

Legge di Bilancio 2025 (n° 207/24)

La legge di Bilancio 2025 è stata approvata in via definitiva. Nella seduta di sabato 28 dicembre 2024, il Senato della Repubblica ha infatti approvato, in prima lettura e senza modifiche, il testo del "[Bilancio](https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01441471.pdf) (<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01441471.pdf>) di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027" che era stato approvato dalla Camera dei deputati venerdì 20 dicembre. Vediamo di seguito le misure fiscali.

Interventi sulle aliquote su Irpef e sui redditi di lavoro dipendente (commi 2-9)

In primo luogo, la legge di Bilancio 2025 stabilizza il passaggio da quattro a tre aliquote Irpef (23, 35 e 43 per cento), già previsto, in deroga alla disciplina del Tuir, per l'anno 2024 dal Dlgs n. 216/2023, e l'ampliamento della cosiddetta "no tax area" fino a 8.500 euro previsto per titolari di redditi di lavoro dipendente e di alcuni assimilati, già introdotto per il 2024 anch'esso dal decreto n. 216/2023, equiparandolo a quello già vigente a favore dei pensionati. L'ampliamento viene effettuato modificando da 1.880 a 1.955 euro la detrazione per redditi da lavoro dipendente per i redditi inferiori a 15mila euro prevista dal Tuir (articolo 13 comma 1 lettera a)) e adeguando conseguentemente l'importo delle detrazioni da prendere in considerazione nell'anno al fine di valutare la spettanza del trattamento integrativo previsto per i redditi da lavoro dipendente sotto una certa soglia. Inoltre, ai fini della riduzione del cuneo fiscale dall'anno d'imposta 2025, in favore dei contribuenti con redditi da lavoro dipendente inferiori a 20mila euro (rapportati all'intero anno) è riconosciuto un bonus, calcolato per classi dal 7,1% al 4,8% in misura inversamente proporzionale al crescere del reddito, che non concorre alla formazione del reddito, mentre per i redditi da lavoro dipendente compresi tra 20mila e 40mila euro è riconosciuto un contributo, da rapportare al periodo di lavoro, pari a 1.000 euro per redditi fino a 32mila euro, e di importo decrescente per redditi da 32mila euro in su, che si azzerà alla soglia dei 40mila euro. I contributi sono riconosciuti in via automatica dai sostituti d'imposta, che recupereranno gli importi erogati tramite compensazione.

Limiti alle detrazioni fiscali (comma 10)

La legge di Bilancio 2025 introduce nel Tuir il nuovo articolo 16-ter, che prevede una limitazione alla fruizione delle detrazioni per i percettori di reddito superiore a 75mila euro, parametrata in relazione al reddito percepito e al numero di figli presenti nel nucleo familiare. Sono previste alcune esclusioni dal calcolo del limite, come le spese sanitarie detraibili in base all'articolo 15, comma 1, lettera c) del Tuir, le somme detraibili in quanto investimenti in start-up (articoli 29 e 29-bis DI n. 17/2012) e in PMI innovative (articolo 4, commi 9, seconda parte, e 9-ter, DI n. 3/2015), mentre per le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici o per altri casi di detrazione ripartita in più annualità

viene specificato che rilevano le rate di spesa riferite a ciascun anno. Sono esclusi dal computo anche gli interessi passivi e altri oneri detraibili previsti all'articolo 15, commi 1, lettere a) e b), e 1-ter sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2024, i premi di assicurazione detraibili ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettere f) e f-bis), sostenuti in dipendenza di contratti stipulati fino al 31 dicembre 2024 e le rate delle spese per interventi edilizi detraibili ai sensi dell'articolo 16-bis o di altre disposizioni normative, sostenute fino al 31 dicembre 2024.

