EUTEKNE

CIRCOLARE INFORMATIVA INVIATA A CURA DI

STUDIO COLOMBO ALTAMURA POMETTO
COMMERCIALISTI

23/01//2025

Novità in materia di IRPEF e IRES - DLgs. 13.12.2024 n. 192

1 PREMESSA

Con il DLgs. 13.12.2024 n. 192, pubblicato sulla *G.U.* 16.12.2024 n. 294, attuativo della legge delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023 n. 111, è stata effettuata un'importante revisione del regime impositivo dei redditi ai fini IRPEF e IRES.

Il DLgs. 192/2024 è entrato in vigore il 31.12.2024, ma per la sua applicazione sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito vengono analizzate le principali novità in materia di redditi dei terreni, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi.

2 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DEI TERRENI

Argomento	Descrizione
Revisione della disciplina dei redditi dei terreni	Con riguardo ai redditi derivanti dalle attività agricole, vengono introdotte alcune disposizioni volte ad estendere l'ambito di applicazione: • dei redditi agrari ai sensi dell'art. 32 del TUIR; • dei redditi d'impresa determinati forfetariamente ai sensi dell'art. 56-*bis* del TUIR. ***Collegamento potenziale con il terreno*** Viene anzitutto riformulato il co. 1 dell'art. 32 del TUIR, allineando la nozione di "reddito agrario" a quella civilistica di "imprenditore agricolo" ai sensi dell'art. 2135 c.c. È così possibile ricomprendere tra le attività agricole produttive di reddito agrario: • anche quelle prive di collegamento effettivo con il terreno (come le moderne tecniche di produzione agricola che non richiedono l'utilizzo del fondo); • purché si tratti comunque di attività dirette alla cura ed allo sviluppo di una o più fasi del ciclo biologico vegetale o animale. ***Colture "fuori suolo"*** Tra le attività produttive, entro determinati limiti, di reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR, viene introdotta anche la produzione di vegetali tramite l'utilizzo di fabbricati censiti nelle categorie catastali C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10 (c.d. colture "fuori suolo"). In particolare, per le colture "fuori suolo" esercitate: • entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della "superficie agraria di riferimento" (che dovrà essere definita con apposito DM), derivano redditi agrari, determinati su base catastale (art. 32 co. 2 lett. b-*bis*) del TUIR); • oltre il predetto limite, il reddito "extra soglia" viene determinato forfetariamente (salvo opzione contraria), concorrendo a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla "superficie di riferimento", in proporzione alla superficie eccedente (art. 56-*bis* co. 1 del TUIR). Quanto ai fabbricati utilizzati per lo svolgimento delle colture "fuori suolo", è disposto che: • se locati, restano assoggettati a tassazione secondo le regole ordinarie dei redditi dei fabbricati ai sensi degli artt. 36 ss. del TUIR; • se non locati (poiché impiegati direttamente dal possessore per la coltivazione "fuori suolo"), producono redditi dominicali. Infine, vengono previste alcune regole *ad hoc* per la determinazione dei redditi dominicali e agrari derivanti dalle colture "fuori suolo", e in particolare si stabilisce che: • a "regime", tali redditi verranno determinati (su base catastale) in relazione alle nuove classi e qualità di coltura individuate da un apposito DM; • in via transitoria, fino all'emanazione del predetto DM, tali redditi vengono determinati mediante l'applicazione, alla superficie della particella catastale su cui insiste il fabbricato impiegato per dette colture, della tariffa d'estimo più alta in vigore nella Provincia in cui è censita la particella, incrementata del 400%;

Argomento	Descrizione
segue	• in ogni caso, il reddito dominicale relativo alle colture "fuori suolo" (determinato in forza del predetto DM o applicando la disciplina "transitoria" sopra illustrata) non può essere inferiore alla rendita catastale attribuita al fabbricato destinato a tali colture. ***Cessione di quote di anidride carbonica*** Tra le attività produttive, entro determinati limiti, di reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR, vengono inoltre introdotte 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*". In questa nuova categoria di redditi agrari vengono ricondotti, ad esempio, quelli percepiti in relazione alla cessione dei crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di anidride carbonica. Tali attività, se esercitate: • nel limite dei corrispettivi delle cessioni di beni, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA, derivanti dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., sono produttive di reddito agrario, determinato su base catastale (art. 32 co. 2 lett. b-*ter*) del TUIR); • oltre il predetto limite, sono produttive di reddito d'impresa determinato forfetariamente (salvo opzione contraria), applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'IVA il coefficiente di redditività del 25% (art. 56-*bis* co. 3-*ter* del TUIR). ***Regimi forfetari per le società agricole con opzione catastale*** I regimi di determinazione forfetaria dei redditi d'impresa da attività agricole di cui all'art. 56-*bis* del TUIR vengono estesi anche alle società agricole che hanno optato per l'imposizione su base catastale ai sensi dell'art. 1 co. 1093 della L. 296/2006. Pertanto, le società agricole di cui all'art. 2 del DLgs. 99/2004 (in forma di società di persone – snc e sas –, società a responsabilità limitata o società cooperative) che hanno esercitato la predetta opzione, determinano i redditi d'impresa derivanti dalle attività agricole: • di cui all'art. 32 del TUIR (esercitate nei limiti ivi previsti), su base catastale; • di cui all'art. 56-*bis* del TUIR, applicando i criteri di determinazione forfetaria contemplati da tale articolo (salvo opzione contraria). ***Decorrenza*** Tutte le previsioni sopra riportate si applicano ai redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024).
Aggiornamento del Catasto dei terreni	In materia di aggiornamento del Catasto dei terreni, i contribuenti vengono esonerati dall'obbligo di denuncia delle variazioni inerenti alle qualità e alle classi di coltura, ai sensi degli artt. 30 e 34 del TUIR, in relazione a tutti i terreni sottoposti a monitoraggio da parte dell'Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA). Pertanto, con riguardo alle predette variazioni colturali, individuate dall'art. 29 del TUIR (e da cui derivano aumenti o diminuzioni del reddito dominicale e agrario), provvede alla denuncia: • per i terreni sottoposti a monitoraggio dell'AGEA, la stessa Agenzia, con le modalità di cui all'art. 2 co. 33 del DL 262/2006; • per i terreni non monitorati, il contribuente. ***Disposizioni attuative*** Le disposizioni attuative della suddetta disciplina verranno definite da un apposito DM.

