



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

Fiscalità d'Impresa

Roma, 17/12/2024

Prot. 0010286

Com. n. 118

Oggetto: Riforma fiscale - Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, recante "Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)" – Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Premessa

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024, è stato pubblicato il decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, recante "Revisione del regime impositivo dei redditi".

Si ricorda che, lo scorso 30 aprile, il Consiglio dei Ministri ha approvato, in via preliminare, lo schema di decreto legislativo recante "Revisione del regime impositivo dei redditi" (Atto Governo n. 218), poi, trasmesso, lo scorso 11 ottobre, alle Commissioni Parlamentari competenti per il previsto parere (si veda, al riguardo la nostra nota informativa n. 92 del 21 ottobre 2024, prot. n. 0008277).

Il testo del decreto, di cui si analizzano a seguito le principali disposizioni, è stato parzialmente modificato durante l'iter parlamentare.

1. Revisione della disciplina dei redditi dei terreni (art. 1)

La **lett. b) del comma 1** dell'articolo in esame, mediante aggiunta del nuovo comma 3-bis all'art. 32 del TUIR (avente ad oggetto il reddito agrario), prevede che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, siano:

1. individuate, per i terreni, nuove classi e qualità di coltura, al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione;
2. disciplinate le modalità di dichiarazione in catasto dell'utilizzazione degli immobili, oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, per attività di produzione di vegetali;

3. stabilite le modalità di determinazione della relativa superficie agraria di riferimento.

La **lett. a) del comma 1** dell'articolo in esame aggiunge all'art. 28 del TUIR (avente ad oggetto la determinazione del reddito dominicale) i seguenti commi:

- comma 4-ter, ai sensi del quale, fino all'emanazione del succitato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il reddito dominicale delle colture, prodotte utilizzando immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, dovrà essere determinato mediante l'applicazione alla superficie della particella catastale, su cui insiste l'immobile, della tariffa d'estimo più alta, in vigore nella provincia in cui è censita la particella, incrementata del 400 per cento;
- comma 4-quater, ai sensi del quale il reddito dominicale determinato o ai sensi del nuovo decreto già citato, ovvero, in via transitoria, ai sensi del comma 4-ter, non può essere inferiore alla rendita catastale, attribuita all'immobile destinato alle attività dirette alla produzione di vegetali, di cui al nuovo art. 32, comma 2, lettera b-bis).

La **lett. b) del comma 1** dell'articolo in esame apporta le seguenti ulteriori modifiche all'art. 32 del TUIR (avente ad oggetto il reddito agrario):

- il comma 1 è sostituito dal seguente: il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole, di cui all'articolo 2135 del codice civile;
- è aggiunta, al comma 2, la nuova lett. b-bis), in base alla quale sono attività agricole le attività dirette alla produzione di vegetali, tramite l'utilizzo di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10, entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento definita con il decreto di cui al comma 3-bis;
- è aggiunta al comma 2 la nuova lett. b-ter), in base al quale sono attività agricole 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'IVA, derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile.

La **lett. c) del comma 1** dell'articolo in esame aggiunge all'art. 34 del TUIR (avente ad oggetto la determinazione del reddito agrario) il nuovo comma 4.bis, in base al quale, fino all'emanazione del succitato decreto (di cui all'articolo 32, nuovo comma 3-bis), il reddito agrario delle colture prodotte, utilizzando immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, deve essere determinato mediante l'applicazione alla superficie della particella catastale, su cui insiste l'immobile, della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia in cui è censita la particella, incrementata del 400 per cento.

La **lett. d) del comma 1** dell'articolo in esame inserisce all'art. 36 del TUIR (avente ad oggetto il reddito dei fabbricati) il nuovo comma 3.1, in base al quale non si considerano produttive di reddito dei fabbricati, se non sono oggetto di locazione, gli immobili utilizzati nello svolgimento delle attività dirette alla produzione di vegetali, ai quali si applicano le nuove disposizioni dell'art. 28, commi 4-ter e 4-quater, prima commentate.

La **lett. e) del comma 1** dell'articolo in esame sostituisce il comma 1 dell'art. 56-bis del TUIR (avente ad oggetto altre attività agricole). Il nuovo comma 1 prevede che, per le attività dirette alla produzione di vegetali, esercitate oltre i limiti di cui all'articolo 32, comma 2, nuove lettere b) e b-bis) (prima commentati), il reddito, relativo alla parte eccedente, concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario, relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste ovvero relativo alla superficie di riferimento, come definita dal già citato decreto di cui all'articolo 32, comma 3-bis, in proporzione alla superficie eccedente.

La medesima lett. e) aggiunge all'art. 56-bis il nuovo comma 3-ter, in base al quale il reddito derivante dalla produzione e cessioni di beni (di cui all'art. 32, comma 2, lettera b-ter)), oltre il limite ivi indicato, dovrà essere determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA il coefficiente di redditività del 25 per cento.

