

NEWSLETTER N° 1/2025

Milano, 9 gennaio 2025

Oggetto: Il Decreto di riforma IRPEF e IRES - Le altre novità fiscali

Gentili Clienti,

Come noto, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024 il Decreto Legislativo n. 192 del 13 dicembre 2024 che apporta rilevanti modifiche al regime impositivo dei redditi imponibili ai fini IRPEF e IRES.

Il Decreto consta di 3 titoli e 21 articoli (di cui l'ultimo relativo alle disposizioni finanziarie) i quali contengono una serie di importanti novità di natura fiscale in vigore a partire dal 31 dicembre 2024. Nella presente newsletter si illustrano le novità introdotte.

Le principali novità

- 7* Novità in materia di redditi dei terreni;
- 7* Modifiche alla disciplina dei redditi di lavoro dipendente;
- 7* Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo (ex. art. 54 TUIR);
- 7* Estensione del regime di neutralità fiscale alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione di studi professionali;
- 7* Novità in merito alla determinazione delle plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione;
- 7* Riduzione del doppio binario contabile-fiscale;
- 7* Revisione del regime di riporto delle perdite fiscali nell'ambito di operazioni straordinarie;
- 7* Introdotta la disciplina fiscale delle scissioni per scorporo;
- 7* Modifiche alla disciplina dei conferimenti d'azienda e di partecipazioni.

SOMMARIO

I. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DEI TERRENI, DI LAVORO DIPENDENTE, DI LAVORO AUTONOMO E DIVERSI (Titolo I)	3
1. REDDITI DEI TERRENI	3
Articolo 1 - Revisione della disciplina dei redditi dei terreni	3
Articolo 2 - Aggiornamento delle banche dati catastali	3
2. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE	3
Articolo 3 - Revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente	3
Articolo 4 - Decorrenza delle disposizioni in tema di revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo.....	4
3. REDDITI DI LAVORO AUTONOMO	4
Articolo 5 - Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo.....	4
Articolo 6 - Disposizioni transitorie e finali.....	7
4. REDDITI DIVERSI	7
Articolo 7 - Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione	7
II. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA (Titolo II)	8
1. AVVICINAMENTO DEI VALORI FISCALI AI VALORI CONTABILI	8
Articolo 8 - Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali e regimi di riallineamento	8
Articolo 9 - Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali.....	8
Articolo 10 - Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili	8
Articolo 11 - Regimi di riallineamento	9
Articolo 12 - Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie.....	10
Articolo 13 - Entrata in vigore, disposizioni transitorie e disposizioni abrogate	10
Articolo 14 - Affrancamento straordinario delle riserve.....	11
2. DISPOSIZIONI ULTERIORI	11
Articolo 15 - Modifiche al regime di riporto delle perdite e operazioni straordinarie	11
Articolo 16 - Scissione e scissione mediante scorporo.....	12
Articolo 17 - Modifiche alla disciplina dei conferimenti.....	13
Articolo 18 - Modifiche alla disciplina della liquidazione.....	14
Articolo 19 - Modifiche alla disciplina della "Tonnage tax"	14
Articolo 20 - Modifiche al regime delle società di comodo.....	15

I. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI DEI TERRENI, DI LAVORO DIPENDENTE, DI LAVORO AUTONOMO E DIVERSI (TITOLO I)

1. REDDITI DEI TERRENI

Articolo 1 - Revisione della disciplina dei redditi dei terreni

Il primo articolo del Decreto Legislativo introduce importanti novità volte alla valorizzazione delle colture innovative, come per esempio le vertical farm e le colture idroponiche, affinché venga sostenuta un'agricoltura più tecnologica e moderna che renda il nostro Paese all'avanguardia e al passo con i tempi, anche da un punto di vista fiscale.

L'articolo in questione prescrive l'emanazione di un Decreto Ministeriale ai fini della **determinazione del reddito dominicale delle colture** prodotte utilizzando gli immobili censiti al catasto dei fabbricati. Nelle more dell'emanazione di tale decreto, viene previsto che debba essere utilizzata la tariffa d'estimo provinciale più alta incrementata del 400% ai fini del calcolo del reddito dominicale.

