.

Descrizione

I **quadri RF, RG e RE** sono stati aggiornati per accogliere, tra le variazioni in diminuzione, la maggior deduzione del costo del personale di nuova assunzione (art. 4 D.Lgs. 216/2023).

Il costo riferibile all'incremento occupazionale, assoggettati a maggiorazione del 20%, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti, come risultante dal conto economico ai sensi dell'art. 2425, comma 1, lettera B), n. 9), c.c. e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle medesime voci, relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Il costo da considerare ex art. 2425, lettera B), n. 9, c.c. include:

- B9a) salari e stipendi;
- B9b) oneri sociali;
- B9c) trattamento di fine rapporto;
- B9d) trattamento di quiescenza e simili;
- B9e) altri costi.

Sono esclusi gli oneri rilevati in altre **voci del conto economico**, quali quelli relativi ai buoni pasto, alle spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti, ai costi per servizio di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta, nonché gli oneri relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che la norma, prorogata per il **triennio 2025-2027**, al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti meritevoli di maggiore tutela stabilisce che il costo del personale da assumere ai fini della maggiorazione è incrementato di un ulteriore 10%, per una maggiorazione totale del 30% sempre in relazione alle nuove assunzioni a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie di cui all'Allegato 1 del decreto:

- **lavoratori molto svantaggiati** - art. 2, n. 99), Reg. UE n. 651/2014;

- **persone con disabilità** - art. 1, legge n. 68/1999;

- persone **svantaggiate** - art. 4, legge n. 381/1991;

- ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno - art. 21, legge n. 354/1975;
- donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea e nelle aree - art. 2, n. 4), lettera f), Reg. UE n.651/2014;
- donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza - art. 5-bis, D.L. n. 93/2013;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile - art. 27, comma 1, D.L. n. 48/2023 (NEET);
- lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- già beneficiari del reddito di cittadinanza che siano decaduti dal beneficio e che non integrino i requisiti per l'accesso all'assegno di inclusione.

L'art. 5, comma 4, del decreto attuativo dispone che, nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, qualora siano assunti anche lavoratori meritevoli di maggior tutela, il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, è ripartito tra le due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Casi pratici

Nel **rigo RF55**, relativo alle variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate, vanno indicati con il:

- **codice 66**, l'ammontare della maggiorazione del 20 per cento del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (maxi-deduzione 20%) ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (art. 5, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024). L'agevolazione si applica anche per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (art. 1, comma 399, della legge n. 207/2024, vedi anche la circolare n. 1 del 20 gennaio 2025), dove l'Agenzia delle Entrate ha ricordato i presupposti soggettivi dell'incentivo, le regole per determinare l'incremento occupazionale e l'ammontare della maggiore deduzione spettante e illustra anche alcuni casi particolari);
- **codice 67**, l'ammontare della maggiorazione del 30 per cento del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela (maxi-deduzione 30%), individuate nell'Allegato 1 al decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (art. 5, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024). L'agevolazione si applica anche per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (art. 1, comma 399, della legge n. 207/2024, vedi anche la circolare n. 1 del 20 gennaio 2025, dove l'Agenzia delle Entrate ha ricordato i presupposti soggettivi dell'incentivo, le regole per determinare l'incremento occupazionale e l'ammontare della maggiore deduzione spettante e illustra anche alcuni casi particolari).

Esempio di MAGGIORAZIONE COSTO DEL PERSONALE

Una società che, rispettando i requisiti dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo, rileva i seguenti dati relativi al costo del personale:

- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato 1.000.000
- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato meritevoli di maggior tutela 600.000
- costo effettivo per le assunzioni a tempo indeterminato 1.600.000
- incremento del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente + 1.200.000

In tal caso, verificato che l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (1.200.000) è inferiore al costo effettivo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato (1.600.000), il beneficiario deve calcolare la maggiorazione sull'incremento del costo complessivo (1.200.000).

In presenza di nuove assunzioni a cui si applicano differenti percentuali di maggiorazione (20 e 30%) con la conseguenza che il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, deve essere ripartito tra le due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato riferibile a ciascuna di esse.

Incidenza nuove assunzioni

$$1.000.000/1.600.000 \times 100 = 62,5\%$$

Incidenza nuove assunzioni tutelate

$$600.000/1.600.000 \times 100 = 37,5\%$$

Poiché l'incremento del costo complessivo del personale (1.200.000) è ripartito proporzionalmente fra le due tipologie di lavoratori, sarà necessario riproporzionare l'incremento come segue:

- importo da assoggettare a maggiorazione 20%
- $1.200.000 \times 62,5\% = 750.000$
- Importo da assoggettare a maggiorazione 30% (20 + 10%)
- $1.200.000 \times 37,5\% = 450.000$

Attenzione a...

L'art. 1, c. 399, della legge di Bilancio 2025, prevede una proroga delle disposizioni contenute nell'art. 4 del decreto, stabilendo che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi, le disposizioni dell'art. 4 del DLgs n. 216/2023, si applicano, nei limiti e alle condizioni ivi previste, anche agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al periodo d'imposta precedente.

2° novità: ricollocazione in Italia di attività economiche

Nei quadri RF e RG (righe RF50 e RG23) è stata prevista la non concorrenza alla formazione del reddito del 50 per cento dei redditi derivanti da attività di impresa trasferite nel territorio dello Stato da un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo (art. 6 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209).

Descrizione della novità

È stato introdotto *ex novo* un regime agevolativo volto a promuovere la ricollocazione in Italia di attività economiche precedentemente svolte in Paesi esteri non appartenenti all'Unione Europea o allo Spazio economico europeo.

