



Belluzzo
INTERNATIONAL PARTNERS

TAX

DECRETO LEGISLATIVO 13.12.2024 n. 192

Riforma IRPEF-IRES

Gennaio 2025

Questo documento è rivolto esclusivamente ai destinatari e non deve essere utilizzato per scopi diversi da quelli di informazione. Il suo obiettivo è quello di fornire una comprensione generale dei profili legali e non di fornire una consulenza legale specifica.

Le informazioni contenute nel documento non costituiscono una guida completa e sono intese solo come una sintesi preliminare delle novità di periodo. Prima di procedere è necessario richiedere un'adeguata consulenza fiscale e legale. Le presenti informazioni sono state redatte da Belluzzo International Partners ("Belluzzo") al fine di fornire una panoramica sull'argomento in questione. I destinatari di questo documento in giurisdizioni diverse dall'Italia devono condurre ricerche indipendenti e osservare tutti i requisiti legali applicabili nelle loro giurisdizioni. In particolare, la distribuzione di questo documento in alcune giurisdizioni può essere limitata dalla legge e, di conseguenza, i destinatari accettano di essere in grado di ricevere questo documento senza contravvenire ad alcun requisito di registrazione non soddisfatto o ad altre restrizioni legali nella giurisdizione in cui risiedono o conducono affari.

Il nostro Studio è lieto di dare seguito a qualsiasi argomento trattato in questo documento e di mettersi in contatto con voi e/o con il vostro consulente al fine di comprendere meglio il caso e di avviare una valutazione, che noi consigliamo. Belluzzo International Partners agisce in diverse giurisdizioni in base alle specifiche leggi locali. Troverete ulteriori informazioni sul nostro sito web.

Nessuna parte di questa pubblicazione può essere riprodotta, memorizzata o trasmessa in qualsiasi forma o con qualsiasi mezzo senza previa autorizzazione dell'editore.



Sommario

1 - PREMESSA	4
2 - NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DEI TERRENI	4
3 - NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	5
4 - NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO	6
5 - NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DIVERSI.....	12
6 - NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA	12

1 - PREMESSA

Sulla G.U. 16.12.2024 n. 294 è stato pubblicato il Decreto Legislativo 13.12.2024 n. 192 ("Riforma IRPEF-IRES"), in vigore dal 31.12.2024, che introduce modifiche significative in tema di IRPEF e IRES.

2 - NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DEI TERRENI

Si riepilogano di seguito le principali novità introdotte dal D.Lgs. 13.12.2024 n. 192 in materia di redditi dei terreni.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI REDDITI DEI TERRENI

L'art. 1 del D.Lgs. n. 192/2024 amplia l'ambito applicativo dei redditi agrari ex art. 32 TUIR e dei redditi d'impresa forfetari derivanti da attività agricole ex art. 56-bis TUIR.

Collegamento potenziale con il terreno

Il reddito agrario è ora definito come la quota di reddito medio dei terreni imputabile al capitale e al lavoro di organizzazione impiegati nelle attività agricole ex art. 2135 c.c.. Viene eliminato il vincolo delle "potenzialità del terreno" e introdotto un collegamento solo potenziale – non più obbligatorio – con il fondo, includendo moderne tecniche produttive che non richiedono l'uso del suolo.

Colture "fuori suolo" e cattura di CO₂

Le colture "fuori suolo", con cui si intendono le attività di produzione di vegetali per il tramite di immobili diversi dai terreni, diventano reddito agrario ex art. 32 TUIR entro determinati limiti, con regole transitorie fino all'emanazione di un DM che stabilirà criteri specifici.

Le attività di cattura di CO₂ rientrano altresì tra i redditi agrari entro i limiti IVA; oltre tali limiti, generano reddito d'impresa forfetario con coefficiente di redditività del 25%.

Regimi forfetari per le società con tassazione catastale

Le società agricole che esercitano l'opzione per la tassazione su base catastale possono ora optare per l'applicazione dei regimi forfetari sui redditi delle attività agricole disciplinate dall'art. 56-bis TUIR. Sui redditi agrari di cui all'art. 32 TUIR continuerà invece a trovare applicazione la tassazione catastale.

Le novità hanno efficacia dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024.

AGGIORNAMENTO DELLE BANCHE DATI CATASTALI

In attuazione dell'art. 5, comma 1 lett. b) n. 3 della L. n. 111/2023, per i terreni monitorati dall'AGEA, diversi da quelli già previsti dall'art. 2 co. 33 del DL 262/2006, l'art. 2 del

Decreto ha previsto l'esonero dei contribuenti dall'obbligo di denuncia delle variazioni di qualità e classi di coltura ex art. 30 TUIR. Tale obbligo sarà assolto direttamente dall'AGEA secondo le modalità previste dal medesimo art. 2 co. 33 del DL 262/2006.

Le modalità di aggiornamento del Catasto, già applicabili ai terreni monitorati, vengono estese alle singole particelle dei terreni non precedentemente inclusi. Rimane invece a carico dei contribuenti la denuncia delle variazioni per i terreni non monitorati dall'AGEA.

Le disposizioni attuative saranno definite con DM entro 90 giorni dal 31.12.2024, data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 192/2024.

3 – NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Si riepilogano di seguito le principali novità introdotte dal D.Lgs. 13.12.2024 n. 192 in materia di redditi di lavoro dipendente.

DEDUCIBILITÀ DEI CONTRIBUTI A FONDI INTEGRATIVI DEL SSN

L'art. 3, comma 1 lett. a) del Decreto modifica l'art. 10, comma 1 lett. e-ter) del TUIR, aggiornando le condizioni per la deducibilità dei contributi ai Fondi integrativi del SSN.

La nuova formulazione consente di dedurre dal reddito complessivo, fino a un massimo

di 3.615,20 euro, i contributi versati ai Fondi integrativi del SSN istituiti o adeguati ai sensi dell'art. 9 del DLgs. 502/1992, purché iscritti all'Anagrafe dei Fondi sanitari integrativi e operanti secondo principi di mutualità e solidarietà tra gli iscritti.

Non è più richiesto che i Fondi erogino prestazioni negli ambiti stabiliti dal DM 31.3.2008, ma è sufficiente l'iscrizione all'Anagrafe e il rispetto dei principi di mutualità e solidarietà.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Gli artt. 3, comma 1 lett. b) e 4 del D.Lgs. n. 192/2024 introducono diverse modifiche alla determinazione del reddito di lavoro dipendente disciplinato dall'art. 51 TUIR.

Contributi di assistenza sanitaria

I contributi versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse con finalità assistenziale, iscritti all'Anagrafe dei Fondi sanitari integrativi e operanti secondo il principio di mutualità, sono esclusi dal reddito di lavoro dipendente fino a 3.615,20 euro, purché previsti da contratti collettivi o regolamenti aziendali.

Contributi e premi per non autosufficienza

Il regime di non imponibilità dei contributi e premi per il rischio di non autosufficienza e gravi patologie versati dal datore di lavoro viene esteso anche ai familiari fiscalmente a carico.