Inoltre, viene indicata una **soglia minima del reddito dominicale**, il quale non può essere inferiore alla rendita catastale attribuita all'immobile destinato alle attività dirette alla produzione delle colture.

Viene altresì ridefinito il **reddito agrario** come *"costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile"*.

Come previsto dall'obiettivo di innovazione, viene **ampliato il novero delle fattispecie delle attività agricole**. Inoltre, si prevede che il Ministero dell'Economia e delle Finanze (c.d. MEF), di concerto con il Ministero dell'Agricoltura, proceda con un **Decreto di prossima emanazione all'individuazione di nuove classi e qualità di colture dei terreni adeguate agli ultimi sistemi di coltivazione**.

Viene prevista l'esclusione dalla formazione del reddito dei fabbricati degli immobili, non locati, utilizzati per compiere attività dirette alla produzione di vegetali.

In merito alla parte eccedente i limiti previsti per le attività dirette alla produzione dei vegetali, la stessa concorrerà a formare reddito d'impresa.

Articolo 2 - Aggiornamento delle banche dati catastali

Viene previsto che, con riferimento ai terreni sottoposti al monitoraggio da parte dell'Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura (c.d. AGEA), le variazioni relative alla qualità e alla classi di coltura in catasto verranno effettuate direttamente da AGEA.

2. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Articolo 3 - Revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente

Le novità sono state attuate mediante limitate modifiche dell'articolo 51 del TUIR.

Viene modificato l'art. 51 c.2 TUIR alla lettera f-quater) estendendo anche ai contributi versati a favore dei familiari fiscalmente a carico (ex art. 12 c.2 TUIR) il regime di **non imponibilità** dei contributi e dei premi versati dal datore di lavoro.

In tema di **fringe benefit** (art. 51 c.3 TUIR) viene rivisto il criterio di determinazione del valore normale dei beni ceduti ai dipendenti. In particolare, viene previsto che il **valore normale** adesso debba essere 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 (quindi prezzo al dettaglio e non più prezzo all'ingrosso) o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. La soglia "ordinaria" di non imponibilità dei fringe benefit viene aggiornata in € **258,23** in luogo dell'importo espresso in lire.

Articolo 4 - Decorrenza delle disposizioni in tema di revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo

Le nuove disposizioni in materia di lavoro dipendente (di cui all'articolo 3 del Decreto) si applicano a partire dal 1° gennaio 2025.

3. REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Articolo 5 - Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

Con il Decreto viene prevista una razionalizzazione della categoria reddituale del lavoro autonomo al fine di avvicinarla al reddito di impresa.

A tal fine, è stato riscritto l'art. 54 TUIR prevedendo che:

7' *"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 di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli de capo V."* Viene introdotto, pertanto un **principio di onnicomprensività**;

7' per quanto concerne le somme percepite nel periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui sono state corrisposte dal sostituto, le stesse si imputano al periodo di imposta nel quale sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta. Si pensi, per esempio, alle fatture pagate alla fine dell'anno con accredito sul conto corrente del fornitore nei primi giorni dell'anno successivo: in tal caso, considerando che la relativa ritenuta va versata con riferimento al mese di dicembre, anche il relativo compenso concorrerà alla formazione del reddito complessivo dell'anno in chiusura;

7' **non concorrono** a formare reddito di lavoro autonomo:

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

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

Il nuovo art. 54-ter, rubricato "**Rimborsi e riaddebiti**" prevede che le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico, laddove analiticamente addebitate in capo al committente e da quest'ultimo non rimborsate, diventano deducibili a partire dalla data in cui:

- 7'** il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato ad uno degli istituti disciplinati dal Codice della Crisi e dell'Insolvenza;
- 7'** la procedura esecutiva individuale di recupero del credito, eseguita nei confronti del committente, sia rimasta infruttuosa;
- 7'** il diritto alla riscossione del corrispondente credito sia prescritto.