L'agevolazione in commento prevede la detassazione, ai fini IRPEF e IRAP, del 50 per cento del reddito derivante da attività economiche trasferite in Italia. La detassazione spetta per il periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento e per i cinque periodi d'imposta successivi.

È previsto un meccanismo di *recapture* che comporta il venir meno dell'agevolazione, con il recupero delle imposte non pagate e degli interessi nel caso in cui le attività spostate in Italia vengano successivamente ritrasferite, anche parzialmente, all'estero. Il recupero scatta se il trasferimento avviene nei cinque periodi d'imposta successivi alla scadenza dell'agevolazione (dieci se si tratta di grandi imprese).

L'efficacia del nuovo regime agevolativo è comunque subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, relativo alla disciplina degli aiuti di Stato.

Sono ammessi ad accedere al nuovo regime agevolativo tutti i soggetti che realizzano il presupposto oggettivo della disciplina, ossia che trasferiscono in Italia attività di impresa o di arti e professioni svolte in forma associata da Paesi non UE o SEE. È necessario che il trasferimento venga attuato dal soggetto economico (e quindi dal gruppo societario) che risulta titolare dell'attività in questione, anche attraverso società appartenenti al gruppo stesso. Inoltre, il trasferimento delle attività deve avvenire in senso "fisico", ossia non deve trattarsi di un mero spostamento di residenza fiscale, con il mantenimento all'estero dell'attività (ad esempio, di uno stabilimento), ma deve comportare l'entrata in Italia di attività produttive, in considerazione dello scopo della norma che è quello di incentivare l'occupazione e lo sviluppo economico. Deve comunque trattarsi di attività produttive o commerciali che rappresentino aziende o rami d'azienda, quindi il regime di favore non si applica al trasferimento di *asset* isolati (beni immateriali, finanziamenti o partecipazioni gestiti passivamente).

Allo scopo di evitare utilizzi strumentali a fini elusivi, è necessario che le attività trasferite non siano state esercitate in Italia nei 24 mesi antecedenti al trasferimento. Non è tuttavia richiesto un periodo minimo di permanenza all'estero, mentre è necessario che l'attività svolta all'estero sia effettivamente preesistente, ossia che non venga avviata *ex novo* in Italia. In pratica, è necessario che al trasferimento in Italia si contrapponga un disinvestimento da Paesi extra UE o SEE.

In genere, occorrerà fare riferimento ai criteri previsti dall'art. 166-*bis* TUIR (*entry tax*), e quindi al valore di mercato, determinato in ottemperanza alla normativa sul *transfer pricing* se lo Stato di partenza garantisce un adeguato scambio di informazioni. In caso contrario, si potrà fare riferimento al valore di mercato soltanto se questo venga definito a seguito di un accordo preventivo, stipulato ai sensi dell'art. 31-*ter* DPR n. 600/1973. In assenza di accordo, il valore di ingresso per le attività sarà pari al minor importo tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato mentre, per le passività, sarà pari al maggiore di questi importi. Nella determinazione del valore di ingresso di un compendio aziendale deve essere data rilevanza anche all'avviamento.

Qualora il trasferimento avvenga a seguito di cessione d'azienda o ramo d'azienda (infragruppo), occorrerà invece fare riferimento ai corrispettivi contrattualmente pattuiti, sempreché gli stessi siano conformi al criterio di libera concorrenza, in ossequio alla disciplina del *transfer pricing* mentre, se il trasferimento avviene a seguito di una vicenda di natura liquidatoria, occorrerà considerare il valore normale delle attività e passività e non ai valori indicati dall'art. 166-*bis* del TUIR.

Qualora l'attività di impresa produca perdite e non redditi, in virtù della disposizione dell'art. 83, comma 1 del TUIR, le stesse dovrebbero assumere rilevanza per il 50 per cento del loro ammontare.

Casi pratici

Nel caso in cui il soggetto beneficiario dell'agevolazione sia titolare anche di attività non agevolate, è possibile che vi siano dei costi riferibili indistintamente ad entrambe le tipologie di attività: in questo caso, nella determinazione del reddito imponibile sarà necessario stabilire la parte dei costi riferibile all'attività agevolata assumendo come parametro di riferimento il rapporto tra i ricavi dell'attività agevolata rispetto al totale dei ricavi dell'impresa.

Per la determinazione della quota deducibile di eventuali interessi passivi, ai sensi dell'art. 96 del TUIR, si dovrà procedere ad un calcolo separato del ROL fiscale per le attività agevolate e non agevolate, oppure di scorporare dal ROL e dagli interessi passivi determinati per l'impresa nel suo complesso le componenti relative alle attività agevolate. È necessario gestire in maniera separata le variazioni fiscali riferibili alle attività agevolate, evidenziando comunque l'opportunità che vengano forniti adeguati chiarimenti sul tema, in considerazione della sua complessità e delicatezza.

È opportuno considerare i rapporti del nuovo regime agevolativo con altri istituti previsti dal sistema fiscale italiano osservando, in particolare, quanto segue:

- **Consolidato nazionale:** i due regimi vengono considerati compatibili. Viene evidenziato che la società che beneficia dell'agevolazione trasferirà al consolidato il reddito imponibile ridotto del 50 per cento (o la perdita ridotta del 50 per cento);
- **Patent Box:** i costi di ricerca e sviluppo relativi a beni immateriali agevolabili sostenuti all'estero prima del trasferimento delle attività in Italia non possono essere computati ai fini della "superdeduzione" del 110 per cento, poiché la disciplina del *Patent Box* espressamente richiede che le attività di ricerca e sviluppo siano svolte in Italia.