Detassazione delle quote di retribuzione per rinuncia all'accredito contributivo

È confermata la detassazione delle quote di retribuzione derivanti dalla rinuncia all'accredito contributivo per i lavoratori che abbiano maturato i requisiti minimi per il pensionamento.

Fringe benefit

Sono introdotte due novità:

- **Valore dei beni e servizi:** il valore dei fringe benefit, relativi a beni e servizi prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, sarà determinato in base al prezzo mediamente praticato nello stesso stadio di commercializzazione o, in mancanza, al costo sostenuto dal datore di lavoro.
- **Limite di 258,23 euro:** non concorre a formare il reddito il valore complessivo di beni e servizi fino a 258,23 euro; se tale valore è superato, concorre interamente al reddito.

Indennità di trasferta

Le indennità o i rimborsi per trasferte comunali concorrono al reddito, eccetto i

rimborsi documentati e comprovati di spese di viaggio e trasporto, per i quali non è più richiesto un documento emesso dal vettore.

Le nuove disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2025, pur consentendo l'adozione del principio di cassa "allargato".

4 – NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Si riepilogano di seguito le principali novità introdotte dal D.Lgs. n. 192/2024 in materia di redditi di lavoro autonomo.

CESSIONE DELLA CLIENTELA O DI ELEMENTI IMMATERIALI

L'art. 5, comma 1 lett. a) del Decreto abroga il previgente art. 54 co. 1-quater del TUIR, che prevedeva l'imponibilità dei corrispettivi percepiti per la cessione della clientela o di altri elementi immateriali legati all'attività artistica o professionale (es. marchi), ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. L'imponibilità di tali corrispettivi è infatti insita nel principio generale di onnicomprensività, in quanto trattasi di somme percepite in relazione all'attività svolta dal professionista. È comunque confermata la possibilità, per il contribuente, di optare per il regime di tassazione separata relativamente ai corrispettivi percepiti per la cessione della clientela o di elementi immateriali. Tale regime può

essere applicato a condizione che i corrispettivi siano percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta.

PLUSVALENZE DA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI IN ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

L'art. 5, comma 1 lett. a) del Decreto introduce altresì l'assoggettamento a tassazione separata ex art. 17 co. 1 lett. g-ter) TUIR per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che svolgono attività artistica o professionale, qualora i corrispettivi siano percepiti, anche in più rate, nel medesimo periodo d'imposta.

La lettera c) dell'articolo in commento modifica l'art. 67 co. 1 lett. c) e c-bis) TUIR, eliminando l'esclusione dai redditi diversi delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni (art. 5 co. 3 lett. c) TUIR). Pertanto, tali plusvalenze rientrano ora a pieno titolo tra i redditi diversi.

ONNICOMPRESIVITÀ DEI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

L'art. 5, comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 192/2024, in attuazione dell'art. 5, comma 1, lett. f), n. 2.1 della L. n. 111/2023, introduce una definizione omnicomprensiva del

reddito di lavoro autonomo. Salvo diversa disposizione, tale reddito è determinato come differenza tra:

- tutte le somme e i valori percepiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale;
- le spese sostenute nello stesso periodo per l'esercizio dell'attività.

Analogamente a quanto previsto per il reddito di lavoro dipendente, rilevano tutte le somme e i valori riconducibili all'attività, anche se non provenienti dal committente o in assenza di un nesso sinallagmatico diretto.

Restano escluse dalla tassazione le somme ricevute a titolo di indennizzo per perdite subite (danno emergente), in quanto prive del presupposto impositivo ai sensi dell'art. 6, co. 2 del TUIR, avendo natura di reintegrazione patrimoniale.

IMPUTAZIONE TEMPORALE DEI COMPENSI

È stabilito che le somme e i valori percepiti nel periodo d'imposta successivo a quello di corresponsione da parte del sostituto d'imposta devono essere imputati al periodo in cui sorge l'obbligo di effettuazione della ritenuta.

La modifica mira a evitare disallineamenti temporali tra il momento di applicazione della ritenuta e quello del relativo computo.

In precedenza, se il pagamento delle prestazioni avveniva a fine anno, poteva verificarsi una discrepanza tra l'incasso rilevante per il percipiente e il periodo in cui il sostituto d'imposta doveva effettuare la ritenuta e includerla nella Certificazione Unica e nel modello 770, generando potenziali contestazioni in sede di controllo ex art. 36-ter DPR 600/73.

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI A CARICO DEL COMMITTENTE

È confermato che i contributi previdenziali e assistenziali previsti per legge a carico del soggetto erogante non concorrono alla formazione del reddito. Un esempio è il contributo integrativo del 4% dovuto alla Cassa dei dottori commercialisti.

Continuerà invece a rilevare, come parte integrante dei compensi, la maggiorazione del 4% addebitata ai committenti dai professionisti iscritti alla Gestione separata INPS ai sensi dell'art. 2, co. 26, L. 335/95.

RIMBORSI SPESE SOSTENUTE PER L'ESECUZIONE DI UN INCARICO

E' stabilito che i rimborsi delle spese sostenute dal professionista per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente al committente non concorrono alla formazione del reddito. In precedenza, solo i rimborsi di spese

anticipate in nome e per conto del cliente erano esclusi dal reddito, mentre i rimborsi di spese come viaggio, vitto e alloggio vi concorrevano.

Con la modifica, anche i rimborsi analitici delle spese professionali:

- non rilevano ai fini del reddito (senza applicazione della ritenuta da parte del committente);
- non sono deducibili dal lato passivo.

Spese non rimborsate

Per evitare che il costo resti indeducibile in capo al professionista, le spese non rimborsate sono deducibili:

- in caso di crisi o insolvenza del committente ai sensi del DLgs. 14/2019 o di procedure equivalenti estere;
- se la procedura esecutiva è infruttuosa;
- se il diritto al rimborso è prescritto.

Per spese inferiori a 2.500 euro, la deducibilità è ammessa se il rimborso non avviene entro un anno dalla fatturazione, a partire dal periodo d'imposta di scadenza del citato termine. Se le spese dedotte sono successivamente rimborsate, concorreranno al reddito nel periodo di percezione.

RIADDEBITO DELLE SPESE PER L'UTILIZZO COMUNE DI IMMOBILI

Si prevede che non concorrano a formare il reddito del professionista le somme percepite a titolo di riaddebito delle spese sostenute (es. telefono, energia elettrica, segreteria) per l'uso comune di immobili, anche ad uso promiscuo, e per i relativi servizi.

Pertanto:

- il costo può essere dedotto solo per la parte riferibile all'attività del professionista, escludendo quella riaddebitata ad altri;
- le somme ricevute a titolo di riaddebito non costituiscono reddito di lavoro autonomo né componenti positivi di reddito.

CESSIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE FINANZIARIA

È previsto che, in caso di cessione di un contratto di leasing riguardante beni immobili o mobili strumentali (esclusi oggetti d'arte, antiquariato o da collezione), il reddito di lavoro autonomo sia determinato dalla differenza tra:

- il valore normale del bene;
- la somma del prezzo di riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione e, per gli immobili, della quota capitale dei canoni maturati, indeducibile perché riferita al terreno.