3 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Argomento	Descrizione
Deducibilità dei contributi versati ai Fondi integrativi del SSN	Vengono modificate le condizioni per dedurre i contributi versati ai Fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale (SSN), i quali devono: • essere iscritti all'apposita Anagrafe istituita dall'art. 2 del DM 31.3.2008; • operare secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti. In particolare, la nuova formulazione dell'art. 10 co. 1 lett. e-*ter*) del TUIR prevede che dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo: • i contributi versati ai Fondi integrativi del SSN istituiti o adeguati ai sensi dell'art. 9 del DLgs. 30.12.92 n. 502 (e successive modificazioni), iscritti all'Anagrafe dei Fondi sanitari integrativi istituita con il DM 31.3.2008, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti; • fino ad un massimo di 3.615,20 euro (ai fini del calcolo del limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'art. 51 co. 2 lett. a) del TUIR, norma che viene analogamente modificata dal DLgs. 192/2024). Non è quindi più necessario, ai fini della deduzione, che i Fondi eroghino prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti dal DM 31.3.2008.
Contributi di assistenza sanitaria	Con riferimento all'esclusione dal reddito di lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria, modificando l'art. 51 co. 2 lett. a) del TUIR, è stato inserito il riferimento a enti o casse iscritti all'Anagrafe dei Fondi sanitari integrativi del Servizio sanitario nazionale (SSN), che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti. Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.
Contributi e premi per rischio di non autosufficienza e gravi patologie	Il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente previsto dall'art. 51 co. 2 lett. f-*quater*) del TUIR dei contributi e premi per rischio di non autosufficienza e gravi patologie è esteso ai familiari fiscalmente a carico. Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.
***Fringe benefit* - Determinazione del valore per beni e servizi prodotti dall'azienda**	Viene sostituito l'art. 51 co. 3 secondo periodo del TUIR, disponendo 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. Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.
***Fringe benefit* - Limite di 258,23 euro**	Viene modificato il terzo periodo del co. 3 dell'art. 51 del TUIR che indica la soglia "ordinaria" di non imponibilità dei *fringe benefit*, aggiornando in euro l'importo ivi previsto, che passa quindi da 500.000 lire a 258,23 euro. Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.
Indennità di trasferta	Con una modifica al co. 5 quarto periodo dell'art. 51 del TUIR, le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nel Comune concorrono a formare il reddito, ad esclusione dei rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate (non più, quindi, comprovate da documenti provenienti dal vettore). Tali modifiche si applicano alle componenti del reddito di lavoro dipendente percepite a decorrere dall'1.1.2025.

4 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Argomento	Descrizione
Nozione di reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni	Viene introdotta una nozione omnicomprensiva di reddito di lavoro autonomo, secondo la quale, salva diversa disposizione, il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra: • tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale; • l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività. ***Cessione della clientela*** Rientrano tra i suddetti somme e valori anche i corrispettivi percepiti per la cessione della clientela (o di altri elementi immateriali, comunque riferibili all'attività artistica o professionale), per i quali è stato confermato il regime di tassazione separata, salva l'opzione per quella ordinaria, a condizione che l'incasso avvenga, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta.
Criterio di imputazione temporale	La riforma conferma il principio di cassa quale criterio di imputazione temporale di proventi e oneri, fatto salvo quanto di seguito precisato. ***Coincidenza tra imputazione temporale dei compensi ed effettuazione delle ritenute*** I proventi percepiti nel periodo d'imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta devono essere imputati al periodo d'imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta. Con tale modifica si intende evitare lo sfasamento temporale tra il momento di effettuazione e quello di scomputo della ritenuta. In precedenza, infatti, nell'ipotesi di pagamento delle prestazioni professionali al termine dell'anno, poteva accadere che il momento in cui il provento si considerava incassato da parte del percipiente non coincidesse con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo o del mese in cui il soggetto che ha effettuato il pagamento doveva effettuare il versamento della ritenuta e includerla nella Certificazione Unica e nel modello 770. Tale circostanza poteva condurre a contestazioni in sede di controllo formale della dichiarazione (*ex* art. 36-*ter* del DPR 600/73). ***Oneri deducibili per competenza*** Restano deducibili per competenza ammortamenti, canoni di *leasing* e quote di TFR.
Cessione del contratto di *leasing*	In caso di cessione del contratto di *leasing* avente a oggetto beni immobili e mobili strumentali (esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione), concorre a formare il reddito di lavoro autonomo la differenza tra: • il valore normale del bene; • la somma del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione e, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.
Riaddebito delle spese comuni di studio	Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute (es.: telefono, energia elettrica, segreteria) per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essa connessi.
Contributi previdenziali e assistenziali a carico dell'erogante	Come già nella disciplina previgente, non concorrono alla formazione del reddito i contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde (come, ad esempio, il contributo integrativo del 4% dovuto alla Cassa di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti). Rimane, invece, imponibile, in quanto parte integrante dei compensi, l'ammontare della maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva da parte dei professionisti iscritti alla Gestione separata INPS.