Nel caso in cui l'**importo** di tali spese **non sia superiore ad € 2.500**, comprensive del relativo compenso, e non siano state rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione, diventano deducibili per il lavoratore autonomo a partire dal periodo di imposta nel corso del quale viene a scadere detto termine annuale.

Plusvalenze e Minusvalenze

Con l'inserimento dell'art 54-bis, viene confermato che le **plusvalenze** relative ai beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione (di cui all'art. 54-septies c.2), **concorrono a formare il reddito** se:

- 7'** realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- 7'** realizzate mediante risarcimento, anche in forma assicurativa, per perdita o danneggiamento dei beni stessi;
- 7'** i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente arte o professione o a finalità estranee all'arte o professione.

Parallelamente, anche per le **minusvalenze** relative a beni mobili strumentali, nuovo art. 54-quater, ad esclusione di oggetti d'arte, antiquariato e collezione, sono **deducibili** se realizzate a titolo oneroso o mediante risarcimento.

Spese per beni mobili e immobili

In merito alle spese sostenute per beni mobili e immobili, acquistati direttamente o mediante leasing, la disciplina nella sostanza non cambia e viene confermata dell'art. 54-quinquies relativamente alla deducibilità del costo e delle relative quote di ammortamento.

Vengono previste delle novità con l'art. 54-sexies, il quale introduce novità in merito alla deduzione delle quote di ammortamento di alcuni beni ed elementi immateriali, in particolare:

- 7° per i **diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno**, brevetti industriali, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico le relative quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo;
- 7° i costi di **altri diritti di natura pluriennale** sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione contrattualmente prevista o in base a quanto previsto per legge;
- 7° i costi di **acquisizione della clientela** e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad elementi distintivi dell'impresa sono deducibili in misura non superiore ad **1/5 del costo**.

Spese alberghiere e di rappresentanza

Viene confermata la deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande. Le stesse, infatti, sono deducibili nella misura del 75% e per un importo complessivo non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Anche per quanto concerne le spese di rappresentanza la percentuale di deducibilità non varia e rimane nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

All'interno delle spese di rappresentanza vengono ricomprese anche quelle relative all'acquisto di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali nell'esercizio dell'arte o professione.

Altre spese

Tra le altre tipologie di spese previste dal nuovo art. 54-septies sono presenti:

- 7° spese per **iscrizione a master, corsi di formazione o aggiornamento professionale** nonché spese per iscrizione a **convegni e congressi**, comprese quelle di viaggio e soggiorno, integralmente deducibili nel limite annuo di € 10.000;
- 7° spese per **servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità**, mirati a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati, integralmente deducibili nel limite annuo di € 5.000;
- 7° oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà, integralmente deducibili.

Aggregazioni professionali

Il nuovo art. 177-bis TUIR introduce il principio di **neutralità fiscale** per i **conferimenti di azienda/ramo di azienda** effettuati a favore di STP.

La neutralità fiscale, tuttavia, è condizionata al fatto che il soggetto conferente assuma, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività conferite. Dall'altro lato, il conferitario dovrà subentrare nella posizione del soggetto conferenti in ordine a

quanto ricevuto. Tutto ciò dovrà risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi all'interno del quale dovranno essere esposti i dati contabili e fiscalmente riconosciuti.

Inoltre, tale regime di neutralità fiscale viene esteso a:

- 7'** conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse dalle STP;
- 7'** agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- 7'** alle trasformazioni, fusioni e scissioni tra STP e società di cui alla lettera a) e associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
- 7'** al trasferimento per causa di morte o per atto gratuito di una azienda/ramo di azienda organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale svolta in forma individuale.

Tale regime trova applicazione anche nel caso in cui, a seguito della cessazione, **entro 5 anni dall'apertura della successione**, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, l'attività resti svolta da uno solo di essi.