La norma recepisce quanto già chiarito dall'Agenzia delle Entrate, che qualificava come imponibili i corrispettivi percepiti per la cessione del contratto di leasing, in quanto proventi derivanti dal subentro nei diritti e obblighi contrattuali, ai sensi dell'art. 54, co. 1-quater del TUIR.

SPESE DI MANUTENZIONE SUGLI IMMOBILI

Le spese di manutenzione degli immobili sono ora deducibili con due differenti criteri, a seconda della natura delle spese:

- manutenzione straordinaria: deducibili in quote costanti nell'esercizio di sostenimento della spesa e nei cinque successivi;
- manutenzione ordinaria: deducibili interamente nel periodo di sostenimento.

Continuerà ad applicarsi il limite di deducibilità al 50% per gli immobili a uso promiscuo.

AMMORTAMENTO DEI BENI MOBILI STRUMENTALI

Sono introdotte due novità, ora applicabili alla determinazione del reddito di lavoro autonomo al pari del reddito d'impresa:

- nel primo esercizio di entrata in funzione del bene, l'ammortamento è ridotto alla metà;

- in caso di estromissione dall'attività di un bene non completamente ammortizzato, è consentita la deduzione del costo residuo.

AMMORTAMENTO DEI BENI IMMATERIALI

L'art. 5, co. 1, lett. b) del Decreto ha modificato l'art. 54-sexies TUIR al fine di estendere ai redditi di lavoro autonomo quanto già previsto per i redditi d'impresa con riferimento all'ammortamento dei beni immateriali.

Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno

La deducibilità delle quote di ammortamento è ora limitata al 50% del costo.

Altri diritti di natura pluriennale

Le quote di ammortamento sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Acquisizione della clientela

Le quote di ammortamento del costo di acquisto della clientela e di elementi immateriali riferibili alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore ad un quinto del costo.

OPERAZIONI STRAORDINARIE E ATTIVITÀ PROFESSIONALI

Il nuovo articolo 177-bis del TUIR, introdotto dall'art. 5, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 13.12.2024 n. 192, prevede la neutralità fiscale per le operazioni di aggregazione e riorganizzazione di attività professionali.

Neutralità fiscale

L'art. 177-bis, comma 1 TUIR stabilisce che il conferimento di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusi clientela ed elementi immateriali, nonché passività, organizzato per l'esercizio di attività artistica o professionale in una STP regolamentata ex art. 10 L. 183/2011, non genera plusvalenze o minusvalenze imponibili.

In fase di approvazione del D.Lgs., è stato chiarito che l'oggetto del conferimento deve essere un complesso unitario di attività e passività, organizzato per l'attività artistica o professionale.

La neutralità fiscale implica che:

- il valore delle partecipazioni ricevute corrisponde alla somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività conferite;
- il soggetto conferitario subentra nella posizione fiscale del conferente, evidenziando la continuità mediante un

prospetto di riconciliazione nella dichiarazione dei redditi.

Ambito applicativo

Ai sensi del comma 2 dell'art. 177-bis TUIR, la neutralità fiscale si estende a:

- conferimenti in STP regolamentate diverse da quelle disciplinate dall'art. 10 L. 183/2011;
- apporti in associazioni professionali o società semplici ex art. 5 del TUIR;
- operazioni di trasformazione, fusione e scissione di STP, associazioni professionali o società semplici;
- trasferimenti per causa di morte o atto gratuito di complessi unitari di attività organizzati per l'esercizio artistico o professionale individuale;
- continuazione dell'attività da parte di un singolo erede entro 5 anni dalla cessazione dell'attività associata.

È stato eliminato il regime di neutralità per gli apporti di partecipazioni in associazioni o società semplici in altre entità analoghe o in STP.

Passaggio dal reddito di lavoro autonomo al reddito d'impresa

Per evitare salti o duplicazioni d'imposta, il comma 4 dell'art. 177-bis prevede che, in caso di transizione dal regime di reddito di

lavoro autonomo (art. 54 TUIR) al reddito d'impresa (artt. 56 e 83 TUIR), i componenti già rilevati ai fini del reddito di lavoro autonomo non rilevino nel reddito d'impresa. I componenti non ancora rilevati ai fini del reddito di lavoro autonomo saranno considerati al momento della effettiva manifestazione finanziaria. In caso di passaggio inverso, si applicano criteri equivalenti, con estensione, ove compatibile, dell'art. 170, commi 3 e 4, del TUIR anche in operazioni di fusione e scissione.

Assoggettamento a IVA

L'art. 1, co. 2 del Decreto ha modificato la formulazione dell'art. 2, co. 3 del DPR n. 633/1972, prevedendo l'esclusione da IVA per le operazioni di cessione e conferimento di complessi unitari di attività materiali e immateriali, compresa la clientela, nonché di passività, organizzato per l'esercizio di attività artistica o professionale.

Non configura altresì cessione di beni il passaggio di beni in dipendenza di operazioni straordinarie poste in essere da società ed enti costituiti per l'esercizio di attività artistica o professionale.

Imposta di registro

L'art. 4, comma 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR n. 131/86, viene modificato stabilendo che scontano l'imposta di

registro fissa pari a 200 euro le seguenti operazioni:

- conferimenti di complessi unitari di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e le passività, organizzati per l'esercizio di attività artistiche o professionali;
- operazioni straordinarie ex art. 177-bis del TUIR;
- regolarizzazioni di complessi unitari di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e le passività, tra eredi che proseguono l'attività in forma associata o societaria.

DECORRENZA

L'art. 6 del Decreto prevede la decorrenza delle disposizioni di cui all'art. 5 a partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024. Sono però previsti regimi transitori con riferimento alle seguenti specifiche fattispecie:

- rimborsi spese: continuano ad essere imponibili in capo al professionista e deducibili in capo al committente fino al 31.12.2024. Le predette somme sono pertanto assoggettate a ritenuta;
- imputazione temporale: le disposizioni hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2024.

5 – NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI DIVERSI

L'art. 7 del Decreto Legislativo in esame modifica il regime fiscale delle plusvalenze su aree edificabili ricevute in donazione, aggiornando l'art. 68 commi 1 e 2 del TUIR.

La nuova norma mira a regolarizzare le donazioni di terreni edificabili a familiari seguite da rapide cessioni a terzi, applicando un principio simile a quello per le cessioni di immobili donati entro cinque anni, dove il prezzo di acquisto corrisponde a quello sostenuto dal donante. Questo evita operazioni volte a ridurre la tassazione della plusvalenza rispetto a una cessione diretta da parte del donante.

La disposizione si applica alle cessioni di terreni edificabili effettuate a partire dal 31.12.2024, data di entrata in vigore del Decreto.

6 – NOVITÀ IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA

Si riepilogano di seguito le principali novità introdotte dal D.Lgs. 13.12.2024 n. 192 in materia di redditi d'impresa.

RIDUZIONE DEL DOPPIO BINARIO CONTABILE-FISCALE

L'art. 9, co. 1, lett. a), b) e c) del Decreto prevede, in attuazione dell'art. 9, comma 1,

lett. c) della L. 111/2023, la modifica dei criteri di imposizione relativi a:

- contributi in conto capitale (art. 88, co. 3, lett. b, TUIR);
- commesse infrannuali (art. 92, co. 6, TUIR);
- commesse ultrannuali (art. 93, TUIR).

Contributi in conto capitale

Con le nuove disposizioni, dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2023 (2024 per i soggetti "solari"), tali contributi concorrono interamente al reddito nell'esercizio di incasso, eliminando la possibilità di rateizzazione. Lo stesso trattamento si applica ai contributi per studi e ricerche previsti dall'art. 108, co. 3 del TUIR.

Commesse infrannuali

Dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2023, le imprese che adottano in bilancio il criterio della percentuale di completamento possono applicare tale metodo anche ai fini fiscali, eliminando la necessità di apportare variazioni in dichiarazione.

Commesse ultrannuali

Con la modifica introdotta, le imprese che applicano il criterio del costo in bilancio potranno utilizzare lo stesso metodo anche ai fini fiscali, eliminando il doppio binario.

Per le commesse infrannuali e ultrannuali ancora in corso al termine del 2023, continua ad applicarsi la disciplina previgente.

DIFFERENZE SU CAMBI

Le differenze di cambio da valutazione delle poste monetarie derivano dalla differenza tra il valore di credito o debito al tasso di cambio del giorno dell'operazione e il valore dello stesso credito o debito al tasso di cambio di chiusura dell'esercizio.

Con l'abrogazione del comma 3 dell'art. 110 del TUIR disposta dall'art. 9, comma 1 lett. d) del Decreto, non sarà più necessario iscrivere fiscalità differita, poiché viene eliminato il disallineamento temporaneo tra reddito civilistico e fiscale. Rimane comunque l'obbligo di accantonare a riserva l'utile netto derivante dalle differenze di cambio, come previsto dall'art. 2426, co. 1, n. 8-bis c.c..

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2023 (ossia dal 2024 per i soggetti "solari"). Tuttavia, il comma 4 dell'art. 13 del Decreto stabilisce che la valutazione di crediti e debiti in valuta, effettuata secondo il previgente art. 110, comma 3 del TUIR, per il bilancio chiuso al 31.12.2023, concorre alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta 2024.

Pertanto, nel 2024 saranno immediatamente rilevanti ai fini fiscali sia le differenze di cambio contabilizzate al 31.12.2024, sia quelle registrate fino al 31.12.2023. Dal punto di vista contabile, ciò implica che non sarà più necessario stanziare imposte differite attive o passive sulle differenze di cambio da valutazione. Inoltre, le imposte anticipate o differite già stanziate su poste monetarie in valuta presenti al 31.12.2023 saranno automaticamente riassorbite nel 2024.

DIVERGENZE CONTABILI-FISCALI IN SEDE DI CAMBIAMENTO DI PRINCIPI CONTABILI

Gli artt. 10, 11 e 13 del Decreto introducono una nuova disciplina che razionalizza e semplifica le modalità di accesso ai regimi di riallineamento tra valori contabili e fiscali, introducendo un trattamento uniforme per tutte le casistiche in cui si possono generare divergenze.

Fattispecie interessate

La disciplina si applica ai seguenti casi di cambiamento dei principi contabili:

- **Prima applicazione dei principi contabili internazionali** (IAS/IFRS) – First Time Adoption (FTA);
- **Variazioni dei principi contabili internazionali** già adottati;

- **Passaggio dai principi contabili internazionali ai principi contabili nazionali** – Last Time Adoption (LTA);
- **Variazioni dei principi contabili nazionali;**
- **Cambiamenti negli obblighi informativi di bilancio** dovuti a variazioni dimensionali dell'impresa;
- **Applicazione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese;**
- **Operazioni straordinarie fiscalmente neutrali** tra soggetti con differenti principi contabili o obblighi informativi di bilancio.

La normativa colma alcune lacune precedenti, regolamentando espressamente specifiche fattispecie prima non contemplate.

Regime transitorio

I componenti reddituali e patrimoniali rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui si verificano le fattispecie previste assumono rilevanza fiscale in base ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione dei principi contabili di riferimento, conformemente all'art. 83 del TUIR.

Tuttavia, continuano ad applicarsi le regole previgenti per le operazioni pregresse, qualora il nuovo trattamento fiscale risulti incoerente rispetto a quello precedente. Le divergenze derivanti dalle operazioni

pregresse non assumono dunque rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile.

Modalità di riallineamento delle divergenze

Le divergenze tra valori contabili e valori fiscali scaturite in dipendenza di operazioni pregresse o determinate dai maggiori/minori valori delle attività e passività patrimoniali rispetto al loro valore fiscalmente riconosciuto possono essere oggetto di riallineamento mediante due differenti metodi:

- **Metodo del saldo globale:** riallineamento sulla totalità delle divergenze positive e negative esistenti all'inizio del periodo d'imposta, con esclusione delle divergenze strutturali. Se il saldo è positivo, esso è assoggettato a tassazione ordinaria separatamente dall'imponibile complessivo. Se negativo, la relativa deduzione avviene per quote costanti in un arco temporale minimo di dieci anni.
- **Metodo per singola fattispecie:** riallineamento specifico per ciascuna operazione o elemento patrimoniale. Ogni saldo positivo è soggetto a un'imposta sostitutiva del 18% per l'IRES e del 3% per l'IRAP. Il saldo negativo non è deducibile.

In entrambe le ipotesi, il riallineamento assume rilevanza a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze.

A tal fine, è richiesto l'esercizio di una specifica opzione all'interno della dichiarazione dei redditi riferibile al periodo d'imposta di emersione delle divergenze e la relativa imposta è da versarsi entro il termine di versamento a saldo delle imposte del medesimo periodo.

Operazioni straordinarie neutrali

Per i maggiori valori iscritti sugli elementi dell'attivo derivanti da operazioni straordinarie fiscalmente neutrali tra soggetti che adottano differenti principi contabili, il riallineamento può avvenire esclusivamente con il metodo del saldo globale o ai sensi dell'art. 176, comma 2-ter del TUIR, come modificato dal Decreto.

Decorrenza

La nuova disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (dal 2024 per i soggetti "solari").

A decorrere da tale data cessano di applicarsi i regimi di riallineamento precedentemente vigenti per le fattispecie in commento.

Imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva versata per il riallineamento delle differenze esistenti all'inizio del periodo d'imposta successivo al 31.12.2023 può essere computata in diminuzione dell'imposta sostitutiva dovuta per il nuovo regime di riallineamento, richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione.