Argomento	Descrizione
Rimborsi spese	Non sono imponibili i rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico (quali, ad esempio, vitto e alloggio, viaggio e trasporto) e addebitate analiticamente in capo al committente. Le medesime spese non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene. ***Spese non rimborsate*** Per evitare che in capo all'esercente arti e professioni il costo resti, di fatto, indeducibile, si prevede che le spese non rimborsate da parte del committente siano deducibili, in capo all'artista o al professionista, dalla data in cui: • il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione della crisi e dell'insolvenza disciplinati dal DLgs. 14/2019 o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni (per ognuno degli istituti in oggetto, viene individuato il momento in cui il committente si considera a essi assoggettato); • la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa; • il diritto alla riscossione del corrispondente credito è prescritto. In ogni caso, per evitare l'esperimento di procedure dal costo superiore alle somme da recuperare, per le spese di modesta entità (non superiori, cioè, a 2.500 euro, tenendo conto anche del compenso a esse relativo), ne viene proposta la deducibilità se, entro un anno dalla loro fatturazione, il committente non ha provveduto al rimborso, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale scade tale periodo annuale. Nel caso in cui le spese oggetto di deduzione siano successivamente rimborsate, le stesse concorreranno alla formazione del reddito di lavoro autonomo nel periodo d'imposta della relativa percezione.
Spese di manutenzione	Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili divengono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi. Per gli immobili a uso promiscuo, fermo restando tale arco temporale, la misura di deducibilità scende al 50%. Le spese di manutenzione ordinaria, invece, sono deducibili nell'esercizio di sostenimento (50% per gli immobili a uso promiscuo), secondo le regole generali.
Ammortamento dei beni mobili strumentali	Per l'ammortamento dei beni mobili strumentali viene confermata la disciplina già applicabile, prevedendo però due novità: • la riduzione alla metà della quota di ammortamento deducibile nel primo periodo d'imposta; • la deducibilità del costo residuo del bene non ancora completamente ammortizzato, in caso di sua eliminazione.
Ammortamento dei beni immateriali	Il costo di acquisto di beni ed elementi immateriali, in precedenza deducibile per cassa, diventa deducibile per quote di ammortamento, secondo quanto di seguito specificato. ***Diritti d'autore e brevetti*** 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% del costo. ***Altri diritti di natura pluriennale*** 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. ***Costo di acquisto della clientela*** Le quote di ammortamento del costo di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a un quinto del costo.

Argomento	Descrizione
Aggregazione e riorganizzazione di attività professionali	Con il nuovo art. 177-*bis* del TUIR, si stabilisce l'applicazione del regime di neutralità fiscale alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione di attività artistiche e professionali. In particolare, il regime di neutralità fiscale si applica a: • conferimenti di studi professionali in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, anche se diverse da quelle di cui all'art. 10 della L. 183/2011; • apporti di studi professionali in associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni; • trasformazioni, fusioni e scissioni di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico e di associazioni professionali o società semplici costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, nonché alle medesime operazioni tra i predetti soggetti; • trasferimenti per causa di morte o per atto gratuito di studi professionali individuali. ***Nozione di studio professionale*** Per beneficiare del regime di neutralità fiscale, oggetto del trasferimento deve essere un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale. ***Imposizione indiretta*** Ai fini delle imposte indirette, è prevista: • l'esclusione dall'IVA delle cessioni e dei conferimenti di studi professionali e artistici, nonché dei passaggi di beni posti in essere da società ed enti costituiti per l'esercizio dell'attività artistica o professionale (art. 2 co. 3 lett. b) e f) del DPR 633/72); • l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro (art. 4 co. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86).
Decorrenza e regime transitorio	Le nuove disposizioni si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (2024, per i soggetti "solari"), salvo quanto di seguito precisato. ***Rimborsi spese*** Fino al 31.12.2024, le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico (es. viaggio e trasporto, vitto e alloggio) e addebitate analiticamente al committente e i relativi rimborsi da questi percepiti continuano, rispettivamente, a: • essere deducibili dal reddito di lavoro autonomo; • concorrere alla formazione del medesimo. Pertanto, fino a tale data, le somme in esame continuano a essere assoggettate a ritenuta d'acconto da parte del committente, ove questi sia anche sostituto d'imposta. ***Imputazione temporale dei compensi assoggettati a ritenuta*** La disposizione in materia di imputazione temporale dei compensi assoggettati a ritenuta ha effetto anche per i periodi d'imposta antecedenti a quello in corso al 31.12.2024, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi. Restano fermi gli accertamenti e le liquidazioni di imposta divenuti definitivi.

5 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA

Argomento	Descrizione
Nuovi coefficienti per le società non operative dal 2024	Sono state rideterminate le aliquote da applicare ad alcune categorie di beni nel calcolo dei ricavi e del reddito minimi presunti (art. 30 della L. 724/94). ***Decorrenza*** Le nuove aliquote trovano applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (il 2024, per i soggetti "solari").

Argomento	Descrizione
segue	***Calcolo dei ricavi minimi presunti*** Occorre assumere le seguenti percentuali di legge: • 1%, in luogo del 2%, sul valore delle partecipazioni, titoli e crediti finanziari (art. 85 co. 1 lett. c), d) ed e) del TUIR); • 3%, in luogo del 6%, sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in *leasing*; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la percentuale è ridotta al 2,5% (in luogo del 5%), mentre per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale viene ulteriormente ridotta al 2% (in luogo del 4%); per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è pari allo 0,5% (in luogo dell'1%). Resta ferma, invece, la percentuale del 6% da applicare al costo delle navi di cui all'art. 8-*bis* co. 1 lett. a) del DPR 633/72 (navi destinate all'esercizio di attività commerciali o alla pesca ecc., escluse le unità da diporto) e quella del 15% per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria. ***Calcolo del reddito minimo presunto*** Trovano invece applicazione le seguenti percentuali: • 0,75%, in luogo dell'1,5%, sul valore di partecipazioni, titoli e crediti finanziari; • 2,38%, in luogo del 4,75%, sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in *leasing*; tale percentuale è ridotta al 2% (in luogo del 4%) per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10 e all'1,5% (in luogo del 3%) per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti; per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è pari allo 0,45% (in luogo dello 0,9%). Restano ferme la percentuale del 4,75% per le navi di cui all'art. 8-*bis* co. 1 lett. a) del DPR 633/72 e del 12% per le altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.
Affrancamento straordinario delle riserve	Viene offerta a tutti i soggetti che hanno in bilancio riserve in sospensione d'imposta la possibilità di affrancarle, e quindi eliminare il vincolo fiscale, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Con l'affrancamento, le riserve da un punto di vista fiscale assumono la natura di ordinarie riserve di utili, distribuibili ai soci senza alcun ulteriore onere per la società. ***Riserve affrancabili*** Possono essere affrancate tutte le riserve in sospensione d'imposta, indipendentemente dalla legge in base alla quale sono state costituite. L'affrancamento può essere effettuato in relazione a tutte o solo ad alcune delle riserve in sospensione d'imposta, e può essere integrale o parziale. Le riserve devono essere esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2023, e possono essere affrancate fino all'importo che residua al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2024. ***Imposta sostitutiva*** L'imposta sostitutiva si applica nella misura del 10% ed è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024. Il versamento deve essere effettuato obbligatoriamente in quattro rate di pari importo, la prima avente scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e le altre entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative agli esercizi successivi.
Avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili	Viene ridotto il divario tra i valori contabili e quelli fiscalmente rilevanti in merito alle seguenti fattispecie: • contributi in conto capitale (*ex* art. 88 co. 3) lett. b) del TUIR); • commesse infrannuali (*ex* art. 92 co. 6 del TUIR);