Viene altresì previsto, in ragione del fatto che potrebbero verificarsi cambiamenti del regime fiscale, che, al fine di **evitare salti o duplicazione di imposizione**, nel periodo oggetto di passaggio, i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del previgente regime impositivo, non concorrano a formare reddito in quello nuovo nell'anno e negli anni successivi (es. caso di passaggio da reddito di lavoro autonomo a reddito di impresa e viceversa).

In merito alle predette operazioni di conferimento vi è **irrilevanza ai fini IVA** e l'**imposta di registro** sarà applicata **in misura fissa**.

Articolo 6 - Disposizioni transitorie e finali

Le disposizioni di cui all'articolo 5 si applicano a partire dal periodo di imposta 2024, ad eccezione delle nuove soglie previste dal nuovo art. 54-septies (paragrafo "Altre spese") e 54-sexies (paragrafo "Spese per beni mobili e immobili") che saranno valide a partire dal 2025.

4. REDDITI DIVERSI

Articolo 7 - Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione

Il Decreto ha modificato l'art. 68 TUIR precisando alcuni dettagli delle modalità di calcolo plusvalenze soggette a tassazione nel caso di cessione di **immobili e terreni edificabili acquistati per effetto di donazione**.

In particolare:

- 7'** la plusvalenza derivante da cessione di immobili acquisiti per donazione può essere ridotta dell'importo pagato per l'imposta sulla donazione versata e di ogni altro costo successivo inerente;
- 7'** in merito, invece, alla cessione dei terreni edificabili, la norma distingue:

- per **successione** - il calcolo della plusvalenza viene effettuato assumendo come prezzo di acquisto il valore dichiarato nella dichiarazione di successione aumentato dell'imposta di successione e ogni altro costo inerente, così come già previsto dalla previgente norma;
- per **donazione** - il prezzo di acquisto è quello sostenuto dal donante aumentato dell'imposta sulle donazioni e ogni altro costo inerente successivo.

II. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI REDDITI D'IMPRESA (TITOLO II)

1. AVVICINAMENTO DEI VALORI FISCALI AI VALORI CONTABILI

Articolo 8 - Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali e regimi di riallineamento

L'articolo 8 richiama la legge delega con la quale il Parlamento ha incaricato il Governo di emanare uno o più decreti atti a riordinare le disposizioni che regolano il sistema contributivo così da ridurre il doppio binario tra regime contabile e fiscale e, pertanto, annessi arbitraggi. Alcune di queste disposizioni sono contenute nei successivi articoli da 9 a 14.

Articolo 9 - Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali

Come anticipato nell'articolo 8, il presente articolo è volto ad eliminare il doppio binario contabile-fiscale relativo ad alcuni disallineamenti temporanei.

Nella fattispecie, viene previsto quanto segue:

- 7°** per i **contributi in conto capitale** viene **eliminata** la possibilità di **ripartizione** degli stessi **in 5 anni in quote costanti** (ex art. 88 c.3 lett. b) TUIR). Pertanto, dovranno essere rilevati interamente nell'esercizio in cui avviene il relativo incasso;
- 7°** per le **rimanenze di prodotti in corso di lavorazione** viene prevista la possibilità, nel caso in cui la valutazione civilistica avvenga in base alla percentuale di completamento, di applicare il medesimo criterio anche fiscalmente. Prima il valore fiscale era valorizzato al costo (ex art. 92 c.6 TUIR);
- 7°** per le **opere, forniture e servizi di durata ultrannuale** (ex art. 93 c.6 TUIR) viene previsto che, nel caso in cui la valutazione civilistica sia fatta "al costo" ciò ha valenza anche ai fini fiscali;
- 7°** per le **operazioni in valuta** (ex. art. 110 c.3 TUIR) è previsto che la valutazione al cambio di chiusura dei crediti/debiti in valuta assuma rilevanza anche ai fini fiscali.

Le disposizioni di cui sopra si applicano al periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2023, pertanto all'esercizio 2024 nella generalità dei casi.

Articolo 10 - Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili

Il presente articolo ha lo scopo di disciplinare le modalità attraverso le quali, in caso di divergenze tra i valori contabili e quelli fiscali emersi in sede di variazione dei principi contabili, internazionali (IAS/IFRS) e

nazionali, nonché di passaggio dagli uni agli altri, si possa procedere al riallineamento dei valori contabili ai fini fiscali.

