

Studio Tributario e Societario



Tax Flash News

Speciale Riforma Tributaria

N. 13 | Dicembre 2024

Deloitte.

In questo numero:

Legislazione

DECRETO LEGISLATIVO 13 dicembre 2024, n. 192 - Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)
in Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024

Legislazione

Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192 - Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES) in GU n. 294 del 16 dicembre 2024

Il decreto in esame reca rilevanti novità in materia di:

1. Reddito di impresa
2. Reddito di lavoro autonomo
3. Reddito di lavoro dipendente
4. Redditi fondiari e aggiornamento delle banche dati catastali

1. Le principali novità in tema di reddito di impresa

1.1. Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali e regimi di riallineamento (articoli 8 e ss.)

L'articolo 8 del decreto in esame dispone che in attesa della piena attuazione dei criteri direttivi recati dalla Legge Delega della Riforma Fiscale (articoli 6, comma 1, lettere a) e c), e 9, comma 1, lettera c), della Legge n. 111/2023), concernenti, rispettivamente, (i) la riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società a determinate condizioni, (ii) la razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili nonché dei criteri di determinazione del reddito d'impresa al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi attraverso il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, sono introdotte le disposizioni degli articoli da 9 a 14.

1.2. Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali (articolo 9)

Il decreto, sostituendo l'articolo 92, comma 6, del TUIR, e l'art. 93, comma 6, del TUIR, dispone il riconoscimento ai fini tributari della valutazione delle **commesse infrannuali e pluriennali** come effettuata ai fini del bilancio.

In maggiore dettaglio il nuovo articolo 92, comma 6, dispone che *“I prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi, per i quali non trova applicazione l'articolo 93, in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio stesso. Tuttavia, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il metodo della percentuale di completamento, in conformità ai corretti principi contabili, applicano il predetto metodo anche ai fini della determinazione del reddito”*.

A sua volta, il nuovo articolo 93 comma 6, prevede che *“In deroga alle disposizioni dei commi 1, 2 e 4, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi valutando le rimanenze al costo e imputando i corrispettivi all'esercizio nel quale sono consegnate le opere o ultimati i servizi e le forniture, in conformità ai corretti principi contabili, applicano tale metodo anche ai fini della determinazione del reddito”*.

Le nuove disposizioni si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 13, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 192/2024. Tuttavia, il comma 3 dell'articolo 13 introduce un regime transitorio a norma del quale *“Per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui agli articoli 92, comma 6, e 93, comma 6, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, ancora in corso di lavorazione o di esecuzione al termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto”*.

L'articolo 9 in esame prevede anche la rilevanza fiscale delle **differenze su cambi** mediante l'abrogazione dell'articolo 110, comma 3, del TUIR – il quale disponeva che *“La valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del Codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, non assume rilevanza. Si tiene conto della valutazione al cambio della data di chiusura dell'esercizio delle attività e delle passività per le quali il rischio di cambio è coperto, qualora i contratti di copertura siano anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio”* – a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 13, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 192/2024. Il comma 4 dell'articolo 13 dispone altresì che *“La valutazione dei crediti e debiti in valuta, anche sotto forma di obbligazioni, di titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni ai sensi del Codice civile o di altre leggi o di titoli assimilati, iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, operata ai sensi dell'articolo 110, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre*

1986, n. 917, nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto, concorre alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023".

Infine, l'articolo 9 modifica l'articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, eliminando la rateizzazione della tassazione dei proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità (esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato); pertanto, tali proventi concorrono a formare il reddito interamente nell'esercizio di competenza con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rammentando che il comma 3 dell'articolo 13 del decreto in esame dispone che "Per i proventi di cui all'articolo 88, comma 3, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1986, n. 917, incassati entro il termine del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto".

1.3. Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili (articolo 10); Regimi di riallineamento (articolo 11); Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie (articolo 12)

Le norme in esame introducono, in linea con le disposizioni di cui all'articolo 15 del Decreto Legge n. 185/2008, un regime di riallineamento unico, disciplinando "in maniera omogenea tutte le fattispecie in cui possono emergere divergenze tra valori contabili e fiscali" (cfr. la Relazione illustrativa al decreto).

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, del D.Lgs. n. 192/2024, le disposizioni in oggetto trovano applicazione in caso di:

- prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) (c.d. "First Time Adoption" o FTA);
- variazioni dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) già adottati;
- passaggio dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) alla normativa nazionale (c.d. "Last Time Adoption" o LTA);
- variazione dei principi contabili nazionali;
- cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- applicazione per le micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del Codice civile della disciplina di cui all'articolo 83, comma 1, terzo periodo, del TUIR (ovvero del principio di derivazione rafforzata);
- operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti.

Il comma 2 dell'articolo 10 estende il **regime transitorio delle operazioni pregresse** alle componenti reddituali e patrimoniali in bilancio emerse in occasione delle fattispecie sopra menzionate, prevedendo che tali poste assumano rilevanza fiscale secondo i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili di riferimento, in conformità alle disposizioni dell'articolo 83 del TUIR; tuttavia, continuano a essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio dell'esercizio di rilevazione e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie suddette, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente.

In ogni caso, ai sensi del comma 3, i maggiori o minori valori derivanti dalla valutazione di attività e passività patrimoniali effettuata a seguito delle fattispecie di cui sopra non assumono rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile. In base al comma 4 trovano comunque applicazione le disposizioni previste dall'articolo 4 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 8 giugno 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13 giugno

2011, n. 135.

I commi dal 5° al 9° dell'articolo 10 prevedono il **regime dei riallineamenti** disponendo che:

- i contribuenti possono riallineare, ai fini IRES, IRAP ed eventuali addizionali, "le divergenze tra i valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali che emergono in dipendenza delle previsioni dei commi da 1 a 4",
- sono escluse le divergenze strutturali, ovvero quelle che si determinano a causa del mancato riconoscimento, ai fini fiscali, a titolo definitivo dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio,
- in maggiore dettaglio, per divergenze tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali si intendono le divergenze dipendenti dalle operazioni pregresse che sono diversamente qualificate, classificate o

imputate temporalmente rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dal precedente regime contabile e fiscale, nonché quelle determinate dai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali, rispetto al loro valore fiscalmente riconosciuto,

- le disposizioni precedenti si applicano, in quanto compatibili, anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La norma poi rammenta all'ultimo comma che le divergenze tra i valori contabili e fiscali sono assunte distintamente ai fini dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

L'articolo 11 prevede le modalità di riallineamento disponendo:

- al comma 1, il **riallineamento col metodo del saldo globale**: *“Il riallineamento può essere attuato sulla totalità delle divergenze positive e negative”* (escluse quelle strutturali) *“esistenti all'inizio del periodo d'imposta e verificatesi nel medesimo periodo d'imposta, ovvero esistenti alla data di efficacia delle operazioni di cui al citato articolo 10, comma 1, lettera g) (n.d.r. le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali). **La somma algebrica delle differenze stesse, se positiva, è assoggettata a tassazione con l'aliquota ordinaria, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, separatamente dall'imponibile complessivo. Il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze e la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta. L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze. Se il saldo è negativo, la relativa deduzione concorre, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile del periodo d'imposta per il quale è esercitata l'opzione per il riallineamento e dei successivi fino a un numero di periodi d'imposta pari alla maggiore durata residua delle fattispecie oggetto di riallineamento e, comunque, in misura non inferiore a dieci periodi d'imposta complessivi”**;*
- al comma 2, il **riallineamento per singola fattispecie**: *“Il riallineamento può essere attuato anche con riguardo alle singole fattispecie, intese come componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio ovvero come maggiori o minori valori dei singoli elementi di attività o passività patrimoniali, verificatesi nel medesimo periodo d'imposta. Il riallineamento non può essere attuato con riferimento alle divergenze di cui all'articolo 10, comma 7 (n.d.r. quelle strutturali) nonché ai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali che derivano esclusivamente dal cambio di valutazione di elementi dell'attivo o del passivo, per i quali, al termine del periodo d'imposta, i valori contabili e fiscali coincidono per effetto delle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ad essi applicabili. **Ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento è assoggettato a imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota, rispettivamente, del 18 per cento e del 3 per cento sul relativo importo, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, nonché la differenza tra ciascuna delle aliquote di cui all'articolo 16, comma 1-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e quella di cui al comma 1 del medesimo articolo 16. Il saldo negativo non è deducibile. Il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze e la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta. L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in cui sono emerse le divergenze”**.*

Il comma 3 dell'articolo 11 prevede, infine, che nel caso in cui il contribuente non si avvalga del metodo del riallineamento del saldo globale, i maggiori valori iscritti sugli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali risultanti dalle operazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g) (i.e., le operazioni straordinarie fiscalmente neutrali), possono essere riconosciuti esclusivamente ai sensi dell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR (come modificato dal decreto in esame).

L'articolo 12 del D.Lgs. in esame adegua le regole di riallineamento delle operazioni straordinarie di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR (realizzate anche in assenza di transizione a diverso regime contabile), con particolare riguardo a termini e procedure, nonché alla misura dell'imposizione sostitutiva, fissata in *“una misura congrua... finalizzata a limitare in radice le “pratiche” di arbitraggio”* che rende manifesto l'intento legislativo di finalizzare il regime in parola a *“ridurre gli adempimenti ed i relativi oneri amministrativi delle imprese e non a ottenere un regime di favore”* (cfr. la Relazione illustrativa al decreto).

In maggiore dettaglio, l'articolo 12 in esame sostituisce l'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR disponendo che *“2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, **la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio ai singoli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive con aliquota, rispettivamente, del 18 e del 3 per cento,***

cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni, nonché la differenza tra ciascuna delle aliquote di cui all'articolo 16, comma 1-bis, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e quella di cui al medesimo articolo 16, comma 1. In caso di **realizzo dei beni anteriormente al terzo periodo d'imposta successivo** a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è corrispondentemente scomputata dalle relative imposte. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione. L'importo dell'imposta sostitutiva deve essere versato in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione”.

In relazione all'entrata in vigore, alle disposizioni transitorie e alle disposizioni abrogate, l'articolo 13 dispone che:

- le disposizioni di cui agli articoli 10 e 11, commi 1 e 2 (in tema di riallineamento globale o per singola fattispecie), trovano applicazione dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2023 (i.e., FY 2024 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare);
- gli articoli 7-bis, comma 3, e 13 del D.Lgs. n. 38/2005 non trovano applicazione dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; inoltre, le divergenze derivanti dall'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 13, comma 2, primo periodo, e comma 3, del citato D.Lgs. n. 38/2005, determinate alla data di inizio periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, concorrono, per quote costanti, alla formazione dell'imponibile del medesimo periodo d'imposta e dei successivi quattro periodi di imposta;
- l'articolo 15, commi da 1 a 12-bis, del Decreto Legge n. 185/2008, non trova applicazione dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; i commi da 10 a 12 del medesimo articolo 15 non si applicano a partire dalle operazioni straordinarie effettuate dal 1° gennaio 2024;
- l'articolo 13-bis, commi da 5 a 8, del Decreto Legge n. 244/2016 non trova applicazione dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; inoltre, per la valutazione degli strumenti finanziari derivati operata ai sensi dell'articolo 13-bis, comma 5, terzo periodo, del citato Decreto Legge n. 244/2016, nel testo vigente anteriormente alle modifiche di cui al presente decreto, resta ferma la disciplina previgente fino all'estinzione degli strumenti finanziari derivati stessi;
- l'articolo 1, comma 48, della Legge n. 244/2007 non trova applicazione dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023;
- le disposizioni degli articoli 11, comma 3, e 12, in tema di operazioni straordinarie, si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024. Per le operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 continuano ad applicarsi le disposizioni per l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR vigente anteriormente alle modifiche di cui al decreto in esame.

1.4. Affrancamento straordinario delle riserve (articolo 14)

L'articolo 14 introduce la possibilità di affrancare, in tutto o in parte, **i saldi attivi di rivalutazione, le riserve e i fondi in sospensione di imposta** esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del **10%**.

L'imposta sostitutiva è liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed è **versata obbligatoriamente in quattro rate di pari importo**, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al medesimo periodo d'imposta e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente articolo, verranno definite le disposizioni attuative.

1.5. Modifiche al regime di riporto delle perdite e operazioni straordinarie (articolo 15): (i) modifica all'articolo 84 del TUIR; (ii) modifica all'articolo 172 del TUIR; (iii) introduzione dell'articolo 177-ter nel TUIR rubricato “Disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo”

1.5.1 **Articolo 84 del TUIR**

L'articolo 15, comma 1, lettera a), modifica l'articolo 84 del TUIR sostituendo il comma 3 con i seguenti commi 3, 3-bis, 3-ter e 3-quater; le disposizioni contenute nel nuovo comma 3 prevedono che nel caso trasferimento di

una partecipazione rappresentativa della maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite, anche a titolo temporaneo, qualora vi sia anche la modifica dell'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate, le perdite che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni oppure a quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento, qualora quest'ultimo intervenga dopo la prima metà del medesimo periodo d'imposta, non risultano riportabili.

Ai sensi del nuovo comma 3-bis, le suddette limitazioni non trovano applicazione se dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, quale risulta dal bilancio relativo all'esercizio chiuso alla data di riferimento delle perdite, risulta un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del Codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti. Rispetto alla precedente formulazione viene eliminato il riferimento ad un numero di dipendenti.

In ogni caso, in base al disposto del nuovo comma 3-ter, nel caso di cui al comma 3-bis le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il **valore economico del patrimonio netto della società** che riporta le perdite, alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'articolo 2409-bis, comma 1, del Codice civile e al quale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 64 del Codice di Procedura Civile, ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3 e il rapporto tra il valore economico del patrimonio netto risultante dalla stessa relazione giurata di stima e il valore del patrimonio netto contabile; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. **In assenza della relazione giurata di stima**, il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del **patrimonio netto contabile** quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

Il comma 3-quater estende le limitazioni in esame anche al riporto delle eccedenze di interessi passivi previsto dall'articolo 96, comma 5, e dell'eccedenza ACE, *“ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, ... previsto dall'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214”*.

1.5.2 Articolo 172 del TUIR

L'articolo 15, al comma 1 lettera b), modifica anche l'articolo 172 del TUIR, sostituendo il comma 7 ed inserendo le seguenti disposizioni:

- o Il comma 7 prevede, secondo la nuova formulazione, che le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede il **valore economico del patrimonio netto** della società che riporta le perdite:
 - a. tale valore, determinato alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504-bis del Codice civile, deve risultare da una **relazione giurata di stima** redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'articolo 2409-bis, primo comma, del Codice civile e al quale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 64 del Codice di procedura civile;
 - b. **il valore economico del patrimonio netto è ridotto di un importo pari al prodotto tra la somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504-bis del Codice civile e il rapporto tra lo stesso valore economico del patrimonio e il valore del patrimonio netto contabile**; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

In assenza della relazione giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito nei limiti del valore del rispettivo **patrimonio netto contabile** quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del Codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa; tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

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

- a. all'esercizio precedente a quello nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del Codice civile risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del Codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti;
- b. all'intervallo di tempo che intercorre tra l'inizio dell'esercizio nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del Codice civile e la data antecedente a quella di efficacia della fusione, redatto in osservanza dei principi contabili applicati ai fini della redazione del bilancio di esercizio, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del Codice civile, ragguagliato ad anno, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti.
- o Ai sensi del comma 7-bis in caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, le limitazioni del comma 7 si applicano anche alla perdita, determinata secondo le regole ordinarie, che si sarebbe generata in modo autonomo in capo alla società incorporata in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504-bis del Codice civile.
- o In base al comma 7-ter le disposizioni dei commi 7 e 7-bis si applicano anche agli interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui all'articolo 96, comma 5, nonché all'eccedenza, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 15, le disposizioni in esame trovano applicazione anche nel caso di operazioni di scissione in quanto i nuovi commi 7, 7-bis e 7-ter dell'articolo 172 vengono richiamati dall'articolo 173 del TUIR al comma 10.

1.5.3 Articolo 177-ter del TUIR

Il decreto (articolo 15, comma 1, lettera d)), inserendo nel TUIR l'articolo 177-ter, introduce un nuovo regime per il riporto delle perdite fiscali infragruppo, disponendo che i limiti e le condizioni al riporto delle perdite fiscali di cui agli articoli 84, comma 3, 172, commi 7 e 7-bis, e 173, comma 10, non si applicano qualora le operazioni indicate nei medesimi articoli si verifichino all'interno dello stesso gruppo, intendendo per tale quello costituito da soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del Codice civile e in cui una società controlla l'altra o le altre società partecipanti alle predette operazioni o tutte le società partecipanti alle predette operazioni sono controllate dallo stesso soggetto. La disapplicazione in esame opera esclusivamente per le perdite conseguite in periodi di imposta nei quali le società partecipanti alle operazioni erano già appartenenti allo stesso gruppo nonché per le perdite conseguite antecedentemente per le quali abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui si riferiscono, o successivamente, i limiti al riporto delle perdite e le condizioni di utilizzo previsti dai citati articoli.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le disposizioni di attuazione del presente articolo al fine di stabilire:

- a. i criteri per la determinazione del periodo di appartenenza al gruppo di ciascuna società, nonché le regole con cui tale periodo è attribuito al soggetto avente causa nell'ambito di operazioni straordinarie, compresi i conferimenti d'azienda, al fine di evitare effetti distortivi;
- b. il coordinamento tra le disposizioni che limitano il riporto delle perdite fiscali di cui agli articoli 84, comma 3, 172, commi 7 e 7-bis, e 173, comma 10 e le disposizioni del presente articolo, precisando, in ogni caso, che:
 - o le perdite sottoposte, con esito positivo, alle disposizioni che limitano il riporto delle perdite si considerano conseguite all'atto di ingresso nel gruppo ovvero al momento in cui sono effettuate le operazioni di fusione o scissione;
 - o si considerano prioritariamente utilizzate le perdite conseguite nel periodo d'imposta meno recente;
 - o le perdite eccedenti il valore del patrimonio netto della società si considerano formate prioritariamente dalle perdite diverse da quelle di cui al presente articolo.

Infine, il decreto dispone che le disposizioni dell'art. 177-ter del TUIR si applichino anche agli interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui all'articolo 96, comma 5, nonché all'eccedenza ACE, ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 216/2023.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 15, le nuove disposizioni trovano applicazione alle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto; tuttavia, agli interessi passivi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui all'articolo 96, comma 5, all'eccedenza ACE, nonché alle perdite conseguite fino al periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 177-ter del TUIR come modificati dal comma 1 del presente articolo.

1.6. Scissione e scissione mediante scorporo (articolo 16)

La norma (articolo 16, comma 1, lettera b)) introduce la disciplina fiscale della scissione mediante scorporo introdotta all'articolo 2506.1 del Codice civile in termini di neutralità fiscale dell'operazione.

In maggiore dettaglio, la norma inserisce nell'articolo 173 del TUIR i nuovi commi 15-ter e 15-quater. In particolare, il comma 15-ter dispone che alla scissione di cui all'articolo 2506.1 del Codice civile si applichino le disposizioni dell'articolo 173, con esclusione dei commi 3, 7, 9 e 10, come di seguito integrate:

- a) la società scissa assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, un importo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e quello delle passività oggetto di scorporo, anche se non configurano un'azienda, rilevato alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del Codice civile;
- b) le attività e passività oggetto di scorporo, compreso l'avviamento se lo scorporo ha a oggetto un'azienda, assumono in capo alle società beneficiarie il valore fiscalmente riconosciuto che esse avevano in capo alla società scissa alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del Codice civile;
- c) le attività e passività oggetto di scorporo si considerano possedute dalle società beneficiarie anche per il periodo di possesso della società scissa; ai fini del computo del periodo di possesso delle partecipazioni ricevute dalla società scissa si tiene conto anche del periodo di possesso dell'azienda oggetto di scorporo;
- d) se lo scorporo ha ad oggetto:
 - i. un'azienda, le partecipazioni ricevute dalla società scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nel bilancio in cui risultavano iscritte le attività e passività dell'azienda;
 - ii. partecipazioni aventi i requisiti per l'esenzione PEX (di cui all'articolo 87, senza considerare quello di cui al comma 1, lettera a), del medesimo articolo 87) le partecipazioni ricevute in cambio dalla scissa si considerano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e conservano il periodo di possesso delle partecipazioni oggetto di scorporo;
 - iii. beni, attività o passività che non costituiscono aziende o partecipazioni prive dei requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere c) e d), le partecipazioni ricevute dalla società scissa sono ammesse al regime di esenzione di cui all'articolo 87 se e quando maturano i relativi requisiti;
- e) ai fini dell'applicazione del comma 4, il valore netto contabile delle attività e passività oggetto di scorporo deve essere rapportato al patrimonio netto contabile della società scissa quale risultante alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del Codice civile;
- f) a seguito della scissione:
 - i. le riserve iscritte nel bilancio dell'ultimo esercizio della società scissa chiuso prima della data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del Codice civile mantengono il loro regime fiscale;
 - ii. al patrimonio netto delle società beneficiarie, rilevato al momento della loro costituzione, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve di cui all'articolo 47, comma 5;
- g) nel caso la società scissa sia residente in uno Stato appartenente all'Unione europea ovvero aderente allo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni e lo scorporo abbia a oggetto la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che viene assegnata a una società residente di nuova costituzione, l'assegnazione alla scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporta alcuna tassazione, a prescindere dal mantenimento in Italia di una stabile organizzazione della società scissa nel cui patrimonio sono comprese tali partecipazioni.

Il comma 15-quater dispone che ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, non rileva la scissione avente a oggetto un'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta.

Ai sensi dell'articolo 16, comma 2, le predette disposizioni si applicano alle scissioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto e hanno effetto anche per i periodi d'imposta precedenti laddove le relative dichiarazioni siano state redatte conformemente ad esse.

Con riferimento alla scissione "ordinaria", la norma in esame (articolo 16, comma 1, lettera a)) sostituisce il comma 4 dell'articolo 173 del TUIR disponendo che **le posizioni soggettive della società scissa**, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, quali risultanti al termine dell'ultimo periodo d'imposta della società

scissa chiuso prima della data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del Codice civile, **escluse le eccedenze d'imposta utilizzabili in compensazione**, anche ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e i **crediti di imposta chiesti a rimborso, di natura diversa da quella agevolativa, e i relativi obblighi strumentali della società scissa sono attribuiti alle beneficiarie** e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattasi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari.

1.7. Modifica alla disciplina dei conferimenti (articolo 17)

La norma modifica gli articoli 175, 176, 177 e 178 del TUIR; in particolare, viene disposto quanto segue:

- all'articolo 175 (*"Conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento"*) viene inserito il comma 1-bis, il quale dispone che **"Le disposizioni di cui al comma 1 trovano applicazione anche nel caso in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del medesimo comma, risulta inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. In tal caso, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, qualora il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4: a) è inferiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore di realizzo; b) è superiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore normale"**;
- l'articolo 176 (*"Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario"*) è modificato come segue:
 - o al comma 1 viene previsto che **in caso di conferimento d'azienda la società conferitaria subentri nella titolarità del valore fiscalmente riconosciuto dell'avviamento, esattamente come subentra nella titolarità del valore fiscalmente riconosciuto della generalità degli elementi dell'attivo e del passivo aziendale conferito**; infatti, al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: *"dell'azienda stessa"*, sono inserite le seguenti: *"compreso il valore dell'avviamento,"*; pertanto, il nuovo comma 1 ora dispone che *"I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia, il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, compreso il valore dell'avviamento, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti"*;
 - o al comma 3 le parole: *"ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"* sono sostituite dalle seguenti: *"ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212"*; pertanto, il nuovo comma 3 ora prevede che *"Non rileva ai fini dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3"*;
- all'articolo 177 (*"Scambi di partecipazioni"*) viene modificato il comma 1, ove le parole: *"in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario,"* sono soppresse; inoltre, i commi 2 e 2-bis sono sostituiti dai seguenti:
 - o **"2. In caso di conferimenti di azioni o quote in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice civile, il controllo di una società di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) o d), ovvero incrementa la percentuale di controllo, si considera valore di realizzo, ai fini della determinazione del reddito del conferente, quello corrispondente alla quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche nel caso in cui il valore di realizzo, determinato ai sensi del medesimo periodo, risulta inferiore al costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite. In tal caso, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, qualora il valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4:**
 - a. **è inferiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore di realizzo;**
 - b. **è superiore al predetto valore di realizzo, la minusvalenza è deducibile per un ammontare pari alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il valore normale.**
 - o **2-bis. Quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del Codice civile, né incrementa la percentuale di controllo, le disposizioni di cui al comma 2 trovano comunque applicazione se sussistono entrambe le seguenti condizioni:**

- a. *le partecipazioni conferite rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento oppure una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, a seconda che si tratti di partecipazioni rappresentate da titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;*
- b. *le partecipazioni sono conferite in una società, esistente o di nuova costituzione, partecipata unicamente dal conferente o, nel caso il conferente sia una persona fisica, dal conferente e dai suoi familiari di cui all'articolo 5, comma 5.*
- o *2-ter. Se sono conferite partecipazioni detenute in una società, le cui azioni non sono negoziate in mercati regolamentati, che, al momento del conferimento, rientra tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1), ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al comma 2-bis, **le percentuali ivi indicate devono sussistere per le partecipazioni da essa detenute direttamente, o indirettamente tramite società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile anch'esse rientranti tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1), il cui valore contabile complessivo è superiore alla metà del valore contabile totale delle partecipazioni da essa detenute direttamente o indirettamente tramite le suddette società controllate.** Ai fini della determinazione delle percentuali rappresentate dalle partecipazioni e della quantificazione del loro valore contabile **si tiene conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.***
- o *2-quater. Nel caso di effettuazione di conferimenti ai sensi del precedente comma 2-bis, in capo alla conferitaria il termine di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a), è esteso fino al sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite”;*
- *all'articolo 178 (“Fusioni, scissioni conferimenti di attivo scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi”), comma 1, lettera e), le parole: “, in virtu' di un obbligo legale o di un vincolo statutario,” sono soppresse e dopo la parola “Comunità” sono inserite le seguenti: “anche se”.*
- *Le predette disposizioni si applicano ai conferimenti di azienda e di partecipazioni effettuati dalla data di entrata in vigore del presente Decreto.*

1.8. Modifica alla disciplina della liquidazione (articolo 18)

La norma sostituisce l'articolo 182 (“Liquidazione ordinaria”) del TUIR disponendo che:

1. *“In caso di liquidazione dell'impresa o della società il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico, ovvero a norma dell'articolo 66 se ne ricorrono i presupposti; il conto economico deve essere redatto, per le società, in conformità alle risultanze del conto della gestione prescritto all'articolo 2277 del Codice civile. Per le imprese individuali la data di inizio della liquidazione, ai fini delle imposte sui redditi, è quella indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*
2. *Per le imprese individuali e per le società in nome collettivo e in accomandita semplice il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, che deve essere redatto anche nei casi di cui all'articolo 66. Se la liquidazione: a) si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio, al netto delle perdite degli esercizi precedenti compresi nella liquidazione, concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci; b) si protrae per non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio: 1) l'impresa o la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo; 2) l'imprenditore, i collaboratori familiari e i soci possono chiedere la tassazione separata del reddito a norma degli articoli 17 e 21; c) si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8.*
3. *Per le società soggette all'imposta di cui al titolo II, il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, anche se anteriori all'inizio della liquidazione, liquidando la relativa imposta. Se la liquidazione si protrae per non più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, la società può rideterminare il reddito dell'ultimo di tali esercizi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo”.*

Le disposizioni si applicano alle liquidazioni che hanno inizio successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Di fatto, la norma determina la modifica del criterio di tassazione finora vigente; infatti, il risultato di ogni esercizio è ora determinato in via definitiva (anziché in via provvisoria), con applicazione delle regole di tassazione ordinarie, salvo prevedere anche per le imprese individuali e le società di persone lo scomputo delle perdite dal reddito dei periodi di imposta successivi compresi nella liquidazione. Inoltre, è prevista la facoltà di rideterminare il reddito degli esercizi di liquidazione e di scomputare la perdita finale di liquidazione con il criterio del *carry back*, se la liquidazione si protrae: (i) per non più di tre esercizi per le imprese individuali e le società di persone; (ii) per non più di cinque esercizi per le società IRES.

1.9. Modifica al regime delle società di comodo (articolo 20)

Il decreto procede a rideterminare le percentuali di calcolo delle società di comodo di cui all'articolo 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724, tanto a livello di inclusione nel regime in ordine al calcolo dei ricavi minimi presunti quanto in relazione al calcolo del reddito minimo presunto. Le nuove aliquote, per espressa previsione normativa, trovano applicazione dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

In maggiore dettaglio, la norma modifica il comma 1 del citato articolo 30, disponendo che, al fine del calcolo dei ricavi minimi presunti, si considerano non operativi i soggetti il cui ammontare dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: **a)** l'1 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti, **b)** il 3 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 2,5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 2 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'0,50 per cento; **b-bis)** il 6 per cento al delle immobilizzazioni costituite da beni indicati nell' articolo 8-bis , primo comma, lettera a), del DPR n. 633/72 anche in locazione finanziaria; **c)** il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Invece, per la determinazione del reddito minimo presunto di cui al comma 3 dell'articolo 30, si applicano ora le seguenti percentuali: **a)** lo 0,75 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1; **b)** il 2,38 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 2 per cento; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 1,5 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,45 per cento; **b-bis)** il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni indicati nell' articolo 8-bis , primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; **c)** il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma.

2. **Le principali novità in tema di reddito di lavoro autonomo (articoli 5 e 6)**

2.1. La determinazione del reddito di lavoro autonomo

Il decreto in esame riscrive profondamente le norme che disciplinano il reddito di lavoro autonomo, sostituendo l'articolo 54 del TUIR e introducendo i seguenti nuovi articoli:

- 54-bis: Plusvalenze e altri proventi
- 54-ter: Rimborsi e riaddebiti
- 54-quater: Minusvalenze
- 54-quinquies: Spese relative ai beni mobili e immobili
- 54-sexies: Spese relative a beni ed elementi immateriali
- 54-septies: Altre spese
- 54-octies: Determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro autonomo

In particolare, il reddito di lavoro autonomo di cui all'**articolo 54** è improntato a un principio di onnicomprensività, simile a quello applicato ai lavoratori dipendenti (c.f.r. la Relazione illustrativa al decreto). Il reddito da lavoro autonomo va calcolato ora, a norma del nuovo articolo 54, come "*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". Il principio di cassa rimane il criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo di imposta; tuttavia, viene introdotta una deroga al principio di cassa, poiché a norma della nuova disposizione viene previsto che "le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta". Nel caso in cui il compenso non sia soggetto a ritenuta, il medesimo è imputato al periodo d'imposta in cui è stato percepito secondo l'ordinario criterio di tassazione di cassa.

Inoltre, il nuovo comma 2 dell'articolo 54 del TUIR esclude talune somme dalla determinazione del reddito, ovvero:

- a) contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;
- b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;
- c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.

Il comma 3, infine, stabilisce che "le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista".

Il nuovo **articolo 54-bis** rubricato "Plusvalenze e altri proventi" include, a determinate condizioni, le plusvalenze e altri proventi nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo. Per quanto riguarda le plusvalenze di beni mobili strumentali, dispone che le plusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorrono a formare il reddito se: a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b), la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene, mentre nell'ipotesi di cui alla lettera c), dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato del bene.

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

Il nuovo **articolo 54-ter** rubricato "Rimborsi e riaddebiti" stabilisce che le spese per rimborso (articolo 54, comma 2, lettera b)) e per riaddebito ad altri soggetti (articolo 54, comma 2, lettera c)) non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene. Tuttavia, le spese per rimborso, non rimborsate da parte del committente, sono deducibili a partire dalla data in cui: a) il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni; b) la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa; c) il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto. Le spese per rimborso non superiore a 2.500 euro che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione, sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

Con il nuovo articolo 54-ter si fa riferimento agli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14/2019; in particolare, il committente si considera che abbia fatto ricorso o sia stato assoggettato a uno dei predetti istituti: a) in caso di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata del sovraindebitato, dalla data della sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o controllata; b) in caso di liquidazione coatta amministrativa, dalla data del provvedimento che la dispone; c) in caso di procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dalla data di ammissione alla procedura; d) in caso di procedura di concordato preventivo, dalla data del decreto di apertura della procedura; e) in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti e di piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, dalla data di omologazione dell'accordo ovvero del piano; f) in caso di piano attestato di risanamento, dalla data certa degli atti e dei contratti di cui all' articolo 56 , comma 5, del predetto codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019 ; g) in caso di contratto o accordo di cui all' articolo 23 , comma 1, lettere a), b) e c), del citato decreto legislativo n. 14 del 2019 , dalla data certa di tali atti; h) in caso di concordato semplificato di cui all' articolo 25-sexies del medesimo decreto legislativo n. 14 del 2019 , dalla data del decreto previsto dal citato articolo 25-sexies, comma 4; i) in caso di concordato minore, dalla data di apertura della procedura; l) in

caso di ristrutturazione dei debiti del consumatore di cui all' articolo 67 e seguenti del citato codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019 , dalla data della pubblicazione della relativa proposta ai sensi dell'articolo 70 del medesimo decreto.

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

Il nuovo **articolo 54-quinquies** rubricato "*Spese relative ai beni mobili e immobili*" prevede al comma 1 che:

- "*per i beni strumentali, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta*", mentre è consentita "*la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40*". Infine, se un bene non ancora completamente ammortizzato (esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2) viene eliminato dall'attività, il costo residuo è ammesso in deduzione;
- "*la deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, è ammessa: a) in caso di beni immobili, per un periodo non inferiore a dodici anni; b) in caso di beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo; c) in tutti gli altri casi, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo*".

Il comma 2 dispone che "*I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano*" (ai fini del calcolo dei canoni di locazione finanziaria deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del Decreto Legge n. 223/2006). "*Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi*".

Il comma 3 prevede che:

- le spese relative all'acquisto di beni mobili, di canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative all'impiego di tali beni, diversi da autovetture e autocaravan (articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR), adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a euro 516,40, nella misura del 50%;
- per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile un importo pari al 50% della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione;
- per la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al comma 1;
- nella stessa misura del 50% sono deducibili le spese per i servizi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente nonché quelle relative alla manutenzione ordinaria dei medesimi;
- le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di tali immobili sono deducibili per un importo pari al 50% del relativo ammontare in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.

Il nuovo **articolo 54-sexies** rubricato "*Spese relative a beni ed elementi immateriali*" disciplina le quote di ammortamento delle spese relative ad alcuni beni immateriali disponendo che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo; le quote di ammortamento del costo degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge; le quote di ammortamento del costo di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a un quinto del costo.

Il nuovo **articolo 54-septies** rubricato "*Altre spese*" disciplina la deducibilità di altre tipologie di spese come le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande che sono deducibili nella

misura del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta, le spese di rappresentanza che sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, le spese per iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi che sono integralmente deducibili entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali erogati dagli organismi accreditati che sono integralmente deducibili entro il limite annuo di 5.000 euro, gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà che sono integralmente deducibili senza limiti.

Sono, inoltre, deducibili se maturate nel periodo d'imposta le quote del trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del Codice civile e indennità equipollenti e le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dall'articolo 95, comma 3.

Non sono ammesse invece deduzioni per i compensi al coniuge; ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro; agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione. Tali spese non ammesse in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

Il nuovo **articolo 54-octies** rubricato "*Determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro autonomo*" disciplina la determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro autonomo, disponendo, in particolare, che:

- i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali (articolo 53, comma 2, lettera b)), sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25% a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40% se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni;
- le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 44 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro, le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata e le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia (articolo 53, comma 2, lettere c), d) ed e)), costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.

2.2. Operazioni straordinarie e attività professionali (nuovo articolo 177-bis del TUIR)

Il decreto inserisce nel TUIR il nuovo **articolo 177-bis** che disciplina in termini di neutralità fiscale le operazioni straordinarie e le trasformazioni concernenti le società costituite per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ovvero le società tra professionisti nonché le associazioni professionali.

Il nuovo articolo 177-bis, comma 1, del TUIR dispone che "*I conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, ... non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti*".

A norma dell'articolo 177-bis, comma 2, la suddetta disposizione trova applicazione anche:

- a) ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1;
- b) agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5 del TUIR, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- c) alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
- d) al trasferimento per causa di morte o per atto gratuito di un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale svolta in forma individuale.

Al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, al comma 4 viene previsto un regime transitorio nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo (improntato al principio di cassa) a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa (improntato ad un regime di competenza), secondo il quale i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi.

Ai fini delle imposte indirette:

- non sono considerate cessioni di beni ai fini IVA i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società, operazioni straordinarie di cui all'articolo 177-bis del TUIR e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;
- non sono considerate prestazioni di servizi i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, a condizione che il soggetto conferitario abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari e i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti, anche per effetto delle operazioni straordinarie di cui all'articolo 177-bis del TUIR;
- in tema di imposta di registro si stabilisce che, tra gli atti soggetti a registrazione che scontano l'imposta fissa di 200,00 euro, rientrano oltre alla fusione tra società, alla scissione delle stesse, al conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatto da una società ad altra società esistente o da costituire e alle analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società, anche le operazioni straordinarie di cui all'articolo 177-bis del TUIR.

2.3. Decorrenza delle nuove disposizioni

L'articolo 6 dispone che le predette disposizioni si applichino per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti **a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto in esame**, mentre la disciplina delle quote di ammortamento delle spese relative ad alcuni beni immateriali (di cui all'articolo 54-sexies, comma 3) ha effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 192/2024.

L'articolo 6 del decreto prevede poi alcune disposizioni transitorie valide fino al 31 dicembre 2024 in base alle quali:

- i rimborsi delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente (articolo 54, comma 2, lettera b)), nonché le relative somme percepite a titolo di rimborso delle medesime, continuano, rispettivamente, a essere deducibili dal reddito di lavoro autonomo e a concorrere alla formazione del medesimo secondo le disposizioni dell'articolo 54 del TUIR in vigore anteriormente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 192/2024; fino alla stessa data del 31 dicembre 2024 le predette somme continuano a essere assoggettate alle ritenute previste dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600/1973;
- la disposizione di cui all'articolo 54, comma 1, secondo periodo, del TUIR, secondo la quale *“le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta”*, ha effetto anche per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 192/2024, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi, restando fermi gli accertamenti e le liquidazioni di imposta divenuti definitivi.

2.4. Tassazione separata (articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del TUIR)

L'articolo 5 rettifica anche l'articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del TUIR stabilendo il regime di tassazione separata per i *“corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, incluse le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo, se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta”*.

Come precisato dalla Relazione illustrativa, nella lettera g-ter) viene così chiarito che *“beneficiano del regime di tassazione separata anche le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo, ad esclusione delle partecipazioni in società tra professionisti esercenti attività da cui consegue un reddito d'impresa, che restano soggette alla disciplina dell'art. 67 del TUIR”*.

3. Le novità in materia di reddito di lavoro dipendente (articoli 3 e 4)

L'articolo 3 del decreto in esame, modificando l'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), del TUIR, prevede la deducibilità fino ad un massimo di 3.615,20 euro dei contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale istituiti o adeguati ai sensi dell' articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti.

All'articolo 51 del TUIR viene modificato il comma 2, lettera a), prevedendo che siano **esclusi dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente: “i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, o di regolamento aziendale, iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti, per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e-ter)”**.

Inoltre, l'articolo 51 viene modificato anche alla lettera f-quater) che dispone **la non imponibilità dei contributi e dei premi “versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie”**.

Viene altresì modificato l'articolo 51 al comma 3 (che determina il valore dei fringe-benefit) che ora dispone che **“ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. In deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito”**.

Infine, viene emendato l'articolo 51 all'ultimo periodo del comma 5 che dispone in materia di indennità e rimborsi per trasferte, prevedendo ora che **“Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate, concorrono a formare il reddito”**.

Ai sensi dell'articolo 4, le predette disposizioni si applicano ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025.

4. Le novità in materia di redditi fondiari e banche dati catastali (cenni)

Tra le principali novità relative alla revisione della disciplina dei redditi dei terreni (disposta dall'articolo 1 del decreto), che si applicano ai redditi prodotti a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 192/2024), si evidenzia:

- la sostituzione del comma 1 dell'articolo 32 del TUIR ove viene soppresso l'inciso **“nei limiti della potenzialità del terreno”** e aggiunto lo specifico riferimento alle **“attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.”**; la nuova versione del comma 1 prevede ora che **“Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del Codice civile”**. Per effetto di tale modifica, fermo restando che per la qualifica di "impresa agricola" è necessario svolgere una o più fasi del ciclo biologico vegetale o animale, il collegamento con il terreno viene reso, anche sul piano fiscale, potenziale (e non obbligatorio), al fine di ricomprendere nel reddito agrario anche le moderne tecniche di produzione agricola;
- la modifica del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR che ricomprende tra le attività agricole produttive di reddito agrario anche le attività dirette alla produzione di vegetali mediante le tecniche più moderne di coltivazione

"fuori suolo" e le attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicoltura che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici.

Contatti

Bari

Corso Vittorio Emanuele II, 60
Tel. +39 080 8680801
Fax +39 080 8680802

Bologna

Via A. Testoni, 3
Tel. +39 051 65821
Fax +39 051 228976

Brescia

Via Vittorio Emanuele II, 42
Tel. + 39 02 83324539

Catania

Viale XX Settembre, 70

Firenze

Via Pier Capponi, 24
Tel. +39 055 2671211
Fax +39 055 292251

Genova

Piazza della Vittoria, 15/34
Tel. +39 010 5317811
Fax +39 010 585319

Milano

Via Santa Sofia, 28
Tel. +39 02 83324111
Fax +39 02 83324112

Napoli

Via Riviera di Chiaia, 180
Tel. +39 081 2488200
Fax +39 081 2488201

Padova

Via N. Tommaseo, 78/C
Tel. +39 049 7927977
Fax +39 049 7927988

Parma

Via Paradigna, 38
Tel. +39 051 65821
Fax +39 051 228976

Roma

Via Vittorio Veneto, 89
Tel. +39 06 489901
Fax +39 06 4740131

Torino

Galleria San Federico, 54
Tel. +39 011 55421
Fax +39 011 5620395

Treviso

Viale Fratelli Bandiera, 3
Tel. +39 049 7927977
Fax +39 049 7927988

Varese

P.zza Montegrappa, 12
Tel. + 39 0332 1858342
Fax +39 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

©2025 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit