



**Artigiani
Imprenditori
d'Italia**

Senato della Repubblica

XIX Legislatura

6^a Commissione Finanze e tesoro

Documento di osservazioni e proposte

**Audizione informale nell'ambito dell'esame dello schema di
decreto legislativo recante revisione del regime impositivo dei
redditi**

(Atto del Governo n. 218)

29 ottobre 2024

Illustre Presidente, Onorevoli Senatori,

Confartigianato e CNA ringraziano la Commissione per l'invito a esprimere osservazioni e valutazioni sull'Atto n. 218 recante la revisione del regime impositivo dei redditi in attuazione degli articoli 5, 6 e 9 della legge di Riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111.

1. Premessa

Lo schema di decreto legislativo in argomento, approvato in via preliminare nel Consiglio dei ministri del 29 aprile 2024, provvede alla revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES) intervenendo su quattro fronti: **reddito agrario e dominicale, reddito di lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo e reddito di impresa.**

Le Confederazioni apprezzano le disposizioni contenute nel provvedimento in titolo, che si propongono di **agevolare e semplificare le modalità di imposizione** dei redditi derivanti da attività agricole, di **sistematizzare i criteri di determinazione dei componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo**, di meglio definire, nell'ambito dei redditi diversi, le modalità di **tassazione delle plusvalenze**, modificando i criteri di determinazione del prezzo di acquisto, in particolare nei casi di donazione dei terreni.

Inoltre, valutano positivamente l'avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili in materia di reddito di impresa: stigmatizzano tuttavia, in tale ambito, **la scelta di eliminare la possibilità di rateizzare in 5 anni la tassazione dei contributi ricevuti aventi natura di sopravvenienza attive.**

Infine, condividono il **nuovo impianto della disciplina della liquidazione delle imprese e delle società.**

2. Osservazioni in merito alle disposizioni riguardanti il reddito agrario

L'articolo 1 apporta una serie di modifiche alla disciplina dei redditi dei terreni. In sostanza si dispone che fino all'emanazione del decreto che determinerà nuove classi e qualità di colture al fine di tener conto dei più evoluti sistemi di coltivazione, il reddito dominicale e agrario delle colture prodotte utilizzando immobili oggetto di censimento al catasto dei fabbricati è determinato 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. La maggiorazione del 400 per cento della tariffa d'estimo più alta in vigore nella provincia è giustificata dalla maggiore produttività che le colture c.d. "fuori suolo", realizzate in ambienti

protetti e chiusi, permettono di ottenere mediante l'utilizzo di specifiche tecnologie e sistemi di produzione innovativi.

Ferma restando la definizione del TUIR, per la quale si intende per «reddito agrario» il reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio delle attività agricole, le modifiche in esame introducono esplicitamente il riferimento alle attività definite all'articolo 2135 del codice civile (comma 1, lett. b), n. 1). Tale modifica allinea la normativa civilistica – che considera attività agricole quelle che **“utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine”** – alla normativa fiscale, che attualmente considera reddito agrario solo quello che deriva dall'esercizio di un'attività agricola “nei limiti della potenzialità del terreno”. Con l'utilizzo del verbo “possono” (riferito all'utilizzo del terreno) si è inteso rendere solo potenziale o funzionale il collegamento con il terreno, al fine di tenere conto anche delle più moderne tecniche di produzione agricola, che non sono più esclusivamente incentrate, come avvenuto in passato, sul fattore “terra” e sullo “sfruttamento” della stessa. Ciò fermo restando che va negata la qualità di impresa agricola quando non risulti la diretta cura di alcun ciclo biologico o di una fase necessaria dello stesso, vegetale o animale.

Le modifiche introdotte, inoltre, riconducono tra le attività agricole principali (i.e., essenziali) le produzioni di vegetali realizzate mediante i più evoluti sistemi di coltivazione (quali, ad esempio, le c.d. **vertical farm** e le **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 si realizzano in strutture protette, quali, oltre alle serre, i fabbricati a destinazione agricola, industriale, commerciale e artigianale, anche dismessi e più in generale agli immobili riconvertiti alle produzioni in esame.

È stata introdotta una disposizione avente la finalità di ricomprendere nell'ambito dei redditi agrari anche quelli ottenuti dallo svolgimento delle **attività dirette alla produzione di beni, anche immateriali, rinvenienti dalle attività di coltivazione, allevamento e silvicoltura, che concorrono alla tutela dell'ambiente** e alla lotta ai cambiamenti climatici, compresi quelli debitamente certificati.

Inoltre, restano assoggettati a tassazione, secondo le ordinarie regole dei redditi dei fabbricati gli immobili dati in locazione ed eventualmente utilizzati nello svolgimento delle attività di produzione di vegetali, invece, per quanto concerne gli immobili utilizzati direttamente per tali attività, detti immobili sono tassati come redditi dominicali.

Le modifiche alle disposizioni riguardanti i regimi forfetari opzionali disciplinati dall'articolo 56-*bis* del TUIR sono dirette a definire le modalità di tassazione delle attività agricole eccedentarie rispetto a quelle che si considerano produttive di reddito agrario, con riguardo:

- alle nuove attività di produzione di vegetali;
- 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, compresi quelli debitamente certificati. Nello specifico, il reddito derivante dalla cessione di tali beni, tra cui rientrano i crediti di carbonio ottenuti mediante la cattura di CO₂, 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'Iva il coefficiente di redditività del 25 per cento.

È sostituito, inoltre, il comma 4 dell'articolo 56-*bis* del TUIR 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.

Confartigianato e CNA condividono lo sforzo del legislatore di rendere la disciplina dei redditi dei terreni, più omogenea e adeguata alle modifiche relative alle colture con metodi di coltivazione innovativi oggi presenti nonché all'attenzione per quelle che concorrono alla tutela dell'ambiente e alla lotta ai cambiamenti climatici. Valutazione positiva, pertanto, all'allineamento della normativa civilistica – che considera attività agricole quelle che “utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine” – alla normativa fiscale, che attualmente considera reddito agrario solo quello che deriva dall'esercizio di un'attività agricola “nei limiti della potenzialità del terreno”.

3. Osservazioni in merito alle disposizioni riguardanti il reddito di lavoro dipendente

Con le modifiche apportate **dall'articolo 3**, in materia di redditi di lavoro dipendente, vengono realizzate alcune semplificazioni, nonché un adeguamento della normativa agli indirizzi di prassi amministrativa. Nello specifico:

- con una modifica all'art. 10 TUIR, in materia di oneri deducibili dal reddito complessivo, viene adeguata la disposizione che prevede la deduzione dei contributi versati ai fondi integrativi

nel limite di euro 3.615,20, inserendo nel testo un riferimento all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con DM 31/3/2008 che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti;

- è modificato l'art. 51 TUIR. In sintesi:
 - è ampliato il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente per i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore o dal lavoratore, recependo orientamenti di prassi amministrativa; nonché, per i contributi e premi versati dal datore di lavoro, includendo nel regime di non concorrenza **anche quelli rivolti ai familiari a carico del dipendente**, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza.
 - rientrano nell'imponibile le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima.
 - è introdotto un nuovo criterio di valorizzazione dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e che sono ceduti ai dipendenti e rientrano nel reddito da lavoro dipendente, il riferimento al valore normale viene sostituito da un altro criterio, in quanto ritenuto non più adatto a regolare fattispecie sempre più diverse ed eterogenee tra loro in un mercato in evoluzione (il nuovo riferimento è al prezzo medio praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione o la prestazione a favore del lavoratore, o in mancanza in base al costo sostenuto dal datore di lavoro).
 - sono semplificate le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, che concorrono a formare il reddito con l'esclusione dei rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate: vengono così superati alcuni dubbi interpretativi della precedente formulazione.

Le novità in materia di tassazione dei redditi da lavoro dipendente previste all'articolo 3 si applicano ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Confartigianato e CNA valutano positivamente gli interventi di semplificazione descritti, che consentono anche di superare i dubbi in sede di applicazione della normativa. Inoltre, condividono gli interventi finalizzati ad attuare la legge delega n. 111/2023, per salvaguardare la

finalità della sanità integrativa, in particolare prevedendo il regime di non concorrenza anche per i premi e contributi versati dal datore di lavoro per i familiari a carico dei dipendenti.

4. Osservazioni in merito alle disposizioni riguardanti il reddito di lavoro autonomo

L'articolo 5 modifica la disciplina dei redditi di lavoro autonomo, prevedendo diversi interventi.

Viene esteso il regime della tassazione separata per alcune plusvalenze, nell'ambito dell'articolo 17, con la sostituzione della lettera *g-ter*). Nella nuova lettera viene precisato che beneficiano del regime di tassazione separata anche le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni, società ed enti comunque riferibili all'attività artistica o professionale esercitata.

È riscritto **l'articolo 54** del Tuir sulla disciplina dei redditi di lavoro autonomo che è stato suddiviso in più articoli, per una più agevole individuazione della disciplina relativa a ciascun componente di reddito. Viene **introdotto**, quale criterio generale di determinazione del reddito di lavoro autonomo, il **principio di onnicomprensività**, in analogia a quanto già previsto per i redditi di lavoro dipendente: il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività.

Viene **confermato il principio di cassa** fatte salve le deroghe espressamente previste (ad esempio, per ammortamenti, canoni di leasing, quote di TFR). Ulteriore deroga al criterio di cassa è contenuta nel medesimo comma 1 del nuovo articolo 54 in attuazione del principio direttivo secondo cui "Il criterio di imputazione temporale dei compensi deve essere corrispondente a quello di effettuazione delle ritenute da parte del committente".

Con riferimento ai **rimborsi e riaddebiti**, per effetto della nuova disciplina, viene eliminata l'attuale criticità derivante dall'assoggettamento a ritenuta di somme che, seppure incassate dall'esercente arte o professione, non comportano un **incremento del suo reddito imponibile**, essendo generalmente prevista la deducibilità integrale delle somme rimborsate analiticamente dal committente.

Si introducono anche nella determinazione del reddito di lavoro autonomo le disposizioni, previste per i redditi d'impresa nel vigente articolo 102 del Tuir, 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 (cfr. nuovo art. 54-*quinquies*, comma 1, primo e terzo periodo).

Per quanto concerne le **spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili strumentali e di quelli utilizzati promiscuamente** viene prevista la deducibilità delle stesse (in misura integrale ovvero pari al 50% per gli immobili a uso promiscuo), da ripartire in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei 5 successivi (cfr. art. 54-*quinquies*, commi 1 e 2, ultimo periodo).

Le **spese relative alla manutenzione ordinaria dei beni immobili utilizzati nell'esercizio dell'attività restano deducibili** (in misura integrale ovvero pari al 50% per gli immobili a uso promiscuo) nell'esercizio di sostenimento, secondo il criterio di cassa.

Viene, eliminata la norma che prevede la deducibilità di tali spese, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio del periodo d'imposta dai registri contabili, e per l'eventuale eccedenza, in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.

È introdotta la disciplina delle quote di ammortamento delle spese relative ad alcuni beni immateriali. La norma prevede che le quote di ammortamento del costo:

- a) dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo;
- b) degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- c) di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo.

Viene introdotto il principio di neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti.

Con l'articolo 6 viene indicata la decorrenza delle misure previste dall'articolo 5 e si prevede una **disciplina transitoria** per l'applicazione dell'articolo 54 del TUIR, in materia di disciplina dei redditi di lavoro autonomo.

Confartigianato e CNA condividono le modifiche introdotte in quanto finalizzate alla semplificazione e alla razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

5. Osservazioni in merito alle disposizioni riguardanti i redditi diversi

Con l'**articolo 7**, si interviene sulla determinazione della plusvalenza delle **aree edificabili** ricevute in donazione, attuando il principio di delega contenuto nella legge n. 111/2023. In particolare, nel caso di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, si assume come prezzo di acquisto quello pagato dal donante qualora la proprietà sia stata acquistata per effetto di donazione, sostituendo così la normativa vigente che prevede il riferimento al valore dichiarato nell'atto registrato o in seguito definito e liquidato, aumentato delle relative spese. La nuova disposizione, pertanto, si adegua al principio, già esistente, di tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione di immobili acquisiti per donazione da non più di 5 anni, per le quali si fa riferimento al prezzo sostenuto dal donante, aumentato dell'imposta sulle donazioni e di ogni altro successivo costo inerente alle stesse.

Confartigianato e CNA condividono la modifica che allinea e unifica i criteri di determinazione delle plusvalenze realizzate attraverso la cessione di immobili pervenuti per donazione, contribuendo alla semplificazione normativa.

6. Osservazioni in merito al reddito di impresa

L'articolo 8 dispone che, **in attesa** della piena attuazione dei criteri direttivi di cui agli articoli 6, comma 1, lettere a) e c) e 9, comma 1, lettera c) della **legge delega n. 111/2023** che riguardano rispettivamente:

- la **riduzione dell'aliquota dell'IRES a determinate condizioni** (art. 6, co. 1, lett. a))
- la **razionalizzazione e la semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili** (art. 6, co. 1, lett. c))
- la **semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito di impresa** al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese (art. 9, co. 1, lett. c)),

si applicano le disposizioni di cui agli articoli **da 9 a 14**.

Brevemente si ricordano i citati criteri direttivi recata dalla legge delega n. 111/2023.

La lettera a) del comma 1 dell'articolo 6 citato prevede un **doppio binario fiscale per l'Ires**: accanto alla misura ordinaria dell'aliquota (24%), il Governo, nell'esercizio della delega, prevede la riduzione dell'aliquota dell'IRES nel caso di impiego del reddito prodotto:

- 1) **in investimenti**, con particolare riferimento a quelli **qualificati**;
- 2) **in nuove assunzioni** ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili.

La **riduzione** riguarda, in presenza di una delle precedenti condizioni, una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito, entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione.

Si rileva che in merito a tali disposizioni previste dalla legge delega, lo schema di decreto delegato nulla prevede in ordine alla loro attuazione.

La lettera c) del medesimo comma 1, articolo 6, delega il Governo a **razionalizzare e semplificare i regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili**, al fine di:

- 1) prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti con riferimento al **riallineamento**, comprese le ipotesi di mutamento dell'assetto contabile; attualmente a legislazione vigente in sede di **emersione dei disallineamenti dei valori fiscali rispetto ai valori contabili derivanti da operazioni straordinarie**, ovvero dalla **variazione dell'assetto contabile** (passaggio dai principi contabili IAS ai principi contabili OIC e viceversa), è possibile applicare diversi regimi di riallineamento con effetti differenti.
- 2) limitare i possibili **arbitraggi** tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti, da effettuarsi con l'esclusione o la limitazione dei casi in cui le imprese possono scegliere i beni per i quali effettuare l'affrancamento.

Al riguardo, si rileva che la lettera c) del comma 1 dell'articolo 6 sopra citato conferisce al Governo la delega per la **semplificazione e la razionalizzazione del reddito d'impresa**, al fine di **ridurre gli adempimenti amministrativi a carico delle imprese**, attraverso **un rafforzamento del processo di avvicinamento tra valori civilistici e fiscali** e mediante una **revisione della disciplina delle variazioni in aumento e diminuzione, apportate all'utile o alla perdita di esercizio, per pervenire alla determinazione del reddito imponibile**, al fine di adeguare la disciplina attuale ai mutamenti intervenuti nel sistema economico e di allinearla tendenzialmente a quella vigente nei principali Paesi europei.

Di tali principi e criteri direttivi della legge delega, condivisi dalle scriventi Organizzazioni, si auspica una rapida e piena attuazione.

Lo schema di decreto delegato di riforma dell'Irpef e dell'Ires declina ed attua alcune delle semplificazioni sopra illustrate intervenendo su diversi fronti che sono di seguito commentati.

Lo schema di decreto prevede, nell'immediato, modifiche solo di alcune delle disposizioni del testo Unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 917/1986, che non sembrano rispondere pienamente alla richiamata semplificazione finalizzata al superamento del doppio binario tra i valori contabili e fiscali.

6.1 I contributi in conto capitale (art. 88 del TUIR)

Si tratta in particolare della norma riguardante i **contributi in conto capitale** considerati sopravvenienze attive ai sensi dell'articolo 88 del TUIR. Sono contributi in conto capitale quelli erogati per incrementare i **mezzi patrimoniali del beneficiario**, senza che **la loro concessione si correli all'onere di uno specifico investimento in beni strumentali**. Pertanto, tali contributi sono diversi da:

- i contributi in denaro o in natura spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (ricavi ex art. 85 co. 1 lett. g);
- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge (ricavi ex art. 85 co. 1 lett. h);
- **i contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili.**

I contributi in conto capitale rappresentano, quindi, una categoria residuale, nell'ambito della quale rientrano tutti gli **incentivi finalizzati ad un generico incremento dei mezzi patrimoniali dell'impresa e ad un altrettanto generico potenziamento della sua capacità di produzione.**

Attualmente tali contributi concorrono, dal punto di vista fiscale, a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.

Nello schema di decreto delegato questa seconda possibilità (rateizzazione) viene eliminata, restando unicamente la tassazione nell'esercizio in cui sono incassati. La previsione di tale eliminazione sembrerebbe essere dettata più da esigenze di gettito che di reale semplificazione in capo alle imprese. Sarebbe auspicabile mantenere la possibilità di usufruire di tale agevolazione, lasciando anche la facoltà di tassare i contributi in quote costanti in cinque anni.

L'intervento, inoltre, ha effetto anche sui contributi per i costi di studi e ricerche che, ai sensi dell'art. 108, comma 3, del TUIR, per effetto del rinvio all'articolo 88, comma 3, dello stesso TUIR,

soggiacciono allo stesso trattamento tributario dei contributi trattati come sopravvenienze attive di cui sopra.

Il successivo **articolo 13, comma 5**, dello schema di decreto delegato dispone sull'entrata in vigore del nuovo **regime dei contributi in conto capitale** prevedendo che, per la determinazione dell'acconto da versare per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, si assume quella che si sarebbe determinato 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. **Si prevede pertanto l'obbligo, per il calcolo degli acconti determinati con il metodo storico, di rideterminare l'imposta del periodo precedente applicando anticipatamente la nuova norma.**

Confartigianato e CNA auspicano un **ripensamento sulla proposta di abrogare l'agevolazione relativa alla ripartizione della tassazione dei contributi in conto capitale in cinque anni che entrerebbe in vigore dal periodo d'imposta 2024, travolgendo, pertanto, i piani finanziari delle imprese relativi al citato anno. Inoltre, si segnala, sempre a tal riguardo, il refuso contenuto nel comma 5 dell'articolo 13 che prevede che le imprese dovrebbero tener conto per il secondo acconto del 2024 delle nuove disposizioni, non ancora in vigore.**

6.2 Valutazione delle rimanenze e delle opere di appalto (artt. 92 e 93 del TUIR)

Si valutano positivamente le modifiche proposte al fine di semplificare le modalità di valutazione del magazzino quando vi sono opere, forniture e servizi di durata annuale e ultrannuale.

La modifica della disciplina delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale/infrannuale, **assegna rilevanza fiscale ai criteri di valutazione adottati in bilancio.** Si ricorda che, invece, sulla base dell'attuale disciplina, per le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale e per quelle infrannuali non trovano riconoscimento fiscale le valutazioni effettuate, rispettivamente, con il **criterio della commessa completata** e con il **criterio della percentuale di completamento**, obbligando le imprese – in tali casi – a gestire le operazioni in doppio binario civile-fiscale.

Con le modifiche apportate all'articolo 92 si prevede che, pur continuando i prodotti in corso di lavorazione e le opere, le forniture e i servizi, ad essere **valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio**, le imprese che contabilizzano in bilancio tali opere, forniture e servizi con il **metodo della percentuale di completamento**, in conformità ai corretti principi contabili, possono applicare il suddetto metodo **anche ai fini della determinazione del reddito.**

Si accoglie favorevolmente tale previsione normativa poiché si riconosce fiscalmente il **metodo della percentuale di completamento anche per la valutazione di prodotti in corso di lavorazione, opere, forniture e servizi infrannuali in conformità ai corretti principi contabili, consentendo un riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili ed eliminando il doppio binario per la valutazione delle rimanenze di opere e servizi.**

Un ulteriore intervento riguarda l'articolo 93 del Tuir, relativo a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale: con la modifica si prevede il riconoscimento ai fini fiscali anche del **criterio della commessa completata. Anche in questo caso si interrompe il doppio binario per cui se contabilmente tali rimanenze sono valutate al costo, ciò varrà anche ai fini fiscali.**

Infine, viene meno anche il **doppio binario delle operazioni in valuta**: l'articolo 9 in argomento al primo comma lettera d) prevede, infatti, l'abrogazione del comma 3 dell'articolo 110 del TUIR, ossia della disciplina che **sterilizzava** ai fini fiscali delle valutazioni al cambio di fine esercizio dei crediti e debiti in valuta estera. Si prevede che gli utili e le perdite su cambi iscritti nel conto economico a seguito dell'adeguamento al tasso di cambio di fine esercizio, come imposto dal Codice civile e dai principi contabili, abbiano, a differenza di quanto oggi stabilito dall'art. 110 del T.U.I.R., **immediata rilevanza fiscale e concorrano dunque**, senza alcuna variazione, alla **formazione del reddito di impresa** (utili imponibili, perdite deducibili) **senza dover attendere il momento in cui tali differenze cambi si realizzano a seguito dell'incasso del credito o il pagamento del debito.**

Le novità apportate alla disciplina del reddito di impresa dall'art. 9 dello schema di d.lgs. si applicano, a norma dell'art. 13, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Non sono previste particolari regole transitorie, tranne che con riferimento alle commesse, per le quali si prevede di mantenere fino a chiusura il disallineamento eventualmente esistente nel bilancio al 31 dicembre 2023.

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

Lo schema di decreto legislativo, all'articolo 10, contiene disposizioni dirette a **razionalizzare** e uniformare la disciplina del **riallineamento dei valori in ipotesi di mutamento del regime contabile o di adozione di nuovi standard nella redazione del bilancio di esercizio**. In tali ipotesi si rende necessario omogeneizzare i valori fiscali delle poste contabili (riesaminate per effetto del passaggio a differenti regole di redazione del bilancio).

Si valuta positivamente questo intervento orientato a ridurre quelle fattispecie in cui le regole fiscali generano divergenze (doppio binario) tra valori contabili e valori fiscali che da sempre complicano in capo alle imprese la redazione dei bilanci, con la necessità di operare ai fini fiscali le variazioni (in aumento e/o in diminuzione) secondo le regole proprie dell'ordinamento tributario.

Si prevede infatti che, a **determinate condizioni**, la possibilità di ricorrere a **regimi opzionali di riallineamento**, superando i criteri di neutralità fiscale che caratterizzano attualmente l'ordinamento tributario. In tale articolo, lo schema di decreto elenca le fattispecie (operazioni o situazioni) in cui si originano **divergenze conseguenti all'adozione di nuovi/differenti regole contabili** (regimi di riallineamento). Tali fattispecie riguardano:

- a. prima applicazione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS);
- b. variazioni dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) già adottati;
- c. passaggio dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) alla normativa nazionale;
- d. variazione dei principi contabili nazionali;
- e. cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa;
- f. **applicazione per le micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del Codice civile della disciplina di cui all'art. 83, comma 1, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;**
- g. operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano principi contabili differenti e tra soggetti che hanno obblighi informativi di bilancio differenti".

La finalità, condivisa, è quella di introdurre una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di cambiamento dell'assetto contabile.

In relazione alle fattispecie sopra indicate, il comma 2 dell'articolo 10 dispone che i componenti reddituali e patrimoniali rilevati nel bilancio dell'esercizio **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 TUIR.

I maggiori o minori valori derivanti dalla valutazione di attività e passività patrimoniali nell'ambito delle fattispecie sopra elencate **non assumono rilevanza fiscale al momento della loro rilevazione contabile.**

I contribuenti possono riallineare, ai fini dell'imposta sul reddito delle società, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali, secondo le disposizioni dei successivi articoli dello schema di decreto, le **divergenze tra i valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali che emergono in dipendenza delle adozioni di differenti regimi contabili sopra elencate**.

Per divergenze tra valori contabili e valori fiscali degli elementi patrimoniali si intendono le divergenze dipendenti dalle operazioni pregresse che sono diversamente qualificate, classificate o imputate temporalmente rispetto alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali previste dal precedente regime contabile e fiscale, nonché quelle determinate dai maggiori o minori valori delle attività o passività patrimoniali, anche se preesistenti.

L'articolo 11 prevede le **modalità di riallineamento** disponendo due possibilità:

- sulla totalità delle differenze positive e negative esistenti all'inizio del periodo di imposta e derivanti dalle fattispecie sopra indicate;
- per 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.

Nel **primo caso**, sono escluse dalla possibilità di effettuare il **riallineamento** le divergenze strutturali, intendendosi per tali quelle che si sarebbero prodotte anche se fossero stati adottati sin dall'origine i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione e che derivano da previsioni normative che derogano al principio di derivazione rafforzata.

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.

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.

Nel **secondo caso**, 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.

In entrambi i casi 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 e 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.

Nel caso in cui il contribuente non si avvalga del riallineamento, i maggiori valori comunque iscritti sugli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali risultanti dalle operazioni di cui all'articolo 11, comma 1, lettera g) (operazioni straordinarie), 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 dal successivo articolo 12 dello schema di decreto in argomento.

6.4 Riallineamenti dei maggiori valori emersi in esito a operazioni straordinarie

Con l'articolo 12 si attua al principio della legge delega che prevede la **razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori che emergono a seguito di operazioni straordinarie**. Il principio viene attuato attraverso l'eliminazione dei **regimi di affrancamento attuali e con l'innalzamento delle aliquote delle imposte sostitutiva**.

La finalità è quella non solo di consentire l'opzione del riallineamento dei valori contabili e fiscali (**evitando la complessità di un doppio binario tra valori contabili e valori fiscalmente riconosciuti**) che emergono a seguito di operazioni fiscalmente neutrali ma anche di **limitare** possibili **arbitraggi** tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti.

Obiettivo delle disposizioni in commento è quello di limitare il ricorso agli arbitraggi e consentire che le opzioni avranno come unica finalità quella di eliminare il doppio binario.

Tuttavia, non può non rilevarsi che la previsione di un'imposta sostitutiva elevata – 18% ai fini delle dirette e 3% ai fini Irap più le eventuali addizionali o maggiorazioni – probabilmente limiterà l'eventuale il ricorso al riallineamento in oggetto.

Lo schema di decreto delegato prevede all'articolo 14 **l'opportunità che si accoglie favorevolmente di un affrancamento straordinario dei saldi attivi di rivalutazione, delle riserve e dei fondi, in sospensione di imposta, esistenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, che residuano al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2024, i quali potranno essere affrancati,**

in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del **dieci per cento**.

6.5 Modifiche al regime di riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie

L'articolo 15 dello schema di decreto interviene per **aggiornare e uniformare** le regole sul **riporto delle perdite in presenza di operazioni straordinarie**, attualmente previste in modo differenziato per i casi di:

- modifica dell'attività che si accompagna al trasferimento del controllo (art. 84 del TUIR),
- di fusione (art. 172)
- e di scissione (art. 173).

Vengono dunque **disciplinate in modo uniforme** le diverse disposizioni di cui agli artt. 84, 172 e 173 del TUIR eliminando la differente declinazione in merito alla ricorrenza di alcuni requisiti necessari **ai fini del riporto a nuovo**.

L'intervento normativo dà attuazione alle previsioni di cui all'articolo 6, lett. e), nn. 2), 3) e 4) della Legge n. 111/2023 finalizzato a disciplinare una tendenziale **omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali nonché modificare la disciplina del riporto delle perdite nell'ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale**.

Si tratta di interventi sulle modalità di **riporto a nuovo delle perdite di impresa**, disciplinando quelle particolari **situazioni in cui le regole generali di riporto a nuovo sono derogate** e, conseguentemente le perdite in questione non possono essere riportate.

L'art. 84, comma 1, del TUIR contiene un principio di carattere generale in base al quale le perdite generatesi in un periodo di imposta sono riportabili, senza limiti di tempo, a compensazione del risultato positivo dei periodi di imposta successivi, ma nei limiti dell'80% dello stesso. Inoltre, il comma 2 della norma disciplina il principio in base al quale le perdite emergenti dai primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione della nuova attività produttiva, oltre ad essere anch'esse riportabili senza limiti di tempo, non scontano la menzionata limitazione percentuale in termini di compensazione con i risultati dei periodi di imposta successivi.

Tuttavia, l'attuale comma 3 **non permette il riporto delle perdite** nelle ipotesi ivi previste riguardanti in sintesi:

- 1) il trasferimento della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite anche a titolo temporaneo;

- 2) la **modifica dell'attività principale esercitata** nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate;
- 3) la società, che ha realizzato le perdite, nel biennio precedente a quello del trasferimento **non supera determinati parametri di vitalità economica** identificati con il numero di dipendenti mai inferiore a dieci richiedendosi e non vi sia una diminuzione dell'ammontare di ricavi e proventi derivanti dall'attività caratteristica e del costo del lavoro.

Le modifiche dello schema di decreto intervengono sul comma 3, **opportunamente precisando** che nei casi di **trasferimento della maggioranza delle partecipazioni** del soggetto che riporta la perdita, la **limitazione** alla riportabilità viene **circoscritta** a quelle **casistiche** in cui, **effettivamente**, si verifica anche il **mutamento dell'attività principale esercitata dal soggetto che ha generato le perdite**. Nello schema di d.lgs., la norma viene modificata declinando **con più precisione** cosa si intende per **modifica dell'attività** che si verifica nel 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 o anteriori.

6.6 Le operazioni straordinarie

Nell'ambito delle operazioni straordinarie, **Confartigianato e CNA** sottolineano che viene radicalmente modificato il **meccanismo di determinazione del reddito** nella **liquidazione ordinaria**, prevedendo che il risultato di ogni esercizio sia determinato **in via definitiva** e, non più in via provvisoria, salvo stabilire un meccanismo di **carry back** delle perdite nel caso in cui la liquidazione si protragga per non più di tre esercizi per le **imprese individuali e le società di persone**, ovvero cinque esercizi per le società soggette all'IRES.

Si valuta positivamente la nuova disciplina, soprattutto l'introduzione del meccanismo cosiddetto del carry back delle perdite. Confartigianato e CNA auspicano che tale meccanismo sia utilizzabile non solo nella fase di liquidazione ma possa essere introdotto, a regime, al fine di consentire di utilizzare le perdite per rideterminare i redditi di esercizi precedenti alla realizzazione della perdita.

Lo schema di decreto delegato riformula con l'articolo 18 la disciplina della **liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali**, recependo il principio di delega previsto dall'art. 9 comma 1 lett. f) della L. 111/2023, per cui **al criterio della provvisorietà dei redditi dei periodi di imposta compresi tra l'inizio e la fine della liquidazione va sostituito quello della**

definitività, fatta salva la facoltà di rideterminare i redditi dei periodi intermedi nei casi di liquidazione di breve durata.

Nello specifico, il comma 2 dell'art. 182 del TUIR, riscritto dallo schema di decreto riguarda, come attualmente disposto, i **redditi dei periodi intermedi delle imprese individuali e delle società di persone commerciali**, stabilendo però per questi, diversamente dall'attuale formulazione, la **regola della definitività degli stessi**. Il comma 3, anch'esso riscritto, stabilisce analoga regola per le società di capitali.

In entrambi i casi si stabilisce poi **una deroga per le liquidazioni di breve durata**, ovvero di durata **non superiore a tre esercizi** (compreso quello in cui la liquidazione ha avuto inizio) per le **imprese individuali e le società di persone commerciali**, e di durata non superiore a cinque esercizi per le società di capitali. In tali casi, è ammessa la facoltà di rideterminare il reddito.

Nell'ambito della riscrittura della disciplina dei redditi da liquidazione trova spazio anche la disciplina delle perdite. In particolare, con riguardo alle società di persone il reddito dei periodi intermedi è determinato al netto delle perdite degli esercizi precedenti compresi nella liquidazione, il quale concorre a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei familiari partecipanti all'impresa o dei soci. **Tuttavia, nei casi di liquidazione di breve durata (non più di tre esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio) l'impresa o la società può rideterminare il reddito dell'ultimo degli esercizi intermedi e progressivamente quello degli esercizi precedenti, computando a riduzione di ciascuno di essi le perdite residue fino a concorrenza del relativo importo; l'imprenditore, i collaboratori familiari e i soci possono chiedere la tassazione separata del reddito.**

Con riguardo alle società di capitali, il reddito dei periodi intermedi è determinato in base al rispettivo bilancio, al netto delle perdite dei precedenti esercizi, in questo caso, anche se anteriori all'inizio della liquidazione (stante la titolarità delle perdite pregresse in capo alle società di capitali). Anche per le società di capitali opera la deroga per i casi di liquidazione di breve durata (non più di cinque esercizi), per cui la società può rideterminare il reddito degli esercizi intermedi con il meccanismo di *carry back* sopra descritto.

Il comma 1 dell'art. 182 del TUIR riguarda, inalterato, il periodo di imposta ante liquidazione, il quale costituisce un autonomo periodo di imposta. Il relativo reddito è determinato in base ad apposito Conto economico, il quale per espressa disposizione normativa, deve essere redatto, per le società, in conformità alle risultanze del conto della gestione.