È previsto un "recapture" dell'agevolazione nel caso di ritrasferimento estero dell'attività. In particolare, l'agevolazione viene meno se nei cinque periodi d'imposta successivi alla scadenza del regime di agevolazione, ovvero dieci se trattasi di grandi imprese (individuate ai sensi della raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2023), successivi alla scadenza del regime di agevolazione, il beneficiario trasferisce fuori dal territorio dello Stato, anche parzialmente, le attività oggetto di precedente trasferimento e l'Amministrazione finanziaria recupera nei suoi confronti, con gli interessi, le imposte non pagate durante il regime agevolativo dal quale è decaduto.

Esempio di ricollocazione in Italia di attività economiche

L'agevolazione consiste nel fatto che i relativi redditi non andranno a formare la base imponibile Ires (o Irpef) e Irap per il 50% nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento, e nei cinque periodi di imposta successivi (dieci anni per le grandi imprese).

Nel rigo RF50, colonna 6° va indicato il 50 per cento del reddito derivante da attività di impresa trasferite nel territorio dello Stato da un Paese estero non appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo (art. 6 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209). L'efficacia delle disposizioni del presente articolo è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

Codice fiscale Mod. N.

PATENT BOX						
RF50	Reddito esente e detassato	Ruling			Documentazione	Navì registro internazionale
		(di cui 1	2	3	4	
		Navì registro internazionale/plusvalenze	Pesca e navì da crociera	Reddito di attività trasferite nel territorio dello Stato		
		5	6	6A		7
		,00	,00	,00	,00	,00

Attenzione a...

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, quindi dal periodo di imposta che inizia successivamente al 29.12.2023.

Come sopra evidenziato però sarà effettivamente possibile avvalersi dell'agevolazione soltanto dopo l'autorizzazione della Commissione Europea.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RD Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | **Paolo Parisi**

Spazio per la compilazione delle novità riguardanti la tassazione forfetaria dei redditi derivanti dalle attività agricole dirette alla produzione di vegetali (alla luce delle modifiche del decreto delegato D.Lgs. 192/2024).

Nel **quadro RD (sezioni II e II-A)** è stata prevista la modifica riguardante la tassazione forfetaria dei redditi derivanti dalle attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre i limiti di cui all'art. 32, c. 2, lett. b-bis) TUIR e i redditi derivanti dalla produzione e cessioni di beni di cui all'art. 32, c. 2, lettera b-ter) (sezione III) oltre il limite ivi indicato (art. 1, c. 1, lett. e) e f) D.Lgs. 192/2024).

Descrizione

La novità riguarda l'applicabilità dell'art. 56-bis TUIR che nella sua formulazione attuale è riservato alle società semplici e alle persone fisiche. La disposizione prevede la possibilità di determinare in misura forfetaria il **reddito di impresa** derivante dall'esercizio delle attività agricole oltre i limiti dell'art. 32 TUIR:

- produzione di vegetali eccedenti il doppio della superficie agraria: il reddito agrario parametrato alla superficie eccedente concorre a determinare il reddito di impresa (art. 56-bis, comma 1);
- manipolazione, trasformazione, valorizzazione, conservazione e commercializzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dall'attività agricola principale con riferimento a beni che non sono inclusi nell'elenco di cui al Decreto 13 febbraio 2015: il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto di un coefficiente di redditività del 15 per cento (art. 56-bis, comma 2);
- fornitura di servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola: il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto il coefficiente di redditività del 25 per cento (art. 56-bis, comma 3).
- commercializzazione di prodotti della floricoltura acquistati da imprenditori florovivaistici nei limiti del 10% del volume d'affari: il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto un coefficiente di redditività del 5 per cento (art. 56-bis, comma 3 bis).

Nell'attuale formulazione il c. 4 dell'art. 56-bis stabilisce che i c. 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice.

Il decreto delegato prevede il superamento di tale limitazione ed estende l'applicabilità dei **regimi forfettari** anche alle **Srl**, **Snc** e **Sas** che determinano i redditi ai sensi del comma 1093 della L. 296/2006. Ne consegue che dall'entrata in vigore delle modifiche apportate dal decreto legislativo alla fiscalità agricola, l'opzione per il reddito agrario coinvolgerà anche tutte le attività contemplate nell'art. 56-bis. Pertanto, si applicheranno automaticamente i relativi regimi forfettari, trattandosi di regimi naturali (salvo diversa opzione, esercitabile per ciascuno di essi).

Fra i regimi forfettari che saranno applicabili alle società in opzione vi rientreranno anche quelli previsti dallo stesso decreto delegato che modifica l'art. 56-bis TUIR. A seguito dell'entrata in vigore del decreto il primo comma della disposizione viene completamente riscritto ma ne rimarrà intatto il contenuto sostanziale dando piena legittimazione anche alle produzioni di vegetali in fabbricati censiti al catasto. Per cui, in caso di superamento dei limiti previsti dall'art. 32, comma 2, lettere b) (vegetali in serre non accatastate) e b-bis) (vegetali in fabbricati) anche per le società in opzione l'eccedenza diventerà reddito d'impresa determinato con riferimento al reddito agrario. Per le serre non accatastate il reddito agrario da prendere in considerazione sarà quello relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste, mentre per la produzione all'interno dei fabbricati il reddito agrario sarà quello relativo alla superficie di riferimento.