Argomento	Descrizione
segue	• commesse pluriennali (*ex* art. 93 del TUIR); • operazioni in valuta (*ex* art. 110 co. 3 del TUIR). ***Contributi in conto capitale*** I contributi in conto capitale rimangono imponibili in base al principio di cassa; tuttavia, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), viene soppressa la facoltà di rateizzazione in quote costanti nell'esercizio di incasso e nei successivi, ma non oltre il quarto. Per i contributi incassati entro la fine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (2023, per i soggetti "solari"), restano salve le eventuali rateizzazioni già avviate. ***Commesse infrannuali*** Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), le imprese che contabilizzano i beni in corso di produzione e i servizi in corso di esecuzione a fine esercizio con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale criterio anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Per le commesse infrannuali non completate al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, continua invece ad applicarsi la "vecchia" disciplina, secondo la quale è ammesso solo il criterio del costo, con la necessità di apportare le relative variazioni nel modello REDDITI se in bilancio è stato applicato il criterio della percentuale di completamento. ***Commesse ultrannuali*** Sempre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari"), le imprese che valutano in bilancio le commesse ultrannuali con il criterio della commessa completata adottano lo stesso metodo anche ai fini fiscali. Per le commesse ultrannuali non completate al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, continua invece ad applicarsi la "vecchia" disciplina, in base alla quale era fiscalmente ammesso solo il criterio dei corrispettivi pattuiti (c.d. "percentuale di completamento"), con il conseguente obbligo di apportare una variazione in aumento nel modello REDDITI pari all'eventuale differenza tra: • l'ammontare fiscalmente rilevante (valutato in base ai corrispettivi pattuiti); • quanto iscritto a Conto economico (ove valutato con il metodo della commessa completata). ***Operazioni in valuta*** Viene abrogato il co. 3 dell'art. 110 del TUIR, prevedendo la rilevanza fiscale delle differenze cambio "da valutazione" iscritte in bilancio in applicazione dei principi contabili. Ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 8-*bis* c.c., l'obbligo di valutazione al tasso di cambio vigente alla data di riferimento del bilancio sussiste soltanto per le poste (attività e passività) aventi natura monetaria (es. crediti e debiti). Le differenze cambio da valutazione si generano contabilmente quale differenza positiva o negativa tra il valore di credito o debito convertito al tasso di cambio del giorno di effettuazione dell'operazione generatrice e il valore del credito o debito convertito al tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Per effetto delle nuove norme, si rendono immediatamente rilevanti ai fini fiscali le differenze su cambi contabilizzate alla fine dell'esercizio in corso al 31.12.2023 senza che venga previsto un allungamento del doppio binario civilistico-fiscale fino all'estinzione della posta valutativa. Dunque, non solo l'adeguamento al cambio al 31.12.2024 sarà immediatamente rilevante ai fini fiscali, ma sempre nel 2024 dovranno essere considerate fiscalmente rilevanti anche tutte le variazioni effettuate fino al 31.12.2023.

Argomento	Descrizione
Riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento di principi contabili	Viene introdotto un nuovo regime di riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali che emergono in sede di cambiamento di principi contabili. L'intervento determina una rilevante razionalizzazione e semplificazione della materia, in quanto: • il regime si applica a tutte le fattispecie di cambiamento di principi contabili, che vengono conseguentemente disciplinate in modo omogeneo; • vengono disciplinate espressamente specifiche fattispecie, che, nel regime previgente, non erano regolate. Fattispecie da cui possono derivare divergenze tra valori contabili e fiscali La disciplina del riallineamento si applica alle seguenti fattispecie di cambiamento di principi contabili da cui possono derivare divergenze tra valori contabili e fiscali: • prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) (c.d. "*First Time Adoption*" o FTA); • variazioni dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) già adottati; • passaggio dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) alla normativa nazionale (c.d. "*Last Time Adoption*" o LTA); • variazione dei principi contabili nazionali; • cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa; • applicazione alle micro imprese del principio di derivazione rafforzata; • operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti. ***Regime transitorio per le operazioni pregresse*** In sede di cambiamento di principi contabili, è previsto un regime transitorio di neutralità fiscale, che determina divergenze tra valori contabili e fiscali. Le operazioni pregresse continuano, infatti, ad essere assoggettate alla disciplina fiscale previgente. ***Modalità di riallineamento*** Le divergenze tra i valori contabili e fiscali che emergono per effetto del regime transitorio di neutralità fiscale possono essere riallineate, ai fini dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali. Il riallineamento può essere attuato: • sulla totalità delle divergenze positive e negative (c.d. "metodo del saldo globale"); • con riguardo a singole fattispecie (c.d. "metodo per singola fattispecie"). Nel primo caso: • il saldo positivo delle divergenze è assoggettato a tassazione con l'aliquota ordinaria dell'IRES e dell'IRAP, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, separatamente dall'imponibile complessivo; • il saldo negativo delle divergenze è deducibile, per quote costanti, nel periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione per il riallineamento e nei 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. Nel secondo caso: • il saldo positivo della divergenza è assoggettato a imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, con aliquote del 18% e del 3%, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni; • il saldo negativo della divergenza 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.