Novità riguardanti le detrazioni per familiari a carico (comma 11)

Cambia la detrazione per figli a carico, che si prevede possa applicarsi esclusivamente per figli di età inferiore a 30 anni, salvo disabilità accertata. Nel dettaglio, il comma 11, lettera a), n. 1), modifica l'articolo 12, comma 1, lettera c) primo periodo del Tuir, prevedendo che la detrazione per carichi di famiglia spettante con riferimento ai figli a carico sia riconosciuta nella misura di 950 euro per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, nonché i figli del coniuge deceduto conviventi con il coniuge superstite, di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni nonché per ciascun figlio di età pari o superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 104/1992.

Inoltre, viene limitata ai soli ascendenti conviventi con il contribuente la detrazione riconosciuta per i familiari conviventi diversi dai figli, pari a 750 euro (comma 11, lettera a), n. 2) per ciascun ascendente convivente, da ripartire *pro quota* tra coloro che hanno diritto alla detrazione. Viene, inoltre, esclusa la spettanza delle detrazioni per familiari a carico per i contribuenti che non sono cittadini italiani o di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo in relazione ai loro familiari residenti all'estero (comma 11, lettera b).

Modifiche al regime forfetario (comma 12)

Per il 2025 viene aumentato da 30mila a 35mila euro il limite entro il quale possono avvalersi del regime forfetario (articolo 1, commi 54-89 della legge n. 190/2014) i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Detrazioni Irpef per le spese di istruzione (comma 13)

Le spese per la frequenza di scuole dell'infanzia del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione passano da 800 a 1000 euro.

Revisione della disciplina sulla deduzione delle quote delle svalutazioni e perdite su crediti e dell'avviamento correlate alla disciplina di trasformazione delle attività per imposte anticipate, cosiddette "DTA" (commi 14-20)

È previsto il differimento, ai successivi periodi d'imposta, delle quote deducibili, ai fini Ires ed Irap, nei periodi 2025 e 2026, di alcuni componenti negativi di reddito per gli intermediari finanziari.

Modifiche all'Imposta sui servizi digitali (commi 21 e 22)

Riguardo al perimetro di applicazione dell'imposta, introdotta dalla legge di Bilancio 2019 e modificata dalla legge di Bilancio 2020, viene mantenuto il requisito della sola soglia minima di 750 milioni di euro di ricavi ovunque realizzati dai soggetti esercenti attività di impresa, singolarmente o a livello di gruppo, mentre è eliminato il requisito della soglia minima di 5,5 milioni di euro con riguardo ai ricavi, conseguiti in Italia, derivanti dai servizi digitali. Viene previsto, inoltre, uno sdoppiamento dell'importo dovuto in un versamento in acconto ed uno a saldo.

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi (comma 23)

Viene confermata l'interpretazione autentica relativa all'applicazione del 26 per cento, a titolo di imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi.

Imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri proventi derivanti dalle operazioni in criptoattività (commi 24-29)

Viene aumentata dal 26% al 33% l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri proventi derivanti dalle operazioni in cripto-attività (articolo 67 comma 1 lettera *c-sexies* del Tuir) realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2026 e viene eliminata la soglia di esenzione pari a 2 mila euro. Viene inoltre previsto che per la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze, per ciascuna cripto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2025 al posto del costo o del valore di acquisto può essere assunto il valore a tale data determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, versando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del 18% entro il 30 novembre 2025, anche rateizzabile in tre rate annuali di pari importo e con interessi del 3% annuo sulle rate successive alla prima. L'assunzione, quale valore di acquisto, del valore esistente al 1° gennaio 2025 preclude il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dell'articolo 68, comma 9-*bis*, del Tuir.

Rivalutazione del costo di acquisto delle partecipazioni, negoziate e non negoziate, e dei terreni edificabili e con destinazione agricola (comma 30)

Viene introdotta a regime la possibilità di ricorrere alla rivalutazione del costo di acquisto delle partecipazioni, negoziate e non negoziate, e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, con la possibilità di rateizzare il versamento dell'imposta sostitutiva fino ad un massimo di tre rate annuali, di pari importo, dovute a partire dalla predetta data del 30 novembre. Ritoccata dal 16 al 18% l'imposta sostitutiva dovuta per effettuare la rivalutazione.