Casi pratici

Nella **sezione III** vanno dichiarati anche:

- i redditi derivanti dalle attività dirette alla commercializzazione di piante vive e prodotti della floricoltura acquistate da imprenditori agricoli florovivaistici di cui all'art. 2135 del c.c., nei limiti del 10 per cento del volume di affari, da altri imprenditori agricoli florovivaistici;
- i redditi derivanti dall'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche oltre i limiti di cui all'art. 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, qualora detti redditi siano determinati secondo i criteri previsti dal citato comma 423;
- i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di enoturismo, di cui all' art. 1, commi da 502 a 505, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per la quale si applicano le disposizioni fiscali previste dall'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991. Tale attività è considerata attività agricola connessa ai sensi del comma 3 dell'art. 2135 del c.c. ove svolta dall'imprenditore agricolo, singolo o associato, di cui al medesimo art. 2135 del c.c. (art. 1, comma 2, del decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo del 12 marzo 2019);
- i redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di "oleoturismo", come definita nel comma 514 dell'art. 1 della legge 160 del 2019, per la quale l'art. 1, comma 513, della citata legge n. 160 del 2019 ha esteso le disposizioni di cui all'art. 1, commi da 502 a 505, della legge n. 205 del 2017.

L'estensione alle società in opzione dei regimi forfettari di cui all'art. 56-bis consentirà anche l'applicazione del nuovo comma 3-ter che stabilisce che la cessione di beni immateriali (carbon credit) oltre i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lettera b-ter) del TUIR, è assoggettata a tassazione come reddito d'impresa, ma con il criterio forfettario, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA il coefficiente di redditività del 25%.

In buona sostanza, l'applicazione del regime forfettario alla cessione dei carbon credit si applica solo nell'ipotesi in cui vengano superati i limiti imposti dal nuovo art. 32, comma 2 lett. b ter) che, nella sua nuova formulazione, dispone che sono produttive di reddito agrario le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c.

Esempio di PRODUZIONE DI VEGETALI

In via transitoria, fino all'approvazione del decreto applicativo previsto dal c. 3-bis dell'art. 32:

- a) si prende la superficie della particella catastale sulla quale insiste il fabbricato
- b) si determina la tariffa dominicale e di reddito agrario più elevata in provincia
- c) si moltiplica la superficie per la tariffa

d) il risultato ottenuto deve essere incrementato del 400%.

Quindi, ad esempio, dato 100 il risultato per il dominicale, il reddito sarà $100 + 100 \times 4 = 500$.

La formulazione dei c. 4-ter dell'art. 28 e della lettera b-bis dell'art. 32 consentono l'immediata applicazione delle disposizioni senza attendere il decreto attuativo.

Per quanto riguarda la superficie della particella catastale, essa non è presente nel catasto dei fabbricati, ma occorre reperirla nel catasto terreni (partita 1).

La superficie della particella catastale è quella complessiva risultante in catasto (e non quella di sedime del fabbricato), anche se nella medesima particella insistono altre unità immobiliari.

Attenzione a...

È prevista una **clausola di salvaguardia** per l'erario, valida sia nel caso di situazione a regime che in quella transitoria: se il reddito dominicale ottenuto con le sopradescritte modalità risultasse inferiore alla rendita catastale del fabbricato, il reddito dominicale è elevato fino a raggiungere la rendita catastale dell'immobile.

 Strumenti / Come fare per

Quadro RQ del Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Viene prevista la sezione XXV dedicata ai giovani agricoltori che hanno intrapreso un'attività d'impresa nel settore agricolo ed esercitato l'opzione per il regime agevolato (art. 4 L. 36/2024). La nuova sezione VII del quadro RQ è, invece, riservata ai contribuenti che optano per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione, riserve e fondi, 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. Compilazione e punti d'attenzione.

Descrizione della prima novità

Nelle **società di persone** e nelle società **cooperative**, comprese le cooperative, devono essere almeno la metà dei soci costituita da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti mentre nelle società di capitali, almeno la metà del capitale sociale sia sottoscritta da imprenditori agricoli di età superiore a diciotto e inferiore a quarantuno anni compiuti e gli organi di amministrazione siano composti, per almeno la metà, dai medesimi soggetti che intraprendono un'attività d'impresa in agricoltura e che abbiano esercitato l'opzione per il regime fiscale agevolato consistente nel pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'**IRES/IRPEF**, delle relative addizionali e dell'**IRAP**, del 12,5% da applicare alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta. L'opzione ha effetto per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Tale regime si applica limitatamente alle attività agricole diverse da quelle per le quali il reddito è determinato forfetariamente ovvero ai sensi dell'art. 32 TUIR.

L'agevolazione in esame è riconosciuta nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato e alle condizioni di cui al comma 2 dell'art. 4 L. 36/2024.

Casi pratici

La figura del “**giovane agricoltore**” prevede i seguenti **requisiti**:

- a) un limite massimo di età compresa tra 35 e 40 anni
- b) le condizioni per essere “capo dell'azienda”
- c) gli adeguati requisiti di formazione o le competenze richiesti, quali determinati dagli Stati membri.

Il Piano nazionale di riferimento (Piano strategico della PAC 2023-2027, paragrafo 4.1.5 pag. 430), prevede:

- a) un limite massimo di età pari a 40 anni
- b) che il giovane agricoltore che si insedia, o si è insediato di recente, per la prima volta in un'azienda agricola, sia considerato capo azienda se assume il controllo effettivo e duraturo dell'azienda agricola in relazione alle decisioni inerenti alla gestione, agli utili e ai rischi finanziari. Pertanto, nel caso costituisca un'impresa individuale, il giovane agricoltore è, ipso facto, capo azienda.