Argomento	Descrizione
segue	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. ***Decorrenza*** Il regime transitorio di neutralità fiscale e il regime di riallineamento si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (e, quindi, dal 2024 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Dal medesimo periodo d'imposta non trovano più applicazione le previgenti previsioni in materia di riallineamento.
Riallineamento dei maggiori valori contabili emersi in esito a operazioni straordinarie	In relazione alle operazioni straordinarie fiscalmente neutrali (conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni) effettuate a partire dall'1.1.2024, è stata disposta: • la modifica del regime di affrancamento c.d. "ordinario" previsto dall'art. 176 co. 2-*ter* del TUIR; • l'inapplicabilità del regime di affrancamento c.d. "derogatorio" di cui all'art. 15 co. 10 - 12 del DL 185/2008. In pratica, per le operazioni effettuate a partire dall'1.1.2024 è possibile optare unicamente per il regime di affrancamento previsto dall'art. 176 co. 2-*ter* del TUIR, come modificato dal DLgs. 192/2024 (regime di affrancamento c.d. "unico"). ***Beni affrancabili*** Sono affrancabili i maggiori valori attribuiti in bilancio ai singoli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta. ***Esercizio dell'opzione*** L'opzione può essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione. ***Aliquota e versamento dell'imposta sostitutiva*** L'opzione implica il versamento (in un'unica soluzione) di una imposta sostitutiva sui maggiori valori contabili con aliquota del 18% ai fini delle imposte sui redditi e del 3% ai fini IRAP, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni. ***Riconoscimento dei maggiori valori*** I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano fiscalmente riconosciuti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.
Modifiche al regime di riporto delle perdite	Si modifica il regime di riporto delle perdite fiscali nel caso in cui venga trasferita la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto nell'assemblea ordinaria e, congiuntamente, modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. Le modifiche coinvolgono, in particolare: • la nozione di modifica dell'attività principale esercitata; • l'individuazione delle perdite assoggettate alla limitazione; • la disapplicazione della limitazione. ***Nozione di modifica dell'attività principale esercitata*** Viene rivista la nozione di modifica dell'attività principale che si configura, in base alla nuova disciplina, in caso di cambiamento del settore o del comparto merceologico o nei casi di acquisizione di azienda o ramo d'azienda. Come nel regime previgente, la modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento o acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori. ***Perdite assoggettate alla limitazione*** Le perdite assoggettate alla limitazione sono: • le perdite risultanti al termine del periodo d'imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni;

Argomento	Descrizione
segue	• oppure, nel caso in cui il trasferimento intervenga dopo la prima metà del periodo d'imposta, quelle risultanti al termine del periodo d'imposta in corso alla data del trasferimento stesso. ***Disapplicazione della limitazione*** Le limitazioni non si applicano al superamento del test di vitalità, basato sempre sul confronto dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica, nonché delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, tra il Conto economico dell'esercizio precedente a quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento e i due esercizi anteriori (il secondo termine è assunto nel 40% della media di tali due esercizi). Si elimina, tuttavia, la condizione di vitalità relativa alla presenza di un numero minimo di dipendenti. Nel caso di superamento del test di vitalità, le perdite sono riportabili nel limite del Patrimonio netto della società che le riporta, da assumere in base al valore economico, e non contabile, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società. In assenza della relazione di stima il limite quantitativo è stabilito nel Patrimonio netto contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite in questione. Sono previsti appositi correttivi se sono stati effettuati versamenti e conferimenti negli ultimi 24 mesi. ***Eccedenze di interessi passivi ed eccedenze ACE*** Si conferma il principio per cui le stesse disposizioni si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE. ***Decorrenza e regime transitorio*** Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024), quindi dal 2024 per i soggetti "solari". Alle perdite, alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE conseguiti sino al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 31.12.2024 (quindi fino al 2023 per i soggetti "solari"), tuttavia, non si applicano le disposizioni di "salvaguardia" delle operazioni infragruppo.
Perdite infragruppo	Sono state introdotte precise disposizioni finalizzate alla non penalizzazione delle perdite conseguite dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario, collocate nel nuovo art. 177-*ter* del TUIR. ***Riporto delle perdite fiscali infragruppo*** Si stabilisce la disapplicazione dei limiti e delle condizioni di riporto delle perdite fiscali, sia in virtù della normativa generale (nel caso, cioè, in cui venga trasferita la maggioranza delle partecipazioni e modificata l'attività principale), sia in caso di fusioni o scissioni, ove le operazioni di cui alle citate norme si realizzino all'interno dello stesso gruppo (circostanza che si verifica se una di esse controlla l'altra società o le altre società partecipanti, o se tutte le partecipanti sono controllate dallo stesso soggetto). Sono, quindi, liberamente compensabili, senza i limiti legati alla "vitalità" e all'ammontare del Patrimonio netto, le perdite conseguite in periodi d'imposta nei quali le società partecipanti erano già appartenenti allo stesso gruppo. La disapplicazione dei limiti opera anche per le perdite conseguite antecedentemente, ma "omologate" (come definite dalla Relazione al DLgs. 192/2024) attraverso il superamento dei test quantitativi e di vitalità all'atto dell'ingresso nel gruppo o successivamente, in occasione dell'acquisizione del controllo delle società che le hanno prodotte da parte del gruppo, o dell'acquisizione della c.d. "eredità" delle perdite da parte del gruppo a seguito di fusioni o scissioni (così sempre la Relazione).

Argomento	Descrizione
Riporto delle perdite nelle fusioni	Sono state ridefinite le limitazioni al riporto delle perdite fiscali nelle fusioni: • ponendo, quale criterio base per la quantificazione di tali perdite il valore economico della società; • confermando, per le fusioni retrodatate, le limitazioni al riporto delle perdite maturate sino alla data di efficacia giuridica dell'operazione; • confermando un regime uniforme per il riporto di perdite, eccedenze di interessi ed eccedenze ACE. Sono, infine, espressamente escluse le limitazioni al riporto per le fusioni infragruppo. ***Nuovo limite quantitativo legato al valore economico della società*** Innovando rispetto alla norma previgente, è stabilito che le perdite fiscali sono riportabili sino a concorrenza del valore economico della società, determinato con relazione giurata di stima redatta da un esperto designato dalla società. In assenza della relazione di stima il limite quantitativo è stabilito, come nel previgente contesto, nel Patrimonio netto contabile di ciascuna delle società partecipanti. ***Test di vitalità*** Non cambia, in termini generali, il test di vitalità, il quale rappresenta la *conditio sine qua non* per il riporto delle perdite. Esso è basato sul confronto dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica, nonché delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, tra il bilancio dell'esercizio precedente a quello in cui la fusione ha efficacia e i due esercizi anteriori (il secondo termine è assunto nel 40% della media di tali due esercizi). ***Fusioni retrodatate*** Viene confermato il principio in base al quale, per le fusioni retrodatate, le limitazioni al riporto riguardano anche le perdite maturate nel periodo interinale che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data di efficacia giuridica dell'operazione. La nuova formulazione della norma esplicita, però, che ciò vale limitatamente alla perdita che si genera in capo alla società incorporata. ***Fusioni infragruppo*** Innovando rispetto alla normativa previgente, viene stabilito che i limiti al riporto delle perdite fiscali non si applicano se le società partecipanti alla fusione appartengono al medesimo gruppo in quanto una controlla l'altra, o entrambe sono controllate dalla medesima controllante. ***Decorrenza e regime transitorio*** Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024), quindi dal 2024 per i soggetti "solari". Alle perdite, alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE conseguiti sino al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 31.12.2024 (quindi fino al 2023 per i soggetti "solari"), tuttavia, non si applicano le disposizioni di "salvaguardia" delle operazioni infragruppo.
Riporto delle perdite nelle scissioni	La modifica operata riguarda l'estensione alla scissione delle novità in materia di riporto delle perdite, delle eccedenze di interessi passivi e delle eccedenze ACE sopra esposte in relazione alle fusioni. ***Scissioni infragruppo*** Come per le fusioni, viene stabilito che i limiti al riporto delle perdite fiscali non si applicano se le società appartengono al medesimo gruppo in quanto una controlla l'altra, o entrambe sono controllate dalla medesima controllante. ***Decorrenza e regime transitorio*** Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in

Argomento	Descrizione
segue	corso al 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024), quindi dal 2024 per i soggetti "solari". Alle perdite, alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze ACE conseguiti sino al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 31.12.2024 (quindi fino al 2023 per i soggetti "solari"), tuttavia, non si applicano le disposizioni di "salvaguardia" delle operazioni infragruppo.
Posizioni soggettive nella scissione	Le posizioni soggettive, ovvero quelle "*situazioni di potere e di dovere che avrebbero spiegato effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi successivi alla scissione*" (ris. Agenzia delle Entrate 19.3.2002 n. 91, risposte a interpello 16.9.2020 n. 365, 15.12.2022 n. 589 e 4.7.2023 n. 368), devono, ai sensi dell'art. 173 co. 4 del TUIR, essere ripartite tra le società partecipanti alla scissione "*in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste*". La nuova formulazione dell'art. 173 co. 4 del TUIR consente ora di non considerare posizioni soggettive le "*eccedenze d'imposta utilizzabili in compensazione, anche ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, e i crediti di imposta chiesti a rimborso, di natura diversa da quella agevolativa, e i relativi obblighi strumentali* [...]". Si supera con questa norma l'incertezza interpretativa conseguente alla posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 4.7.2023 n. 368, a proposito della natura di posizione soggettiva da ripartire secondo la regola generale (e quindi in proporzione ai Patrimoni netti contabili) del credito IRAP.
Scissione mediante scorporo *ex* art. 2506.1 c.c.	Viene introdotta nel co. 15-*ter* dell'art. 173 del TUIR la disciplina fiscale della scissione mediante scorporo di cui all'art. 2506.1 c.c., alla quale si applica il principio di neutralità. Pertanto, la scissione mediante scorporo non dà luogo a realizzo né a distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore dell'avviamento. ***Neutralità fiscale in capo alle società beneficiarie*** In capo alle società beneficiarie della scissione, le attività e passività oggetto di scorporo: • assumono il valore fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo alla società scissa alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'art. 2506-*quater* c.c.; • si considerano possedute anche per il periodo di possesso della società scissa. ***Neutralità fiscale in capo alla società scissa*** 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'art. 2506-*quater* c.c. Nel caso in cui le attività e passività oggetto di scorporo costituiscano un'azienda: • ai fini del computo del periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla scissa, occorre tenere conto anche del periodo di possesso dell'azienda oggetto di scorporo; • le partecipazioni ricevute dalla scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nel bilancio in cui risultavano iscritte le attività e passività dell'azienda. Nel caso in cui il bene oggetto di scorporo sia una partecipazione, è previsto che la partecipazione ricevuta in cambio nella società beneficiaria: • venga acquisita dalla società scissa con la medesima classificazione in bilancio della partecipazione scorporata; • conservi il periodo di possesso della partecipazione oggetto di scorporo. Tali previsioni determinano effetti sulla fruibilità del regime di *participation exemption ex* art. 87 del TUIR, in caso di successiva cessione delle partecipazioni nella società beneficiaria.