Le nuove disposizioni si applicano ai redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. Aggiornamento delle banche dati catastali (art. 2)

L'articolo in esame prevede che, in relazione ai terreni sottoposti a monitoraggio da parte dell'Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA), i soggetti, tenuti all'adempimento relativo alle variazioni inerenti le qualità e classi di coltura, siano esonerati dal medesimo, al quale dovrà provvedere la stessa AGEA.



Con decreto del Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, da emanarsi di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, dovranno essere definite le disposizioni attuative dell'articolo in esame.

3. Revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente (art. 3 e 4)

L'articolo 3 si occupa di dare attuazione alla revisione e semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Il **comma 1, lett. a) e lett. b)** dell'articolo in esame inseriscono, rispettivamente nell'art. 10 del TUIR e nell'art. 51 del TUIR, un riferimento all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi, istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti.

Inoltre, con una modifica all'art. 51, comma 2, lettera f-quater), del TUIR, si provvede a una estensione dell'attuale regime di non concorrenza da un punto di vista soggettivo: il regime è esteso anche ai familiari indicati all'art. 12 del TUIR che si trovino nelle condizioni previste al comma 2 del medesimo articolo 12 (familiari a carico).

Il **comma 1, lett. b), n. 1.3)** sopprime la lettera i-bis) dell'art. 51. Tale lettera disponeva la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente per le *"le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa"*. Tale regime è stato applicato concretamente solo in relazione al periodo che va dal 2004 al 2007 e dal 2015 al 2018.

La **lett. b), n. 2 del comma 1** dell'articolo in esame modifica il comma 3 dell'art. 51, al fine di sostituire il criterio di individuazione del valore da assegnare ai beni e servizi prodotti dall'azienda. In specie, è stabilito che il valore dei beni e servizi, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro, e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro.

La **lett. b), n. 3 del comma 1** dell'articolo in esame, mediante modifica del comma 5 dell'art. 51, prevede che le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, concorrano a formare il reddito, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate. Vengono superati, in tal modo, alcuni dubbi interpretativi sorti dalla previgente formulazione in base alla quale le spese di trasporto dovevano essere comprovate "*da documenti provenienti dal vettore*".

Le nuove disposizioni si applicano ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025.

4. Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo (Art. 5)

La **lett. a) del comma 1** dell'articolo in esame modifica la lett. g-ter) del comma 1 dell'art. 17 del TUIR (avente ad oggetto la disciplina della tassazione separata). La nuova lett. g-ter) prevede che siano assoggettati a tassazione separata, oltre ai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, anche le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni, società ed enti, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta.

Come specificato nella relazione illustrativa dello schema di decreto in esame, l'articolo 54 del TUIR, relativo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, è stato riscritto suddividendolo in più articoli, per una più agevole individuazione della disciplina relativa a ciascun componente di reddito.

Il **nuovo art. 54**, avente ad oggetto la determinazione del reddito di lavoro autonomo, stabilisce che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni sia costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività. Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

Non concorrono, invece, a formare il reddito le somme percepite a titolo di:

1. contributi previdenziali e assistenziali, stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;
2. rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;



3. riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio di tali attività e per i servizi a essi connessi.

Le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Il **nuovo art. 54-bis**, relativo alle plusvalenze e altri proventi, stabilisce che le plusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorrono a formare il reddito se:

1. sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso. In tal caso, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene;
2. sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni. In tal caso, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene;
3. i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione. La plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato del bene.

In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, avente a oggetto beni immobili e mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorre a formare il reddito il valore normale del bene, al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Il **nuovo art. 54-ter** (avente ad oggetto rimborsi e riaddebiti) stabilisce, in linea generale, che non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene:

1. le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;
2. il riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio di tali attività e per i servizi a essi connessi.



Le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, non rimborsate da parte del committente sono deducibili a partire dalla data in cui:

1. il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione, disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
2. la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
3. il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.

Il committente si considera che abbia fatto ricorso o sia stato assoggettato a uno degli istituti disciplinati dal citato codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza:

1. in caso di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata del sovraindebitato, dalla data della sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o controllata;
2. in caso di liquidazione coatta amministrativa, dalla data del provvedimento che la dispone;
3. in caso di procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dalla data di ammissione alla procedura;
4. in caso di procedura di concordato preventivo, dalla data del decreto di apertura della procedura;
5. in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti e di piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, dalla data di omologazione dell'accordo ovvero del piano;
6. in caso di piano attestato di risanamento, dalla data degli atti e dei contratti;
7. in caso di contratto o accordo, di cui all'art. 23, comma 1, lettere a), b) e c), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, dalla data certa di tali atti;
8. in caso di concordato semplificato, di cui all'art. 25-sexies del medesimo codice, dalla data del decreto;
9. in caso di concordato minore, dalla data di apertura della procedura;
10. in caso di ristrutturazione dei debiti del consumatore (di cui all'art. 67 e seguenti del citato codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) dalla relativa proposta.

Le spese sostenute dall'esercente arte o professione, per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, di importo, comprensivo del compenso a esse relative, non superiore a 2.500 euro, che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione, sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.