Invece, nel caso di società, il giovane agricoltore esercita il controllo effettivo se:

detiene una quota rilevante del capitale

partecipa al processo decisionale per quanto riguarda la gestione (anche finanziaria) della società

provvede alla gestione corrente della società.

Tali principi vanno applicati tenendo in considerazione quanto previsto dal Codice civile in materia di controllo e poteri di gestione, anche finanziaria, per le varie tipologie societarie, secondo i criteri riportati nel Piano strategico

c) il possesso di uno dei seguenti titoli di studio:

- titolo universitario a indirizzo agricolo, forestale, veterinario, o titolo di scuola secondaria di secondo grado a indirizzo agricolo
- titolo di scuola secondaria di secondo grado a indirizzo non agricolo e attestato di frequenza ad almeno un corso di formazione di almeno 150 ore, con superamento dell'esame finale, su tematiche riferibili al settore agroalimentare, ambientale o della dimensione sociale, tenuto da enti accreditati dalle Regioni o Province autonome, o partecipazione a un intervento di cooperazione per il ricambio generazionale
- titolo di scuola secondaria di primo grado, accompagnato da esperienza lavorativa di almeno tre anni nel settore agricolo, documentata dall'iscrizione al relativo regime previdenziale o acquisita nell'ambito dell'intervento di cooperazione per il ricambio generazionale, oppure, ove previsto nei bandi regionali per gli interventi di sviluppo rurale, titolo di scuola secondaria di primo grado accompagnato da attestato di frequenza a uno o più corsi di formazione di almeno 150 ore come stabilito dalla medesima Regione o Provincia autonoma, con superamento dell'esame finale, su tematiche riferibili al settore agroalimentare, ambientale o della dimensione sociale.

Riguardo l'esercizio esclusivo dell'attività agricola, si ricorda che l'art. 2135 c.c. dispone che è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:

- coltivazione del fondo
- selvicoltura
- allevamento di animali e attività connesse.

Esempio di REGIME AGEVOLATO PRIMO INSEDIAMENTO IMPRESE GIOVANILI IN AGRICOLTURA

Società che ha intrapreso un'attività in agricoltura e che ha esercitato l'opzione per il regime fiscale agevolato consistente nel pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, del 12,5 per cento da applicare alla base imponibile costituita dal reddito d'impresa prodotto nel periodo d'imposta.

- Reddito prodotto euro 200.000
- Aliquota imposta sostitutiva del 12,5%
- Imposta dovuta euro 25.000

SEZIONE XXV Regime agevolato primo insediamento imprese giovanili in agricoltura		RQ106		Assenza reddito <input type="checkbox"/>	
		Perdite pregresse			
1	Imponibile	2	In misura limitata	3	In misura piena
	200.000,00		,00		,00
4	Totale			5	Imposta
	200.000,00			12,50%	25.000,00

Attenzione a...

Questa opzione è effettiva dal periodo d'imposta di inizio attività e per i **4 periodi d'imposta successivi**; il beneficio è riconosciuto nel rispetto della normativa in materia di aiuti Stato.

Per beneficiare del regime fiscale agevolato il soggetto:

- non deve aver esercitato altra attività agricola nei 3 anni precedenti
- deve aver correttamente adempiuto agli obblighi previdenziali, assicurativi e amministrativi previsti dalla legislazione vigente in materia

L'agevolazione non spetta in caso di trasferimento di aziende preesistenti ai predetti soggetti.

Inoltre è prevista un'agevolazione che consiste nella riduzione della metà dell'onorario notarile nel caso di contratti di compravendita, stipulati dai soggetti sopra menzionati, che hanno ad oggetto terreni agricoli e relative pertinenze per un corrispettivo non superiore a 200.000 euro.

AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO DELLE RISERVE

È stata prevista la nuova **sezione VII** del **quadro RQ** riservata ai contribuenti che optano per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 (art. 14 D.Lgs. 192/2024).

Descrizione della 2° novità

L'art. 14 D.Lgs. 192/2024 prevede la possibilità di procedere con l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta presenti al 31.12.2024, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 10% al pari delle passate previsioni di affrancamento (da versare obbligatoriamente in quattro rate di pari importo, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi), seppur con alcune differenze. Sotto il profilo oggettivo, l'articolo 14 richiama in modo generico "I saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi, in sospensione di imposta (...)", non prevedendo alcuna specifica esclusione. Considerato che l'Agenzia delle entrate nelle circolari n. 310/E/1994 e n. 40/E/2002, ha affermato che sono riconducibili a tale categoria di riserve e fondi "quelli per i quali l'imposizione è rinviata al momento in cui ne avviene la distribuzione ovvero a quello in

cui si verifica uno dei presupposti che determinano il venire meno del regime di sospensione” si può affermare che rientrano in tale categoria di riserve tutti quei fondi iscritti a seguito di puntuale previsione normativa, quali ad esempio:

- le leggi di rivalutazione dei beni d'impresa (L. 342/2000 e successive);
- le leggi riferite ai condoni (D.L. 429/1982; L. 413/1991);
- e disposizioni per lo sviluppo delle piccole imprese (L. 317/1991).