La norma si applica nei seguenti casi:

- 7° prima applicazione dei principi contabili internazionali;
- 7° variazioni dei principi contabili internazionali già adottati;
- 7° passaggio dai principi contabili internazionali alla normativa nazionale;
- 7° variazione dei principi contabili nazionali;
- 7° cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- 7° applicazione per le microimprese della disciplina di cui all'art 83 c.1 terzo periodo TUIR;
- 7° operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti.

Viene indicato che, per le fattispecie precedentemente elencate, i componenti reddituali e patrimoniali rilevati nel bilancio d'esercizio nel quale le stesse si verificano, assumono rilevanza fiscale secondo i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili di riferimento, in conformità a quanto indicato dall'art. 83 TUIR.

Tuttavia, viene specificato che continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente tutte le operazioni che impattano sul bilancio nel quale si verifica una delle situazioni di cui sopra e su quelli successivi, nel caso in cui il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente.

Nel caso in cui si proceda con una rilevazione contabile dei maggiori o minori valori a seguito delle sopraelencate fattispecie, le stesse non assumono rilevanza fiscale.

Rilevanza fiscale si ha sempre, per espressa previsione normativa, nel caso in cui vi sia una riclassificazione di uno strumento finanziario in una delle altre categorie previste dallo IAS 39, che comporta il passaggio ad un diverso regime fiscale dello strumento stesso (art. 4 Decreto del MEF del 08/06/2011).

Sulla base di quanto precedentemente stabilito dall'articolo, inoltre, i contribuenti possono procedere con il riallineamento delle divergenze tra i valori contabili e fiscali ai fini IRES, IRAP e di eventuali addizionali.

Non è mai consentito applicare le disposizioni del presente articolo 10 alle divergenze strutturali, ovvero sia causate dal mancato riconoscimento, ai fini fiscali, a titolo definitivo dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio.

Tutte le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP in quanto compatibili.

Si ricorda solo che le divergenze tra i valori contabili e fiscali sono assunte distintamente ai fini IRES e IRAP.

Articolo 11 - Regimi di riallineamento

La nuova normativa prevede un regime di riallineamento dettandone modalità e tempistiche, nello specifico:

- 7° ambito di applicazione:** consiste nella totalità delle differenze positive o negative esistenti all'inizio del periodo di imposta, come indicato nel precedente articolo 10, ad esclusione delle divergenze strutturali (comma 7);
- 7° aliquota:** se la differenza è positiva, si applica l'aliquota ordinaria;
- 7° versamento:** in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo di imposta per il quale è esercitata l'opzione per il riallineamento e dei successivi 9 periodi di imposta;
- 7° saldo negativo:** la deduzione concorre per quote costanti alla formazione del reddito imponibile a partire dall'esercizio nel quale l'opzione è esercitata e per i successivi 9 esercizi.

Il riallineamento, invece che su tutte le poste, può essere effettuato anche con riguardo alle singole fattispecie, intese come componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio. In questo caso sui maggiori valori sarà applicata un'imposta sostitutiva pari al 18% ai fini IRES e 3% ai fini IRAP, oltre eventuali addizionali o maggiorazioni. I saldi negativi non sono deducibili. Anche questi riallineamenti hanno effetto a partire dal periodo di imposta in cui tali divergenze sono emerse e il versamento dovrà essere effettuato in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo relativo alla dichiarazione del periodo di imposta nel quale tali divergenze sono emerse.

Articolo 12 - Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie

Con il seguente articolo, viene modificato l'art. 176 c.2-ter TUIR rimodulando la possibilità per la società conferitaria, in caso di conferimento di azienda, di procedere con l'istituto opzionale del riallineamento dei valori fiscali, mediante riconoscimento dei maggior valori emersi.

