



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario
del Tribunale di Roma
Ente di Diritto Pubblico

Presidenza

SENATO DELLA REPUBBLICA
AUDIZIONE PRESSO COMMISSIONE FINANZE E TESORO SU AG 218
SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE
REVISIONE DEL REGIME IMPOSITIVO DEI REDDITI

Roma, 31 ottobre 2024

Premessa

Lo schema di decreto legislativo recante revisione del regime impositivo dei redditi, identificato con AG 218 (di seguito “decreto IRPEF/IRES” o “Decreto”), contiene disposizioni di attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111 (di seguito, legge delega fiscale). In particolare, per quanto concerne le previsioni in materia di tassazione del reddito di lavoro autonomo, l’art. 5 del Decreto attua i criteri direttivi di cui all’art. 5 della legge delega fiscale che prevedono una profonda revisione della disciplina del reddito delle attività artistiche o professionali.

In relazione, invece, alla tassazione del reddito d’impresa, il Decreto attua i criteri direttivi della legge delega fiscale di cui:

- all’art. 9, co. 1, lett. c), il quale prevede, tra l’altro, *“il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, prevedendo la possibilità di limitare le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico quali, in particolare, quelle concernenti gli ammortamenti, le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale, le differenze su cambi per i debiti, i crediti in valuta e gli interessi di mora...”* (artt. 8-9 del Decreto);
- all’art. 6, co.1, lett. a) e c), in base al quale è necessario operare la *“razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, al fine di prevedere una disciplina omogenea e un trattamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di cambiamento dell’assetto contabile, e di limitare*

Sede legale e Presidenza
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma
presidenza@pecodcec.roma.it
segreteria@odcec.roma.it

Consiglio di Disciplina Territoriale
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma
consigliodisciplina@pecodcec.roma.it
segreteriaconsigliodisciplina@odcec.roma.it

Uffici amministrativi e operativi
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06.367211
www.odcec.roma.it

Codice fiscale:
97492410580





- possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti” (artt 10-14 del Decreto);*
- all’art. 6, co. 1, lettera e), numeri 2), 3) e 4) che prevede, nell’ambito dei criteri direttivi di revisione dell’IRES, il riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie, con l’osservanza, in particolare, dei seguenti principi: (...) 2) *tendenziale omogeneizzazione dei limiti e delle condizioni di compensazione delle perdite fiscali;* 3) *modifica della disciplina del riporto delle perdite nell’ambito delle operazioni di riorganizzazione aziendale, non penalizzando quelle conseguite a partire dall’ingresso dell’impresa nel gruppo societario, e revisione del limite quantitativo rappresentato dal valore del patrimonio netto e della nozione di modifica dell’attività principale esercitata;* 4) *definizione delle perdite finali ai fini del loro riconoscimento secondo i principi espressi dalla giurisprudenza degli organi giurisdizionali dell’Unione Europea” (art. 15 del Decreto);*
 - alla lettera e) del comma 1 dell’articolo 9 che richiede l’introduzione di una disciplina fiscale concernente l’operazione di scissione con scorporo, recentemente introdotta nel codice civile, all’articolo 2506.1 (art. 16 del Decreto);
 - all’art. 6, co. 1, lett. f), che prevede la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda e degli scambi di partecipazioni mediante conferimento, con particolare riferimento alle partecipazioni detenute nelle holding, nel rispetto dei principi vigenti di neutralità fiscale e di valutazione delle azioni o quote ricevute dal conferente in base all’ammontare delle voci di patrimonio netto iscritte dalla conferitaria per effetto del conferimento (c.d. principio di “realizzo controllato”) (art. 17 del Decreto);
 - all’art. 9, co.1, lett. f) che prevede di semplificare e razionalizzare la disciplina della liquidazione ordinaria delle imprese individuali e delle società commerciali, stabilendo la definitività' del reddito relativo a ciascun



periodo di imposta, fatta salva la facoltà del contribuente, se la liquidazione non si protrae rispettivamente per più di tre o di cinque esercizi, di determinare il reddito d'impresa relativo ai periodi compresi tra l'inizio e la chiusura della stessa in base al bilancio finale, provvedendo alla riliquidazione dell'imposta (art. 18 del Decreto).

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

L'intervento operato dall'art. 5 del Decreto modifica profondamente le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, compiendo una significativa razionalizzazione e un sostanziale avvicinamento, per alcune componenti reddituali, alla disciplina del reddito d'impresa. Al riguardo, tuttavia, è auspicabile che passi in avanti si compiano anche in riferimento alla disciplina dei beni immobili per i quali non è prevista la deducibilità delle quote di ammortamento.

Il Decreto sancisce anche la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti. Al riguardo, nell'accogliere con estremo favore tale normativa, si ritiene che andrebbero meglio precisati i "contorni" della fattispecie indicata nel nuovo art. 177-bis, co. 1, lett. c), nel senso di chiarirne l'ambito di applicazione.

Riduzione del doppio binario civilistico e fiscale

In riferimento al rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, gli interventi del Decreto finalizzati alla riduzione delle variazioni fiscali da apportare al risultato dell'esercizio riguardano alcune fattispecie per le quali è attuata pienamente la eliminazione del doppio binario. Si tratta, tuttavia, di un numero limitato di fattispecie:

- i contributi in conto capitale (assimilati alle sopravvenienze attive, ai sensi dell'art. 88 TUIR);
- le opere su commessa, infrannuali e ultrannuali (artt. 92 e 93 TUIR);
- la valutazione delle poste monetarie in valuta (art. 110, co. 3 TUIR, ora abrogato).



Per tali fattispecie, gli interventi operati consentono di ridurre gli adempimenti amministrativi delle imprese in termini di gestione e monitoraggio del doppio binario civilistico-fiscale. Tuttavia, permangono numerosi ambiti rispetto ai quali il mancato riconoscimento fiscale delle rilevazioni operate in bilancio o semplicemente il differimento, ai soli fini fiscali, dei relativi effetti impone variazioni fiscali in dichiarazione. Al fine di ancorare maggiormente la tassazione del reddito d'impresa al bilancio civilistico, è auspicabile quindi che sia compiuto un ulteriore sforzo in tale direzione, con particolare riguardo alla disciplina degli ammortamenti. Si tratta, infatti, di una voce del conto economico molto rilevante nella determinazione del risultato di esercizio di un'impresa sui criteri di misurazione della quale si è venuta a creare una profonda dissociazione fra le risultanze del bilancio e quelle fiscali. Occorrerebbe superare il sistema dei coefficienti tabellari predeterminati per ciascun settore economico entro cui gli ammortamenti stanziati in bilancio possono essere riconosciuti ai fini fiscali.

Regimi di riallineamento

Per quanto concerne i regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli civili, il decreto IRPEF/IRES raggiunge pienamente gli obiettivi dichiarati nella legge delega fiscale in quanto è introdotta una significativa razionalizzazione e semplificazione delle modalità di accesso e di applicazione di siffatti regimi.

Inoltre, l'abrogazione dei regimi di riallineamento particolarmente vantaggiosi¹, derogatori di quello "ordinario", e l'introduzione di una disciplina espressa anche per l'ipotesi di cambio delle regole contabili adottate che avviene all'atto di una operazione di riorganizzazione aziendale (nonché in presenza di un cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa) colma i vuoti legislativi esistenti e contrasta fenomeni di arbitraggio. Contrasto perseguito anche mediante la fissazione di una misura "congrua" di imposta sostitutiva, più elevata di quella vigente, che rende la disciplina sul riallineamento, da ora in avanti, destinata essenzialmente a ridurre gli adempimenti

¹ Art. 15, commi 10-bis e 10-ter, D.L. 185/2008.



e i relativi oneri amministrativi delle imprese e non a ottenere un regime di favore. Ciò premesso, appare opportuno, in riferimento alle abrogazioni espressamente elencate nell'articolo 13 del decreto IRPEF/IRES, chiarire meglio da quale data non trovano più applicazione le norme abrogate, coordinando il dato letterale della previsione con le affermazioni contenute nella relazione illustrativa (e nella relazione tecnica) in base alle quali non risulta possibile esercitare l'opzione per il riallineamento "speciale" di cui ai commi 10-*bis* e 10-*ter* dell'articolo 15 del D.L. 185/2008 già con riferimento alle operazioni realizzate a partire dal 1° gennaio 2024.

Sempre in tema di abrogazioni, inoltre, è opportuno chiarire il trattamento da riservare alle opzioni contenute nei commi 2 e 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 38 del 2005 (in tema di cambio dei criteri di valutazione del magazzino e delle commesse in sede di FTA dei principi contabili internazionali), nonché delle residue divergenze connesse alle deduzioni extracontabili (c.d. quadro EC). Tali opzioni, infatti, secondo una certa lettura della norma, sarebbero ancora esercitabili.

Il regime del riporto delle perdite

Venendo al tema della revisione del regime di riporto delle perdite fiscali (o più in generale delle posizioni soggettive, quindi, anche di interessi passivi ed eccedenze ACE), l'attuazione della legge delega fiscale risulta coerente con i principi e criteri direttivi in essa enunciati.

In tal senso, le norme del testo unico delle imposte sui redditi sul trasferimento delle partecipazioni di controllo del soggetto che riporta le perdite (art. 84, co. 3) e in materia di fusioni (art. 172, co. 7²) - che hanno entrambe la finalità di contrastare "il commercio di bare fiscali" - sono rese maggiormente omogenee nella misura in cui, in entrambi i casi, è ora previsto un limite quantitativo al riporto delle perdite pari al valore economico del patrimonio netto, e non più – in linea generale - al valore contabile del medesimo. Limite del patrimonio netto sino a oggi previsto

² Applicabile anche alle operazioni di scissione per effetto del richiamo dell'art. 173, co. 10.



solo in caso di riporto perdite all'atto di fusioni e scissioni e non anche in ipotesi di trasferimento del controllo delle partecipazioni. Anche l'eliminazione del requisito di vitalità contenuto nell'art. 84 (e non nell'art. 172) relativo al numero dei dipendenti è finalizzata alla maggiore omogeneizzazione delle due disposizioni.

Il Decreto attua anche l'importante principio di libera circolazione delle perdite prodotte all'interno del gruppo; si tratta di un intervento che, in sostanza, riconosce la libertà di circolazione delle perdite fiscali all'interno del medesimo "soggetto economico". Per coerenza il decreto IRPEF-IRES interviene anche sui limiti al riporto delle perdite contenuti nell'art. 84, co. 3, TUIR: poiché una delle condizioni di applicabilità di tali limiti è la circostanza che la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite sia trasferita, è stata ripristinata la norma³ ai sensi della quale non rilevavano i trasferimenti infragrupo delle menzionate partecipazioni.

La concreta applicazione del principio di libera circolazione delle perdite – così come attuata dal decreto IRPEF-IRES – sembra tuttavia introdurre alcuni elementi di criticità che potrebbero incidere sulla coerenza sistematica del futuro assetto normativo riguardante il riporto delle perdite. In sintesi, a noi sembra che la presenza di una previsione che rende le perdite fiscali liberamente compensabili - in quanto prodotte in costanza di appartenenza al medesimo gruppo o in quanto già sottoposte alla verifica dei test di vitalità e del patrimonio netto contenuti negli articoli 84, 172 e 173 TUIR (cd. perdite "omologate") - può essere strumentalizzata dalle imprese mediante il ricorso a operazioni di riorganizzazione realizzate con l'unico fine di massimizzare tale compensazione. Si vuol dire che la previsione del Decreto – che rende liberamente compensabili le perdite fiscali per il solo fatto di aver superato i test di cui agli articoli 84, 172 e 173 del TUIR – può risultare particolarmente favorevole in considerazione della circostanza che il perimetro del gruppo è soggetto a variazioni, con il risultato di consentire la compensazione di tali posizioni soggettive a imprese che, al momento dell'ingresso nel gruppo della società che riporta le perdite, non appartenevano al gruppo della predetta società.

³ Abrogata ad opera dell'art. 36, comma 12, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.



Appare, quindi, opportuno introdurre dei “correttivi” che meglio regolino e definiscano il rapporto tra le perdite maturate antecedentemente all’ingresso in un gruppo e le regole di libera compensazione delle perdite prodotte in costanza di appartenenza al medesimo gruppo.

In riferimento ad alcuni elementi più di dettaglio, appare utile introdurre ai fini del calcolo del valore economico del patrimonio netto delle imprese rilevante agli effetti dei test di cui agli articoli 83 e 172 TUIR la previsione di esclusione da tale valore dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori all’operazione di riorganizzazione, così come già previsto ai fini della determinazione del limite del patrimonio netto contabile, con esclusione dei contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

La scissione mediante scorporo

La disciplina introdotta per l’operazione di scissione mediante scorporo di cui all’art. 2506.1 c.c. sposa pienamente il principio della neutralità fiscale, analogamente a quanto già previsto per le scissioni “classiche”. Si tratta di una soluzione coerente sul piano sistematico in base alla quale è assegnato alle partecipazioni di cui diviene titolare la società scissa il medesimo valore e le medesime caratteristiche fiscali dei beni di primo grado trasferiti alla beneficiaria.

Si ritiene inoltre che le previsioni di attuazione della legge delega fiscale risultino “equilibrate” nel disciplinare una operazione che, per molti versi, è assimilabile alle scissioni tradizionali ma che si configura anche come una modalità alternativa al conferimento per trasferire attività e passività alle beneficiarie. In tal senso, sembrano rispondere a criteri di ragionevolezza le scelte effettuate in materia di trasferimento dalla scissa alla beneficiaria delle posizioni soggettive e quelle che riguardano la stratificazione fiscale del patrimonio netto.

Positiva appare anche la regolamentazione dei profili relativi all’abuso del diritto e alla cd. trasformazione in *subsidiary* della stabile organizzazione di un soggetto estero.



Segnaliamo comunque due aspetti che appaiono meritevoli di ulteriore approfondimento.

Il primo tema attiene alla scissione mediante scorporo ex art. 2506.1 c.c. con beneficiarie preesistenti. Si tratta di una operazione che presenta profili di criticità anche dal punto di vista societario in quanto la norma del codice civile è chiara nel regolare esclusivamente la scissione mediante scorporo con beneficiaria di nuova costituzione mentre la prassi notarile ha avallato le ipotesi di scissioni con beneficiarie preesistenti. Il decreto IRPEF-IRES è piuttosto “timido” nell’affrontare l’argomento, nel senso che sembra prendere atto della prassi notarile – laddove nel nuovo art. 173, co. 15-*quater*, TUIR prevede che in caso di scissione mediante scorporo di una società in altre preesistenti si applicano le regole sul riporto delle perdite previste per le scissioni “classiche”- , ma non disciplina poi del tutto la fattispecie che forse necessiterebbe di ulteriori approfondimenti.

Il secondo tema concerne le posizioni soggettive da ripartire con il criterio proporzionale di cui all’art. 173, co. 4 TUIR. Opportunamente, il nuovo comma 15-*ter* dell’art. 173 stabilisce che tale criterio non riguarda i crediti di imposta, di natura diversa da quella agevolativa, chiesti a rimborso e le eccedenze delle medesime imposte utilizzabili in compensazione, della società scissa. La previsione, tuttavia, è materialmente collocata in seno alle norme sulle scissioni mediante scorporo mentre tale principio andrebbe esteso a tutte le scissioni, anche quelle “classiche”.

Conferimenti d’azienda e di partecipazioni

In tema di conferimenti di azienda e di partecipazioni l’opera di razionalizzazione delle relative discipline contenuta nel decreto IRES/IRAP appare particolarmente significativa, soprattutto in relazione ai secondi. Infatti, nel constatare con favore il superamento di una opinabile prassi amministrativa in tema di trasferimento dell’avviamento in caso di conferimento di azienda, le previsioni più rilevanti appaiono certamente quelle concernenti i conferimenti di partecipazioni.



Si tratta di interventi che pongono fine a incertezze interpretative, come quello concernente i c.d. conferimenti minusvalenti, o che superano profili di incompatibilità con le libertà fondamentali del diritto comunitario, come quello che consentirà i conferimenti di partecipazioni possedute in società non residenti.

Particolarmente rilevante - e da accogliere con estremo favore - è l'intervento di razionalizzazione della disciplina contenuta nell'art. 177, co. 2-bis TUIR concernente i conferimenti di partecipazioni qualificate e il relativo regime di neutralità indotta. Le modifiche apportate sono molteplici e perseguono, tra l'altro, obiettivi di semplificazione nell'applicazione concreta del regime di realizzo controllato rendendo, di fatto, applicabile la norma a fattispecie che fino a oggi ne restavano escluse. In tal senso, viene fortemente ridimensionato il principio del cd. *look through* da applicare in caso di conferimenti di partecipazioni possedute in società holding.

A completamento di tali interventi, si ritiene opportuno apportare una modifica alla disciplina fiscale degli scambi intraUE di cui all'art. 178 TUIR. Avendo esteso ai conferimenti aventi ad oggetto partecipazioni in società non residenti la possibilità di fruire del regime di realizzo controllato interno (art. 177 TUIR), appare coerente prevedere l'applicabilità dell'art. 178 anche nel caso in cui le partecipazioni conferite riguardino società residenti nello stesso Stato membro (diverso dall'Italia) di residenza della conferitaria.

Liquidazione volontaria

Il nuovo articolo 182 TUIR, in coerenza con i principi e criteri direttivi della legge delega fiscale, ribalta il criterio di tassazione in caso di liquidazione volontaria: il risultato di ogni esercizio è determinato in via definitiva (anziché in via provvisoria), con applicazione delle regole di tassazione ordinarie, salvo prevedere anche per le imprese individuali e le società di persone lo scomputo delle perdite dal reddito dei periodi di imposta successivi compresi nella liquidazione.



Appaiono, dunque, significativamente ridimensionate le criticità connesse alla concreta applicazione del vigente articolo 182, nonché semplificate le procedure di gestione del periodo di liquidazione.

Valutazione finale

Le linee di intervento del Decreto sono largamente condivisibili, in coerenza con i principi e criteri direttivi della legge delega fiscale.

Gli interventi operati, in linea generale, consentiranno una maggiore certezza del diritto e una semplificazione nella concreta applicazione delle norme concernenti la determinazione del reddito d'impresa e, in particolare, le operazioni di riorganizzazione aziendale.

Tuttavia, è auspicabile che, in particolare, su due aspetti siano compiuti ulteriori approfondimenti.

Il primo riguarda il tema dell'avvicinamento tra i valori civilistici e fiscali, con particolare attenzione alla disciplina degli ammortamenti. Pur nella consapevolezza della necessità di dover agire in assenza di effetti negativi sui conti pubblici, un ulteriore sforzo nella direzione della derivazione del reddito d'impresa dai risultati di esercizio andrebbe a vantaggio non solo delle imprese ma anche dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Il secondo aspetto attiene all'attuazione del principio concernente la libera circolazione delle perdite nell'ambito del medesimo "soggetto economico". Si tratta di una previsione di sistema che necessita di ulteriore approfondimento al fine di evitare strumentalizzazione della stessa.