RIALLINEAMENTO DEI MAGGIORI VALORI EMERSI IN SEGUITO A OPERAZIONI STRAORDINARIE

L'art. 12 del D.Lgs. n. 192/2024 dispone l'integrale sostituzione del comma 2-ter dell'art. 176 del TUIR, che disciplina un regime di imposizione sostitutiva, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, consentendo alla società conferitaria di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili iscritti nel proprio stato patrimoniale a seguito del conferimento d'azienda (c.d. regime di affrancamento ordinario). Tale regime è estendibile anche alle fusioni e alle scissioni.

Esercizio dell'opzione

L'opzione per il regime di affrancamento è esercitata dalla società avente causa nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui si è realizzata l'operazione straordinaria.

I maggiori valori affrancati si considerano riconosciuti fiscalmente dal periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione.

Valori affrancabili

Il riconoscimento fiscale può riguardare, in tutto o in parte, i maggiori valori iscritti in bilancio relativi a immobilizzazioni materiali e immateriali dell'azienda ricevuta. La Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 192/2024 chiarisce che, diversamente dal passato, non è più necessario il riallineamento per categorie omogenee di immobilizzazioni materiali.

Aliquota e versamento

All'opzione consegue il versamento di un'imposta sostitutiva sui maggiori valori contabili da riconoscere fiscalmente:

- 18% per le imposte sui redditi;
- 3% per l'IRAP. Il calcolo dell'imposta deve inoltre tenere conto della differenza tra l'aliquota IRAP ordinaria e quella prevista per le imprese industriali, ex art. 16 del D.Lgs. n. 446/1997.

Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine di pagamento a saldo delle imposte relative all'esercizio in cui si è conclusa l'operazione.

Recapture

In caso di cessione dei beni affrancati entro il terzo periodo d'imposta successivo all'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori oggetto di affrancamento e degli ammortamenti dedotti, con scomputo dell'imposta sostitutiva versata.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal 1.01.2024.

Per le operazioni concluse entro il 31.12.2023, restano applicabili le disposizioni vigenti prima del D.Lgs. n. 192/2024 e le relative norme attuative. Le disposizioni transitorie inizialmente previste, che limitavano l'esercizio dell'opzione e anticipavano il termine di versamento, sono state eliminate in sede di approvazione definitiva.

Affrancamento derogatorio

Il comma 1 dell'art. 13 del Decreto dispone che dal 1° gennaio 2024, il regime di affrancamento "derogatorio" di cui all'art. 15 commi 10-12 del DL n. 185/2008 non sarà più applicabile. Pertanto, l'unico regime di affrancamento disponibile per le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali sarà quello disciplinato dall'art. 176 comma 2-ter del TUIR, come modificato dall'art. 12 del D.Lgs. in esame.

AFFRANCAMENTO DELLE RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

L'art. 14 del Decreto offre ai soggetti che presentano riserve in sospensione d'imposta nel bilancio la possibilità di affrancarle, rimuovendo il vincolo fiscale mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva.

Con l'affrancamento, tali riserve assumono la natura di riserve ordinarie di utili o di capitale, distribuibili ai soci senza ulteriori oneri fiscali per la società.

Ambito applicativo

L'affrancamento è applicabile a tutte le riserve in sospensione d'imposta, indipendentemente dalla normativa istitutiva. Può essere integrale o parziale, riferito a tutte o solo ad alcune delle riserve iscritte in bilancio al 31.12.2023, per gli importi residui al 31.12.2024.

Imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva è pari al 10% e liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al 31.12.2024. Il pagamento è obbligatoriamente suddiviso in quattro rate di pari importo, con scadenza della prima rata entro il termine del versamento del saldo delle imposte sui redditi per l'esercizio 2024 e le successive

rate entro i termini dei versamenti a saldo dei periodi d'imposta successivi.

Perfezionamento dell'affrancamento

In assenza di indicazioni specifiche, il perfezionamento avviene con la presentazione della dichiarazione dei redditi riportante gli estremi dell'affrancamento e la liquidazione dell'imposta sostitutiva, secondo i precedenti di prassi (circ. 26/2016, circ. 6/2022). La Relazione illustrativa al D.Lgs. conferma tale impostazione.

Entro 60 giorni dall'entrata in vigore della norma è prevista l'emanazione di un decreto del MEF con le disposizioni attuative.

MODIFICHE AL REGIME DI RIPORTO DELLE PERDITE

L'art. 15, comma 1, lett. a) del Decreto ha introdotto una revisione del regime di riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie, in attuazione dei principi dell'art. 6 comma 1 lett. e) della L. 111/2023. A tal fine, è stata modificata la disciplina dell'art. 84 comma 3 del TUIR, che limita il riporto delle perdite in caso di trasferimento o acquisizione della maggioranza delle partecipazioni con diritto di voto e contestuale modifica dell'attività principale.

Le modifiche riguardano nello specifico:

- la nozione di modifica dell'attività principale (art. 84 comma 3 TUIR);
- l'individuazione delle perdite soggette a limitazioni (art. 84 comma 3 TUIR);
- le regole di disapplicazione delle limitazioni (art. 84 commi 3-bis e 3-ter TUIR).

Modifica dell'attività principale

I principi generali rimangono invariati, ma viene riformulata la definizione di modifica dell'attività principale, che si verifica in caso di cambiamento del settore merceologico o di acquisizione di azienda o ramo d'azienda. Tale modifica rileva se avviene nel periodo d'imposta del trasferimento o nei due anni precedenti o successivi.

Perdite soggette a limitazioni

Le perdite soggette a limitazioni, ai sensi del nuovo art. 84 co. 3 del TUIR, sono quelle risultanti al termine del periodo d'imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni oppure, se il trasferimento avviene oltre la metà del periodo d'imposta, quelle risultanti al termine del periodo in corso.

I principi generali rimangono invariati, ma viene riformulata la definizione di modifica dell'attività principale

Regole di disapplicazione

Le limitazioni non si applicano in caso di superamento del test di vitalità, basato sul confronto dei ricavi e delle spese per lavoro subordinato tra il conto economico dell'esercizio precedente e i due esercizi anteriori (i valori del primo devono essere almeno pari al 40% della media dei secondi). È eliminata la condizione legata al numero minimo di dipendenti.

L'art. 84 comma 3-ter introduce inoltre un limite quantitativo pari al valore economico del patrimonio netto, risultante da una perizia giurata. A questo valore deve essere sottratto un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti effettuati nei 24 mesi antecedenti la data di riferimento dell'operazione e il rapporto tra il valore economico del patrimonio netto e il patrimonio netto contabile.

In assenza di perizia, si assume quale limite quantitativo il patrimonio netto contabile risultante dal bilancio di riferimento, escludendo i versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi.

Le stesse disposizioni si applicano alle eccedenze di interessi passivi e ACE.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024.

Un regime transitorio è previsto per le perdite, le eccedenze di interessi passivi e ACE maturate fino al periodo d'imposta precedente all'entrata in vigore del D.Lgs. in commento.

