



Senato della Repubblica

6<sup>a</sup> Commissione Finanze e Tesoro

**Audizione dell’Agenzia delle entrate nell’ambito dell’esame dell’Atto del Governo n. 218 “Schema di decreto legislativo recante revisione del regime impositivo dei redditi”.**

5 novembre 2024

## Sommario

Premessa .....	3
1. Redditi fondiari .....	3
2. Redditi di lavoro dipendente .....	9
3. Redditi di lavoro autonomo.....	13
4. Redditi diversi.....	19
5. Redditi d'impresa .....	21
5.1. Avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili .....	22
5.2. Operazioni straordinarie .....	27

## Premessa

*Illustre Presidente, Onorevole Senatori,*

si ringrazia, innanzitutto, per l'opportunità concessa all'Agenzia delle entrate di fornire il proprio contributo nell'ambito dell'esame dell'**Atto del Governo n. 218**, recante lo "**Schema di decreto legislativo recante revisione del regime impositivo dei redditi**"(di seguito Decreto).

Il Decreto dà attuazione ad alcuni principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche, delle società e degli enti contenuti negli articoli 5, 6 e 9 della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale, di seguito anche "legge delega"), con riguardo agli aspetti relativi alle singole categorie di reddito.

Il Decreto in esame è composto da 19 articoli, suddivisi in tre Titoli, che intervengono sul regime di tassazione:

- dei redditi dei terreni, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e diversi (Titolo I, organizzato in quattro capi, corrispondenti ai redditi sopra richiamati, contenenti gli articoli da 1 a 7);
- dei redditi d'impresa (Titolo II, suddiviso in due capi, contenenti gli articoli da 8 a 18).

Il Titolo III è composto dal solo articolo 19, recante le disposizioni finanziarie.

### 1. Redditi fondiari

Con particolare riferimento ai redditi dei terreni (**articoli 1 e 2 del Decreto**), le disposizioni in esame danno attuazione ai principi e ai criteri direttivi indicati nell'articolo 5 della legge delega<sup>1</sup> in merito agli interventi da operare sul regime di tassazione dei redditi agrari.

Nell'ambito della disciplina del reddito agrario, la legge delega prevede:

- 1) l'introduzione, per le attività agricole di coltivazione<sup>2</sup>, di **nuove classi e qualità di coltura al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione** (di seguito

---

<sup>1</sup> Cfr. articolo 5, comma 1, lettera b), numeri da 1) a 3), della legge delega.

<sup>2</sup> Cfr. articolo 2135, primo comma, del codice civile.

- anche attività agricole “innovative”), riordinando il relativo regime di imposizione su base catastale e individuando il limite oltre il quale l’attività eccedente è considerata produttiva di reddito d’impresa;
- 2) la riconducibilità dei redditi relativi ai beni, anche immateriali, derivanti dalle **attività di coltivazione e allevamento che concorrono alla tutela dell’ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici**, entro limiti predeterminati, ai redditi ottenuti dalle attività agricole<sup>3</sup>, con eventuale assoggettamento a imposizione semplificata;
  - 3) l’introduzione di procedimenti, anche digitali, che consentano, senza oneri aggiuntivi per i possessori e i conduttori dei terreni agricoli, di aggiornare, entro il 31 dicembre di ogni anno, le qualità e le classi di coltura indicate nel catasto con quelle effettivamente praticate.

In coerenza con quanto sopra evidenziato, l’intervento di cui all'**articolo 1 del Decreto (Revisione della disciplina dei redditi dei terreni)** risponde alla necessità di agevolare e semplificare le modalità di imposizione dei redditi derivanti da attività agricole, anche al fine di svilupparne le potenzialità in termini di tutela dell’ambiente e contrasto ai cambiamenti climatici. Pertanto, obiettivo dell’intervento è potenziare il regime impositivo attualmente in vigore, **estendendo i casi di determinazione catastale del reddito alle attività, attualmente escluse dal regime dei redditi agrari**, che, pur non essendo direttamente svolte mediante lo sfruttamento del terreno, hanno a oggetto la cura di un ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso, mediante le più moderne tecniche di coltivazione o che danno luogo alla cessione di beni anche immateriali, rivenienti dalle attività agricole che concorrono alla tutela dell’ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici<sup>4</sup>.

Più in particolare, una prima modifica dell’articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente il reddito agrario, ha allineato la normativa civilistica – che considera attività agricole quelle che «utilizzano o possono utilizzare» il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine – e la normativa fiscale che, invece, attualmente considera reddito

---

<sup>3</sup> Cfr. articolo 2135, primo comma, c.c.

<sup>4</sup> A tal fine, l’articolo 1 del Decreto dispone modifiche ai seguenti articoli del TUIR: articolo 28 (*Determinazione del reddito dominicale*); articolo 32 (*Reddito agrario*); articolo 34 (*Determinazione del reddito agrario*); articolo 36 (*Reddito dei fabbricati*); articolo 56-bis (*Altre attività agricole*); articolo 81 (*Reddito complessivo*).

agrario solo quello che deriva dall'esercizio di un'attività agricola «*nei limiti della potenzialità del terreno*».

Con la modifica in esame, attraverso la quale si introduce una **nuova fattispecie di attività agricola produttiva di reddito agrario**, si intende rendere solo potenziale o funzionale, anche dal punto di vista fiscale, il collegamento dell'attività agricola con il terreno, al fine di tenere conto anche delle più moderne tecniche di produzione agricola, che non sono più esclusivamente incentrate, come in passato, sul fattore “terra” e sullo “sfruttamento” della stessa; resta fermo che, laddove non risulti effettuata la diretta cura di un ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso, vegetale o animale, non può essere riconosciuta la qualità d'impresa “agricola”.

In particolare, in virtù del collegamento – solo potenziale o funzionale – tra l'attività agricola e il terreno, l'**articolo 1 del Decreto** riconduce nel novero delle attività agricole principali (i.e. essenziali) le **produzioni di vegetali realizzate mediante i più evoluti sistemi di coltivazione**<sup>5</sup> (trattasi, ad esempio, delle cosiddette “vertical farm” e delle colture idroponiche, in grado di ridurre, tra l'altro, il consumo di acqua, di rendere più salubri i prodotti vegetali, di sottrarre determinate produzioni di carattere vegetale agli effetti distruttivi dei cambiamenti climatici).

Tali attività agricole innovative sono realizzate in strutture protette, quali – oltre alle serre – i fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale, anche dismessi e, più in generale, gli immobili riconvertiti alle produzioni in esame.

In altri termini, il Decreto prevede la possibilità di realizzare l'attività di coltivazione con sistemi evoluti all'interno di immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati, rientranti nelle categorie catastali previste dalla norma (C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9 e D/10).

L'**articolo 1 del Decreto** rinvia a un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, per:

---

<sup>5</sup> Cfr. articolo 32, comma 2, lettera b-bis), del TUIR.

- l'individuazione delle nuove classi e qualità di coltura, al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione;
- la definizione delle modalità di dichiarazione in catasto dell'utilizzazione degli immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati per attività di produzione di vegetali;
- la disciplina delle modalità di determinazione della c.d. “**superficie agraria di riferimento**”, rilevante ai fini del calcolo del reddito.

Dal punto di vista fiscale, alle attività di produzione di vegetali realizzate nei fabbricati in questione si applica la disciplina prevista dal Decreto in commento.

**Fino all'emanazione del decreto interministeriale** di cui sopra, i **redditi dominicale e agrario** delle colture prodotte utilizzando immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati sono determinati mediante l'applicazione, alla superficie della particella catastale su cui insiste l'immobile, della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia in cui è censita la particella, incrementata del 400 per cento<sup>6</sup>.

In ogni caso, l'ammontare del **reddito dominicale** determinato, **a regime**, secondo i criteri fissati nel decreto interministeriale in argomento ovvero, **in via transitoria**, secondo il sopra indicato criterio dell'applicazione della tariffa d'estimo più alta incrementata del 400 per cento, non può essere inferiore alla rendita catastale attribuita all'immobile oggetto di censimento al catasto dei fabbricati destinato alle attività innovative dirette alla produzione di vegetali.

Secondo il Decreto, non si considerano produttivi di reddito di fabbricati – se non sono oggetto di locazione – gli immobili utilizzati nello svolgimento delle attività agricole innovative dirette alla produzione dei vegetali; agli immobili in questione si applicano le norme sui redditi dominicali secondo le nuove disposizioni. Restano, invece, assoggettati a tassazione secondo le ordinarie regole dei redditi dei fabbricati i redditi degli immobili dati

---

<sup>6</sup> Al riguardo, nella relazione illustrativa è chiaro che la maggiorazione del 400 per cento della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia è giustificata dalla maggiore produttività che le colture cosiddette “fuori suolo”, realizzate in ambienti protetti e chiusi, permettono di ottenere mediante l'utilizzo di specifiche tecnologie e sistemi di produzione innovativi.

in locazione ed eventualmente utilizzati nello svolgimento delle attività innovative di produzione di vegetali.

Per quanto riguarda il **reddito agrario**, la nuova disciplina prevede, **a regime**, quanto segue:

- si considera produttiva di reddito agrario la superficie adibita alla produzione che non eccede il doppio della «**superficie agraria di riferimento**», definita con il citato decreto interministeriale;
- il reddito relativo alla parte di produzione che eccede tale limite concorrerà alla formazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 56-bis, comma 1, del TUIR, nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste, ovvero relativo alla superficie agraria di riferimento, in proporzione alla superficie eccedente.

L'**articolo 1 del Decreto introduce una seconda nuova fattispecie** che considera **attività agricole produttive di reddito agrario** le attività **dirette alla produzione di beni, anche immateriali**, realizzate mediante la coltivazione, l'allevamento e la silvicolture, **che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici, nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni**, registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, **derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'articolo 2135 c.c.<sup>7</sup>**

In tal modo, i redditi derivanti dalle cessioni di beni relative all'esercizio di tali attività, compresi quelli, debitamente documentati, percepiti in relazione alla cessione dei crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO<sub>2</sub>, sono assoggettati a imposizione semplificata.

Il reddito conseguito a fronte dello svolgimento di tali attività è tassato su base catastale.

Con riguardo alla determinazione del reddito che eccede i limiti rilevanti ai fini della qualificazione come reddito agrario, che s'inquadra come reddito d'impresa, **l'articolo 1 del Decreto** apporta modifiche all'**articolo 56-bis del TUIR**, concernente le «*Altre attività agricole*», per assoggettare il reddito “eccedente” ai regimi forfetari ivi disciplinati; ciò sia con riguardo, come detto, alle nuove attività innovative di produzione di vegetali (di cui

---

<sup>7</sup> Cfr. articolo 32, comma 2, lettera b-ter), del TUIR.

all'articolo 32, comma 2, lettera b-bis, del TUIR), sia con riguardo alle attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, rivenienti dalle attività di coltivazione, allevamento e silvicoltura, **che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici** (di cui all'articolo 32, comma 2, lettera b-ter, del TUIR).

Nello specifico, il reddito derivante dalla cessione di tali ultimi beni, tra cui rientrano i crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO<sub>2</sub>, è considerato reddito agrario nei limiti dei corrispettivi delle cessioni di beni derivanti dall'esercizio delle attività agricole; oltre tale limite, il reddito è determinato applicando, all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25 per cento.

L'articolo 56-bis del TUIR, inoltre, viene modificato dall'**articolo 1 del Decreto** al fine di rendere più coerente la normativa fiscale applicabile ai soggetti operanti in agricoltura che optano per la tassazione su base catastale – comprese le società di persone, le società a responsabilità limitata e le cooperative che rivestono la qualifica di società agricola – con quella riservata alle persone fisiche.

In ultimo, per tenere conto delle modifiche apportate all'articolo 56-bis del TUIR relativamente all'applicazione del regime forfetario alle società operanti in agricoltura soggette a IRES che optano per la tassazione su base catastale, viene effettuata una modifica di mero coordinamento dell'articolo 81 del TUIR (che disciplina il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali).

Infine, in tema di decorrenza delle modifiche alle disposizioni del TUIR, recate dall'**articolo 1 del Decreto**, è previsto che le stesse si applichino ai **redditi prodotti a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto** in esame.

Le disposizioni recate dall'**articolo 2 del Decreto (Aggiornamento delle banche dati catastali)** sono funzionali all'attuazione della disposizione contenuta nell'articolo 5 della legge delega<sup>8</sup>.

La predetta disposizione prevede l'introduzione di procedimenti, anche digitali, che consentano, senza oneri aggiuntivi per i possessori e i conduttori dei terreni agricoli, di

---

<sup>8</sup> Cfr. l'articolo 5, comma 1, lettera b), numero 3), della legge delega.

aggiornare, entro il 31 dicembre di ogni anno, le qualità e le classi di coltura indicate nel catasto con quelle effettivamente praticate.

In conformità alla previsione contenuta nella legge delega, pertanto, l'**articolo 2 del Decreto** introduce, in relazione ai terreni sottoposti a monitoraggio da parte dell'Agenzia per le Erogazioni in Agricoltura (AGEA), procedure di aggiornamento, anche digitali, della qualità e delle classi di colture praticate nelle singole particelle catastali.

In particolare, il **comma 1 del citato articolo 2** estende anche ai terreni monitorati dall'AGEA la speciale modalità di rilevazione delle variazioni culturali prevista per i terreni posseduti e/o condotti nell'esercizio delle attività agricole, inseriti nelle dichiarazioni relative all'uso del suolo, rese dai soggetti interessati ai fini dell'erogazione dei contributi agricoli previsti dalla Politica Agricola Comunitaria<sup>9</sup>.

In altri termini, **in relazione ai terreni sottoposti a monitoraggio da parte dell'AGEA, i soggetti tenuti alla presentazione della denuncia di variazione culturale<sup>10</sup> sono esonerati da tale obbligo, in quanto al relativo adempimento provvede la stessa AGEA.**

L'obbligo di presentare la denuncia di variazione culturale, quindi, resta limitato ai casi di variazione di qualità e classi di coltura delle singole particelle che interessano terreni non sottoposti a monitoraggio da parte dell'AGEA.

Ai sensi del successivo **comma 2 dell'articolo 2 del Decreto**, le modalità di attuazione della disposizione di cui al comma 1 sono demandate a un apposito decreto del Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, da emanarsi, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del Decreto.

## **2. Redditi di lavoro dipendente**

Al fine di provvedere a una revisione e semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, in attuazione di

---

<sup>9</sup> Cfr. articolo 2, comma 33, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

<sup>10</sup> Cfr. articolo 30 del TUIR.

quanto disposto dalla legge delega<sup>11</sup>, l'**articolo 3 del Decreto (Revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente)** modifica varie disposizioni del TUIR<sup>12</sup> in tema di deducibilità degli oneri e di non concorrenza di somme e valori alla determinazione del reddito di lavoro dipendente. Il successivo **articolo 4** dispone in ordine alla decorrenza delle modifiche.

L'**articolo 3 del Decreto**<sup>13</sup> apporta modifiche all'articolo 10 del TUIR in materia di deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) dei **contributi di assistenza sanitaria versati ai fondi integrativi del SSN** per un importo non superiore complessivamente a euro 3.615,20<sup>14</sup>.

Specularmente, è prevista una modifica all'articolo 51 del TUIR in materia di non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a **enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale** per un importo non superiore complessivamente a euro 3.615,20.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, le citate norme del TUIR sono state adeguate al criterio della salvaguardia della finalità dell'assistenza sanitaria, nonché al più ampio principio generale della solidarietà sociale stabiliti dalla legge delega<sup>15</sup>, mediante l'inserimento nel testo normativo, a opera delle due norme in commento, della precisazione che i fondi verso cui sono effettuati i versamenti debbano essere «*iscritti all'Anagrafe dei*

---

<sup>11</sup> L'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega ha previsto per i redditi di lavoro dipendente e assimilati «*la revisione e la semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con particolare riguardo ai limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei compensi in natura, salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'attuazione della previdenza complementare, dell'incremento dell'efficienza energetica, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali*

<sup>12</sup> L'articolo 3 del Decreto apporta modifiche, in particolare, agli articoli 10, comma 1, lettera e-ter), e 51, comma 2, lettera a), f-quater), e i-bis) (soppressa), comma 3, e comma 5, del TUIR.

<sup>13</sup> Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), del Decreto, «all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), le parole: «che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione» sono sostituite dalle seguenti: «*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*».

<sup>14</sup> L'articolo 3, comma 1, lettera a), del Decreto modifica l'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), del TUIR, il quale, nel testo attualmente in vigore, stabilisce la deducibilità dei «... contributi versati, fino ad un massimo di euro 3.615,20, 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, che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera a). Per i contributi versati nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12, che si trovino nelle condizioni ivi previste, la deduzione spetta per l'ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l'importo complessivamente stabilito».

<sup>15</sup> Cfr. articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega.

*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».*

A seguito del citato intervento normativo, la **deducibilità dei contributi versati ai fondi integrativi del SSN** e la **non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria** versati è, pertanto, subordinata al rispetto dei due seguenti requisiti:

- **l'iscrizione del fondo sanitario all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi** sopra menzionato;
- la conformità della contribuzione a forme di assistenza sanitaria al **principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti**.

L'**articolo 3 del Decreto**<sup>16</sup> interviene, inoltre, in materia di non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi e dei premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana<sup>17</sup>.

La disposizione in commento prevede una **modifica** dell'attuale **regime di non concorrenza da un punto di vista soggettivo**, estendendolo ai **familiari** indicati all'articolo 12 del TUIR, che si trovino nelle condizioni previste al comma 2 del medesimo articolo 12<sup>18</sup>, vale a dire i familiari **fiscalmente a carico**.

L'**articolo 3 del Decreto**<sup>19</sup> sopprime la lettera i-bis) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, secondo cui non concorrono a formare il reddito «le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accreditto contributivo

---

<sup>16</sup> Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.2), del Decreto, «alla lettera f-quater), dopo le parole: «categorie di dipendenti» sono inserite le seguenti: «e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2.».

<sup>17</sup> Cfr. articolo 51, comma 2, lettera f-quater), del TUIR.

<sup>18</sup> L'articolo 12, comma 2, del TUIR dispone che le «detrazioni di cui al comma 1 spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro».

<sup>19</sup> Cfr. articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.3), del Decreto.

*presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa».*

Tale regime è stato applicato solo dal 2004 al 2007 e, successivamente, dal 2015 al 2018.

Di conseguenza, **non rinvenendosi attualmente una sua applicazione**, ne è stata disposta la **soppressione**.

In un'ottica di semplificazione e razionalizzazione delle somme e dei valori che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, in ossequio alle indicazioni della legge delega<sup>20</sup>, l'**articolo 3 del Decreto**<sup>21</sup> sostituisce il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 51 TUIR<sup>22</sup>.

Secondo l'attuale formulazione, la prima parte del citato comma 3 richiama espressamente l'articolo 9 del TUIR, identificando il criterio del **valore normale** quale criterio generale di valorizzazione dei valori attribuiti dal datore di lavoro al dipendente in costanza del rapporto di lavoro. In secondo luogo, in caso di beni e servizi prodotti dall'azienda, la norma indica uno specifico criterio di individuazione del valore da assegnare ai suddetti beni o servizi in misura pari al **prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista**. Come chiarito dalla relazione illustrativa, tale ultimo criterio nel tempo è divenuto non più adatto a regolare fattispecie sempre più diverse ed eterogenee tra loro in un mercato dei beni e servizi in costante evoluzione.

L'intervento normativo in commento è teso a **modificare i criteri di determinazione del valore dei beni e servizi** alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti. Il predetto valore è, pertanto, identificato nel **prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione** in cui avviene la

---

<sup>20</sup> Cfr. articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega.

<sup>21</sup> Cfr. articolo 3, comma 1, lettera b), numero 2.1), del Decreto.

<sup>22</sup> L'articolo 51, comma 3, del TUIR 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. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. 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 lire 500.000; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito».

cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro.

Sempre in un'ottica di semplificazione, l'**articolo 3 del Decreto**<sup>23</sup> interviene in materia di rimborsi di spese per trasferte nell'ambito del territorio comunale, precisando che concorrono a formare il reddito le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale a eccezione dei rimborsi di **spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate**.

Infine, l'**articolo 4 del Decreto**, in tema di **decorrenza** delle disposizioni sulla revisione della disciplina sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente, prevede che le disposizioni di cui all'articolo 3 si applicano ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal **1° gennaio 2025 fermo restando**, come chiarito dalla relazione illustrativa, **il principio di cassa allargata**.

### 3. Redditi di lavoro autonomo

L'**articolo 5 del Decreto (Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo)** modifica la disciplina della determinazione dei redditi di lavoro autonomo, al fine di fornire agli operatori del settore un **quadro più chiaro dei componenti che concorrono alla formazione dello stesso reddito di lavoro autonomo** e un complesso normativo che possa mutuare alcuni criteri applicati all'interno della **disciplina dei redditi d'impresa**.

In particolare, l'articolo 5, comma 1, del Decreto ha riscritto l'**articolo 54 del TUIR**<sup>24</sup>, relativo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, suddividendo la relativa disciplina in più articoli per una più agevole individuazione di ciascun componente di reddito. Secondo quanto previsto dall'**articolo 6 (Disposizioni transitorie e finali)**, tali disposizioni si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto.

Il nuovo articolo 54 del TUIR introduce, quale criterio generale di determinazione del reddito di lavoro autonomo, **il principio di onnicomprensività**, in analogia a quanto già previsto

---

<sup>23</sup> Nello specifico, all'articolo 51, comma 5, quarto periodo, del TUIR, le parole «di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore» sono sostituite dalle seguenti: «di viaggio o trasporto comprovate e documentate».

<sup>24</sup> L'articolo 5 del Decreto ha riscritto l'articolo 54 del TUIR, suddividendo il contenuto dello stesso negli articoli da 54 a 54-octies.

per i redditi di lavoro dipendente. Si stabilisce, infatti, che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito **dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione all'attività artistica o professionale, e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività.**

Quanto al criterio d'imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo d'imposta, è confermata la rilevanza del **principio di cassa**, salvo le deroghe espressamente previste, con la precisazione che le **somme e i valori in genere percepiti dal lavoratore autonomo, nel periodo d'imposta successivo a quello in cui il sostituto d'imposta li ha corrisposti**, devono essere imputati al periodo d'imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuare la relativa ritenuta.

Al riguardo, l'**articolo 6** prevede che tale ultima previsione ha effetto anche per i periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi. Restano fermi gli accertamenti e le liquidazioni d'imposta divenuti definitivi.

L'**articolo 54** prevede, inoltre, che **non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo** le somme percepite a titolo di:

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

Gli articoli 54-bis e 54-quater recano **la nuova disciplina delle plusvalenze e minusvalenze** e, mutuando alcune disposizioni dal reddito d'impresa, prevedono che

concorrono a formare il reddito le plusvalenze e minusvalenze relative **esclusivamente ai beni mobili strumentali**<sup>25</sup>.

Si codifica la regola attualmente prevista ai fini del reddito d'impresa dall'articolo 164, comma 2, del TUIR, secondo cui **le plusvalenze e minusvalenze rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.**

È, altresì, riprodotta, la **norma antielusiva** specifica prevista dal vigente articolo 88, comma 5, del TUIR, **con riferimento alla cessione dei contratti di locazione finanziaria**, prevedendo che, per la cessione di tali contratti, aventi a oggetto beni immobili o beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, concorre a formare il reddito il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima.

L'articolo 54-ter reca una **disciplina innovativa relativa al trattamento fiscale dei rimborsi** delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e dei **riaddebiti** 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, stabilendone **l'indeducibilità**.

Al riguardo, **l'articolo 6** prevede che, fino al 31 dicembre 2024, in via transitoria, le spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, nonché le relative somme percepite a titolo di rimborso delle medesime, continuano, rispettivamente, a essere deducibili dal reddito di lavoro autonomo e a concorrere alla formazione del medesimo secondo le disposizioni dell'articolo 54 del TUIR in vigore anteriormente alle modifiche apportate dal Decreto; fino alla stessa data del 31 dicembre 2024 le predette somme continuano a essere assoggettate alle ritenute previste.

Con il nuovo articolo 54-quinquies si conferma **l'indeducibilità delle quote di ammortamento per l'acquisto degli immobili strumentali e a uso promiscuo**, nonché **la deducibilità per quote annuali dei canoni di locazione finanziaria** relativi ai medesimi

---

<sup>25</sup> Esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR.

immobili in misura non superiore a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti ministeriali.

Si introducono, anche nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, le disposizioni previste per il reddito d'impresa che stabiliscono la **riduzione alla metà della quota di ammortamento deducibile nel primo periodo d'imposta, nonché la deducibilità del costo residuo del bene non ancora completamente ammortizzato, in caso di sua eliminazione dall'attività.**

Con il citato articolo si conferma, inoltre, la possibilità di **dedurre integralmente le spese di acquisizione di beni strumentali** il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40.

L'articolo 54-*quinquies* prevede, inoltre, che i canoni di locazione finanziaria relativi a beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, sono deducibili:

- in caso di **beni immobili**, per un periodo non inferiore a dodici anni;
- in caso di **beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR**, per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente ministeriale;
- in **tutti gli altri casi, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al citato coefficiente.**

Si conferma, inoltre, la **deducibilità dei predetti canoni** nel periodo d'imposta in cui maturano, **secondo il principio di cassa**.

Per quanto concerne le spese relative **all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria** di immobili strumentali, la nuova norma dispone che tali spese **sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, secondo il criterio di cassa, e nei cinque successivi.**

L'articolo in commento stabilisce che le **spese relative all'acquisto di beni mobili**, diversi da quelli indicati nell'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 cento**; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative all'impiego di tali beni.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente si prevede la deducibilità di un importo pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Per le spese relative alla **manutenzione ordinaria** dei beni immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività si prevede la deducibilità in misura integrale, ovvero pari al 50 per cento per gli immobili a uso promiscuo, nell'esercizio di sostentimento, secondo il criterio di cassa. Parimenti, restano deducibili nell'esercizio di sostentimento, secondo il criterio di cassa, in misura integrale o pari al 50 per cento, a seconda se l'immobile utilizzato nell'esercizio dell'attività sia, rispettivamente, strumentale o a uso promiscuo, le spese per i servizi relativi a detti immobili.

Il nuovo articolo 54-sexies introduce una nuova disciplina relativa alla deducibilità dal reddito di lavoro autonomo delle **spese sostenute in relazione a beni ed elementi immateriali aventi carattere strumentale**, mutuando, nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, la disciplina prevista dall'articolo 103 del TUIR relativa al reddito d'impresa.

In particolare, è previsto che:

- le quote di ammortamento del **costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni** relative a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, **sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo**;
- le quote di ammortamento del **costo degli altri diritti di natura pluriennale** sono deducibili **in misura corrispondente alla durata di utilizzazione** prevista dal contratto ovvero 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, analogamente a quanto disposto, in tema di reddito d'impresa, dall'articolo 103, comma 3, del TUIR, ai fini della deducibilità del valore

di avviamento, sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo.

L'articolo 54-septies del TUIR riproduce quanto già disposto nel previgente articolo 54, comma 5, del TUIR in tema di deducibilità, ad esempio, delle **spese di rappresentanza, spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale** e di quelle relative alle **prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande**.

Il nuovo articolo 54-octies ricalca, sostanzialmente, le disposizioni attualmente in vigore contenute nel comma 8 dell'articolo 54 del TUIR in materia di **determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo**.

In materia di **tassazione separata** del reddito di lavoro autonomo, l'articolo 5 del Decreto modifica l'articolo 17 del TUIR, prevedendo l'applicazione del regime di tassazione separata non solo ai **corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali** comunque riferibili all'attività artistica o professionale, ma anche alle **plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni, società ed enti**, comunque riferibili all'attività artistica o professionale esercitata, se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo d'imposta.

Per ragioni di coordinamento normativo, l'articolo 5 del Decreto modifica anche l'articolo 67 del TUIR, eliminando, dall'ambito della disciplina delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate riconducibili alla categoria dei redditi diversi, l'esclusione attualmente prevista per le **plusvalenze relative alle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni**.

Tali plusvalenze, così come quelle nelle società ed enti comunque riferibili all'attività artistica o professionale esercitata, risultano ora, in considerazione dell'introduzione del **principio di onnicomprensività** nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, **attratte al reddito di categoria**, fatta salva la possibilità di beneficiare del regime di tassazione separata allorquando le stesse siano percepite, anche in più rate, purché nello stesso periodo d'imposta, ai sensi del novellato articolo 17 del TUIR.

L'articolo 5 del Decreto introduce, infine, nel TUIR l'articolo 177-bis, che stabilisce il **principio della neutralità fiscale per le operazioni di aggregazione e riorganizzazione straordinarie nell'ambito degli studi professionali**.

La nuova disposizione stabilisce 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 **non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze**.

Il principio della neutralità fiscale per i citati conferimenti si applica a condizione che:

- il **valore delle partecipazioni** del soggetto conferente sia determinato in un ammontare corrispondente alla somma dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività conferite;
- il **soggetto conferitario**, in relazione a quanto ricevuto, subentri nella posizione del conferente ed esponga nella dichiarazione dei redditi un prospetto di riconciliazione contenente i relativi dati contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.

L'articolo 177-bis elenca anche **ulteriori ipotesi di operazioni straordinarie** riguardanti le attività degli studi professionali a cui è ugualmente applicabile il principio della neutralità fiscale.

Per le medesime operazioni straordinarie delle attività professionali è prevista l'irrilevanza ai fini IVA e l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

#### 4. Redditi diversi

L'**articolo 5 della legge delega<sup>26</sup>** ha previsto che, nell'ambito della riforma del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche, sia attuata, **per i redditi diversi**, la **revisione** del criterio di **determinazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, stabilendo che, qualora la proprietà degli stessi sia stata acquistata per effetto di donazione, **si assume in ogni caso come prezzo di acquisto quello pagato dal donante**. Di conseguenza, l'**articolo 7**

---

<sup>26</sup> Cfr. articolo 5, comma 1, lettera h), numero 1), della legge delega.

del Decreto<sup>27</sup> (*Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione*) apporta modifiche all'articolo 68, comma 2, quarto periodo, del TUIR, disponendo che, ai fini della determinazione della plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ricevuti per donazione, **si assume quale prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante** (aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente), **in luogo del valore dichiarato nelle relative denunce e atti registrati, o in seguito definito e liquidato, come, invece, era previsto in passato.** Tale intervento normativo, come precisato nella relazione illustrativa al Decreto, **ha la finalità di risolvere la questione controversa concernente gli effetti della donazione dei terreni edificabili a familiari seguita, entro un ristretto arco temporale, dalla loro cessione a terzi a opera dei donatari.** In particolare, per effetto della riforma in argomento, emergerà la medesima base imponibile sia nel caso in cui il venditore sia il proprietario originario sia nel caso in cui sia il donatario.

**L'articolo 7 modifica, inoltre, il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 68 del TUIR,** nella parte in cui prevede che, per gli immobili di cui alle lettere b) e b-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR, acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. Si stabilisce, infatti, che tale valore sia **aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente.**

**La novella risponde, in tal caso, a esigenze di coerenza e di sistematicità delle disposizioni tributarie:** come illustrato nella relazione tecnica, si intende **allineare la disciplina delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili di cui alle lettere b) e b-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR, acquisiti per donazione, a quanto**

---

<sup>27</sup> L'articolo 7, rubricato «*Plusvalenze delle aree edificabili ricevute in donazione*», stabilisce che all'articolo 68 del TUIR «sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 1, secondo periodo, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente»;
  - b) al comma 2, il quarto periodo è sostituito dai seguenti: «Per i terreni acquistati per effetto di successione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nella relativa dichiarazione, od in seguito definito e liquidato, aumentato dell'imposta di successione nonché di ogni altro costo successivo inerente. Per i terreni acquistati per effetto di donazione si assume come prezzo di acquisto quello sostenuto dal donante aumentato dell'imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente.».
2. La disposizione del comma 1 si applica alle cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto».

**previsto in caso di cessione di terreni edificabili acquistati per successione. In entrambi i casi assumono, dunque, rilevanza fiscale le imposte di successione e donazione nonché ogni altro costo successivo inherente.**

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

## 5. Redditi d'impresa

In attesa della piena attuazione dei criteri direttivi della delega fiscale, al fine di semplificare e razionalizzare i criteri di determinazione del reddito d'impresa e ridurre gli adempimenti amministrativi, limitare i possibili arbitraggi tra realizzati non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti, gli articoli da 8 a 14<sup>28</sup> del Decreto in esame, di seguito descritti, mediante alcune modifiche, apportate essenzialmente alle disposizioni del TUIR:

- realizzano un **avvicinamento tra poste contabili e relativi valori fiscali** e, di conseguenza, una **semplificazione delle regole di determinazione del reddito d'impresa**, limitando le ipotesi di doppio binario su alcuni componenti reddituali;
- **razionalizzano e semplificano le modalità di accesso e di applicazione dei regimi di riallineamento.**

L'articolo 15 del Decreto, in attuazione dei criteri direttivi di revisione dell'IRES, disciplina il riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie.

L'articolo 16 del Decreto introduce la disciplina fiscale del nuovo istituto della scissione mediante scorporo di cui all'articolo 2506.1 c.c.

L'articolo 17 del Decreto, in attuazione della sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, con particolare riferimento alle partecipazioni detenute nelle *holding*, prevede alcune modifiche agli articoli di riferimento del TUIR.

L'articolo 18 del Decreto, al fine di risolvere le difficoltà procedurali del regime fiscale della

---

<sup>28</sup> Gli articoli 8, 9, 10, 11, 12, 13 e 14 sono disposizioni contenute nel Capo I del Titolo II del Decreto in esame.

liquidazione, dispone un nuovo criterio di tassazione.

### 5.1. Avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili

L'articolo 9 (*Riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali*) interviene nell'ambito dell'articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, al fine di modificare il **trattamento tributario dei contributi aventi natura di sopravvenienze attive**. Con riferimento ai contributi in questione, con la disposizione in esame si intende uniformare, in particolare, il trattamento fiscale a quello contabile, stabilendo che la loro **concorrenza alla determinazione del reddito è effettuata in un'unica soluzione**, così come in unica soluzione è prevista la partecipazione dei medesimi agli utili. Si interviene, inoltre, nell'ambito dell'articolo 92 del TUIR, in modifica della disciplina delle valutazioni delle cosiddette opere infrannuali, riconoscendo fiscalmente il **criterio della percentuale di completamento**, ove utilizzato in bilancio in conformità ai corretti principi contabili, di talché viene meno la necessità di operare le variazioni in dichiarazione dei redditi.

La norma prevede, inoltre, il riconoscimento della rilevanza fiscale del criterio della **commessa completata**, laddove tale criterio sia adottato in conformità ai corretti principi contabili (eliminando, in tal modo, il c.d. doppio binario).

Si dispone, infine, l'abrogazione del comma 3 dell'articolo 110 del TUIR, per rendere immediatamente rilevanti, ai fini fiscali, le differenze su cambi, contabilizzate al termine dell'esercizio secondo le regole previste dai principi contabili adottati dall'impresa.

L'articolo 10 (*Disciplina delle divergenze tra i valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili*) del Decreto ha lo scopo di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie relative ai regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili e di accorpore le disposizioni attualmente collocate in differenti provvedimenti normativi.

La nuova disciplina sul riallineamento, in estrema sintesi, è destinata essenzialmente a ridurre gli adempimenti (e i relativi oneri amministrativi) delle imprese.

Nel predetto articolo sono individuate le **fattispecie** di cambiamento dei principi contabili – dalle quali possono derivare le divergenze tra valori contabili e fiscali – cui applicare la nuova disciplina di riallineamento, di seguito elencate:

- 1) prima applicazione dei principi contabili internazionali (c.d. “*First Time Adoption*” o “FTA”);
- 2) variazioni dei principi contabili IAS/IFRS già adottati (ovvero introduzione di un nuovo IFRIC);
- 3) passaggio dai principi contabili internazionali alla normativa nazionale (c.d. “*Last Time Adoption*” o “LTA”);
- 4) variazione dei principi contabili nazionali;
- 5) cambiamento degli obblighi informativi di bilancio consequenti a modifiche delle dimensioni dell’impresa;
- 6) passaggio, per le microimprese, dalla derivazione giuridica alla derivazione rafforzata e viceversa;
- 7) operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti.

È essenzialmente riproposta la nozione di “**operazioni pregresse**<sup>29</sup> prevista dall’articolo 15, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185<sup>30</sup>, e del relativo regime transitorio. Si tratta di una riformulazione dei diversi regimi vigenti di “neutralità fiscale”, correlati alla nozione di “operazioni pregresse”, al fine di identificare un meccanismo unico per tutte le fattispecie<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Il comma 2 dell’articolo 10 del Decreto stabilisce che i «componenti reddituali e patrimoniali rilevati nel bilancio dell’esercizio relativo alle fattispecie di cui al comma 1 assumono 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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Tuttavia, continuano a essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell’esercizio precedente a quello relativo alle fattispecie di cui al comma 1, qualora il trattamento fiscale derivante dalla nuova qualificazione, classificazione e imputazione temporale risulti non coerente con le regole di deduzione o tassazione applicate precedentemente» (sottolineatura aggiunta).

<sup>30</sup> L’articolo 15, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, disciplina il riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

<sup>31</sup> In particolare, come riportato nella relazione illustrativa al Decreto, i regimi transitori vigenti sono quelli relativi:

- (i) alla prima adozione dei principi IAS/IFRS (FTA) e al cambiamento degli IAS/IFRS già adottati (articolo 15 del decreto-legge n. 185 del 2008);
- (ii) alla prima applicazione dei principi contabili nazionali, alla variazione degli OIC già esistenti e al cambiamento degli obblighi informativi di bilancio consequenti a modifiche dimensionali dell’impresa (articolo 13-bis del decreto-legge n. 244 del 2016);
- (iii) alle divergenze peculiari connesse alla prima adozione degli IAS/IFRS o all’introduzione dei nuovi OIC (articolo 13 del decreto legislativo n. 38 del 2005);

I contribuenti possono riallineare, ai fini dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali, le divergenze, espressamente definite<sup>32</sup> dalla normativa in commento, tra i valori contabili e i valori fiscali degli elementi patrimoniali.

Le divergenze riallineabili ai fini dell'IRES non necessariamente coincidono con quelle riallineabili ai fini dell'IRAP; pertanto, le due “basi imponibili” vanno tenute distinte, anche ai fini dell'applicazione delle imposte sostitutive.

**L'articolo 11 (Regimi di riallineamento)**<sup>33</sup> regola le modalità attraverso le quali si può accedere all'istituto del riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili. Si consentono, a tal fine, i seguenti metodi:

---

(iv) alle ipotesi di ritorno agli standard contabili nazionali (LTA) (articolo 7-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 38 del 2005, che richiama il citato articolo 15 del decreto-legge n. 185 del 2008).

<sup>32</sup> Il comma 6 dell'articolo 10 del Decreto introduce una espressa definizione di «*divergenze tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali*» cui applicare la disciplina del riallineamento, precisando che per divergenze si intendono:

- a) le differenze tra valori contabili e fiscali dipendenti dalle operazioni pregresse che sono diversamente qualificate, classificate o imputate temporalmente rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dai precedenti principi contabili, ovvero dal precedente regime fiscale di riferimento;
- b) i maggiori valori (ad esempio il ripristino dell'avviamento in sede di FTA) o i minori valori (ad esempio l'eliminazione dei costi di impianto e ampliamento in sede di FTA) delle attività patrimoniali, i maggiori o minori valori delle passività patrimoniali (ad esempio l'incremento o la riduzione di fondi dedotti).

<sup>33</sup> L'articolo 11 prevede che «*1. Il riallineamento può essere attuato sulla totalità delle differenze positive e negative esistenti all'inizio del periodo d'imposta e derivanti dalle fattispecie indicate nell'articolo 10, escluse quelle di cui al comma 7 del suddetto articolo. 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 nove periodi di imposta.*

*2. 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, nonché ai singoli maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali. 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. 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.*

*3. Nel caso in cui il contribuente non si avvalga del riallineamento del comma 1, i maggiori valori comunque iscritti sugli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali risultanti dalle operazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), possono essere riconosciuti esclusivamente ai sensi dell'articolo 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 12.*

*4. Si applicano le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.*

- il riallineamento c.d. “*per saldo globale*”, per riallineare la somma algebrica della totalità delle divergenze tra valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali che subiscono una modifica alla relativa rappresentazione contabile: se questa somma determina un saldo positivo, il relativo importo è soggetto a tassazione separata con aliquota ordinaria dell’IRES e dell’IRAP; se, invece, il saldo è negativo, il relativo importo è ammesso in deduzione in quote costanti nel periodo d’imposta in cui è esercitata l’opzione e nei nove successivi; l’opzione per il riallineamento deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in cui sono emerse le divergenze e l’imposta deve essere versata in un’unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al medesimo periodo d’imposta;
- il riallineamento c.d. “*per singole fattispecie*”, intese come componenti reddituali o patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio, nonché ai singoli maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali; ciascun saldo positivo oggetto di riallineamento è assoggettato a imposta sostitutiva dell’IRES e dell’IRAP, con aliquota, rispettivamente, del diciotto per cento e del tre per cento del relativo importo; il saldo negativo non è deducibile; il riallineamento ha effetto a partire dal periodo d’imposta in cui sono emerse le divergenze e l’opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d’imposta.

**L’articolo 12 (*Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie*)<sup>34</sup>** modifica il comma 2-ter dell’articolo 176 del TUIR, al fine di introdurre un unico regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio in

---

<sup>34</sup> L’articolo 12 prevede che «1. All’articolo 176 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il comma 2-ter è sostituito dal seguente:

«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 diciotto e del tre [per] cento, cui sommare eventuali addizionali o maggiorazioni. 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.».

esito a operazioni di riorganizzazione fiscalmente neutrali (operazioni di conferimento di azienda, fusioni e scissioni). Le modifiche operate, oltre a introdurre un'imposta sostitutiva a un livello più in linea con il *tax rate* ordinario, confermano come l'opzione per il riallineamento, nella sua nuova formulazione, sia finalizzata, essenzialmente, a ridurre il doppio binario tra valori contabili e fiscali degli asset, con una semplificazione e una riduzione degli oneri amministrativi.

La norma prevede che i maggiori valori siano assoggettati a un'imposta sostitutiva dell'IRES nella misura del diciotto per cento e a un'imposta sostitutiva dell'IRAP pari al tre per cento, da versare in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

**L'articolo 13 (*Entrata in vigore, disposizioni transitorie e disposizioni abrogate*)<sup>35</sup>** regola l'entrata in vigore delle nuove previsioni normative, prevedendo contestualmente

---

<sup>35</sup> L'articolo 13 dispone che «1. Le disposizioni di cui agli articoli 9, 10 e 11, commi 1 e 2, si applicano dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023; dal medesimo periodo d'imposta non trovano più applicazione:

- a) gli articoli 7-bis, comma 3, e 13 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38;
  - b) l'articolo 15, commi da 1 a 12-bis, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2;
  - c) l'articolo 13-bis, commi da 5 a 8, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19; per la valutazione degli strumenti finanziari derivati operata ai sensi dell'articolo 13-bis, comma 5, terzo periodo, del citato decreto-legge n. 244 del 2016, resta ferma la disciplina previgente fino all'estinzione degli strumenti finanziari derivati stessi.
2. Per le opere, i prodotti, le forniture e i servizi di cui al comma 6 degli articoli 92 e 93 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 [recte 22] 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 fiscali previgenti.
3. Le disposizioni degli articoli 11, comma 3, e 12 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, anteriormente alla predetta data del 1° gennaio 2024, l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche di cui all'articolo 12, può essere effettuato esclusivamente nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta, qualora detta opzione non sia stata già esercitata; il versamento dell'imposta sostitutiva, qualora non ancora effettuato alla data di entrata in vigore del presente decreto, può essere effettuato entro il termine di trenta giorni da tale data.
4. L'imposta sostitutiva versata per il riallineamento delle differenze esistenti all'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in applicazione dell'articolo 1, commi 2 e 4, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 luglio 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 agosto 2009, n. 199, è computata in diminuzione dell'imposta sostitutiva dovuta ai sensi dell'articolo 11 qualora la relativa opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al successivo periodo d'imposta ovvero può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.
5. Per la determinazione dell'acconto da versare per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando l'articolo 9, comma 1, lettera a), fatto salvo quanto eventualmente già versato per lo stesso periodo d'imposta con la prima rata di acconto con corrispondente rideterminazione della misura della seconda rata di acconto».

una serie di abrogazioni e introducendo talune disposizioni di ultrattivit , con riferimento a determinate fattispecie, di norme che non trovano pi  applicazione.

In via generale, le disposizioni di cui all'articolo 9, in materia di riduzione del doppio binario civilistico-fiscale, si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, fatte salve le specifiche ipotesi disciplinate dalle disposizioni transitorie del medesimo articolo 13, cui si rinvia.

**L'articolo 14 (Affrancamento straordinario delle riserve)** prevede la possibilit  di affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi, in sospensione d'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'IRAP del dieci per cento. L'imposta sostitutiva   liquidata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 ed   versata in quattro rate annuali di pari importo a partire dalla data di scadenza del termine di versamento a saldo delle imposte relative al medesimo periodo d'imposta. La norma rinvia a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per le relative disposizioni di attuazione.

## 5.2. Operazioni straordinarie

**L'articolo 15 (Modifiche al regime di riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie)<sup>36</sup>** propone il riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di

---

<sup>36</sup> L'articolo 15 del Decreto in esame prevede che «*1. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:*

*a) all'articolo 84, il comma 3   sostituito dai seguenti:*

*«3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano se la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite viene trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e, inoltre, viene modificata l'attivit  principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attivit  si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di azienda o ramo di essa e assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. Le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di sei mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.*

*3-bis. Le disposizioni di cui al comma 3 non si applicano qualora sussista almeno una delle seguenti condizioni:*

*a) la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite   trasferita da una societ  al soggetto che la controlla, a una societ  da essa controllata oppure a una societ  controllata dallo stesso soggetto che la controlla. Per controllo si intendono le fattispecie di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del codice civile;*

---

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

3-ter. Nel caso di cui al comma 3-bis, lettera b), 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, primo comma, del codice civile e al quale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile. 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.

3-quater. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche al riporto delle eccedenze di interessi passivi previsto dall'articolo 96, comma 5 e dell'eccedenza, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, relativa all'aiuto alla crescita economica previsto dall'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.»;

b) all'articolo 172, il comma 7 è sostituito dai seguenti:

«7. Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite; tale valore, 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. 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. La possibilità di riporto in diminuzione di cui ai periodi precedenti è subordinata alle condizioni che dal conto economico della società che riporta le perdite relative: a) all'esercizio precedente a quello nel corso del quale la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le componenti di conto economico corrispondenti;

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

7-bis. In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, 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.

7-ter. Se le società partecipanti alla fusione appartengono al medesimo gruppo, nel senso che una controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto, i limiti e le condizioni di cui ai commi 7 e 7-bis non si applicano alle perdite conseguite in periodi di imposta nei quali le società partecipanti alla fusione erano già appartenenti allo stesso gruppo nonché a quelle conseguite antecedentemente per le quali abbiano trovato applicazione, all'atto dell'ingresso nel gruppo della società a cui si riferiscono, i limiti e le condizioni di utilizzo previsti dall'articolo 84, comma 3 ovvero dai commi 7 e 7-bis. Per controllo si intendono le fattispecie di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del codice civile. Ai fini dell'applicazione del primo e del secondo periodo del comma 7, l'importo delle perdite che eccede il valore del patrimonio netto della società si considera formato prioritariamente dalle perdite diverse da quelle di cui al primo periodo. In presenza di perdite che soddisfano le condizioni di cui al primo periodo e di perdite che non le soddisfano, agli effetti dell'applicazione dell'articolo 84, commi 1 e 2, si considerano prioritariamente utilizzate queste ultime.

circolazione di quelle delle società partecipanti alle operazioni straordinarie. A tal fine, detto articolo intende disporre la tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di riporto delle perdite di cui agli articoli 84, 172 e 173 del TUIR.

In particolare, le modifiche apportate alla disciplina del riporto delle perdite, comuni a tutte le suddette disposizioni, riguardano:

- l'individuazione di un test "qualitativo" di vitalità;
- il rispetto di un limite quantitativo al riporto delle perdite rappresentato dal valore economico del patrimonio netto o, in alternativa, dal patrimonio netto contabile.

L'articolo 15 in esame definisce, inoltre, la nozione di "modifica dell'attività principale" ai fini dell'applicazione dell'articolo 84 del TUIR. A tal fine è precisato che per modifica dell'attività

---

*7-quater. Le disposizioni dei commi 7, 7-bis e 7-ter 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.»;*  
c) all'articolo 173 sono apportate le seguenti modificazioni:

- 1) al comma 4, dopo le parole: «nell'articolo 86, comma 4,» sono inserite le seguenti: «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,»;
- 2) al comma 10, le parole: «del comma 7» sono sostituite dalle seguenti: «dei commi 7, 7-bis, 7-ter e 7-quater»;
- d) all'articolo 181, dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: «1-bis. Se una società residente in uno Stato appartenente all'Unione europea oppure in uno Stato aderente allo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni partecipa a una fusione con una o più società residenti in cui la società risultante dalla fusione è residente oppure è incorporata da una società residente le sue perdite, determinate applicando le disposizioni contenute nel Titolo II, Capo 2, Sezione I, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante qualora sussistano tutte le seguenti condizioni:
  - a) sia nei periodi d'imposta di realizzazione delle perdite fiscali sia alla data in cui la fusione ha efficacia ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, una delle società partecipanti alla fusione controlla l'altra o le altre società partecipanti alla fusione o tutte le società partecipanti alla fusione sono controllate dallo stesso soggetto;
  - b) tali perdite non possono più essere utilizzate nello Stato di sua residenza in quanto la società ha cessato la propria attività economica e alienato a terzi o, comunque dismesso, tutti i beni relativi all'impresa e, ai sensi della normativa dello Stato in cui è residente, tali perdite non possono essere utilizzate se il controllo di essa è trasferito a terzi.
- 1-ter. Ai fini del comma 1-bis, per controllo si intendono le fattispecie di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del codice civile.».

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano 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, 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, 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 agli articoli 172, comma 7-ter, e 84, comma 3-bis, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificati dal comma 1 del presente articolo. In presenza di perdite cui si applicano le disposizioni di cui all'articolo 172, comma 7-ter, e di perdite cui non si applicano tali disposizioni, i limiti di cui all'articolo 172, comma 7 e gli utilizzi in diminuzione del reddito ai sensi dell'articolo 84, commi 1 e 2, operano, rispettivamente, secondo i criteri di cui al penultimo e ultimo periodo dell'articolo 172, comma 7-ter. Le regole di cui al periodo precedente si applicano, in quanto compatibili, anche con riguardo alle eccedenze di interessi passivi e alle eccedenze relative all'aiuto alla crescita economica».

principale si intende il mutamento del settore economico o del comparto merceologico di operatività. Si prevede, inoltre, che possa realizzarsi una modifica dell'attività esercitata anche quando il soggetto che ha maturato le perdite acquisisce un'azienda o un ramo di azienda, mentre non costituisce cambiamento dell'attività la mera “immissione” di risorse finanziarie aggiuntive o di singoli beni strumentali.

Il nuovo articolo 172, comma 7-ter, del TUIR, in materia di fusione societaria, afferma il principio di libera compensabilità, senza limiti, delle perdite conseguite in periodi d'imposta nei quali le società partecipanti alla fusione erano già appartenenti allo stesso gruppo societario, inteso quale unico soggetto economico.

La libera compensabilità non è, invece, consentita nel caso di fusione tra società facenti parte dello stesso gruppo, in relazione alle perdite conseguite in un periodo in cui le stesse società interessate dall'operazione di fusione non rientravano nel medesimo perimetro di gruppo.

La libera compensabilità delle perdite è, altresì, garantita per quelle prodotti all'esterno del gruppo, ma “omologate” dal superamento dei test di vitalità e di quantità in occasione dell'acquisizione del controllo delle società che le hanno prodotte (ai sensi dell'articolo 84 del TUIR) da parte di società del gruppo, ovvero in occasione del subentro in tali perdite da parte di società del gruppo a seguito di operazioni di fusione o di scissione (articoli 172 e 173 del TUIR).

Restano, invece, soggette agli anzidetti limiti le perdite conseguite precedentemente all'ingresso nel gruppo da società che entrano nello stesso senza subire l'applicazione dei menzionati test.

La libera compensabilità delle perdite è, comunque, garantita nei casi in cui il fenomeno del “commercio delle bare fiscali” non è, nei fatti, realizzabile (ad esempio con riguardo alle perdite fiscali trasferite in occasione di una scissione di società a favore di beneficiaria di nuova costituzione).

L'articolo 15 fissa, infine, il criterio di utilizzo (in compensazione dei redditi) delle perdite pregresse “a composizione mista” – “omologate” e “non omologate” – stabilendo che si considerano prioritariamente utilizzate le perdite formatesi prima dell'ingresso nel gruppo ovvero non assoggettate ai test di ingresso di cui agli articoli 84, 172 o 173, del TUIR.

**L'articolo 16 (Scissione per scorporo)**<sup>37</sup> modifica l'**articolo 173 del TUIR**, al fine di disciplinare dal punto di vista fiscale il nuovo istituto civilistico della scissione mediante **scorporo**, introdotto con l'inserimento nel codice civile del nuovo articolo **2506.1**<sup>38</sup>. Si tratta della disciplina fiscale relativa alla **scissione parziale** mediante la quale si determina l'assegnazione di una parte del patrimonio della scissa a una o più società con

---

<sup>37</sup> L'articolo 16, rubricato «*Scissione per scorporo*», stabilisce che «*1. All'articolo 173 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 15-bis sono aggiunti i seguenti:*

*«15-ter. Alla scissione di cui all'articolo 2506.1 del codice civile si applicano le disposizioni del presente articolo, 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:*

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

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

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

*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 dal bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile. Tra le posizioni soggettive da ripartire con il criterio proporzionale di cui al comma 4 non sono ricompresi i crediti di imposta, di natura diversa da quella agevolativa, chiesti a rimborso e le eccedenze delle medesime imposte utilizzabili in compensazione, anche ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, della società scissa;*

*f) a seguito della scissione:*

*1) 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;*

*2) 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 non sia residente e lo scorporo abbia a oggetto la sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che viene assegnata a una società residente di nuova costituzione, 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.*

*15-quater. In caso di scissione mediante scorporo di una società in altre preesistenti si applicano le disposizioni di cui al comma 10.*

*15-quinquies. 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».*

*2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle scissioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto».*

<sup>38</sup> Il primo comma dell'articolo 2506.1 c.c. prevede che con «la scissione mediante scorporo una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote, continuando la propria attività».

assegnazione delle partecipazioni al capitale di queste ultime alla stessa società scissa (e non ai suoi soci).

In particolare, l'articolo 16 prevede che **per le scissioni mediante scorporo trovano applicazione tutte le disposizioni di cui all'articolo 173 del TUIR, a eccezione di quelle relative** (i) alle operazioni di concambio, (ii) alla retrodatazione della scissione, (iii) al regime delle riserve, (iv) **ai limiti al riporto delle perdite e degli altri attributi fiscali nelle scissioni “classiche”.**

Con riguardo a tale ultimo aspetto, si confermano applicabili, in caso di scissione con beneficiaria preesistente, le previsioni ordinarie in materia di limitazioni al riporto delle perdite fiscali.

Per le scissioni mediante scorporo con beneficiaria di nuova costituzione, in primo luogo, è stato previsto che **alle partecipazioni ricevute dalla scissa sia attribuito il medesimo valore fiscale dei beni trasferiti alla beneficiaria, in coerenza con il principio di neutralità fiscale.** Simmetricamente, le attività e le passività attribuite alla società beneficiaria assumono in capo a essa il medesimo valore fiscale che esse avevano presso la società scissa.

È, altresì, previsto che, come per i conferimenti di azienda, **se la scissione ha a oggetto un'azienda, le partecipazioni ricevute dalla società scissa si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie** nel bilancio in cui risultava iscritta l'azienda scorporata ed ereditano l'anzianità di possesso della medesima azienda.

Se lo scorporo ha a oggetto partecipazioni che hanno già maturato i requisiti per l'applicazione del regime di *participation exemption*, a esclusione del c.d. "holding period", le partecipazioni ricevute dalla scissa possono anch'esse fruire del regime di *participation exemption* (anche se l'*holding period* matura dopo la scissione), in quanto, coerentemente a quanto previsto per le scissioni "tradizionali", **il soggetto scisso acquisisce le partecipazioni ricevute in cambio con la medesima anzianità di possesso relativa alle partecipazioni scorporate.**

Ai fini della **trasmissione delle posizioni soggettive** non specificamente **afferenti agli elementi del patrimonio trasferito dalla scissa alla beneficiaria** (ad esempio perdite fiscali pregresse, eccedenze ACE, eccedenze di interessi passivi indeducibili, ecc.), il

**criterio di ripartizione delle posizioni soggettive fiscali di cui all'articolo 173, comma 4, del TUIR opera senza considerare**, per determinare il patrimonio netto della società scissa cui rapportare il patrimonio netto trasferito alla beneficiaria, **il valore delle partecipazioni rivenienti alla scissa per effetto della scissione.**

Per quanto riguarda gli effetti che derivano dalla scissione mediante scorpo, con riguardo alla composizione fiscale dei patrimoni netti della scissa e della beneficiaria, è previsto – in deroga alle disposizioni applicabili alle scissioni “tradizionali” e in conformità a quanto, invece, previsto per i conferimenti di azienda – che:

- **la scissa conserva immutata la composizione fiscale del proprio patrimonio netto** quale risultante dal bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia giuridica della scissione (e ciò vale anche per le riserve in sospensione d'imposta);
- **in capo alla beneficiaria, l'incremento del patrimonio netto contabile derivante dalla scissione si qualifica ai fini fiscali quale riserva di capitale**, come se l'assegnazione patrimoniale che costituisce effetto della scissione fosse, ai fini di cui trattasi, assimilabile a un apporto patrimoniale.

Nel caso di scissione, da parte di una società non residente, di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a favore di una beneficiaria residente di nuova costituzione, è previsto che l'assegnazione alla scissa delle partecipazioni nella beneficiaria non comporti alcuna tassazione.

L'articolo 16 dispone, inoltre, che **non costituisce uno schema abusivo ai sensi dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente** la fattispecie di **scissione con la quale si scorpori un complesso aziendale** e successivamente si ceda la relativa partecipazione riveniente dalla scissione. Si tratta di uno schema sostanzialmente analogo a quello del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni nella conferitaria, regolato dall'articolo 176, comma 3, del TUIR.

**L'articolo 17 (Modifiche alla disciplina dei conferimenti)**<sup>39</sup> attua una sistematizzazione

---

<sup>39</sup> L'articolo 17 dispone che al «testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 175, dopo il comma 1, è aggiunto il seguente:

e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazione, modificando opportunamente gli articoli 175, 176, 177 e 178 del TUIR.

In tema di conferimento di partecipazioni, la modifica riguarda, in particolare, i conferimenti minusvalenti, ossia quelli per i quali le partecipazioni conferite sono iscritte, in capo al

---

«1-bis. 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 la minusvalenza determinata ai sensi del comma 1 è deducibile, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, nei limiti della differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4.».

b) all'articolo 176 sono apportate le seguenti modificazioni:

1) al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: «dell'azienda stessa,» sono inserite le seguenti: «compreso il valore dell'avviamento,»;

2) 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».

c) all'articolo 177, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) al comma 1, le parole: «, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario,» sono soppresse;

2) i commi 2 e 2-bis sono sostituiti dai seguenti:

«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, la minusvalenza, determinata ai sensi del primo periodo, è deducibile, fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87, nei limiti della differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite e il loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4.

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.

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.

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.»

d) all'articolo 178, comma 1, lettera e), le parole: «, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario,» sono soppresse.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano ai conferimenti di azienda e di partecipazioni effettuati dalla data di entrata in vigore del presente decreto».

conferitario, a un valore inferiore al costo fiscalmente riconosciuto che esse avevano presso il conferente e le partecipazioni rivenienti dal conferimento sono anch'esse iscritte, in capo al conferente, a un valore inferiore al predetto costo fiscalmente riconosciuto. In tali casi, è previsto che la minusvalenza – fatti salvi i casi di esenzione di cui all'articolo 87 del TUIR – assume rilevanza fiscale e, quindi, è deducibile per il conferente soltanto quando è effettiva e, pertanto, nei limiti della differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni oggetto di conferimento e il loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, del TUIR.

Con riguardo al conferimento d'azienda ex articolo 176 del TUIR, si precisa che l'eventuale valore dell'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale del soggetto conferente si trasferisce con l'azienda conferita al soggetto conferitario anche fiscalmente.

In relazione all'articolo 177 del TUIR, in materia di scambio di partecipazioni, si prevede l'estensione, ai conferimenti aventi a oggetto partecipazioni in società non residenti, della possibilità di fruire del regime di c.d. “realizzo controllato”. Ulteriore intervento riguarda i cosiddetti conferimenti minusvalenti. La norma adottata stabilisce che per tali ipotesi, laddove non sussistano le condizioni di applicabilità del regime di *participation exemption*, di cui all'articolo 87 del TUIR:

- la differenza negativa tra il valore cui le partecipazioni oggetto di conferimento sono iscritte nella contabilità della conferitaria e il loro costo fiscalmente riconosciuto in capo al conferente assume rilevanza fiscale per quest'ultimo nei limiti della differenza negativa tra il loro valore normale e il loro costo fiscalmente riconosciuto;
- in ogni caso, anche qualora tale differenza negativa non assuma alcuna rilevanza fiscale, ciò non comporta la disapplicazione del regime di realizzo controllato e l'applicazione del criterio generale di determinazione del corrispettivo del conferimento sulla base del valore normale.

L'articolo 17 modifica, inoltre, la disciplina prevista per il conferimento di partecipazioni qualificate detenute in società *holding*.

Nel caso di conferente persona fisica si prevede l'eliminazione del requisito fino a oggi esistente per l'applicazione del comma 2-bis dell'articolo 177 del TUIR, consistente nella unipersonalità della società conferitaria, prevedendo che, nel caso la conferitaria sia

partecipata, oltre che dal conferente, da altri soggetti, l'applicabilità del regime di realizzo controllato è subordinata alla circostanza che questi siano familiari del conferente ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del TUIR.

Si prevede, infine, la modifica dell'articolo 178 del TUIR per rendere pienamente conforme all'ordinamento europeo la normativa domestica degli scambi di azioni intra-UE. In particolare, si elimina la previsione per cui gli scambi di partecipazioni sono considerati fiscalmente neutrali solo se l'incremento della percentuale di controllo avvenga «*in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario*». Intervento analogo è stato effettuato in relazione agli scambi di azioni “domestici”.

Con riguardo al regime fiscale della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società, l'**articolo 18 (Modifiche alla disciplina della liquidazione)**<sup>40</sup> intende dare attuazione ai principi e ai criteri direttivi, indicati nell'articolo 9<sup>41</sup> della legge delega, circa gli interventi da operare per la semplificazione e la razionalizzazione della disciplina della liquidazione e per superare le difficoltà procedurali derivanti dall'attuale modalità di determinazione del reddito degli esercizi compresi nella liquidazione.

---

<sup>40</sup> L'articolo 18 dello schema di Decreto prevede che «*1. L'articolo 182 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente:*

*«Art. 182 (Liquidazione ordinaria) - 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 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. Se la liquidazione si protrae per non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio: a) 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; b) l'imprenditore, i collaboratori familiari e i soci possono chiedere la tassazione separata del reddito a norma degli articoli 17 e 21. Se la liquidazione 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».*

*2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle liquidazioni che hanno inizio dalla data di entrata in vigore del presente decreto».*

<sup>41</sup> Cfr. articolo 9, comma 1, lettera f), della legge delega.

Più in particolare, l'attuale formulazione dell'articolo 182 del TUIR prevede che il reddito degli esercizi compresi nella liquidazione è determinato **in via provvisoria**, in base al rispettivo bilancio.

Tali redditi, tuttavia, s'intendono **definitivi** tanto nell'ipotesi in cui la liquidazione dell'impresa individuale o della società di persone si protragga per più di tre esercizi (cinque esercizi in caso di soggetti IRES), quanto in quella in cui è stata omessa la presentazione del bilancio finale.

**L'articolo 18, comma 1, del Decreto** riformula l'articolo 182 del TUIR al fine di modificare il criterio di tassazione: il risultato di ogni esercizio è determinato in via definitiva anziché in via provvisoria, con applicazione delle regole ordinarie di tassazione.

Se la liquidazione si chiude in perdita si applicano le disposizioni dell'articolo 8 del TUIR.

Se la liquidazione si protrae, tuttavia, per non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio:

- l'impresa individuale o la società di persone può rideterminare il reddito degli esercizi di liquidazione e utilizzare la perdita finale di liquidazione in base al criterio del c.d. "carry back", in riduzione del reddito dell'ultimo di tali esercizi e, progressivamente, del reddito di ciascuno degli esercizi precedenti fino a concorrenza del reddito degli stessi;
- l'imprenditore individuale e i soci delle società di persone possono fruire della tassazione separata del reddito, ai sensi degli articoli 17 e 21 del TUIR.

Analogo criterio è previsto per le società soggette a IRES per le quali, tuttavia, l'applicazione del su indicato criterio di *carry back* è consentita se la liquidazione si protrae per non più di cinque esercizi.

Le nuove disposizioni si applicano alle liquidazioni che hanno inizio dalla data di entrata in vigore del Decreto.

Grazie per l'attenzione.