Argomento	Descrizione
segue	***Trasmissione delle posizioni soggettive dalla scissa alla beneficiaria*** Ai fini dell'applicazione dell'art. 173 co. 4 del TUIR, che disciplina i criteri di ripartizione tra le società beneficiarie e la società scissa delle posizioni soggettive (perdite fiscali, interessi passivi indeducibili, ecc.), si stabilisce che il Patrimonio netto trasferito alla società beneficiaria debba essere rapportato al Patrimonio netto contabile della società scissa risultante alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'art. 2506-*quater* c.c. ***Composizione fiscale del Patrimonio netto*** È previsto che, a seguito della scissione mediante scorporo, la società scissa conservi immutata la composizione del proprio Patrimonio netto, mentre la società beneficiaria qualifichi la quota di Patrimonio netto ricevuto come riserva di capitale ai fini fiscali. ***Decorrenza*** La disciplina si applica alle scissioni mediante scorporo effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 e ha effetto anche per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2024, laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente ad esse.
Conferimento di azienda	È stato modificato l'art. 176 co. 1 del TUIR con lo scopo di precisare che, in caso di conferimento d'azienda, il soggetto conferitario subentra nella posizione del soggetto conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda, "*compreso il valore dell'avviamento*".
Conferimenti di partecipazioni c.d. "minusvalenti"	È stata introdotta negli artt. 175 co. 1-*bis* e 177 co. 2 del TUIR la disciplina dei conferimenti di partecipazioni c.d. "minusvalenti", vale a dire dei conferimenti di partecipazioni nei quali il valore di realizzo è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. In questi casi, se il valore normale delle partecipazioni conferite, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, è superiore al loro costo fiscalmente riconosciuto, il conferimento non determina l'applicazione del criterio generale di determinazione del corrispettivo del conferimento sulla base del valore normale *ex* art. 9 del TUIR. La differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni e il valore di realizzo non rappresenta un componente negativo di reddito deducibile in capo al conferente.
Scambi di partecipazioni mediante permuta	Viene modificato l'art. 177 co. 1 del TUIR, in materia di scambi di partecipazioni mediante permuta, al fine di estendere l'ambito oggettivo di applicazione del regime di neutralità fiscale condizionata anche ai casi in cui la società acquirente possieda il controllo di diritto *ex* art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. del soggetto scambiato e, per effetto della permuta, incrementi detto controllo. La nuova disposizione si applica alle operazioni effettuate a partire dal 31.12.2024, data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024.
Scambi di partecipazioni mediante conferimento	Mantenendo ferma l'applicazione del regime di realizzo controllato, si dispone la sostituzione integrale dei co. 2 e 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR, nonché l'introduzione dei co. 2-*ter* e 2-*quater* nell'art. 177 del TUIR. Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 31.12.2024, data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024. ***Ambito soggettivo*** È stato ampliato l'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 177 co. 2 e 2-*bis* del TUIR, prevedendo che la società "scambiata" debba essere una società di cui all'art. 73 co. 1 lett. a) o d) del TUIR. Pertanto, anche i conferimenti aventi ad oggetto partecipazioni in società non residenti possono accedere al regime di realizzo controllato. ***Ambito oggettivo*** È stato ampliato l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 177 co. 2 del TUIR, con lo scopo di estendere l'applicazione del regime di realizzo controllato anche ai casi in cui

Argomento	Descrizione
segue	la società conferitaria possieda il controllo di diritto *ex* art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. della società scambiata e, per effetto del conferimento, incrementi detto controllo. ***Conferimento di partecipazioni qualificate*** È stata modificata una delle condizioni richieste dal co. 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR per l'applicazione del regime di realizzo controllato, nei casi in cui il conferimento di partecipazioni non consenta alla società conferitaria di acquisire o incrementare il controllo di diritto della società scambiata. In particolare, viene modificata la condizione della c.d. "conferitaria unipersonale", stabilendo che il regime di realizzo controllato trovi applicazione se la società conferitaria, esistente o di nuova costituzione, sia partecipata: • unicamente dal conferente; • ovvero dal conferente e i suoi familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado), se il conferente è una persona fisica. Resta ferma l'ulteriore condizione in base alla quale le partecipazioni conferite devono rappresentare una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. ***Conferimento di partecipazioni qualificate detenute in società* holding** È stata modifica la disciplina dei conferimenti di partecipazioni qualificate detenute in società *holding*, ora contenuta nel nuovo co. 2-*ter* dell'art. 177 del TUIR. In base alla nuova disciplina si considerano società *holding* le società non quotate che rientrano tra le "società di partecipazione finanziaria" (art. 162-*bis* co. 1 lett. b) del TUIR) o tra le "società di partecipazione non finanziaria" (art. 162-*bis* co. 1 lett. c) n. 1 del TUIR). In caso di conferimenti di partecipazioni qualificate in società *holding*, il superamento delle soglie di qualificazione di cui al co. 2-*bis* dell'art. 177 del TUIR deve essere verificato, tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa, in capo alle: • partecipazioni detenute "direttamente" dalla società *holding;* • partecipazioni detenute "indirettamente" dalla società *holding* tramite società controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c., anch'esse rientranti tra le "società di partecipazione finanziaria" o tra le "società di partecipazione non finanziaria". È inoltre previsto che, ai fini dell'applicazione del regime di realizzo controllato, sia sufficiente che il superamento delle soglie di qualificazione, da accertarsi tenendo conto dell'eventuale effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena partecipativa, sia verificato per le società partecipate che rappresentano più della metà del valore contabile delle partecipazioni oggetto di verifica, calcolato anch'esso tenendo conto dell'eventuale effetto demoltiplicativo.
Scambi intracomunitari di partecipazioni	È stata modificata la disciplina degli scambi intracomunitari di partecipazioni mediante permuta o conferimento di cui all'art. 178 co. 1 lett. e) del TUIR, al fine di estendere l'ambito oggettivo di applicazione del regime di neutralità fiscale, previsto dall'art. 179 co. 4 del TUIR, anche ai casi in cui la società acquirente possieda il controllo di diritto *ex* art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. del soggetto scambiato e, per effetto della permuta o del conferimento di partecipazioni, incrementi detto controllo. È inoltre previsto che la disciplina degli scambi intracomunitari di partecipazioni si applichi anche nel caso in cui le partecipazioni conferite riguardino società residenti nello stesso Stato membro (diverso dall'Italia) di residenza della società conferitaria.
Modifiche alla disciplina della liquidazione	Viene riformulata la disciplina della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali (art. 182 del TUIR), sostituendo al criterio della provvisorietà dei redditi dei periodi d'imposta compresi tra l'inizio e la fine della liquidazione quello