RIPORTO DELLE PERDITE INFRAGRUPPO

Il nuovo art. 177-ter del TUIR, introdotto dall'art. 15, comma 1 lett. d) del D.Lgs. n. 192/2024, dispone che le limitazioni non si applicano alle perdite infragruppo se le operazioni avvengono all'interno dello stesso gruppo. La disapplicazione riguarda esclusivamente le perdite maturate in esercizi successivi all'ingresso delle società partecipanti nel gruppo.

È in ogni modo riconosciuta la disapplicazione delle limitazioni in presenza di perdite antecedenti, ma "omologate" tramite test di vitalità in sede di ingresso nel gruppo.

RIPORTO DELLE PERDITE NELLE FUSIONI

La disciplina del riporto delle perdite nelle fusioni è stata ridefinita dall'art. 15, comma 1 lett. b) del Decreto in coerenza con le modifiche all'articolo 84, commi 3, 3-bis e 3-ter del TUIR.

Quantificazione delle perdite

Ai sensi della nuova formulazione dell'art. 172, comma 7 TUIR le perdite sono

riportabili fino a concorrenza del valore economico della società, determinato tramite perizia giurata redatta da un esperto designato alla data di efficacia della fusione.

Se mancante, il limite quantitativo è corrispondente al patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio o dalla situazione patrimoniale ex art. 2501-quater c.c., esclusi i versamenti degli ultimi 24 mesi.

Non sono state apportare modifiche al test di vitalità, ma è stato meglio precisato che vige l'obbligo di condurre il test anche per il periodo intercorrente tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia della fusione.

Fusioni retrodatate

E' confermato che le limitazioni si applicano anche alle perdite maturate nel periodo interinale tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di efficacia giuridica della fusione, ma limitatamente alla perdita maturata dalla società incorporata.

Fusioni infragruppo

Analogamente a quanto previsto per il riporto delle perdite infragruppo ex art. 177-ter TUIR, i limiti al riporto delle perdite in dipendenza di operazioni di fusione non trovano applicazione se le società partecipanti fanno parte del medesimo gruppo.

Le stesse disposizioni si applicano anche alle eccedenze di interessi passivi e ACE ex art. 172 comma 7-ter TUIR.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024.

Per perdite, eccedenze di interessi passivi e ACE maturate fino al periodo precedente, non si applicano le disposizioni dell'art. 177-ter del TUIR.

RIPORTO DELLE PERDITE NELLE SCISSIONI

Ai sensi dell'art. 15, comma 1 lett. c) del Decreto, è estesa anche alle scissioni la disciplina del riporto delle perdite, degli interessi passivi e delle eccedenze ACE così come modificata dalla lettera b) del medesimo articolo.

CREDITI D'IMPOSTA NELLE SCISSIONI

La novità, inserita opportunamente nell'art. 173, comma 4 TUIR che disciplina la ripartizione delle posizioni soggettive per tutte le tipologie di scissione, stabilisce che non costituiscono posizioni soggettive da ripartire in proporzione alle quote di patrimonio netto trasferite le "eccedenze d'imposta utilizzabili in compensazione, anche ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9 luglio 1997 n. 241, e i crediti d'imposta richiesti a

rimborso, di natura diversa da quella agevolativa, e i relativi obblighi strumentali (...)".

SCISSIONE CON SCORPORO

La disciplina fiscale della scissione mediante scorporo, prevista dall'art. 2506.1 c.c., è regolata dal nuovo comma 15-ter dell'art. 173 del TUIR, introdotto dall'art. 16, comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 192/2024, che estende le disposizioni applicabili alla scissione tradizionale, salvo specifiche deroghe e integrazioni.

Disposizioni non applicabili

Alla scissione mediante scorporo non si applicano alcune disposizioni dell'art. 173 del TUIR:

- comma 3: regime di neutralità fiscale per i soci della società scissa, poiché nella scissione mediante scorporo le partecipazioni della beneficiaria sono assegnate alla società scissa e non ai suoi soci;
- comma 7: retrodatazione degli effetti fiscali, ammessa solo per le scissioni totali, mentre la scissione mediante scorporo è una forma di scissione parziale;
- comma 9: criteri di ripartizione delle riserve in sospensione d'imposta, per cui è prevista una disciplina specifica;

- comma 10: applicazione dei limiti al riporto di perdite fiscali, interessi passivi indeducibili e eccedenze ACE, poiché tali limiti presuppongono l'esistenza di una società beneficiaria preesistente, mentre la scissione mediante scorporo contempla solo beneficiarie di nuova costituzione.

Valore fiscale delle partecipazioni e delle attività/passività scorporate

La società scissa assume, come valore delle partecipazioni ricevute, la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e delle passività scorporate alla data di efficacia della scissione.

Le attività e passività oggetto di scorporo assumono, in capo alla beneficiaria, il valore fiscalmente riconosciuto presso la scissa alla data di efficacia della scissione.

Holding period

Le attività e le passività oggetto di scorporo si considerano possedute dalla beneficiaria anche per il periodo di possesso pregresso della scissa.

Il periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla scissa, invece, varia a seconda della natura delle attività e passività oggetto di scorporo:

- se le attività e passività scorporate costituiscono un complesso aziendale, il

periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla scissa comprende anche quello dell'azienda scorporata. Le partecipazioni si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nel bilancio della società scissa;

- l'art. 173 comma 15-ter lett. d) introduce specifiche disposizioni per il regime di participation exemption (PEX) nel caso in cui il bene scorporato sia una partecipazione. Se la partecipazione scorporata ha già maturato i requisiti per la PEX, la partecipazione ricevuta conserva il periodo di possesso e si considera iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie. Se invece mancano i requisiti di residenza fiscale o commercialità, la partecipazione ricevuta può beneficiare del regime PEX solo al maturare di tali requisiti;
- per beni diversi dalle partecipazioni o complessi aziendali, le partecipazioni ricevute dalla scissa possono beneficiare del regime PEX al soddisfacimento dei requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR.

Posizioni soggettive

Il valore netto contabile delle attività e passività scorporate deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della scissa alla data di efficacia della scissione. La Relazione illustrativa chiarisce che, per le posizioni soggettive non specificamente

riferibili agli elementi patrimoniali trasferiti, il criterio di ripartizione si applica senza considerare il valore delle partecipazioni ricevute in cambio dalla scissa. In fase di approvazione definitiva, è stato previsto che il patrimonio netto della scissa sia determinato alla data di efficacia della scissione, anziché risultare dal bilancio dell'ultimo esercizio chiuso.

Trattamento fiscale delle riserve

Le riserve in sospensione d'imposta restano in capo alla società scissa, mantenendo il medesimo regime fiscale, in virtù della disapplicazione del comma 9 dell'art. 173 del TUIR, secondo la quale le riserve iscritte nel bilancio della scissa conservano il loro regime fiscale.

Scorporo di una stabile organizzazione

L'art. 173 comma 15-ter lett. g) disciplina il caso in cui la società scissa, residente in un Paese UE/SEE con accordi di scambio informazioni con l'Italia, effettui uno scorporo a favore di una società residente di nuova costituzione.