Il **nuovo art. 54-quater**, relativo alle minusvalenze, prevede che le minusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze, siano deducibili se realizzate mediante cessione a titolo oneroso o mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Il **nuovo art. 54-quinquies**, avente ad oggetto le spese relative ai beni mobili e immobili, stabilisce che, per i beni strumentali, siano ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta.

È tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali, il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40. In caso di eliminazione dall'attività di beni non ancora completamente ammortizzati, il costo residuo è ammesso in deduzione. La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa:

1. in caso di beni immobili, per un periodo non inferiore a dodici anni;
2. in caso di veicoli adibiti ad uso promiscuo, per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo;
3. in tutti gli altri casi, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito. I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano.

Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.

Le spese relative all'acquisto di beni mobili, diversi dai veicoli, destinati promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non sia superiore a euro 516,40, nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile un importo pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione. Per la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 54 - quinquies. Nella stessa misura del 50 per cento sono deducibili le



spese per i servizi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente nonché quelle relative alla manutenzione ordinaria dei medesimi. Le spese relative all'ammmodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di tali immobili sono deducibili per un importo pari al 50 per cento del relativo ammontare in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.

Le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica a uso pubblico sono deducibili nella misura dell'80 per cento.

Con il **nuovo art. 54-sexies** si disciplinano le spese relative a beni ed elementi immateriali sostenute nell'esercizio di arti e professioni.

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni, relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo.

Le quote di ammortamento del costo degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Per i costi di acquisizione della clientela e di elementi immateriali, relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale, viene prevista la deducibilità delle quote di ammortamento del relativo costo in misura non superiore a un diciottesimo del costo stesso, in considerazione della loro sostanziale equiparabilità ai marchi d'impresa o al valore di avviamento.

Il **nuovo articolo 54-octies** riproduce, sostanzialmente, il contenuto delle disposizioni attualmente vigenti contenute nel comma 8 dell'articolo 54 del TUIR in materia di determinazione di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 2, del TUIR.

Infine, con il comma 1, lettera d) del presente articolo, è stato introdotto il **nuovo articolo 177-bis** del TUIR, relativo alle operazioni straordinarie e attività professionali, ai sensi del quale i conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico (di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183), non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori



fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario deve subentrare nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.

Le medesime disposizioni si applicano anche:

- a) ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali, regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui all'articolo 10 prima citato;
- b) agli apporti in associazioni o società semplici, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- c) agli apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni o società, di cui alla precedente lett. b), in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti;
- d) alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti, nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici e tra le società tra professionisti e le associazioni o società semplici;
- e) al trasferimento di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, riferibili all'attività artistica o professionale svolta in forma individuale per causa di morte o per atto gratuito.

I criteri succitati si applicano anche qualora, a seguito della cessazione, entro cinque anni dall'apertura della successione, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, la predetta attività resti svolta da uno solo di essi.

Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa, i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi; corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggi da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo.

5. Disposizioni transitorie e finali (Art. 6)

L'articolo in esame stabilisce che le disposizioni del precedente articolo 5 trovano applicazione per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo, prodotti a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.



Fino al 31 dicembre 2024, in via transitoria, le spese previste dal citato articolo 5, comma 1, lettera b), sostenute dall' esercente arte o professione per l' esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, nonché le relative somme percepite a titolo di rimborso delle medesime, continuano, rispettivamente, a essere deducibili dal reddito di lavoro autonomo e a concorrere alla formazione del medesimo reddito, secondo le disposizioni dell' articolo 54 del Tuir, in vigore anteriormente alle modifiche apportate dal decreto in esame.

La nuova disposizione prevede che, in questo periodo transitorio, fino alla medesima data del 31 dicembre 2024, le predette somme percepite a titolo di rimborso continuano a essere assoggettate alle ritenute previste dall' articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La disposizione di cui all' articolo 54, comma 1, secondo periodo, del Tuir, introdotta dal già citato articolo 5, comma 1, lettera b), in materia di imputazione temporale dei compensi assoggettati a ritenuta, ha effetto anche per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto in esame, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi.

Nessun cambiamento è previsto, invece, in caso di accertamenti e liquidazioni di imposta divenuti definitivi.

Infine, rispetto allo schema di decreto legislativo, nel testo definitivo viene ora previsto che la disposizione di cui al nuovo articolo 54-sexies, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotta dal precedente articolo 5, comma 1, lettera b), in tema di deducibilità delle quote di ammortamento del costo degli altri diritti di natura pluriennale, ha effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto in esame.

6. Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione (Art. 7)

L' articolo 7 interviene sul tema delle plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione.

Nello specifico, viene previsto che, per i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, acquistati a seguito di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nella relativa dichiarazione di successione o il prezzo di acquisto sostenuto dal donante, oppure quello in seguito definito e liquidato.

La medesima disposizione prevede, inoltre, la concorrenza, alla formazione del costo di acquisto, dell' imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente. Tale previsione è inserita anche con riguardo alla cessioni degli immobili acquisiti per donazione da non più di cinque anni.