Assegnazione agevolata beni ai soci (commi 31-36)

Viene riproposta la possibilità di versare un'imposta sostitutiva sulle assegnazioni o cessioni di beni immobili o mobili registrati non strumentali, assegnate o cedute da parte delle società commerciali ai soci, introdotta dall'articolo 1, commi da 100 a 105 n. 197/2022 (legge di bilancio 2023). L'imposta, da versare entro il 30 settembre 2025 in due rate, è pari all'8% (pari al 10,5% se la società non è operativa in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti) calcolata sulla differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto dei beni. Lo stesso regime si

applica alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni (immobili o mobili registrati) non strumentali e che si trasformano in società semplici entro il medesimo termine del 30 settembre 2025. Viene prevista la riduzione dal 3 all'1,5 per cento dell'aliquota dell'imposta di registro eventualmente applicabile a dette assegnazioni o cessioni e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Estromissione dei beni delle imprese individuali (comma 37)

Viene prevista la possibilità per le imprese individuali di effettuare l'estromissione dal proprio patrimonio dei beni immobili strumentali non produttivi di reddito fondiario includendovi anche i beni posseduti al 31 ottobre 2024, a condizione che l'esclusione sia posta in essere tra il 1° gennaio 2025 e il 31 maggio 2025. L'adesione all'istituto, previsto dall'articolo 1 comma 121 della legge n. 208/2015 (legge di Stabilità 2016) comporta l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap pari all'8% della differenza tra il valore normale dei beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva vanno effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2025 ed entro il 30 giugno 2026. Gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2025.

IVA su prestazioni di formazione rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro commi 38-44)

Prevista l'imponibilità, ai fini Iva, delle prestazioni di formazione rese ai soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro (articolo 4 Dlgs n. 276/2003) da Enti e Società di formazione finanziati attraverso l'apposito fondo bilaterale. Sono fatti salvi i comportamenti precedenti l'entrata in vigore di questa disposizione, per i quali non siano intervenuti atti divenuti definitivi. Viene riconosciuta la possibilità di definire con il versamento della sola maggiore Iva accertata in caso di liti pendenti in materia. Non sono previsti rimborsi d'imposta.

Detrazioni delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici (commi 54-56)

Viene anticipata al 1° gennaio 2025 la riduzione dal 36% al 30% dell'aliquota di detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, già prevista per le spese sostenute dal 1° gennaio 2028 al 31 dicembre 2033. Restano esclusi gli interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione.

Viene stabilita, inoltre, una rimodulazione dei termini di fruizione e delle aliquote di detrazione, di maggior vantaggio per le abitazioni principali, e delle percentuali di detrazione relative all'eco-bonus (con esclusione dalla detrazione degli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili), al bonus per interventi di riqualificazione edilizia ed al sisma-bonus. Riguardo all'eco-bonus, viene previsto che la detrazione spetti anche per le spese documentate, sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, nella misura fissa per tutte le tipologie di interventi agevolati, pari al 36% (50% per le abitazioni principali) delle spese sostenute nell'anno 2025 e 30% (36% per le abitazioni principali) delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027. Stesse percentuali anche per la detrazione relativa agli

interventi di riqualificazione edilizia, fino a un ammontare complessivo delle spese non superiore a 96mila euro per unità immobiliare e con esclusione dalla detrazione delle spese per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili. Infine, analoghe percentuali anche per il sisma-bonus.

Stabilita, inoltre, la proroga della detrazione per l'acquisto anche nel 2025 di mobili e di grandi elettrodomestici, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione, con lo stesso limite di spesa detraibile di 5mila euro previsto per il 2024. Anche se non si tratta di una misura fiscale, per completezza sul tema aggiungiamo che ai commi da 107 a 110 viene previsto un "bonus elettrodomestici" per il 2025, che consiste in un contributo fino a 100 euro (200 euro per le famiglie con un Isee inferiore a 25mila euro) per l'acquisto di un elettrodomestico ad elevata efficienza energetica non inferiore alla nuova classe energetica B, prodotto nel territorio dell'Unione europea, con contestuale smaltimento dell'elettrodomestico sostituito.

Si interviene, infine, anche sulla disciplina del Superbonus: in particolare, la detrazione del 65%, prevista dall'articolo 119 comma 8-*bis*, primo periodo, del Dl n. 34/2020 per le spese sostenute nell'anno 2025, spetta esclusivamente per gli interventi già avviati o per i quali, alla data del 15 ottobre 2024, risulti:

- a) presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi del comma 13-ter, se gli interventi sono diversi da quelli effettuati dai condomini
- b) adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi del comma 13-ter, se gli interventi sono effettuati dai condomini
- c) presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici.

Inoltre, viene riconosciuta la possibilità di ripartire in dieci quote annuali le spese sostenute nel 2023.

***Reverse charge* nei contratti di appalto per la movimentazione di merci (commi 57-63)**

Viene esteso il meccanismo di inversione contabile (o *reverse charge*) alle prestazioni di servizi effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali caratterizzati da un prevalente utilizzo di manodopera e beni strumentali di proprietà del committente, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione merci e servizi di logistica. L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una autorizzazione, per cui si prevede che, in attesa della sua piena operatività, il prestatore e il committente possono optare, per un periodo di tre anni, per una soluzione per cui il pagamento dell'Iva sulle prestazioni rese venga effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta. Pertanto, la fattura viene emessa dal prestatore e l'imposta è versata dal soggetto committente, senza possibilità di compensazione.

Iva agevolata sull'attività alpinistica (commi 64-65)

Iva al 5%, sui corsi di attività alpinistica effettuati dalle guide alpine in attività autonoma logistica.

Casi di esenzione da imposta ipotecaria per sistema tavolare e Provincia autonoma di Bolzano (commi 68-71)

Riconosciuta l'esenzione, dal pagamento dell'imposta ipotecaria, relativa agli atti preordinati alla cancellazione di diritti di usufrutto, uso o abitazione già iscritti a favore di persone decedute a partire dal 1° gennaio 2025 e relativamente alle domande di cancellazione per causa di morte pervenute successivamente all'entrata in vigore della presente legge, avvenuti nei territori soggetti al sistema pubblicitario tavolare di cui dal regio decreto n. 499 del 1929 (commi 68-69). Esenzione da imposte ipotecarie, inoltre, di alcune tipologie di atti di annotazione e di cancellazione inerenti a immobili di edilizia economica e popolare nella Provincia autonoma di Bolzano (commi 70-71).

Misure fiscali in materia ambientale (commi 48-53)

Tassazioni agevolate sui redditi di lavoro dipendente nei casi di concessione in uso promiscuo ai dipendenti di autoveicoli, motocicli e ciclomotori, maggiormente se si tratta di veicoli a trazione esclusivamente elettrica a batteria o ibridi plug-in. Aumento dell'aliquota Iva per smaltimenti di rifiuti mediante conferimento in discarica o mediante incenerimento senza recupero efficiente di energia.

Misure in materia di lotta all'evasione (commi 74-88)

Sono introdotte alcune disposizioni volte a contrastare l'evasione in materia di pagamenti elettronici e ad assicurare l'interoperabilità delle banche dati, per una totale interazione tra il processo di certificazione fiscale e quello di pagamento elettronico. In particolare, viene sostituito interamente il comma 3 dell'articolo 2 del Dlgs n. 127/2015, per cui si prevede che dal 1° gennaio 2026 la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica siano effettuate mediante strumenti tecnologici che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, nonché la piena integrazione e interazione del processo di registrazione dei corrispettivi con il processo di pagamento elettronico. A tal fine, si prevede che lo strumento *hardware* o *software* mediante il quale sono accettati i pagamenti elettronici sia sempre collegato allo strumento mediante il quale sono registrati e memorizzati, in modo puntuale, e trasmessi, in modo aggregato, i dati dei corrispettivi nonché i dati dei pagamenti elettronici giornalieri.

Misure in materia di tracciabilità delle spese (commi 81-86)

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, sono introdotte alcune disposizioni tese a favorire la tracciabilità delle spese, per esempio vincolando la deducibilità di alcune tipologie di spesa ai fini delle imposte sui redditi e Irap alla loro effettuazione con mezzi di pagamento tracciabili.

Misure in materia di versamento dell'imposta di bollo per i contratti di assicurazione sulla vita (commi 87-88)

Viene previsto il versamento annuale dell'imposta di bollo dovuta sui contratti di assicurazione sulla vita, anziché al momento del rimborso o del riscatto.

Misure in materia di lavoratori frontalieri (commi 97-99)

Stabilito il mantenimento dello status di lavoratore frontaliere ai soggetti che, rientrando nei requisiti previsti dagli accordi Italia-Svizzera, svolgono attività in modalità di telelavoro presso il proprio domicilio nello Stato di residenza, fino al 25% del totale della loro attività, relativamente al periodo che va dal 1° gennaio 2024 all'entrata in vigore del Protocollo di modifica dei predetti accordi

Incentivi per la prosecuzione dell'attività lavorativa (comma 161)

Il comma 161 prevede l'esclusione dall'imposizione fiscale delle misure di incentivo per la prosecuzione dell'attività lavorativa da parte di lavoratori dipendenti, pubblici e privati, rientranti in alcune fattispecie di conseguimento dei requisiti per il trattamento pensionistico anticipato.

Disposizioni in materia di montante contributivo (comma 169)

Prevista la deducibilità dal reddito complessivo del 50% dei contributi versati dal lavoratore per alcune tipologie di maggiorazione della quota di aliquota contributiva all'assicurazione generale obbligatoria, alle forme sostitutive ed esclusive della medesima e alla relativa Gestione separata.

Bonus nuove nascite (comma 206)

Stabilita la non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi del nuovo "Bonus nuove nascite", un importo *una tantum*, pari a 1.000 euro, riconosciuto per ogni figlio nato o adottato a decorrere dal 1° gennaio 2025. Il beneficio è riconosciuto dall'Inps su domanda ed è subordinato alla condizione che il nucleo familiare di appartenenza del genitore richiedente abbia un valore di Isee non superiore a 40mila euro annui.

Spesa detraibile per cani guida (comma 229)

Stabilito l'aumento da 1.000 a 1.100 euro della spesa detraibile, dall'imposta lorda, sostenuta dai non vedenti per il mantenimento dei cani guida.

Incremento del "Bonus psicologico" (comma 344)

La legge di Bilancio 2025 rfinanzia il cosiddetto "bonus psicologico" (o "bonus psicologo"), il contributo di sostegno alle spese per sessioni di psicoterapia introdotto dal Dl. n. 228/2021 (articolo 1-*quater*, comma 3). La disposizione, mantenendo fermo il limite di 8 milioni per l'anno 2024, incrementa le risorse a 9,5 milioni per il 2025, 8,5 milioni per il 2026, 9 milioni per l'anno 2027, riportando gli oneri a 8 milioni di euro annui a decorrere dal 2028.

Compensi lavoro straordinario comparto sanità (comma 354)

Imposta del 5 per cento, sostitutiva dell'Irpef e relative addizionali regionali e comunali, sui compensi erogati a infermieri dipendenti dalle aziende e dagli enti del Servizio sanitario nazionale a titolo di lavoro straordinario disciplinato dall'articolo 47 del CCNL del comparto sanità relativo al triennio 2019-2021.

Interventi in materia di premi di produttività (comma 385)

Estesa ai premi e alle somme erogati negli anni 2025, 2026 e 2027 la riduzione transitoria da 10 a 5 punti percentuali (già prevista per le corrispondenti erogazioni negli anni 2023 e 2024) dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionali e comunali, concernente alcuni emolumenti retributivi, costituiti da premi di risultato e da forme di partecipazione agli utili d'impresa.

Welfare aziendale (comma 386-391)

Si eleva da 258,23 a 1.000 euro (2.000 per dipendenti con figli fiscalmente a carico), per i periodi d'imposta relativi alle annualità 2025, 2026 e 2027, del limite di esenzione, dal computo del reddito imponibile (e dalla tassazione sostitutiva agevolata) del lavoratore dipendente, del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore, delle somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, nonché delle spese per l'affitto o il mutuo della prima casa (commi 386-391)

Inoltre, viene riconosciuto, per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025, ai lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e ai lavoratori del comparto del turismo, inclusi gli stabilimenti termali, un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15% delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario effettuate nei giorni festivi. Tale integrazione è applicata a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato titolari di reddito da lavoro dipendente di importo non superiore a 40 mila euro nel periodo d'imposta 2024 (commi 395-398).

Credito d'imposta per le erogazioni liberali impianti sportivi pubblici (comma 246)

Riconosciuto anche per l'anno 2025, per i soggetti titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta per le erogazioni liberali per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche imprese (articolo 1, commi da 621 a 626, della legge n. 145/2018) nel limite complessivo di 10 milioni di euro.

Proroga della maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni (comma 399)

Proroga, per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024, della maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni. Si riconosce, pertanto, ai titolari di reddito d'impresa e di redditi di lavoro autonomo, nei limiti ed alle condizioni già previste per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, una maggiorazione del costo del personale deducibile a fronte agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Modifiche al credito d'imposta Transizione 5.0 (commi 427-429)

La disciplina del credito d'imposta Transizione 5.0 viene modificata ampliando la platea dei beneficiari ed elevando la percentuale del costo dell'investimento detraibile

In particolare:

- il credito d'imposta può essere riconosciuto, in alternativa alle imprese, alle società di servizi energetici (ESCo) certificate (lett. *a*)
- per alcune fattispecie relative all'acquisizione di moduli fotovoltaici si modifica l'incremento della base di calcolo del credito d'imposta (lett. *b*)
- si eleva al 35% del costo l'importo del credito d'imposta per la quota di investimenti d'importo compreso tra 2,5 milioni di euro e 10 milioni di euro (precedentemente pari al 15%), prevedendo specifiche modifiche normative di coordinamento (lett. *c, d, e*)
- si prevede che, per le società di locazione operativa, il risparmio energetico conseguito può essere verificato rispetto ai consumi energetici della struttura o del processo produttivo del noleggiante, ovvero, in alternativa, del locatario (lett. *f*)
- viene definita la misura della contribuzione al risparmio energetico degli investimenti beneficiari del credito d'imposta industria 4.0 (lett. *g*)
- si prevede che la riduzione dei consumi energetici sia considerata in ogni caso conseguita nei casi di progetti di innovazione realizzati per il tramite di una società di servizi energetici (ESCo) in presenza di determinate condizioni (lett. *h*)
- si prevede la cumulabilità del credito d'imposta con il credito per investimenti nella Zona Economica Speciale (ZES unica - Mezzogiorno) e nella Zona Logistica Semplificata (ZLS) (lett. *i*)
- si precisa che il credito d'imposta è cumulabile con ulteriori agevolazioni previste nell'ambito dei programmi e strumenti dell'Unione europea, a condizione che il sostegno non copra le medesime quote di costo dei singoli investimenti del progetto di innovazione (lett. *l*)
- gli investimenti a cui far riferimento devono essere stati effettuati dal 1° gennaio 2024 e la fruizione dei crediti d'imposta che hanno subito i sopra descritti incrementi delle aliquote è subordinata ad una comunicazione del GSE nei limiti delle risorse destinate al finanziamento della misura.

Modifiche al credito d'imposta Transizione 4.0 (commi 445-448)

La legge di Bilancio 2025 rimodula il termine entro il quale viene riconosciuto il credito d'imposta Transizione 4.0 e modifica alcune condizioni riguardanti la tipologia di investimenti, il periodo di effettuazione degli stessi investimenti e l'effettuazione dei relativi ordini e pagamenti.

Proroga del credito d'imposta per la quotazione delle piccole e medie imprese (comma 449)

Viene prorogato fino al 31 dicembre 2027, con un aggiornamento dei limiti di utilizzo, il credito d'imposta riconosciuto in relazione alle spese di consulenza sostenute dalle piccole e medie imprese per la quotazione sui mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione.

Ires agevolata al 20% (commi 436-444)

IRES agevolata al 20% (rispetto al 24 per cento) per il solo periodo d'imposta 2025, ai soggetti indicati dall'articolo 73 comma 1 lettere a), b) e d) del Tuir) al ricorrere di determinate condizioni, tra le quali rileva la destinazione a riserva dell'80% degli utili d'esercizio in corso al 31 dicembre 2024 e la destinazione di almeno il 30% di tali utili accantonati e, comunque, non inferiore al 24% degli utili dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 (di ammontare non inferiore, in ogni caso, a 20 mila euro), a investimenti beni strumentali Transizione 4.0 e Transizione 5.0. Previsti inoltre altri requisiti legati, tra l'altro, al numero di unità lavorative e a nuove assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato. La norma dettaglia inoltre i casi di decadenza e di esclusione dall'agevolazione.

Contributi per i soggetti che hanno aderito alla procedura per il riversamento del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo (commi 458-460)

La legge di Bilancio 2025 riconosce ai soggetti che hanno fruito indebitamente del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del Decreto legge n. 145/2013, e che hanno presentato richiesta di accesso alla procedura di riversamento spontaneo entro il 31 ottobre 2024, ai sensi dell'articolo 5, commi da 7 a 10, del Dl n. 146/2021, un contributo in conto capitale commisurato, in misura percentuale, all'importo del credito oggetto di riversamento spontaneo, nel limite di spesa di 60 milioni di euro per l'anno 2025, di 50 milioni di euro per l'anno 2026, di 80 milioni di euro per l'anno 2027 e di 60 milioni di euro per l'anno 2028. Apposito decreto ministeriale definirà le modalità di erogazione, la misura percentuale e la rateizzazione del contributo.

Estensione del credito d'imposta Zes unica (commi 485-490)

Viene esteso al 2025 il credito d'imposta nella Zona Economica Speciale unica (ZES unica) con riferimento ad investimenti realizzati dal 1° gennaio al 15 novembre 2025 e con un limite di spesa pari a 2,2 miliardi per il 2025. La norma detta gli specifici obblighi in capo agli operatori economici interessati di comunicazione all'Agenzia delle entrate circa le spese ammissibili. Prevista un'ulteriore comunicazione integrativa, corredata della relativa documentazione indicata, per attestare l'avvenuta realizzazione degli investimenti precedentemente comunicati. Viene demandato a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione dei profili attuativi inerenti a tali obblighi.

Tassazione agevolata delle mance percepite dal personale di strutture ricettive ed esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (comma 520)

Cresce dal 25 al 30% il limite di reddito percepito nell'anno dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande per le relative prestazioni di lavoro, entro il quale è possibile applicare l'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali con aliquota agevolata al 5 per cento. Si tratta del regime di tassazione agevolata introdotto dall'articolo 1 comma 58 della legge n. 127/2022, che prevede, a determinate condizioni, una tassazione sostitutiva in relazione alle somme elargite dai clienti a titolo di liberalità (le cosiddette "mance") e corrisposte sia in contanti sia attraverso mezzi di pagamento

elettronici ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'articolo 5 della legge n. 287/1991. Innalzato da 50 a 75 mila euro il limite di reddito da lavoro dipendente percepito, rispetto al quale è possibile applicare l'imposta sostitutiva.

Misure in materia di agricoltura, pesca e acquacoltura (commi 541-546)

Il credito d'imposta per investimenti nella Zes unica per il settore della produzione primaria di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura (articolo 16-*bis* del DL n. 124/2023) viene esteso anche all'anno 2025, per gli investimenti dal 1° gennaio 2025 al 15 novembre 2025, nel limite massimo di spesa di 50 milioni. In particolare, i soggetti interessati dovranno comunicare all'Agenzia delle entrate, dal 31 marzo 2025 al 30 maggio 2025, l'ammontare delle spese ammissibili sostenute dal 1° gennaio 2025 e di quelle che prevedono di sostenere fino al 15 novembre 2025 e successivamente comunicare, dal 20 novembre 2025 al 2 dicembre 2025, l'ammontare delle spese ammissibili sostenute dal 1° gennaio 2025 al 15 novembre 2025.

Regime fiscale dei compensi degli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche (comma 551)

Esenzione fiscale, fino a 15mila euro, per periodo di imposta, per i compensi corrisposti agli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella autorizzate ai fini dell'esercizio di scommesse sportive, iscritti in apposito registro tenuto dall'autorità vigilante.

Misure in materia di beni culturali (commi 592-594)

Viene rifinanziato, anche per gli anni 2025-2027, il Fondo per il restauro e per altri interventi conservativi sugli immobili di interesse storico e artistico (articolo 65-*bis* del DL n. 73/2021), per la fruizione di un credito d'imposta per la manutenzione, la protezione o il restauro di immobili di interesse storico e artistico da parte delle persone fisiche che li detengono a qualsiasi titolo. Il credito d'imposta spetta in misura pari al 50% degli oneri rimasti a carico delle stesse persone fisiche, fino a un importo massimo complessivo del credito di 100mila euro. Il credito d'imposta spetta a condizione che l'immobile non sia utilizzato nell'esercizio di impresa. La disposizione, inoltre, innalza a 200mila euro l'importo massimo del credito d'imposta concedibile a valere sulle risorse del Fondo, abroga la previsione che consente la cessione del credito d'imposta ad altri soggetti, e dispone l'accessibilità al pubblico degli immobili, costituenti beni culturali, restaurati o sottoposti ad altri interventi conservativi a valere sulle risorse del Fondo.

Misure connesse alla ricostruzione (comma 663)

Viene Prorogata al 31 dicembre 2025, per le persone fisiche residenti o domiciliate e le persone giuridiche che hanno sede legale o operativa nei Comuni colpiti dal sisma 2016 di cui all'articolo 1 del DL 189/2016, l'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo e di registro per le istanze, i contratti e i documenti presentati alla pubblica amministrazione.

Non concorrenza ai fini fiscali (Ires e Irpef, in particolare) dei redditi da fabbricati dichiarati inagibili totalmente o parzialmente.

Adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova disciplina Irpef (commi 726-729 e 750-752)

In considerazione della riforma degli scaglioni dell'Irpef, viene disposto il differimento dei termini per la modifica, da parte delle Regioni e dei Comuni, degli scaglioni e delle aliquote sia dell'addizionale regionale sia della addizionale comunale sull'imposta sui redditi per gli anni 2025, 2026 e 2027

Accantonamenti oneri connessi ai piani di *stock option* (commi 862-863)

Viene definita la deducibilità dei costi riferibili ai piani di *stock option* per i soggetti IAS/IFRS al momento dell'assegnazione ai relativi beneficiari in luogo di quello dell'imputazione a conto economico.

***Tax credit* cinema (comma 869)**

Il comma 869 contiene disposizioni in materia di cinema e audiovisivo, tra cui i *tax credit* cinema. In particolare, per quanto riguarda il *tax credit* per opere cinematografiche e audiovisive (comma 869, lett. c), in relazione sia alle opere cinematografiche sia per le opere audiovisive si prevede che l'aliquota del credito d'imposta non sia più ordinariamente prevista nella misura del 40% ma "nella misura massima del 40%". In entrambi i casi, quindi, si introduce una maggiore discrezionalità in sede attuativa sulla determinazione della misura dell'agevolazione. Inoltre, viene specificato il concetto di limite massimo del credito d'imposta massimo onnicomprensivo riferibile al compenso attribuito al singolo soggetto in qualità di regista, sceneggiatore, attore e altra figura professionale (comma 869, lett. d).

2025.