L'assegnazione delle partecipazioni alla scissa non comporta tassazione, in coerenza con il principio di neutralità fiscale, garantendo la potestà impositiva italiana sulla società beneficiaria. Durante l'approvazione definitiva, l'ambito di

applicazione è stato limitato ai soli Paesi UE/SEE.

Abuso del diritto

Il nuovo comma 15-quater dell'art. 173 del TUIR stabilisce che la scissione avente a oggetto un'azienda seguita dalla cessione della partecipazione ricevuta non costituisce abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis della L. 27.7.2000 n. 212.

Decorrenza

La nuova disciplina fiscale delle scissioni mediante scorporo si applica alle operazioni effettuate dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2024.

Tuttavia, in sede di approvazione definitiva è stato previsto che la disciplina possa essere applicata retroattivamente ai periodi d'imposta precedenti, qualora le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente a essa.

CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI DI CONTROLLO E COLLEGAMENTO

L'art. 17, comma 1 lett. a) del Decreto ha introdotto il comma 1-bis all'art. 175 del TUIR per disciplinare i cosiddetti "conferimenti minusvalenti", ovvero conferimenti di partecipazioni in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del comma 1 dello stesso articolo, è inferiore al costo

fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite.

L'art. 175 co. 1-bis del TUIR stabilisce che, salvo i casi di esenzione previsti dall'art. 87 del TUIR, se il valore normale delle partecipazioni conferite, determinato ai sensi dell'art. 9 comma 4 del TUIR:

- è inferiore al valore di realizzo, la minusvalenza deducibile è pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto e il valore di realizzo;
- è superiore al valore di realizzo, la minusvalenza deducibile è pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto e il valore normale.

Nel caso in cui il valore normale delle partecipazioni conferite superi il costo fiscalmente riconosciuto, al conferimento non si applica il criterio generale di determinazione del corrispettivo basato sul valore normale, e la differenza non costituisce un componente negativo di reddito deducibile per il conferente.

CONFERIMENTO DI AZIENDA

L'art. 17, comma 1 lett. b) n. 1 e n. 2 ha previsto una modifica all'art. 176 co. 1 del TUIR per chiarire che, in caso di conferimento d'azienda, il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente riguardo agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda, incluso il valore



dell'avviamento. Questa modifica mira a superare le incertezze derivanti dalla prassi dell'Agenzia, secondo cui l'avviamento fiscalmente riconosciuto nel bilancio del conferente non può essere trasferito alla società conferitaria e deve continuare ad essere ammortizzato dal conferente ai sensi dell'art. 103 del TUIR.

Con la nuova disposizione, si stabilisce che l'avviamento iscritto nel bilancio del conferente si trasferisce anche fiscalmente alla società conferitaria.

SCAMBI DI PARTECIPAZIONI MEDIANTE PERMUTA

L'art. 17, comma 1 lett. c) n. 1 del D.Lgs. n. 192/2024 modifica l'art. 177 comma 1 del TUIR per ampliare l'ambito di applicazione del regime di neutralità fiscale condizionata previsto per gli scambi di partecipazioni mediante permuta. Con le modifiche introdotte, il regime si applica anche quando la società acquirente, già in possesso del controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359 comma 1 n. 1 c.c. sul soggetto scambiato, incrementa tale controllo a seguito della permuta di partecipazioni, purché siano soddisfatti gli altri requisiti previsti dalla norma.

SCAMBI DI PARTECIPAZIONI MEDIANTE CONFERIMENTO

Con l'articolo 17, comma 1 lett. c) n.2 del Decreto, è stato integralmente sostituito l'art. 177 comma 2 e 2-bis del TUIR, con l'introduzione dei commi 2-ter e 2-quater, consentendo comunque l'applicazione del regime di realizzo controllato.

Ambito soggettivo

L'ambito soggettivo è stato ampliato includendo le società non residenti di cui all'art. 73, comma 1 lett. d) del TUIR. Ciò consente di applicare il regime di realizzo controllato anche a conferimenti di partecipazioni in società estere, per le quali è richiesto che siano dotate di assemblea ordinaria secondo le normative dello Stato estero.

Ambito oggettivo

Il regime si estende ai conferimenti in cui la società conferitaria già detiene e incrementa il controllo di diritto sulla società scambiata.

Conferimenti minusvalenti

Con la nuova formulazione del comma 2 dell'art. 177 TUIR, è estesa agli scambi di partecipazioni la disciplina dei conferimenti minusvalenti.

Conferimenti di partecipazioni qualificate

E' modificata la condizione della "conferitaria unipersonale". Il regime di realizzo controllato è pertanto applicabile se

la conferitaria è partecipata solo dal conferente o dal conferente e suoi familiari.

Conferimenti di partecipazioni detenute in società holding

Il nuovo comma 2-ter dell'art. 177 TUIR disciplina i conferimenti di partecipazioni detenute in società holding, stabilendo le modalità di verifica della prevalenza dell'attività, da effettuarsi confrontando il valore contabile delle partecipazioni con il valore contabile della società holding nel suo complesso.

È altresì modificato il "test di qualificazione", ai fini del quale è ora richiesta la valutazione dell'effetto demoltiplicativo in relazione alle partecipazioni detenute direttamente e indirettamente dalla holding.

Scambi di partecipazioni intracomunitari

L'art. 17, comma 1 lett. d) del Decreto modifica la disciplina degli scambi intracomunitari di partecipazioni mediante permuta o conferimento, di cui all'art. 178, comma 1 lett. e) del TUIR, ampliando il regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 179 comma 4.

Tale regime ora si applica anche quando la società acquirente già detiene il controllo di diritto ex art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. del soggetto scambiato e, tramite la permuta o il conferimento, incrementa il controllo.

In precedenza, il regime di neutralità fiscale si applicava solo se l'incremento del controllo derivava da un obbligo legale o statutario. La modifica allinea la normativa nazionale alla Direttiva (CE) 133/2009, che prevede l'applicazione del regime anche quando la società acquirente aumenta una partecipazione di maggioranza già detenuta, indipendentemente dalla ragione dello scambio.

È stato inoltre previsto che la disciplina si applichi anche agli scambi di partecipazioni tra società residenti nello stesso Stato membro dell'Unione Europea, diverso dall'Italia, in cui ha sede la società conferitaria.

DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI SUI CONFERIMENTI

Le disposizioni previste dall'art. 17, comma 1 del D.Lgs. n. 192/2024 si applicano ai conferimenti d'azienda e di partecipazioni effettuati a partire dal 31 dicembre 2024, data di entrata in vigore del decreto.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA LIQUIDAZIONE

Le modifiche ai commi 2 e 3 dell'art. 182 del TUIR disposte dall'art. 18 del Decreto stabiliscono la definitività dei redditi per imprese individuali e società di persone commerciali (comma 2) e per società di

capitali (comma 3), determinati in base al bilancio finale di liquidazione.

I redditi dei periodi intermedi diventano pertanto definitivi, senza necessità di rendicontazione completa nella dichiarazione finale, salvo opzione per la determinazione provvisoria.