In particolare, viene prevista per la società conferitaria la facoltà di attribuire, in tutto o in parte, rilevanza fiscale ai maggiori valori contabili delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Su tali maggiori valori andrà versata un'imposta sostitutiva pari al 18% ai fini IRES e 3% ai fini IRAP, oltre ad eventuali addizionali o maggiorazioni (inclusa l'eventuale maggiorazione IRAP prevista per talune attività).

I maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva sono riconosciuti a partire dal periodo di imposta in cui è esercitata l'opzione e vengono disconosciuti in caso di realizzo dei beni anteriormente al terzo periodo di imposta successivo a quello dell'opzione.

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata entro il termine di versamento delle imposte a saldo relative all'anno fiscale di esercizio dell'opzione.

Articolo 13 - Entrata in vigore, disposizioni transitorie e disposizioni abrogate

Le disposizioni di cui agli articoli 9, 10 e 11 commi 1 e 2, si applicano nel periodo di imposta successivo a quelli in corso al 31 dicembre 2023.

Per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024 è abrogato il regime di affrancamento speciale (o derogatorio) di cui all'articolo 15 c.10-12 del D.L. 185/2008.

Articolo 14 - Affrancamento straordinario delle riserve

Viene prevista la possibilità di affrancare i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio d'esercizio in corso al 31/12/2023, che residuano nell'esercizio in corso al 31/12/2024.

L'affrancamento può avvenire in tutto o in parte mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva pari al 10%. L'imposta è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in corso al 31/12/2024 e l'importo dovuto dovrà essere versato in 4 rate di pari importo alla scadenza per il pagamento dei saldi delle imposte relative agli anni successivi.

2. DISPOSIZIONI ULTERIORI

Articolo 15 - Modifiche al regime di riporto delle perdite e operazioni straordinarie

Con l'articolo 15 vengono apportate delle modifiche all'art. 84 c.3 TUIR nonché all'art. 172 e di conseguenza all'art. 173.

Per quanto concerne l'art. 84 TUIR, rubricato "riporto delle perdite", vengono introdotte le seguenti novità:

- 7'** viene **eliminata** la "**condizione di vitalità**" relativa al numero minimo di 10 dipendenti di un'impresa nel biennio precedente a quello del trasferimento. Questa modifica consente di conseguire un'omogenizzazione con gli art. 172 e 173 all'interno dei quali questa previsione non è presente;
- 7'** viene introdotto un **limite quantitativo** alle perdite riportabili (comma 3-ter) legato alla redazione di una perizia di stima predisposta da un soggetto designato dalla società:
 - o in presenza di tale perizia, il limite è stabilito nel **valore economico del patrimonio netto** opportunamente nettato di un importo pari al prodotto tra i conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi antecedenti alla data di riferimento delle perdite e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio netto e quello contabile;
 - o in assenza di tale perizia il limite è stabilito nel **valore del patrimonio netto contabile** opportunamente nettato dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi antecedenti alla data di riferimento delle perdite;
- 7'** viene rivisto il concetto di **modifica dell'attività principale** che comporta l'esclusione del riporto delle perdite. Per tale modifica si intende il mutamento del settore economico o del comparto merceologico di attività.

Le modifiche di cui sopra sono applicabili a partire dall'anno di entrate in vigore del Decreto (periodo di imposta 2024).

Anche il regime del riporto delle perdite fiscali in caso di **fusione** (ex art.172 c.7 TUIR) viene modificato.

Analogamente a quanto illustrato in precedenza, il limite quantitativo del patrimonio netto è da assumere in base al valore economico determinato alla data di efficacia della fusione. Tale valore deve risultare da una **perizia di stima redatta da un soggetto designato dalla società**, senza prevedere, pertanto, l'intervento del tribunale. In caso di assenza della relazione di stima occorre considerare quale limite il patrimonio netto

contabile. Come previsto dalla disciplina attualmente in vigore, tale valore deve essere **nettato dei conferimenti e versamenti effettuati negli ultimi 24 mesi antecedenti** alla data di riferimento del bilancio o della situazione contabile. Coerentemente, la nuova previsione normativa stabilisce che, anche in caso di assunzione del valore economico, lo stesso vada ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti degli ultimi 24 mesi antecedenti la data di efficacia della fusione e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio netto e quello contabile. Così facendo i conferimenti e versamenti sono rideterminati proporzionalmente.