Tale impostazione consente di affrancare le sole riserve che hanno assunto la qualifica di “riserve in sospensione d'imposta”, ossia collegate al pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi o dell'Irap: considerato che le riserve iscritte, ad esempio, per effetto di una rivalutazione esclusivamente civilistica (si veda ad esempio l'art. 15, DL 185/2008 e l'art. 110, DL 104/2020) non possono assumere la qualifica di “riserve in sospensione d'imposta”, le medesime non possono essere oggetto dell'affrancamento in commento. Ancora, sotto l'aspetto oggettivo, l'articolo 14 non prescrive l'obbligo di procedere con un affrancamento totale; di conseguenza l'ammontare delle riserve oggetto di affrancamento può essere anche parziale. L'unico limite “numerico” di verifica è rappresentato dall'ammontare delle riserve in sospensione d'imposta esistenti al 31.12.2023 e che residuano al 31.12.2024. Sulla base di tale impostazione nel caso in cui: al 31.12.2023 le riserve in sospensione d'imposta siano pari a 100 e nel corso del 2024 si sia realizzato un loro utilizzo per 30, l'ammontare massimo affrancabile è dato dall'importo residuo al 31.12.2024, ossia pari a 70, con la possibilità di poter affrancare anche solo in modo parziale tale valore residuo considerato che la disposizione normativa prevede che tali fondi “possono essere affrancati, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 10 per cento”.

Analogamente si avrà che:

1. nel caso in cui l'impresa alla data del 31.12.2023, in regime di contabilità ordinaria, abbia delle riserve in sospensione d'imposta, ma dall'1.1.2024 adotta il regime della contabilità semplificata. In tale ipotesi, alla data del 31.12.2024 non residua alcuna riserva in sospensione d'imposta da affrancare; Si ricorda che, per effetto del passaggio di regime contabile, da contabilità ordinaria a contabilità semplificata, le riserve in sospensione d'imposta concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile nell'anno in cui il contribuente si avvale del regime di contabilità ordinaria (vedi circolare n. 57/2001).
2. nell'ipotesi in cui l'impresa nel corso del 2023 abbia adottato il regime di contabilità semplificata e dall'1.1.2024 adotti la contabilità ordinaria. In tal caso, infatti, non sussiste la possibilità di soddisfare la condizione di “verifica” dell'ammontare delle riserve al 31.12.2023.

Casi pratici

Con il versamento dell'imposta sostitutiva, nella misura del 10% dell'ammontare affrancato, in 4 quote annuali di pari importo, la riserva assume la qualifica di riserva libera, distribuibile e non imponibile per l'impresa che opera l'affrancamento, ma mantenendo l'originaria natura di riserva di utili o di capitali. Di conseguenza, nel caso di affrancamento di una riserva di utili in sospensione d'imposta la medesima diviene liberamente disponibile, con applicazione disposizioni di cui all'art. 47, c. 1 TUIR, che prevede l'applicazione della presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili rispetto alle riserve di capitali. Gli effetti in capo al socio saranno differenti nel caso di distribuzione della ex riserva in sospensione d'imposta oggetto di affrancamento, dipendenti:

- dalla natura della società che opera l'affrancamento;
- dalla natura del socio beneficiario della distribuzione della medesima riserva.

Per i soci di società di capitali l'affrancamento non libera la tassazione in capo ai soci al momento della distribuzione della richiamata riserva, in quanto: nel caso di socio persone fisica, che detiene la partecipazione nella sfera privata, trova applicazione la ritenuta a titolo d'imposta del 26%; nel caso di socio persone fisica, che detiene la partecipazione nella

sfera imprenditoriale, o società di persone trova applicazione l'art. 59 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 58,14%; nel caso di socio società di capitali trova applicazione l'art. 89 TUIR, con conseguente imponibilità della riserva distribuita nella misura del 5%. Nel caso di società di persone, invece, l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta determina un effetto "liberatorio" per i soci, in quanto, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 33/E/2005 "l'affrancamento delle riserve in sospensione mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva produce i medesimi effetti che si sarebbero generati in caso di tassazione ordinaria"; di conseguenza, l'importo affrancato dalla società si considera imputato per trasparenza in capo al socio, senza scontare ulteriore imposizione.

Esempio di AFFRANCAMENTO STRAORDINARIO

Esempio n. 1

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione pari a euro 1.000.000.

SEZIONE VII Affrancamento straordinario delle riserve		Imponibile	Imposta	Prima rata
RQ29	Saldi attivi, riserve e fondi in sospensione d'imposta	1.000.000,00	10%	100.000,00
				25.000,00

Attenzione a...

Per i soci di società di persone l'affrancamento libera la tassazione in capo ai soci al momento della distribuzione della richiamata riserva.



Strumenti / Come fare per

Quadro RS Modello Redditi PF/2025

01 Aprile 2025 | Paolo Parisi

Sono accolte le novità previste per le operazioni di cui all'art. 177-bis TUIR e per le divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento di principi contabili (aspetti riformati dal D.Lgs. 192/2024). Nel Quadro c'è spazio, su altro fronte, per indicare il codice identificativo nazionale assegnato alle strutture ricettive.

P rispetto di riconciliazione dati di bilancio e fiscali

Il **quadro RS** è stato modificato per accogliere le novità previste per le operazioni di cui all'art. 177-bis TUIR e per le divergenze tra **valori contabili** e **fiscali** emerse in sede di cambiamento di principi contabili (art. 5, c. 1, lett. d), e art. 10 D.Lgs. 192/2024).

Descrizione delle novità

Nel quadro RS (Prospetto di riconciliazione dati contabili e fiscali) del **modello REDDITI 2025 PF** vanno evidenziate le differenze tra i valori civili e fiscali di ciascuna classe di beni specificando che dette differenze vanno indicate non solo dall'esercizio in cui è avvenuta l'operazione che le ha generate (ad esempio, una fusione o un conferimento), ma anche e più in generale dall'esercizio in cui sono rilevate contabilmente, se legate all'adozione di principi contabili; non cambia il principio consolidato per cui le differenze non devono più essere indicate nel **quadro RV** a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui il valore contabile e quello fiscale si riallineano, anche per effetto di regimi di imposizione sostitutiva.

Per quanto riguarda le divergenze derivanti dal mutamento dei principi contabili, vengono riscritte le casistiche in coerenza con le disposizioni contenute negli artt. 10 e 11 D.Lgs. 192/2024 (che disciplinano il nuovo regime di riallineamento delle divergenze che emergono in sede di cambiamento di principi contabili), distinguendo a seconda che le divergenze derivino:

- dalla prima applicazione degli IAS/IFRS;
- da variazioni dei principi contabili internazionali IAS/IFRS già adottati;
- dal passaggio da IAS/IFRS a OIC;
- da variazioni dei principi contabili nazionali;
- dal cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- dall'applicazione, per le micro imprese, della disciplina di cui all'art. 83 comma 1 terzo periodo del TUIR (micro imprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria – o abbreviata, come precisa la Relazione al DLgs n. 192/2024 – e che adottano conseguentemente la derivazione rafforzata);
- da operazioni straordinarie neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti (anche in questo caso richiamando la Relazione, sono tali ad esempio rispettivamente l'incorporazione di un soggetto OIC *adopter* in un soggetto IAS *adopter* o la fusione di una micro impresa in una società che redige il bilancio in forma ordinaria).

Casi pratici

Le istruzioni, infine, menzionano in modo espresso tra le nuove fattispecie che impongono il monitoraggio quella delle divergenze emerse a seguito delle operazioni menzionate dall'altrettanto nuovo art. 177-*bis* TUIR (conferimenti di studi professionali in società per l'esercizio di attività professionali, associazioni professionali o società semplici professionali, nonché trasformazioni, fusioni o scissioni che coinvolgono tali soggetti).

Nel rimarcare la decorrenza delle nuove disposizioni, e nel ricordare che i modelli REDDITI 2025 sono comunque atti a rendicontare anche i periodi che iniziano al 1° **gennaio 2025** ma terminano nel 2025 stesso per effetto proprio di operazioni straordinarie, la sezione I del quadro RV va ad accogliere i disallineamenti che emergono sia in capo al soggetto avente causa (ad esempio, lo studio o società conferitaria o destinataria dell'apporto, come espressamente prevede l'art. 177-*bis* c. 1 TUIR), sia eventualmente in capo al dante causa, se la partecipazione, ove iscritta nel proprio bilancio, sia invece valorizzata ai sensi della predetta norma in base alla somma algebrica dei valori fiscali delle attività e delle passività trasferite, e quindi per un importo potenzialmente differente. Rimangono escluse, sia dal numeratore, che dal denominatore del rapporto, anche le plusvalenze iscritte sugli immobili destinati alla locazione, per effetto delle rivalutazioni contabili operate in conseguenza dell'applicazione del "**fair value**" di cui al principio contabile internazionale IAS 40, in quanto ritenute irrilevanti ai fini del rispetto del parametro reddituale, trattandosi di componenti positivi di conto economico che non derivano né dall'attività imponibile, né dall'attività esente.

Attenzione a...

Le istruzioni precisano che tutte le divergenze derivanti dalla **valutazione di attività e passività** effettuata nelle casistiche sopra indicate non assumono rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile (così dispone infatti l'art. 10 c. 3 D.Lgs. 192/2024) e devono, quindi, essere riportate nel quadro RS.

2° novità: codice identificativo nazionale

È stato previsto un nuovo prospetto del **quadro RS** per indicare il codice identificativo nazionale assegnato alle strutture ricettive (art. 1, c. 78, L. 207/2024).

Descrizione della novità

Il Ministero del Turismo ha pubblicato il Decreto del 6 giugno con Disposizioni applicative per l'individuazione delle modalità di interoperabilità tra la banca dati nazionale delle strutture ricettive (BDSR) e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche e le banche dati regionali e delle Province autonome delle strutture ricettive e degli immobili destinati a locazione breve o per finalità turistiche.

Attraverso la BDSR, con un processo semplificato, è possibile richiedere il Codice identificativo nazionale (CIN), da utilizzare per la pubblicazione degli annunci e l'esposizione all'esterno delle strutture ricettive e degli immobili in locazione breve o turistica.

Una volta effettuato l'accesso alla piattaforma tramite identità digitale, i titolari delle strutture e i locatori di immobili possono visualizzare le strutture collegate al proprio codice fiscale, integrare gli eventuali dati mancanti e ottenere il CIN.

Il processo di entrata in esercizio della BDSR si articola in due fasi:

- una fase sperimentale per lo sviluppo del modello di interoperabilità (fase terminata),
- una fase a regime.

La fase di avvio sperimentale nelle Regioni interessate ha consentito ai cittadini di adeguarsi agli obblighi correlati al CIN previsti dall'apposita disciplina, riportata all'art. 13-ter DL 145/2023.

È bene evidenziare che oltre al CIN nazionale per locazioni brevi vi è parallelamente una Banca dati europea che da poco è stata regolamentata con l'approvazione di un provvedimento UE.

La L. 191/2023 di conversione del DL 145/2023 pubblicata in GU n. 293/2023 collegato alla legge di bilancio 2024, ha previsto novità sul codice CIN per locazioni brevi e locazioni turistiche.

Nel dettaglio si vuole introdurre un codice identificativo nazionale, CIN, per:

- locazioni turistiche,
- locazioni brevi,
- attività turistico ricettive.

Il Codice identificativo nazionale (CIN) dovrà essere assegnato, tramite apposita procedura automatizzata, dal ministero del Turismo, alle unità immobiliari ad uso abitativo oggetto di locazione per finalità turistiche, a quelle destinate alle locazioni brevi, oltre che alle strutture turistico-ricettive alberghiere ed extralberghiere. Al Ministero è affidata anche la gestione della relativa banca dati nazionale.

La nuova norma ha l'obiettivo di assicurare la tutela della concorrenza e della trasparenza del mercato, il coordinamento informativo, statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale, oltre che la sicurezza del territorio ed il contrasto a forme irregolari di ospitalità.

Si prevede che, chiunque eserciti, direttamente o tramite intermediario, in forma imprenditoriale, l'attività di locazione per finalità turistiche o di locazioni brevi, è soggetto all'obbligo di segnalazione certificata di inizio attività (SCIA), presso lo sportello unico per le attività produttive del comune nel cui territorio è svolta l'attività.

Viene precisato che l'attività si presume svolta in forma imprenditoriale anche da chi destina alla locazione breve più di quattro immobili per ciascun periodo d'imposta.

È prevista l'automatica ri-codificazione come CIN dei codici identificativi specifici già assegnati da regioni, province autonome e comuni, qualora abbiano già attivato delle procedure di attribuzione per le stesse unità immobiliari e strutture soggette al CIN.

Ai fini dell'attribuzione del CIN, il locatore o il titolare della struttura turistico-ricettiva presenta, in via telematica, un'istanza, corredata da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i dati catastali dell'unità immobiliare o della struttura. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attesta anche la sussistenza della dotazione di dispositivi per la rilevazione di gas combustibili e di monossido di carbonio funzionanti, nonché di estintori portatili a norma di legge, e quando si gestiscono le unità immobiliari nelle forme imprenditoriali come sopra definite, anche dei requisiti di sicurezza degli impianti prescritti dalla normativa statale e regionale vigente.

I termini per la presentazione dell'istanza sono differenziati in relazione ad eventuali procedimenti in corso da parte dell'ente territoriale.

Si prevedono inoltre degli obblighi quali:

- l'esposizione del CIN all'esterno dello stabile, assicurando il rispetto di eventuali vincoli urbanistici e paesaggistici,
- la sua indicazione in ogni annuncio ovunque pubblicato e comunicato.

L'obbligatoria indicazione negli annunci è prevista anche per i soggetti che esercitano **attività di intermediazione immobiliare** e per quelli che gestiscono portali telematici.

Casi pratici

La novità normativa prevede, in relazione ai nuovi obblighi, un **regime sanzionatorio ad hoc**, che non si applica qualora un fatto ivi previsto sia sanzionato dalla normativa regionale: il Comune nel cui territorio è ubicata la **struttura turistico-ricettiva** o l'**unità immobiliare locata**, attraverso gli organi di polizia locale, provvede alle funzioni di controllo, verifica e all'applicazione delle **sanzioni amministrative**.

Il titolare di una struttura turistico-ricettiva priva di CIN, nonché chiunque propone o concede in locazione, per finalità turistiche o per locazioni brevi, unità immobiliari o porzioni di esse prive di CIN, è punito con la sanzione pecuniaria da 800 a 8.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile.

La mancata esposizione del CIN all'esterno dello stabile è punita con la sanzione pecuniaria da 500 a 5.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile, per ciascuna struttura o unità immobiliare per la quale è stata accertata la violazione.

Identica sanzione pecuniaria, accompagnata dall'immediata rimozione dell'annuncio irregolare pubblicato, è prevista in caso di mancata indicazione del CIN negli annunci.

Quando l'attività è esercitata in forma imprenditoriale, è sanzionata sia l'assenza dei requisiti di sicurezza prescritti dalla normativa statale e regionale vigente, che la mancata presentazione della SCIA.

Quest'ultima è punita con la sanzione pecuniaria da 2.000 a 10.000 euro, in relazione alle dimensioni della struttura o dell'immobile.

In ogni caso, la mancanza dei dispositivi per la rilevazione di gas nonché di estintori è punita con la sanzione pecuniaria da 600 a 6.000 euro per ciascuna violazione accertata.

Esempio n. 1

Il Codice Identificativo Nazionale (CIN) viene richiesto attraverso la Banca Dati Nazionale delle Strutture Ricettive (BDSR), accedendo alla piattaforma bdsr.ministeroturismo.gov.it utilizzando lo **SPID** o la **Carta d'Identità Elettronica** (CIE).

Dopo l'accesso, vedrai l'elenco delle strutture ricettive associate al tuo codice fiscale. Potrai utilizzare i filtri disponibili, anche se non sono obbligatori. Se la tua struttura non compare, verifica il filtro "**Cin Presente**" o usa la funzione "**Segnalazione Struttura Mancante**" posta in fondo alla pagina.

Per ottenere il Codice Identificativo Nazionale (CIN), si deve cliccare sulla voce "**Dettaglio scheda**" posta accanto alla struttura per cui vuoi richiedere il codice, compila gli eventuali dati mancanti e premi conferma. Se sei delegato, ti verrà richiesto di caricare una delega firmata dal titolare assieme alla sua carta d'identità.

Attenzione a...

Con il fine di contrastare l'evasione nel settore, all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza il compito di effettuare, con le modalità definite d'intesa, specifiche analisi del rischio orientate prioritariamente all'individuazione di soggetti da sottoporre a controllo che concedono in locazione unità immobiliari ad uso abitativo prive del CIN.

Infine si prevede che per le esigenze di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, le informazioni contenute nella banca dati sono rese disponibili all'amministrazione finanziaria e agli enti creditori per le finalità istituzionali.