Imprese individuali e società di persone commerciali

Il reddito dei periodi intermedi, al netto delle perdite degli esercizi precedenti, concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti o dei soci.

In caso di liquidazione di breve durata (massimo tre esercizi), è possibile:

- rideterminare il reddito degli ultimi esercizi intermedi, utilizzando a scomputo le perdite residue;
- richiedere la tassazione separata del reddito;
- applicare le disposizioni dell'art. 8 del TUIR in caso di perdita.

Società di capitali

Il reddito dei periodi intermedi, determinato in base al bilancio e al netto delle perdite degli esercizi precedenti, può essere compensato integralmente. Per liquidazioni di breve durata (massimo cinque esercizi), si applica un meccanismo di

rideterminazione simile a quello per le società di persone.

Il "carry back" non si applica se la società in liquidazione è soggetta a tassazione di gruppo.

Decorrenza

Le modifiche si applicano alle liquidazioni avviate a partire dal 1° gennaio 2025.

TASSAZIONE SEPARATA PER LE CESSIONI D'AZIENDA

L'art. 18, comma 2 del D.Lgs. n. 192/2024 modifica l'art. 21, comma 2 del TUIR per specificare che le plusvalenze, incluso il valore di avviamento, derivanti dalla cessione onerosa di aziende possedute da oltre cinque anni e soggette a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1 lett. g) del TUIR, sono tassate applicando al corrispettivo conseguito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio precedente l'anno in cui è avvenuta la cessione.

MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA TONNAGE TAX

L'art. 19 del Decreto ha apportato rilevanti modifiche al regime della "Tonnage Tax", disciplinato dagli artt. 155-161 del TUIR.

Tali modifiche recepiscono le richieste avanzate dalla Commissione Europea che ha

subordinato la qualifica del regime in esame come misura compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, par. 3 TFUE.

MODIFICHE AL REGIME DELLE SOCIETÀ DI COMODO

La disciplina delle società non operative, regolata dall'art. 30 della L. 724/94, è stata significativamente modificata con la rideterminazione delle aliquote per alcune categorie di beni nel calcolo dei ricavi e del reddito minimi presunti.

Tali cambiamenti mirano a escludere diverse società, soprattutto holding di partecipazione e immobiliari, dall'ambito delle società non operative.

Ricavi minimi presunti

Le nuove aliquote da applicare sono le seguenti:

- 1% (anziché 2%) su partecipazioni, titoli e crediti finanziari.
- 3% (anziché 6%) su immobili, con variazioni specifiche per diverse tipologie di immobili: 2,5% (anziché 5%) per immobili A/10; 2% (anziché 4%) per immobili abitativi acquisiti o rivalutati; 0,5% (anziché 1%) per immobili in Comuni con meno di 1.000 abitanti.

È confermata l'aliquota del 6% per le navi commerciali e del 15% per le altre immobilizzazioni.

Redditi minimi presunti

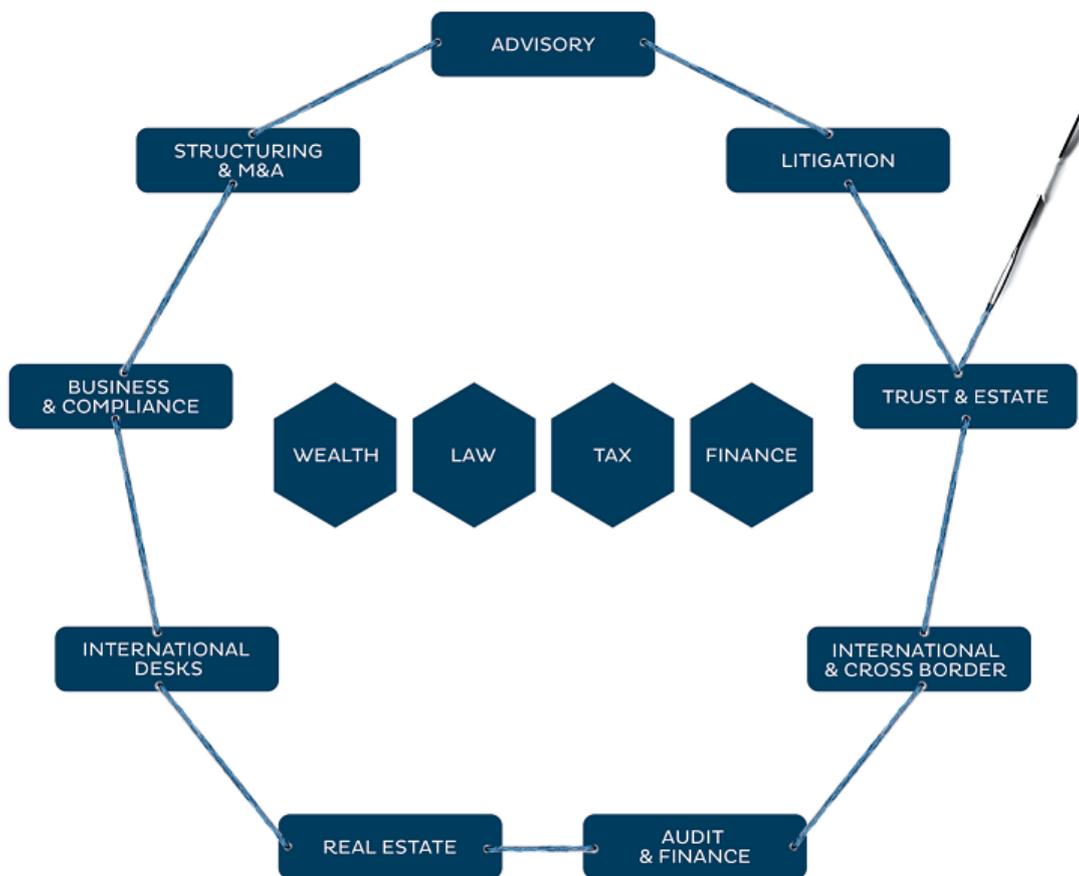
Le nuove percentuali da applicare sono le seguenti:

- 0,75% (anziché 1,5%) su partecipazioni, titoli e crediti finanziari.
- 2,38% (anziché 4,75%) su immobili, con riduzioni per specifici casi: 2% (anziché 4%) per immobili A/10; 1,5% (anziché 3%) per immobili abitativi acquisiti o rivalutati; 0,45% (anziché 0,9%) per immobili in Comuni con meno di 1.000 abitanti.

Sono confermate le aliquote del 4,75% per le navi e del 12% per le altre immobilizzazioni.

Decorrenza

Le nuove aliquote si applicano dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2023, ossia dal 2024 per i soggetti con esercizio solare.



VERONA Vicolo Pietrone, 1/B | MILANO Via Andegari, 4 | LONDON 38, Craven Street

SINGAPORE 101 Cecil Street #14-12 | LUGANO Via Serafino Balestra, 10

ROMA Viale Regina Margherita, 294 | ABU DHABI Level 12, Al Sila Tower, ADGM Square, Al Maryah Island



Belluzzo International Partners