Le nuove disposizioni si applicano alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto in esame.

7. Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali e regimi di riallineamento (Art. 8)

L'articolo 8 introduce le nuove disposizioni - dettate dai successivi articoli da 9 a 14 - adottate in attesa della piena attuazione dei criteri direttivi della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Legge Delega per la riforma fiscale) sulla riduzione del doppio binario e sui regimi di riallineamento.

Viene specificato che, con detti articoli, che saranno meglio illustrati di seguito, si è voluto attuare i principi dettati dalla Legge delega sulla riforma fiscale, mediante alcune modifiche apportate essenzialmente alle disposizioni del Tuir che, limitando le ipotesi di doppio binario su alcuni componenti reddituali, consentono di realizzare un avvicinamento tra poste contabili e relativi valori fiscali e, di conseguenza, la razionalizzazione e semplificazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa, col fine di ridurre gli adempimenti amministrativi.

8. Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali (Art. 9)

Per quanto concerne la riduzione del doppio binario tra valori contabili, l'articolo 9 apporta alcune modifiche al Tuir.

Nello specifico, la **lettera a) del comma 1**, dell'articolo in esame, intervenendo sull'art. 88, modifica il trattamento tributario dei contributi aventi natura di sopravvenienze attive.

Nel bilancio, solitamente, detti contributi vengono imputati interamente a conto economico e, in base alla disciplina fiscale ad oggi in vigore, essi concorrono a formare il reddito d'impresa secondo il principio di cassa, con la facoltà di tassare questi componenti di reddito in un numero massimo di cinque quote di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta del relativo incasso.

L'articolo in esame sopprime la disposizione secondo cui detti proventi concorrono a formare il reddito anche in quote costanti per cinque anni, andando in tal modo ad uniformare il trattamento fiscale al trattamento contabile e, pertanto, la loro concorrenza alla determinazione del reddito è effettuata in una unica soluzione, nell'esercizio in cui sono stati incassati, secondo il principio di cassa.



Per effetto del rinvio dell'art. 108, comma 3, al novellato articolo 88, comma 3, del Tuir, l'intervento normativo in esame incide indirettamente anche sui contributi per i costi di studi e ricerche che soggiacciono allo stesso trattamento fiscale dei contributi in parola.

La **lettera b), del comma 1**, interviene sull'articolo 92, disponendo la sostituzione del comma 6, riguardante la disciplina delle valutazioni delle opere infrannuali.

Nello specifico, in base alla nuova disposizione, viene ora previsto che i prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano il suddetto metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

In sostanza, viene determinato il riconoscimento fiscale del criterio della percentuale di completamento, ove utilizzato in bilancio in conformità ai corretti principi contabili.

Al riguardo, è opportuno ricordare che, in base alla disciplina previgente, veniva riconosciuto solamente il cosiddetto criterio del costo o della commessa completata, anche quando contabilmente era correttamente adottato il criterio della percentuale di completamento.

La **lettera c), del comma 1**, interviene sull'articolo 93, disponendo la sostituzione del comma 6.

In base alla nuova disposizione, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi, valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito.

Si ricorda, al riguardo, che, sotto il profilo fiscale, il previgente articolo 93 del Tuir prevedeva il riconoscimento ai fini della determinazione del reddito d'impresa del solo criterio di valutazione delle rimanenze in base ai corrispettivi pattuiti (percentuale di completamento), escludendo la rilevanza fiscale della valutazione con il metodo della commessa completata.

La nuova disposizione riconosce la rilevanza fiscale anche del criterio della commessa completata laddove tale criterio sia adottato in conformità ai corretti principi contabili, eliminando in tal modo il descritto doppio binario.

La **lettera d), del comma 1**, infine, mediante l'abrogazione del comma 3 dell'art. 110 del Tuir, rende immediatamente rilevanti ai fini fiscali le differenze su cambi contabilizzate alla fine dell'esercizio secondo le regole previste dai principi contabili adottati dall'impresa.



9. Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili (Art. 10)

Attraverso l'articolo in esame viene apportata una significativa razionalizzazione e semplificazione delle modalità di accesso e di applicazione dei regimi di riallineamento, anche attraverso la omogeneizzazione dei regimi precedenti e l'accorpamento di disposizioni sin qui collocate in differenti provvedimenti normativi, in attuazione del criterio direttivo dettato dall'articolo 6, della legge delega fiscale.

Il nuovo articolo precisa, innanzitutto, al **comma 1**, che le disposizioni in esso contenute si applicano alle fattispecie di cambiamento dei principi contabili, che si indicano di seguito, dalle quali possono derivare le divergenze tra valori contabili e fiscali cui applicare la disciplina di riallineamento:

- a) prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS);
- b) variazioni dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) già adottati;
- c) passaggio dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) alla normativa nazionale;
- d) variazione dei principi contabili nazionali;
- e) cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- f) applicazione, per le micro-imprese, della disciplina di cui all'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del Tuir. Si tratta, in sostanza, delle micro-imprese che optano per l'applicazione del bilancio in forma ordinaria o nella forma abbreviata e che passano dalla derivazione giuridica alla derivazione rafforzata e viceversa;
- g) operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti (come, ad esempio, una fusione per incorporazione di un soggetto OIC-adopter in un soggetto IAS-adopter) e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti (ad esempio, di una fusione per incorporazione di una micro-impresa in un soggetto OIC-adopter).

Il **comma 2** ripropone la disciplina per le operazioni pregresse diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente, già prevista in precedenza dall'abrogato art. 15, comma 1, del D.L. n. 185 del 2008, prevedendo che i componenti reddituali e patrimoniali rilevati nel bilancio dell'esercizio, relativo alle fattispecie sopra specificate, assumono rilevanza fiscale secondo i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili di riferimento.

La disposizione in esame prevede, tuttavia, che continuano a essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a



quello relativo alle fattispecie sopra specificate, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente.

Con il **comma 3** viene stabilito che i maggiori o minori valori derivanti dalla valutazione di attività e passività patrimoniali nell'ambito delle fattispecie indicate dalla norma in esame non assumono rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile.

Il **comma 4** dispone che, ai fini dell'articolo in esame, trovano applicazione le disposizioni previste dall'articolo 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 8 giugno 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13 giugno 2011, n. 135, che disciplina la riclassificazione delle attività finanziarie.

Il **comma 5** prevede la possibilità, per i contribuenti, di riallineare, ai fini IRES, IRAP ed eventuali addizionali, le divergenze tra i valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali che emergono in dipendenza delle previsioni di cui ai precedenti commi.

Al riguardo, il **comma 6** introduce una espressa definizione di divergenze degli elementi patrimoniali cui applicare la disciplina del riallineamento, precisando che per divergenze tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali si intendono le divergenze dipendenti dalle operazioni pregresse che sono diversamente qualificate, classificate o imputate temporalmente rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dal precedente regime contabile e fiscale, nonché quelle determinate dai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali, rispetto al loro valore fiscalmente riconosciuto..

Il **comma 7** esclude dall'applicazione dell'articolo in esame le divergenze strutturali, specificando che per tali si intendono quelle che si determinano a causa del mancato riconoscimento, ai fini fiscali, a titolo definitivo dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio.

Infine, i **commi 8 e 9** dispongono che le disposizioni dell'articolo in esame si applicano, in quanto compatibili, anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP e le divergenze tra i valori contabili e fiscali sono assunte distintamente ai fini IRES ed IRAP.

10. Regimi di riallineamento (Art. 11)

Una volta individuate le fattispecie cui si applica la disciplina sul riallineamento, l'articolo 11 regola le modalità attraverso le quali accedere all'istituto.

Nello specifico, il **comma 1** prevede che il riallineamento può essere attuato sulla totalità delle differenze positive e negative (saldo globale) esistenti all'inizio del periodo d'imposta e derivanti dalle fattispecie indicate nel precedente articolo 10, escluse le divergenze strutturali. Se il saldo è positivo, il relativo importo è assoggettato a



tassazione con l'aliquota ordinaria, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, dell'imposta IRES e IRAP, separatamente dall'imponibile complessivo.

Il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze e la relativa opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta.

L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze.

Se, invece, il saldo è negativo, la relativa deduzione concorre, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione per il riallineamento e – diversamente da quanto previsto dallo schema di decreto - dei successivi fino a un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle fattispecie oggetto di riallineamento e, comunque, in misura non inferiore a dieci periodi d'imposta complessivi.

Il **comma 2** prevede, invece, che il riallineamento possa essere attuato anche con riguardo alle singole fattispecie, intese come componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio, ovvero come maggiori o minori valori dei singoli elementi di attività o passività patrimoniali, verificatesi nel medesimo periodo d'imposta.

Rispetto allo schema di decreto, viene ora previsto che il riallineamento non può essere attuato con riferimento alle divergenze strutturali, di cui al precedente articolo 10, comma 7, nonché ai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali che derivano esclusivamente dal cambio di valutazione di elementi dell'attivo o del passivo, per i quali, al termine del periodo d'imposta, i valori contabili e fiscali coincidono per effetto delle disposizioni del Tuir ad essi applicabili.

In tal caso, ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento è assoggettato a imposta sostitutiva dell'imposta IRES e IRAP con aliquota, rispettivamente, del 18 per cento e del 3 per cento sul relativo importo, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, nonché la differenza tra ciascuna delle aliquote di cui all'articolo 16, comma 1-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e quella di cui al comma 1 del medesimo articolo 16.

Il saldo negativo, invece, non è deducibile.

Il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze e la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta e la relativa imposta deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze.



Il **comma 3** stabilisce che, nel caso di operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti o tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti, non è possibile utilizzare, nel riallineamento per singole fattispecie, i maggiori valori iscritti sulle immobilizzazioni materiali e immateriali, che invece possono essere riallineati esclusivamente ai sensi del novellato art. 176, comma 2-ter, del TUIR.

Il **comma 4** dispone, infine, che trovano applicazione le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

11. Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie (Art. 12)

L'articolo in esame interviene sull'articolo 176 del Tuir, sostituendo la disposizione dettata dal comma 2-ter, in tema di riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie, prevedendo un unico regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio.

Nello specifico, viene ora previsto che i maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva viene fissata nella misura del 18%, per quanto riguarda l'IRES, e del 3% per quanto riguarda l'IRAP. Viene, inoltre, previsto che, in caso di realizzo dei beni anteriormente al terzo periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è corrispondentemente scomputata dalle relative imposte.

Il relativo versamento deve essere effettuato in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

12. Entrata in vigore, disposizioni transitorie e disposizioni abrogate (Art. 13)

L'articolo 13 regola l'entrata in vigore delle nuove norme.

In particolare, il **comma 1** prevede che le disposizioni di cui ai precedenti art. 9 (in materia di riduzione del doppio binario civilistico-fiscale), art. 10 (che disciplina le divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili), e art. 11, commi 1 e 2 (in merito ai regimi di riallineamento sulla totalità delle



differenze positive e negative o anche con riguardo alle singole fattispecie) si applicano a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Il **comma 2**, modificato rispetto allo schema di decreto, stabilisce che per i proventi di cui all'articolo 88, comma 3, lettera b), del Tuir, incassati entro il termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023, si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto.

Il **comma 3** stabilisce, invece, che per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui al comma 6 degli articoli 92 e 93 del Tuir, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023, trovano applicazione le disposizioni fiscali previgenti rispetto al decreto in esame.

Il **comma 4**, la cui disposizione è stata introdotta durante l'iter parlamentare, prevede che la valutazione dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli di cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, operata ai sensi dell'articolo 110, comma 3, del Tuir, nel testo previgente, concorre alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Il **comma 5** stabilisce che le disposizioni degli articoli 11, comma 3, e 12 si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024. Pertanto, il nuovo regime di riallineamento non si applica alle operazioni straordinarie (conferimenti di azienda, fusioni e scissioni) effettuate fino al 31 dicembre 2023, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti nonché quelle attuative di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 luglio 2008, concernente l'imposta sostitutiva in materia di conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni.

Di conseguenza, per tali operazioni, l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del Tuir (nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche di cui al decreto in esame), può essere effettuato esclusivamente nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta, qualora detta opzione non sia stata già esercitata.

Il **comma 6** stabilisce che l'imposta sostitutiva versata per il riallineamento delle differenze esistenti all'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 è computata in diminuzione dell'imposta sostitutiva dovuta ai sensi del precedente articolo 11, qualora la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al successivo periodo d'imposta, oppure può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

13. Affrancamento straordinario delle riserve (Art.14)

L'articolo 14 riapre i termini per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione non affrancati e delle riserve in sospensione di imposta ancora sussistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024.

A tal fine è richiesto il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del dieci per cento.

L'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed è versata in quattro rate annuali di pari importo, di cui la prima entro la data di scadenza del termine di versamento a saldo delle imposte 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.

La norma rinvia, poi, ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore dell'articolo in esame, per definire le modalità attuazione.

14. Modifiche al regime di riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie (Art. 15)

Come noto, la legge delega di Riforma fiscale (art. 6, lett. e), numeri 2), 3) e 4) della legge 9 agosto 2023, n. 111) prevede, nell'ambito dei criteri direttivi di revisione dell'IRES, il riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie.

Con l'articolo in esame viene data attuazione alla suddetta disposizione intervenendo, principalmente, su:

- articolo 84 in merito alle condizioni di vitalità della società dotata di perdite fiscali e di non mutamento dell'attività da essa svolta nei periodi di realizzazione delle perdite (comma 1, lett. a);
- articolo 172 in merito alle condizioni di vitalità della società dotata di perdite fiscali nell'ambito delle operazioni di fusione.

Modifiche all'articolo 84 del Tuir

Come noto l'articolo 84, comma 1 del Tuir prevede che la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valedoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per



l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti.

Per effetto delle modifiche apportate al comma 3 dell'art 84 della disposizione in esame, viene ora previsto che le suddette regole non si applicano se la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite viene trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, viene modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La suddetta modifica è realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di azienda o ramo di essa e assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. Le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di sei mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.

Ai sensi del nuovo comma 3-bis viene previsto che la nuova succitata disciplina non si applica qualora sussista almeno una delle seguenti condizioni:

a) la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite è trasferita da una società al soggetto che la controlla, a una società da essa controllata oppure a una società controllata dallo stesso soggetto che la controlla.

b) dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, relativo all'esercizio precedente a quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento, risulta un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti.

Modifiche all'articolo 172 del Tuir

Il comma 1, lett. b) dell'articolo in esame modifica la disciplina del riporto delle perdite per le società che partecipano ad operazioni straordinarie di fusione di cui all'art. 172, comma 7 del Tuir.

La nuova disposizione prevede che le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che

non eccede il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite; tale valore, deve risultare da una relazione giurata di stima in assenza della quale il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del rispettivo patrimonio netto contabile quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa.

La possibilità di riporto in diminuzione di cui ai periodi precedenti è subordinata alle condizioni che dal conto economico della società che riporta le perdite relative:

a) all'esercizio precedente a quello nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti;

b) all'intervallo di tempo decorrente tra l'inizio dell'esercizio nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile e la data di efficacia della fusione, redatto in osservanza dei principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, ragguagliato ad anno, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti.

Modifiche all'articolo 181 del Tuir

Se una società residente in uno Stato Unione europea oppure in uno Stato aderente allo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni partecipa a una fusione con una o più società residenti in cui la società risultante dalla fusione è residente oppure è incorporata da una società residente le sue perdite, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante qualora sussistano tutte le seguenti condizioni:

- sia nei periodi d'imposta di realizzazione delle perdite fiscali sia alla data in cui la fusione ha efficacia, una delle società partecipanti alla fusione controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto;



- tali perdite non possono più essere utilizzate nello Stato di sua residenza in quanto la società ha cessato la propria attività economica e alienato a terzi o, comunque dismesso, tutti i beni relativi all'impresa e, ai sensi della normativa dello Stato in cui è residente, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo di essa è trasferito a terzi.

15. Scissione per scorporo (Art. 16)

La disposizione in esame modifica l'istituto della scissione mediante scorporo di cui all'articolo 2506.1 del codice civile. Come noto, si tratta della scissione parziale mediante la quale si determina l'assegnazione di una parte del patrimonio della scissa a una o più società di nuova costituzione e l'assegnazione delle partecipazioni al capitale di queste ultime alla stessa società scissa (e non ai suoi soci).

Al riguardo, il comma 1 stabilisce che per le scissioni mediante scorporo trovano applicazione tutte le disposizioni di cui all'articolo 173 del TUIR, a eccezione di quelle recate ai commi 3, 7, 9 e 10. Pertanto, non trovano applicazione:

- il comma 3, ai sensi del quale le partecipazioni della società beneficiaria sono assegnate alla società scissa e non ai suoi soci e non si deve, quindi, ripartire tra diverse partecipazioni (quelle nella scissa e quelle nella beneficiaria) il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni nella scissa, ma, piuttosto, quantificare ex novo il valore fiscale della partecipazione emessa dalla beneficiaria in favore della scissa;
- il comma 7, ai sensi del quale la retrodatazione della scissione non è consentita in caso di scissione parziale;
- il comma 9 in quanto il regime ivi previsto delle riserve è regolato espressamente per le scissioni mediante scorporo nelle disposizioni ora introdotte;
- il comma 10, poiché la limitazione al riporto delle perdite e degli altri attributi fiscali nelle scissioni "classiche" presuppone che la beneficiaria sia già esistente, il che, in base al dato normativo civilistico, non sembra potersi verificare in caso di scissione mediante scorporo ex art. 2506.1 c.c. Diversamente, in base al nuovo comma 15-quater dell'art. 173, laddove siffatta modalità di scissione venga realizzata con beneficiaria già esistente trovano applicazioni le previsioni ordinarie in materia di limitazioni al riporto degli attributi fiscali.

Tanto premesso, ai sensi delle nuove disposizioni:

- la società scissa assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, un importo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e quello delle passività oggetto di scorporo, anche se non configurano un'azienda, rilevato alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile;



- le attività e passività oggetto di scorporo, compreso l'avviamento se lo scorporo ha a oggetto un'azienda, assumono in capo alle società beneficiarie il valore fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo alla società scissa alla data di efficacia della scissione;
- le attività e passività oggetto di scorporo si considerano possedute dalle società beneficiarie anche per il periodo di possesso della società scissa; ai fini del computo del periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla società scissa si tiene conto anche del periodo di possesso dell'azienda oggetto di scorporo;
- se lo scorporo ha ad oggetto:

1) un'azienda, le partecipazioni ricevute dalla società scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nel bilancio in cui risultavano iscritte le attività e passività dell'azienda;

2) partecipazioni aventi i requisiti per l'esenzione di cui all'articolo 87, senza considerare quello di cui alla lettera a) del comma 1 del medesimo articolo 87, le partecipazioni ricevute dalla scissa conservano i medesimi requisiti delle partecipazioni attribuite alla beneficiaria;

3) beni, attività o passività che non costituiscono aziende o partecipazioni prive dei requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere c) e d), le partecipazioni ricevute dalla società scissa sono ammesse al regime di esenzione di cui all'articolo 87 se e quando maturano i relativi requisiti;

- ai fini dell'applicazione del comma 4, il valore netto contabile delle attività e passività oggetto di scorporo deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della società scissa quale risultante dal bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile. A seguito della scissione:
- le riserve iscritte nel bilancio dell'ultimo esercizio della società scissa chiuso prima della data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile mantengono il loro regime fiscale;
- al patrimonio netto delle società beneficiarie, rilevato al momento della loro costituzione, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve di cui all'articolo 47, comma 5.