Il riporto delle perdite resta comunque subordinato al superamento del test di vitalità. Il superamento del test deve verificarsi anche per il periodo che intercorre tra l'inizio dell'esercizio e la data antecedente l'efficacia della fusione.

L'articolo 15 apporta altresì modifiche anche all'art. 173 TUIR, relativo alle **scissioni**, così da allinearle alle novità introdotte all'art. 84 e 172 TUIR.

Inoltre con l'introduzione dell'articolo 177-ter, viene chiarita la **libera riportabilità**, pertanto senza limiti legati alla "vitalità" o all'ammontare del patrimonio netto, delle perdite in caso di operazioni di riorganizzazione "infragrupo".

Tale libera riportabilità si riferisce a:

- 7'** le perdite infragrupo, con cui si intendono quelle perdite conseguite in periodi di imposta nei quali le società partecipanti erano già appartenenti allo stesso gruppo (rapporto di controllo);
- 7'** le perdite conseguite antecedentemente all'ingresso nel gruppo, ma che abbiano superato i test quantitativi e di vitalità all'atto di ingresso nel gruppo o successivamente (perdite "omologate").

Sarà di prossima emanazione un **decreto di attuazione** che detterà tempistiche e specifici criteri per comprendere da quale momento una società è da considerare appartenente al gruppo.

Le nuove disposizioni si applicano alle operazioni effettuate nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (periodo di imposta 2024). È previsto un **regime transitorio** per le **perdite ante-riforma**. Le perdite conseguite fino al periodo di imposta chiuso antecedentemente alla data di entrata in vigore del Decreto (periodo di imposta 2023) risulteranno assoggettate ai nuovi limiti, anche se realizzate da soggetti appartenenti al medesimo gruppo.

Articolo 16 - Scissione e scissione mediante scorporo

Con l'articolo 16 viene prevista l'introduzione del comma 15-ter all'art 173 TUIR che regola la scissione mediante scorporo.

Le disposizioni in esame prevedono:

- 7'** che la società scissa assuma, 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;

- 7' che le attività e passività oggetto di scorporo, compreso l'avviamento nel caso lo scorporo abbia ad oggetto un'azienda, assumano, in capo alla società beneficiaria, il valore fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo alla società scissa alla data di efficacia della fusione;
- 7' che le attività e passività oggetto di scorporo si considerano possedute dalle beneficiarie anche per il periodo di possesso della società scissa. In merito alle partecipazioni ricevute dalla società scissa, ai fini del computo del periodo di possesso, si tiene conto anche del periodo di possesso dell'azienda oggetto di scorporo;
- 7' se lo scorporo ha ad oggetto:
 - o un'**azienda** - le partecipazioni ricevute dalla scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie;
 - o **partecipazioni** - se le stesse avevano i requisiti PEX in capo alla scissa, gli stessi sono mantenuti in capo alla società beneficiaria, senza considerare quanto previsto dall'art. 87 c.1 lett. a) TUIR;
 - o **beni, attività o passività** - che non costituiscono aziende o partecipazioni o partecipazioni prive dei requisiti per l'esenzione di cui all'art 87 c.1 lett. c) e d) TUIR, le partecipazioni ricevute dalla scissa sono ammesse al regime PEX se e quando matureranno i relativi requisiti;
- 7' ai fini dell'applicazione del comma 4 dell'art. 173 TUIR, il valore netto contabile delle attività e passività oggetto di scorporo deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della società scissa sulla base delle risultanze del bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia della scissione;
- 7' a seguito della scissione:
 - o le **riserve iscritte nel bilancio** dell'ultimo esercizio della società scissa, chiuso prima della data di efficacia della scissione, mantengono il loro regime fiscale;
 - o al **patrimonio netto** delle società beneficiarie, rilevato al momento della loro costituzione, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve di cui all'art. 47 c.5 TUIR;
- 7' nel caso in cui una società scissa non sia residente e lo scorporo abbia ad oggetto la sua stabile organizzazione sita nel territorio italiano, la quale viene successivamente assegnata ad una società residente di nuova costituzione, l'assegnazione alla società scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporta alcuna tassazione.

Le disposizioni di cui all'articolo 16 si applicano alle scissioni effettuate nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto e hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente ad essa.

Articolo 17 - Modifiche alla disciplina dei conferimenti

Novità vengono introdotte in merito alla disciplina fiscale dei conferimenti di aziende e di partecipazione e delle relative plusvalenze e minusvalenze.

Le principali novità introdotte dall'articolo 17 sono le seguenti:

- 7° nel caso di conferimenti di partecipazioni di controllo e di collegamento, la minusvalenza assume rilevanza fiscale per il conferente nei limiti del valore normale. Tale nuova previsione risulta applicabile anche nell'ipotesi in cui la partecipazione incrementi la quota di controllo;
- 7° nei conferimenti d'azienda viene chiarito che il soggetto conferente include, nel valore delle partecipazioni ricevute, anche il valore dell'avviamento dell'azienda conferita;
- 7° nelle cessioni di partecipazioni, nel caso in cui non avvengano in esenzione, vengono ampliate le circostanze nelle quali le acquisizioni di ulteriori partecipazioni rispetto a quella di controllo già detenuta possano avvenire in condizioni di neutralità fiscale;
- 7° vengono ampliate le circostanze nelle quali i conferimenti di partecipazioni non di controllo possono rientrare nel regime di "realizzo controllato", ovvero in neutralità indotta, estendendo tale possibilità anche alle partecipazioni in holding, previa verifica delle medesime soglie in capo alla maggior parte delle società sottostanti.

Articolo 18 - Modifiche alla disciplina della liquidazione

Viene riscritto l'art. 182 TUIR che disciplina i profili fiscali delle imprese in liquidazione ordinaria.

Sulla scorta delle modifiche introdotte, viene confermato che il reddito d'impresa, in caso di liquidazione, è determinato:

- 7° per il periodo "ante", ovvero quello compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'avvio della liquidazione, sulla base di apposito conto economico;
- 7° per il periodo "post", ovvero quello compreso tra l'inizio della liquidazione e la sua conclusione, nel seguente modo:
 - o imprese individuali, S.n.c. e S.a.s. - il reddito viene determinato sulla base del bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio iniziale, il reddito della prima frazione d'anno e dei successivi, è da considerarsi definitivo, confermando quanto previsto per le liquidazioni di durata superiore ai 3 anni. Viene introdotta la possibilità di scomputare le perdite dal reddito dei periodi di imposta compresi nella liquidazione;
 - o S.p.A., S.r.l. e altre società ed entri soggetti ad IRES - anche per tali soggetti il reddito viene determinato sulla base del bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in base al rispettivo bilancio. Se la liquidazione si protrae per non più di 5 esercizi, la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo.

Articolo 19 - Modifiche alla disciplina della "Tonnage tax"

Al fine di ottenere la proroga dal 2024 al 2033 del regime fiscale per le imprese marittime (c.d. "Tonnage Tax"), vengo riscritte le regole.

Tra le novità introdotte, viene previsto che l'esercizio dell'opzione non può essere esercitata dalle imprese in stato di scioglimento, liquidazione o in difficoltà economica.

Inoltre, viene indicato che il livello massimo di aiuto di stato derivante dalla "Tonnage Tax" e da altre misure per le attività di trasporto marittimo, non può portare ad ottenere un beneficio superiore all'ammontare delle imposte, tasse e contributi dovuti dalla società o entità.

Articolo 20 – Modifiche al regime delle società di comodo

A partire dall'esercizio 2024 (esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023), vengono apportate delle modifiche in relazione ai coefficienti applicati alle società di comodo in relazione ai ricavi minimi presunti (test di operatività) e del reddito da assoggettare a tassazione nel caso di ricavi inferiori a quelli minimi presunti.