Argomento	Descrizione
segue	della definitività, fatta salva la facoltà di rideterminare i redditi dei periodi intermedi nei casi di liquidazione di breve durata. ***Imprese individuali e società di persone commerciali*** Per le imprese individuali e le società di persone commerciali (snc e sas) il reddito dei periodi intermedi è determinato al netto delle perdite degli esercizi precedenti compresi nella liquidazione, e concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci. Tuttavia, nei casi di liquidazione di breve durata (non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio): • l'impresa o la società può rideterminare il reddito dell'ultimo degli esercizi intermedi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo; • l'imprenditore, i collaboratori familiari e i soci possono chiedere la tassazione separata del reddito (in tal caso l'imposta è determinata applicando l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno nel corso del quale è iniziata la liquidazione). Nei casi in cui la stessa chiuda in perdita si applicano le disposizioni dell'art. 8 del TUIR. ***Società di capitali*** Con riguardo alle società di capitali, il reddito dei periodi intermedi è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, anche se anteriori all'inizio della liquidazione (stante la titolarità delle perdite pregresse in capo alle società di capitali). Le perdite *ante* liquidazione e degli esercizi intermedi dovrebbero essere ammesse in compensazione in misura integrale (e non nei limiti dell'80%). Anche per le società di capitali opera poi la deroga per i casi di liquidazione di breve durata (in questo caso, non più di cinque esercizi), per cui la società può rideterminare il reddito degli esercizi intermedi con il meccanismo di *carry back* sopra descritto per le società di persone. ***Decorrenza*** Le modifiche si applicano alle liquidazioni che hanno inizio successivamente al 31.12.2024 (data di entrata in vigore del DLgs. 192/2024).
Modifiche al regime della *Tonnage tax*	Viene modificato il regime di determinazione forfetaria dei redditi relativi a determinate tipologie di imprese marittime (c.d. "*Tonnage tax*"), disciplinato dagli artt. 155 - 161 del TUIR e dal DM 23.6.2005. ***Esclusione delle imprese in difficoltà*** Sotto il profilo soggettivo, viene precisata l'esclusione dal regime opzionale per le imprese che si trovano in stato di liquidazione o di scioglimento, oppure "in difficoltà" ai sensi dell'art. 2, punto 18, del regolamento UE 17.6.2014 n. 651. Viene inoltre esplicitato che il livello massimo di aiuto conseguente all'esercizio dell'opzione per la *Tonnage tax* (tenuto conto anche di altre misure di aiuto per le attività di trasporto marittimo) non può eccedere l'azzeramento delle imposte, delle tasse e dei contributi di sicurezza sociale dei marittimi e dell'imposta sul reddito delle società per le attività di trasporto marittimo. ***Limitazione dell'ambito oggettivo*** Con riguardo ai presupposti oggettivi, viene limitata l'ammissibilità alla *Tonnage tax*: • per le attività di rimorchio, comprese nel regime opzionale solo se configurano comunque una prestazione di trasporto, ed a condizione che più del 50% dell'attività annuale della nave costituisca trasporto marittimo; • per le attività c.d. "accessorie" ai sensi dell'art. 6 co. 2 del DM 23.6.2005, per le quali è disposto:

Argomento	Descrizione
segue	– in generale, l'ammissibilità al regime opzionale a condizione che le entrate complessive derivanti da dette attività non superino il 50% delle entrate totali di ciascuna nave ammissibile (viene di conseguenza introdotto l'obbligo di tenuta della contabilità separata anche per le attività accessorie); – entro i limiti del precedente trattino, il trasporto terrestre immediatamente antecedente o successivo a quello marittimo è incluso nelle attività ammesse alla *Tonnage tax* soltanto se venduto insieme alle prestazioni di trasporto marittimo; – in ogni caso, è escluso dalla *Tonnage tax* il trasporto terrestre di *container*. ***Rilevanza dei giorni di inoperatività e disarmo temporaneo*** Per quanto riguarda i criteri di determinazione del reddito forfetario, vengono inclusi tra i giorni rilevanti (da moltiplicare per il reddito forfetario giornaliero, calcolato in funzione della stazza netta della nave) quelli: • di mancato utilizzo della nave (a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, ammodernamento e trasformazione della nave); • di disarmo temporaneo; • di locazione a scafo nudo (tuttavia, viene comunque mantenuta ferma la determinazione analitica dei redditi conseguiti con la locazione a scafo nudo, introducendo un credito d'imposta per evitare la doppia imposizione di tali redditi). ***Divieto di riporto delle perdite*** Infine, per l'impresa marittima che opta per la *Tonnage tax* viene esclusa la possibilità di riportare le perdite riferite a precedenti periodi d'imposta, ai sensi dell'art. 84 del TUIR. ***Decorrenza*** Tutte le previsioni sopra riportate si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (quindi dal 2024 per i soggetti "solari").

6 NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DIVERSI

Argomento	Descrizione
Cessione di terreni edificabili ricevuti per donazione	Si interviene sul regime fiscale delle plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione, modificando l'art. 68 co. 1 e 2 del TUIR. ***Cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria*** In base al precedente art. 68 co. 2 ultimo periodo del TUIR, per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, o in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente nonché dell'INVIM e dell'imposta di successione. In base alla nuova disciplina, per i terreni acquistati: • per effetto di successione, si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nella relativa dichiarazione, o in seguito definito e liquidato, aumentato dell'imposta di successione nonché di ogni altro costo successivo inerente; • per effetto di donazione, si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente. La nuova norma si pone l'obiettivo di regolarizzare gli effetti della donazione dei terreni edificabili a familiari, seguita dalla loro cessione, entro un ristretto arco temporale, a terzi ad opera dei donatari, attraverso l'introduzione di un principio analogo a quello vigente con riguardo alle cessioni degli immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni, per i quali è stabilito che si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Argomento	Descrizione
segue	Si impedisce, in tal modo, l'effettuazione di operazioni finalizzate esclusivamente a evitare o ridurre apprezzabilmente la tassazione della plusvalenza rispetto a quella che sarebbe derivata dalla cessione dell'area edificabile qualora la stessa fosse stata effettuata direttamente dal donante. ***Decorrenza*** La disposizione in esame si applica alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate a partire dal 31.12.2024.