Infine, viene disciplinato il caso in cui la società scissa non sia residente e lo scorporo abbia a oggetto la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che viene assegnata a una società residente di nuova costituzione. In tale ipotesi, l'assegnazione alla scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporta alcuna tassazione, a prescindere dal mantenimento in Italia di una stabile organizzazione della società scissa nel cui patrimonio sono comprese tali partecipazioni.

16. Modifiche alla disciplina dei conferimenti (Art. 17)

L'articolo 17 del decreto in esame attua i principi e criteri direttivi di cui all'articolo 6, comma 1, lettera f), della legge 9 agosto 2023, n. 111, il quale prevede la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, con particolare riferimento alle partecipazioni detenute nelle società di partecipazione (c.d. "holding").

Modifiche all'articolo 175 del Tuir

Con l'inserimento del comma 1-bis all'art. 175 del Tuir, relativamente ai conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamenti di azienda, viene stabilito che la disciplina del menzionato articolo trova applicazione anche nel caso in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del medesimo comma, risulta inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. In tal caso la minusvalenza determinata è deducibile, nei limiti della differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il loro valore normale.

Modifiche all'articolo 177 del Tuir

Relativamente agli scambi di partecipazione di cui all'art 177 del Tuir, viene previsto che in caso di conferimenti di azioni o quote in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) o d), ovvero incrementa la percentuale di controllo, si considera valore di realizzo, ai fini della determinazione del reddito del conferente, quello corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, né incrementa la percentuale di controllo, le suddette disposizioni trovano comunque applicazione se sussistono entrambe le seguenti condizioni:

- a) le partecipazioni conferite rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% oppure una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, a seconda che si tratti di partecipazioni rappresentate da titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- b) le partecipazioni sono conferite in una società, esistente o di nuova costituzione, partecipata unicamente dal conferente o, nel caso il conferente sia una persona fisica, dal conferente e dai suoi familiari.

17. Modifiche alla disciplina della liquidazione (Art. 18)

L'articolo in esame sostituisce integralmente l'articolo 182 del Tuir relativamente alle modalità di tassazione per le imprese soggette a liquidazione ordinaria.

L'attuale articolo 182 prevede che il reddito degli esercizi compresi nella liquidazione è determinato in via provvisoria, in base al rispettivo bilancio. Tali redditi, tuttavia, si intendono definitivi tanto nell'ipotesi in cui la liquidazione dell'impresa individuale o della società di persone si protragga per più di tre esercizi (cinque esercizi in caso di soggetti IRES), quanto in quella in cui è stata omessa la presentazione del bilancio finale.

Con la riscrittura dell'articolo 182 viene ora stabilito che, in caso di liquidazione dell'impresa o della società, il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico, ovvero a norma dell'articolo 66 del Tuir se ne ricorrono i presupposti; per le imprese individuali la data di inizio della liquidazione, ai fini delle imposte sui redditi, è quella indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale.

Se la liquidazione: a) si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio, al netto delle perdite degli esercizi precedenti compresi nella liquidazione, concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci;

b) si protrae per non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio:

1) l'impresa o la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo;

2) l'imprenditore, i collaboratori familiari e i soci possono chiedere la tassazione separata del reddito;

c) si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8.

Parimenti, per le società soggette all'Ires, il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, anche se anteriori all'inizio della liquidazione, liquidando la relativa imposta.

Se la liquidazione si protrae per non più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo.

18. Modifiche alla disciplina della «*tonnage tax*» (Art. 19)

La disposizione modifica la c.d. *tonnage tax* di cui all'art. 155 del Tuir prevedendo che l'opzione non può più essere esercitata e, se esercitata viene meno con effetto immediato, per le imprese che si trovano in stato di liquidazione o di scioglimento e per le imprese in difficoltà come definite dall'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

Inoltre, con l'inserimento dell'art. 157-bis viene previsto un credito d'imposta in caso di locazione a scafo nudo di navi agevolate per i soggetti che si sono avvalsi dell'opzione di cui all'articolo 155. Il credito d'imposta spetta in misura pari all'imposta calcolata sul reddito determinato in via forfetaria, ai sensi dell'articolo 156, con riferimento ai giorni in cui la nave è stata locata a scafo nudo.

19. Modifiche al regime delle società di comodo (Art. 20)

L'articolo 20, aggiunto durante i lavori parlamentari, modifica la disciplina delle società di comodo nelle more di una revisione organica dell'istituto di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Le novità si applicano decorrendo dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

In particolare, vengono modificate, dimezzandole, le attuali percentuali da utilizzare per determinare i valori di redditività presunta di alcuni beni di cui al suddetto articolo 30 del 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Per i fabbricati, in specie, il rendimento minimo passa dal 6% al 3% (dal 5% al 2,5% per gli immobili ad uso ufficio A/10), mentre per titoli e partecipazioni si scende dal 2% all'1 per cento.

L'occasione è gradita per porgere cordiali saluti

Il Responsabile
Dott. Vincenzo De Luca



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA