

Il **decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192**, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale, ha operato una revisione del regime impositivo dei redditi delle persone fisiche e delle società e degli enti. La generalità delle disposizioni si applica sostanzialmente già dal 2024.

NOVITÀ PER I REDDITI DA ATTIVITÀ AGRICOLE

Al fine di tener conto delle più moderne tecniche di produzione, si amplia l'ambito delle attività che danno luogo a reddito agrario, includendovi quelle che non richiedono l'utilizzo del suolo e quelle dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di immobili accatastati nelle categorie C/1, C/2, C/3, C/6, C/7, D/1, D/7, D/8, D/9, D/10 (attività c.d. **"fuori suolo"**).

Con **apposito Decreto Ministeriale** saranno individuate nuove classi e qualità di coltura per i terreni, al fine di tenere conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, le modalità con cui annotare in Catasto l'utilizzo dei fabbricati impiegati per le attività di produzione di vegetali e le modalità di determinazione della c.d. **"superficie agraria di riferimento"**, sulla cui base determinare la soglia entro la quale le colture **"fuori suolo"** producono redditi agrari.

A regime, per le colture **"fuori suolo"** deriveranno redditi agrari (determinati su base catastale) entro il limite di superficie adibita alla produzione non eccedente il doppio della superficie agraria di riferimento; oltre questo limite, il reddito relativo alla parte eccedente sarà determinato forfetariamente, salvo opzione contraria, concorrendo a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie di riferimento, in proporzione alla superficie eccedente.

Fino all'emanazione del Decreto Ministeriale, i redditi derivanti dalle colture **"fuori suolo"** vengono 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%**.

In ogni caso, il reddito dominicale relativo alle colture **"fuori suolo"** non può essere inferiore alla **rendita catastale** attribuita al fabbricato destinato a tali colture.

I **fabbricati** utilizzati per l'esercizio delle colture **"fuori suolo"**:

- se locati, restano assoggettati a tassazione secondo le regole ordinarie dei redditi dei fabbricati;
- se non locati, poiché impiegati direttamente dal possessore per la coltivazione **"fuori suolo"**, producono redditi dominicali.

NOVITÀ PER I REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Contributi e premi pagati dal datore di lavoro per le polizze dirette a garantire una copertura assicurativa per stati di non autosufficienza o malattie gravi del dipendente sono **non imponibili anche per i familiari a carico**.

La valorizzazione dei *fringe benefit*, in caso di erogazione di beni e servizi prodotti dal datore di lavoro, non avviene più al prezzo mediamente praticato nelle cessioni al grossista, ma con riferimento al **prezzo mediamente applicato** nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al **costo sostenuto** dal datore di lavoro.

NOVITÀ PER I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

È stato introdotto il principio di onnicomprensività per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, che comprende così tutte le somme e valori a qualunque titolo percepiti in relazione all'attività artistica o professionale.

È stato anche allineato il criterio di imputazione temporale dei compensi (percezione) a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente (pagamento del corrispettivo) e, in deroga al criterio di cassa, le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta sono imputate al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo da parte di quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

Non sono considerati compensi (da assoggettare a ritenuta) le **spese a carico del committente** e da questi rimborsate, che sono così **escluse dalla formazione del reddito di lavoro autonomo**. Di conseguenza, queste spese divengono indeducibili per il lavoratore autonomo: se non rimborsate, si applica una specifica disciplina per la loro deducibilità, analoga a quella prevista per le perdite su crediti delle imprese. Per semplificarne la gestione contabile, ed evitare errori o contestazioni, la loro rilevazione da parte dei lavoratori autonomi deve essere effettuata a credito del committente.

Sono state introdotte **specifiche discipline fiscali** per alcune **operazioni straordinarie** che possono essere realizzate dai lavoratori autonomi:

- cessione della clientela e di altri elementi immateriali, come il marchio
- cessione di partecipazioni in associazioni professionali
- cessioni di contratti di leasing
- spese di manutenzione degli immobili
- ammortamento dei beni immateriali e materiali

Queste disposizioni sono analoghe, in linea di massima, a quelle applicabili alle operazioni straordinarie realizzate dagli imprenditori.

Allo stesso modo, è stata introdotta la **neutralità fiscale per l'aggregazione di attività professionali** (conferimenti, apporti, trasformazioni, fusioni, scissioni, ecc.) a determinate condizioni.

Per quanto riguarda le **spese comuni di studio**, le somme percepite a titolo di riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute (telefono, energia elettrica, segreteria, ecc.) per l'uso comune degli immobili utilizzati **non concorrono a formare il reddito** del professionista che le sostiene e ne chiede il rimborso; l'importo riaddebitato diminuisce quindi i costi da questo sostenuti.

NOVITÀ PER I REDDITI D'IMPRESA

Riduzione delle differenze tra valori contabili e valori fiscali (c.d. "doppio binario")**Contributi in conto capitale**

È eliminata la facoltà di farli concorrere alla formazione del reddito in un numero massimo di cinque quote annuali di pari importo.

Commesse ultrannuali e infrannuali

Assumono rilevanza fiscale i criteri di valutazione delle commesse adottati in bilancio.

Di conseguenza, le commesse ultrannuali ed infrannuali possono essere assunte sia contabilmente che fiscalmente al costo oppure con il criterio della percentuale di completamento.

Queste disposizioni non si applicano alle commesse in corso nel periodo d'imposta al 31/12/2023.

Differenze di cambio da valutazione

Le **valutazioni al cambio di fine esercizio dei crediti e debiti in valuta estera** iscritte in contabilità concorrono alla formazione del reddito. Nel bilancio dell'esercizio al 31/12/2024 non è più necessario iscrivere la fiscalità differita.

Riallineamento dei valori emersi in seguito ad operazioni straordinarie

È stato uniformato il riallineamento delle divergenze emerse in seguito ad operazioni straordinarie fiscalmente neutrali (fusioni, scissioni, conferimento di azienda): sono **riconosciuti fiscalmente** i maggiori valori dei singoli elementi dell'attivo, a seguito di opzione, con il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del **18%** e di un'imposta sostitutiva dell'IRAP del **3%**, a cui aggiungere eventuali addizionali o maggiorazioni.

Nel caso di **cessione** dei beni rivalutati, **anteriormente al terzo periodo d'imposta successivo** a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva e del maggiore ammortamento relativo e l'imposta sostitutiva è scomputata dalle imposte sul reddito.

Le disposizioni in materia di riallineamento si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2024.

Affrancamento straordinario delle riserve

Possono essere affrancate tutte le riserve in sospensione d'imposta esistenti nel bilancio d'esercizio al 31/12/2023, assoggettandole ad **imposta sostitutiva delle imposte sul reddito del 10%**, da liquidare nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio al 31/12/2024 e da versare in quattro rate annuali.

Nuovo regime di riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni straordinarie (conferimenti, fusioni, scissioni)

Le perdite risultanti al termine del periodo d'imposta precedente all'operazione, oppure le perdite risultanti al termine del periodo d'imposta se l'operazione interviene nella seconda metà del periodo d'imposta, **non possono essere riportate** negli esercizi successivi se viene **modificata l'attività principale** esercitata (con cambiamento del settore o del comparto merceologico o acquisto di ramo d'azienda) nei due esercizi precedenti o nei due successivi all'esercizio in cui viene effettuata l'operazione e viene **trasferita la maggioranza delle partecipazioni** aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria.

La limitazione al riporto delle perdite non si applica al superamento del c.d. "**test di vitalità**", ovvero il confronto dei ricavi e delle spese per lavoro subordinato (al 40% della media dei due esercizi) dell'esercizio precedente a quello dell'operazione ed i due esercizi anteriori.

In caso di superamento del test, le perdite riportabili devono rispettare il **limite quantitativo** del patrimonio netto della società che riporta le perdite, da assumere in base al suo valore economico (non contabile) risultante da una relazione giurata di stima redatta da un esperto incaricato dalla società,

senza tenere conto dei conferimenti e versamenti fatti nei 24 mesi precedenti ragguagliati al rapporto fra valore economico e valore contabile del patrimonio.

In assenza della relazione di stima, il limite è stabilito nel patrimonio netto contabile risultante dal bilancio alla data di riferimento delle perdite, senza tenere conto dei conferimenti e versamenti eseguiti negli ultimi 24 mesi.

Nuova disciplina del riporto delle perdite fiscali infragruppo

Le limitazioni al riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni straordinarie non si applicano qualora le operazioni straordinarie si verifichino all'interno di un gruppo.

La disapplicazione opera esclusivamente per le perdite conseguite in periodi d'imposta nei quali la società apparteneva al gruppo.

La disapplicazione opera anche per le perdite conseguite antecedentemente, con il superamento del test di vitalità ed il rispetto del limite quantitativo all'atto dell'ingresso del gruppo o dell'acquisizione del controllo della società o della sua fusione o scissione.

Conferimenti di partecipazioni di controllo e collegamento

Il regime di "realizzo controllato" si applica anche ai conferimenti di partecipazioni **minusvalenti**, il cui valore di realizzo è inferiore al costo fiscale. La minusvalenza, se non è applicabile la disciplina di esenzione (c.d. PEX), è deducibile per la differenza tra il costo ed il maggiore fra valore di realizzo o il valore normale.

Scambi di partecipazioni mediante conferimento

Il regime di "realizzo controllato" si applica anche ai conferimenti di partecipazioni in società **non residenti**.

Il regime di "realizzo controllato" si applica anche ai conferimenti di partecipazioni in società che **incrementano il controllo** per effetto del conferimento.

Il regime di realizzo controllato permette la neutralità fiscale dell'operazione, assumendo come valore di realizzo della partecipazione la corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formatosi a seguito dell'operazione.

Conferimento di partecipazioni qualificate

Il regime di "realizzo controllato" si applica anche ai conferimenti di partecipazioni qualificate (che rappresentano diritti di voto nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% o una partecipazione al patrimonio superiore al 5 o al 25%, rispettivamente se negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni) in società di nuova costituzione o esistente, partecipata unicamente dal conferente, dal coniuge, dai parenti entro il terzo grado e dagli affini entro il secondo grado.

Il regime di realizzo controllato permette la neutralità fiscale dell'operazione, assumendo come valore di realizzo della partecipazione la corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formatosi a seguito dell'operazione.

Conferimento di partecipazioni detenute in società holding

Viene chiarito che la verifica della prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni deve essere effettuata confrontando il **valore contabile delle partecipazioni con il valore contabile complessivo** della società holding, e non i relativi valori correnti, risultante dall'ultimo bilancio chiuso prima del conferimento.

Il possesso di partecipazioni qualificate (che rappresentano diritti di voto nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% o una partecipazione al patrimonio superiore al 5 o al 25%, rispettivamente se negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni) in capo alla società holding deve essere verificato, tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa, per quelle possedute dalla stessa e per quelle possedute da società controllate da questa che a sua volta siano società holding. Inoltre, è sufficiente che il superamento delle soglie di qualificazione sia verificato per

le società partecipate che rappresentano più di metà del valore contabile delle partecipazioni oggetto di verifica, calcolata tenendo conto dell'eventuale effetto demoltiplicativo.

Conferimento di azienda e avviamento

La deducibilità fiscale dell'avviamento iscritto nel bilancio del soggetto conferente si trasferisce alla società conferitaria, che ne continua così l'ammortamento.

Operazioni di scissione e di scissione mediante scorporo

Nel caso di scorporo di partecipazioni qualificate in regime di esenzione (c.d. "PEX"), le partecipazioni ricevute si considerano iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e mantengono lo stesso periodo di possesso delle partecipazioni scorporate.

Il patrimonio netto della scissa viene determinato facendo riferimento al suo valore al momento della data di efficacia giuridica dell'operazione, e non del valore risultante dal bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso.

Trasformazione di stabile organizzazione italiana in società residente

Non comporta alcuna tassazione l'assegnazione a società fiscalmente residente in uno stato dell'Unione Europea o aderente allo Spazio Economico Europeo della partecipazione in una società beneficiaria di nuova costituzione della scissione della sua stabile organizzazione in Italia.

Scissione ed abuso del diritto

La scissione avente ad oggetto un'azienda e la **successiva cessione della partecipazione** ricevuta non rileva ai fini dell'abuso del diritto.

Disciplina delle società di comodo

Sono stati **dimezzati** i coefficienti relativi ai ricavi presunti e al reddito minimo relativi agli immobili e alle partecipazioni.

Aggiornato al 7 gennaio 2025