

# PROFESSIONISTI E IMPRESE IL DECRETO SU IRPEF E IRES

Arriva l'incentivo alle aggregazioni tra gli studi con la neutralità fiscale  
Cambia il reddito d'impresa: dalle perdite ai coefficienti delle società di comodo

## Il quadro

# Chiusa la revisione di Irpef e Ires ma il «doppio binario» rimane

Sul disallineamento tra il bilancio civilistico  
e quello fiscale sono previsti dalla riforma  
solo interventi correttivi di semplificazione

**Eugenio della Valle**

Con il decreto delegato del 3 dicembre (di seguito il "decreto"), il quattordicesimo (cui vanno aggiunti i tre testi unici varati finora), si completa la programmata revisione di Irpef e Ires. È qualcosa più di un mero "tagliando" che coinvolge tutte le categorie reddituali (tranne i redditi di capitale), in attuazione di una serie di disposizioni della legge delega n. 111/2023, segnatamente gli articoli 5, 6 e 9.

Gli articoli 5 e 6 riguardano rispettivamente Irpef e Ires. L'articolo 9 contiene un cocktail di principi e criteri direttivi variamente indirizzati; tra quelli direttamente interessati dal decreto, si rinviengono i principi e criteri direttivi su regime delle società non operative, rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici (onde prevedere una disciplina omogenea e un trat-

tamento fiscale uniforme per tutte le fattispecie rilevanti a tal fine, comprese quelle di cambiamento dell'assetto contabile, limitando eventuali possibili arbitraggi tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti), fiscalità diretta della scissione mediante scorporo e liquidazione.

### I contenuti in sintesi

Gli interventi di maggiore portata sistematica riguardano la revisione dei redditi di lavoro autonomo, da un lato, e la disciplina delle divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di cambiamento dei principi contabili, con la correlata razionalizzazione dei regimi di riallineamento (articoli dall'8 al 13 del decreto), assieme al riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali e di circolazione di quelle delle società partecipanti a operazioni straordinarie o al consolidato fiscale (articoli dal 15 al 17 del

decreto), dall'altro.

Quanto all'area delle operazioni straordinarie, che si arricchisce della neutralità fiscale per le aggregazioni tra studi professionali di cui al nuovo articolo 177-bis del Tuir, se si eccettua il caso della introduzione di una specifica disciplina della scissione mediante scorporo con la novellazione dell'articolo 173 del Tuir, l'intervento risulta manutentivo, di eliminazione di alcune note criticità; di particolare rilevanza a tal fine la previsione, nell'ambito del regime di realizzo controllato fruibile nella pianificazione del "passaggio



generazionale”, della possibilità di costituire holding familiari (a condizione che ciascun familiare conferisca una quota rappresentativa di una determinata percentuale di diritti di voto ovvero di partecipazione al capitale o al patrimonio).

Sebbene privo di una reale portata sistematica, era comunque atteso l'intervento lenitivo sulle società di comodo, per le quali si riducono i più rilevanti coefficienti nella loro doppia versione ossia quella utilizzabile per verificare la eventuale natura di comodo dell'ente e quella sulla cui base si determina il reddito minimo da tassare con aliquota maggiorata.

### I problemi del doppio binario

Fin qui ciò che si trova nel decreto. Ciò che invece non si trova, e la spiegazione è verosimilmente anche la scarsità di risorse, è una effettiva riduzione del “doppio binario” tra valori contabili e fiscali. Il tema è centrale nella fiscalità d'impresa, dove ormai da tempo il principio di derivazione attraversa una crisi profonda, dimostrata dalla numerosità delle variazioni in aumento ed in diminuzione di cui al modello dichiarativo (più di cento anche escludendo le voci residuali). È infatti evidente che, quanto più numerose siano le variazioni, tanto maggiore è il distacco dell'imponibile dal risultato civilistico-contabile; l'effetto è obbligare l'impresa a predisporre, accanto a quello basato sulle regole contabili, un secondo rendiconto per seguire le norme relative all'imposizione sul reddito (ol-

tre alla separata determinazione dell'imponibile Irap).

La “centralità fiscale” del bilancio d'esercizio, per un verso, e la complessità che oggi caratterizza il sistema di determinazione del reddito d'impresa, per un altro, spiegano allora l'attenzione che la legge delega riserva al tema nell'articolo 9, seppure nei limiti di un intervento meramente correttivo (di semplificazione e razionalizzazione) e non già di revisione generale. Del resto, ancor prima, anche il documento conclusivo dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'Irpef e altri aspetti del sistema tributario (documento approvato nel giugno 2021 dalla VI Commissione Finanze permanente) prestava attenzione alla complessità della gestione dei rapporti tra normativa sul bilancio di esercizio e criteri fiscali di determinazione del reddito d'impresa; ivi si legge, infatti, che «la divaricazione tra criteri di redazione del bilancio d'esercizio a fini civilistici e quella a fini fiscali è un fattore di confusione e complessità del sistema, e comporta rilevanti oneri di gestione a carico delle realtà produttive, in particolare quelle medio-piccole».

In punto di riduzione del doppio binario il decreto (articolo 9) si limita per ora a intervenire su alcune variazioni temporanee ossia quelle relative a taluni componenti reddituali valutativi (opere e servizi di durata infra ed ultrannuale e differenze su cambi relativi a debiti e crediti in valuta), eliminando altresì la possibilità di “spalmare” i contributi in conto

capitale in più esercizi.

### Ammortamenti

In attesa di un ulteriore intervento, dunque, allo stato, ammortamenti ed interessi di mora, pure contemplati dalla delega quali aree da coinvolgere, non sono toccati. Quanto ai primi, occorre una profonda riflessione giacché - ove l'obiettivo fosse eliminare le variazioni ad essi correlate optando per la soluzione della automatica rilevanza fiscale degli ammortamenti imputati a conto economico (per i soggetti Ias adopter conservando la deduzione extracontabile), abbandonando, così, per i beni materiali strumentali il non più adeguato sistema dei coefficienti - ne dovrebbe conseguire anche la rilevanza fiscale di rivalutazioni e svalutazioni. Ma ciò contrasta con la previsione della delega per cui occorre preservare la neutralità delle operazioni straordinarie e la conseguente irrilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa dei maggiori o minori valori contabili rilevati per effetto delle operazioni medesime.

Sulla neutralità prevedibilmente non impatterà la previsione di un'aliquota aggregata del 21% per le sostitutive Ires/Irap, da corrispondere ai fini dell'affrancamento dei maggiori valori contabili (articolo 12 del decreto): è evidente che l'innalzamento dell'imposizione sostitutiva rende ancor meno appetibile il ricorso al riallineamento e finisce col determinare la conservazione della distanza tra valori contabili e fiscali. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# 1,32 milioni

### Le società di capitali

Nell'anno d'imposta 2021  
le dichiarazioni delle società  
di capitali sono state 1.321.476  
(+3,2% sull'anno precedente)



**Traguardo finale.** Il decreto Irpef Ires è stato approvato definitivamente dal Consiglio dei ministri il 3 dicembre