

Riforma fiscale, tutte le novità per imprese e professioni

Legge delega

Ok della Ragioneria:
il decreto con le nuove
regole arriva alle Camere

Camilli: «Positiva
la volontà sulle riforme,
però mancano impegni»

Ottenuto l'ok della Ragioneria dello Stato, sbarca in Parlamento il decreto attuativo della delega fiscale che riscrive le regole per le partite Iva e semplifica la gestione delle operazioni straordinarie delle società. Le novità del provvedimento riguardano fusioni e scissioni, il riporto delle perdite, le trasferite, le polizze assicurative e gli studi professionali. Per Angelo Camilli, vicepresidente di Confindustria, è «positiva» la volontà generale sulle riforme, ma «grande assente è quella complessiva dell'Ires». — *Servizi a pag. 2, 3 e 4*

Fisco, la riforma per imprese e professionisti arriva in Parlamento

La delega. Ok della Ragioneria al decreto attuativo che riscrive le regole per la tassazione delle partite Iva e punta a semplificare la gestione delle operazioni straordinarie delle società. Ora il parere delle Camere

**Marco Mobili
Giovanni Parente**

ROMA

Lasciato al decreto Omnibus il bonus di 100 euro, che verrà erogato a Natale e non più per l'Epifania, il decreto Irpef-Ires è pronto ad avviare l'iter per l'esame in Parlamento. Dopo oltre cinque mesi dal Consiglio dei ministri che lo aveva approvato in via preliminare, il testo del decreto ha ricevuto finalmente la bollinatura della Ragioneria generale dello Stato e può quindi arrivare

sui banchi di deputati e senatori delle commissioni Finanze per arrivare ai pareri e poi all'approvazione definitiva del Governo. Di fatto, è un asse portante dell'attuazione della riforma fiscale a cui il viceministro dell'Economia Maurizio Leo ha dedicato tante attenzioni nella fase di gestazione e messa a punto del provvedimento.

Il decreto attuativo interviene su quattro fronti: agricoltura, reddito di lavoro dipendente, reddito di lavoro autonomo e reddito di impresa. Manca una revisione complessiva dell'Ires co-

me ha fatto notare Confindustria in audizione sul piano strutturale di bilancio (si veda pagina 4). Intanto, il ten-



tativo è quello di cercare di semplificare la vita degli operatori, cercando di allineare le norme del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) ai mutamenti dello scenario economico circostante. È il caso, ad esempio, dell'agricoltura dove vengono inserite all'interno delle attività essenziali le produzioni di vegetali realizzate attraverso le vertical farm e le colture idroponiche, che vanno nella direzione di ridurre il consumo di acqua e di sottrarre le coltivazioni agli effetti distruttivi dei cambiamenti climatici.

A catalizzare le attenzioni è la parte relativa alle nuove regole che riguardano i professionisti e le imprese. Nel primo caso vanno sottolineate due novità. Da un lato debutta il principio di onnicomprensività che è finalizzato ad accorciare le distanze con la determinazione del reddito d'impresa. Sostanzialmente viene sancita la regola generale in base alla quale il reddito è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori percepiti a qualunque titolo nel periodo di imposta in relazione all'attività svolta e l'ammontare delle spese sostenute nello stesso periodo per lo svolgimento della professione. Non entrano nel reddito: le somme percepite a titolo di contributi previdenziali e assistenziali stabiliti a carico del soggetto che li corrisponde; il rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente al committente; il 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 connessi. Dall'altro lato, arriva la tanto attesa neutralità fiscale delle aggregazioni professionali che potrà dare una spinta alla crescita dimensionale degli studi, facendo uscire i professionisti dal "monismo" che era stato in qualche modo stimolato fiscalmente dalla progressiva estensione del regime forfettario.

Anche sul reddito d'impresa la sfida è quella di rendere meno complessa la gestione tributaria successiva alle operazioni straordinarie. Oltre alle modifiche per snellire la possibilità di riportare delle perdite, vengono definite le regole fiscali per scorporo, vale a dire quella operazione mediante la quale si determina l'assegnazione di una parte del patrimonio della scissa a una o più società di nuova costituzione e l'assegnazione delle partecipazioni al capitale di queste ultime alla stessa società scissa (e non ai suoi soci). Per quanto riguarda, invece, i conferimenti, viene prevista la possibilità per la società conferitaria di optare per l'applicazio-

ne di un'imposta sostitutiva (da versare in un'unica soluzione ed entro uno specifico termine) sui maggiori valori attribuiti in bilancio a immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta. Sui riallineamenti arriva invece una drastica potatura per approdare a un unico regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio in esito a operazioni di riorganizzazione fiscalmente neutrali. Nel valutare l'appello bisognerà considerare anche le aliquote delle nuove sostitutive (che saranno più vicine ai prelievi standard): 18% per l'Ires e 3% per l'Irap.

Sull'Irpef dei lavoratori dipendenti vengono introdotti dei ritocchi, che scatteranno dal 1° gennaio 2025. In particolare c'è l'estensione anche ai familiari a carico della non partecipazione al reddito per i contributi e i premi versati dal datore di lavoro per prestazioni, anche in forma assicurativa, relative al rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana o di gravi patologie. Inoltre, le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale concorrono a formare il reddito tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate. Una formulazione che serve a superare alcuni dubbi interpretativi sorti dalla precedente formulazione in base alla quale le spese di trasporto dovevano essere comprovate «da documenti provenienti dal vettore».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL PERCORSO

Iter veloce per il decreto

Un iter rapido per l'esame del decreto delegato su Irpef e Ires. Le commissioni Finanze di Camera e Senato hanno 30 giorni di tempo per pronunciarsi sul testo. Si preannuncia un percorso con tempi contingenti, perché incombe la presentazione e l'esame della manovra economica. La sessione di bilancio, infatti, monopolizzerà i due rami del Parlamento una volta che il testo del Ddl sarà trasmesso. Anche le decorrenze indicate nello schema di decreto Irpef/Ires lasciano presagire che, dopo l'attesa per il testo, l'esame debba concludersi per portare rapidamente il testo in Cdm per l'esame definitivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I provvedimenti varati

A metà percorso 13 testi attuativi già in Gazzetta

Dario Aquaro
Cristiano Dell'Oste

Con il decreto delegato su dogane, accise e relative sanzioni, salgono a 13 i decreti attuativi della riforma fiscale approvati in Gazzetta.

La legge delega – in vigore dal 29 agosto 2023 – concede 24 mesi per mettere a punto i decreti legislativi. Mentre è stato prorogato di 16 mesi, al 31 dicembre 2025, il termine per approvare i testi unici di riordino delle diverse materie. Per ora ne sono stati trasmessi tre alle Camere: tributi erariali minori (Ag 184); sanzioni tributarie (Ag 192); giustizia tributaria (Ag 193). Altri sei sono stati messi in consultazione online in primavera dalle Entrate.

Se è vero che, a metà percorso, molti capitoli della

delega restano inattuati – dall'Iva alle rendite finanziarie – diversi sono già stati affrontati. L'attuazione è partita dalle norme sulla fiscalità internazionale, con la *global minimum tax* (Dlgs 209/23), seguite dai decreti su Irpef e Ires (Dlgs 216), sulla revisione dello Statuto del contribuente (Dlgs 291), sul contenzioso fiscale (Dlgs 220) e sulla *cooperative compliance* (Dlgs 221). La prima ondata si è chiusa a inizio 2024 con i testi sulla semplificazione degli adempimenti (Dlgs 1) e sull'accertamento e il concordato fiscale (Dlgs 13). In primavera sono arrivati i decreti sui giochi (Dlgs 41/24) e sulle sanzioni (Dlgs 87/24), seguiti ad agosto dal decreto correttivo del concordato (Dlgs 108) e dalla riforma della riscossione (Dlgs 110). Due giorni fa, il 2 ottobre, è stato il turno del decreto sulle successioni e le imposte indirette (Dlgs 139/24).

Mentre comincerà nelle prossime settimane l'iter parlamentare il decreto che interviene sui redditi di lavoro autonomo, d'impresa e sulle operazioni straordinarie (si veda l'articolo a fianco).

L'attuazione della riforma richiede inoltre una serie di provvedimenti di secondo livello. I primi 11 decreti legislativi – escluse quindi le successioni – prevedono 64 tra decreti ministeriali e atti delle Entrate. Contando il provvedimento sulla delega unica agli intermediari firmato mercoledì scorso dal direttore dell'Agenzia, ne sono stati emanati 19.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

2025

LAVORO DIPENDENTE

La decorrenza delle modifiche per il lavoro dipendente nel decreto Irpef-Ires scatterà dai componenti percepiti dal 1° gennaio 2025

Reddito d'impresa

Riporto perdite con meno vincoli nel trasferimento

Emanuele Reich
Franco Vernassa

Facilitata la circolazione infragruppo di asset fiscali. Possibilità di elevare le perdite riportabili utilizzando il valore economico del patrimonio netto se più alto di quello contabile. Non penalizzazione delle perdite realizzate a partire dall'ingresso dell'impresa nel gruppo societario. Sono tanti i punti di forza dello schema di Dlgs Irpef-Ires in tema di riporto delle perdite, che sarà applicabile alle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Nel dettaglio, lo schema lascia inalterato il principio secondo cui non sono riportabili le perdite di una società, qualora ne venga trasferita la maggioranza e modificata, nel periodo d'imposta del trasferimento ovvero nei due antecedenti e successivi, l'attività esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Una prima modifica semplificatoria precisa che le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni o, qualora il trasferimento intervenga dopo sei mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento.

Una seconda novità è il ripristino dell'esimente, abrogata nel 2006, secondo cui le limitazioni al riporto perdite previste in caso di cambio attività non si applicano in caso di trasferimento infragruppo della società. Ove il trasferimento non sia infragruppo, la possibilità di utilizzare i tax assets è subordinata al «test di vitalità», da cui viene però eliminato quello consistente nel fatto che la società con perdite avesse un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità. Infine, nel caso di trasferimento non infragruppo di una società che soddisfa il requisito di vitalità, si potrà utilizzare il valore economico periziato del patrimonio netto della società, ove sia superiore al valore contabile ridotto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Professionisti

Aggregazioni, neutralità fiscale a doppio vincolo

Andrea Dili

L'affermazione del principio di neutralità fiscale sulle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali fa un ulteriore passo in avanti. Il decreto Irpef-Ires in arrivo in Parlamento, infatti, riproduce il contenuto delle bozze circolate in occasione dell'esame preliminare del Consiglio dei ministri. Viene quindi confermata l'introduzione del nuovo articolo 177-bis nel Tuir, dando attuazione al principio contenuto nell'articolo 5, comma 1, lettera f) della legge delega per la riforma fiscale. In particolare, la definitiva approvazione della norma consentirà di superare l'attuale orientamento delle Entrate, che considera realizzativo il passaggio dal regime del reddito di lavoro autonomo, tipico dell'esercizio delle professioni in forma singola o associata, a quello del reddito di impresa, che disciplina le società tra professionisti (Sts). La nuova norma prevede che i conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela, e di passività riferibili ad attività professionali in Stp (o in altre società costituite per l'esercizio di attività professionali regolamentate) non generano realizzo di plusvalenze o minusvalenze a condizione che:

- 1) il valore della partecipazione del soggetto conferente sia determinato in un ammontare corrispondente alla somma dei valori fiscalmente riconosciuti delle attività e passività conferite;
- 2) 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.

Lo stesso trattamento è riservato alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi, comprendendo sia gli apporti in associazioni o in società semplici costituite per l'esercizio di arti e professioni, sia le operazioni straordinarie di trasformazione, fusione e scissione che interessino i predetti soggetti. Lo stesso principio trova applicazione in caso di trasferimento delle suddette attività e passività per morte o atto gratuito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le principali modifiche

DS6901

1

LAVORO DIPENDENTE

Polizze per non autosufficienza: esclusione anche per i familiari

Arrivano alcune correzioni anche per quanto riguarda alcuni componenti del reddito di lavoro dipendenti che si applicheranno dal 1° gennaio 2025. Verrà estesa anche ai familiari a carico l'attuale esclusione dal reddito per i contributi e i 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 o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie. Inoltre le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, concorrono a formare il reddito tranne i rimborsi di spese di viaggio e trasporto comprovate e documentate.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

DS6901

2

PROFESSIONISTI

Il reddito di lavoro autonomo diventa onnicomprensivo

La determinazione del reddito di lavoro autonomo si avvicina a quella di reddito di lavoro dipendente e nel segno dell'onniscoprensività. La regola generale è 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 di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e le spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività. Non concorrono, tra gli altri, a formare il reddito i contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde, né il rimborso delle spese per eseguire un incarico e addebitate analiticamente al committente, che diventano indeducibili.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

3

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Riallineamento unico con imposta al 18% per l'Ires

Arriva un unico regime di affrancamento dei maggiori valori iscritti emersi nel bilancio di esercizio in esito a operazioni di riorganizzazione fiscalmente neutrali. 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'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'Ires è pari al 18% e quella dell'Irap al 3 per cento. Il versamento delle imposte sostitutive deve essere effettuato 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. Viene poi eliminato il recapture in caso di realizzo dei beni riallineati prima del decorso di un certo periodo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

4

OPERE ULTRANNUALI

Rilevanza fiscale al criterio della commessa completata

Semplificazione in vista per ridurre il doppio binario fisco bilanci per opere e servizi sia di durata ultrannuale che infrannuale. Per le opere di durata oltre l'anno, viene riconosciuta a rilevanza fiscale anche del criterio della commessa completata laddove tale criterio sia adottato in conformità ai corretti principi contabili. In questo modo viene eliminato il doppio binario per gestire le differenze di valutazione. Per quanto riguarda, invece, le opere infrannuali, arriva il riconoscimento fiscale del criterio della percentuale di completamento, laddove utilizzato in bilancio in conformità ai corretti principi contabili, facendo venire meno la necessità di variazioni in dichiarazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

5

DS6901

LE VALUTE ESTERE

Differenze sui cambi con effetti immediati

La differenza di cambio da valutazione si genera contabilmente in presenza di una divergenza tra il costo storico iscritto del credito/debito (quindi il valore convertito al tasso di cambio iniziale) e l'importo del credito/debito convertito con il tasso di cambio alla data di chiusura dell'esercizio. Il problema attuale è che gli utili/perdite su cambi da valutazione relativi a poste in valuta estera assumono rilevanza fiscale solo al momento di effettiva realizzazione. Con l'intervento contenuto nel decreto delegato vengono resi immediatamente rilevanti ai fini fiscali le differenze su cambi contabilizzate alla fine dell'esercizio secondo le regole previste dai principi contabili adottati dall'impresa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

6

DS6901

LIQUIDAZIONI

Risultato in via definitiva con la tassazione ordinaria

Cambia il regime di tassazione in caso di liquidazione. Con le modifiche contenute nel decreto delegato, 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. Se la liquidazione si protrae 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 scomputare la perdita finale di liquidazione con il criterio del carry back.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IMAGOECONOMICA

L'attesa. Il testo del decreto Irpef-Ires arriva in Parlamento per i pareri dopo essere stato esaminato dal Cdm del 30 aprile