

***Disegno di legge per la riforma fiscale (AC  
1038)***

***Le principali novità riguardanti i  
redditi d'impresa e di lavoro  
autonomo***

***Prof. Avv. Gianfranco Ferranti***

***Convegni Ancot Milano e Venezia 15 e 16 maggio 2023***

# **LA RIDUZIONE DELL'ALIQUOTA IRES**

# La riduzione dell'aliquota dell'IRES

**Rapporto OCSE “*Corporate Tax Statistics*”,** quarta edizione, del **17 novembre 2022**: dati macroeconomici sull'**imposizione delle società**, nel solco della *Action 11 “Measuring and monitoring BEPS”*.

La **media delle aliquote nominali** risulta **diminuita**, nel periodo tra il 2000 e il 2022, **dal 28 a circa il 21 per cento**. Nel caso dell'**Italia** è stata considerata **anche l'IRAP** e indicata, quindi, un'**aliquota nominale del 27,9 per cento**.

Nel rapporto viene sottolineato che questo dato non sempre evidenzia il carico effettivo che grava sui soggetti passivi dell'imposta, a causa soprattutto del riconoscimento di agevolazioni e di regimi di imposizione differiti al momento della distribuzione dei profitti.

L'OCSE ha, pertanto, preso in considerazione il **tax rate effettivo medio (EATR)**, considerando gli effetti, ad esempio, di ammortamenti «maggiorati», di agevolazioni per gli incrementi patrimoniali e dei metodi di valutazione delle attività. La **media dell'EATR** tra tutte le giurisdizioni risulta pari al **20,2 per cento**. **Per l'Italia** la differenza tra l'aliquota nominale e l'EATR è di 6,5 punti, risultando pari al **21,3 per cento**, per effetto soprattutto dell'ACE e delle agevolazioni riconosciute con riguardo ai beni immateriali.

# La riduzione dell'aliquota dell'IRES

**Rapporto OCSE “*Corporate Tax Statistics*” del 17 novembre 2022 (segue)**

Nel 2018 la percentuale di gettito dell'imposta attribuibile ai gruppi multinazionali è risultata in Italia pari al 40 per cento (ad esempio, per l'Irlanda la percentuale è, invece, del 90 per cento), riferibile per oltre la metà a società italiane controllate da una *parent company* italiana.

**Statistiche MEF pubblicate il 28 febbraio 2023 - dichiarazioni IRES periodo d'imposta 2020:**

il 54% dei soggetti ha dichiarato un reddito d'impresa, il 39% una perdita e il 7% un «pareggio». Il 50,3% per cento delle società di capitali ha evidenziato un'imposta dovuta nella dichiarazione dei redditi.

# La riduzione dell'aliquota dell'IRES

Nel **disegno di legge delega per la riforma fiscale** sono state previste la riduzione dell'aliquota IRES e la revisione degli incentivi previsti ai fini tributari.

La **riduzione dell'aliquota IRES**, della quale non è stata precisata l'entità, è definitivamente riconosciuta se le imprese rispettano, **entro i due periodi d'imposta successivi** a quello nel quale è stato prodotto il reddito, entrambe le seguenti condizioni:

- a) una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito sia impiegata in **investimenti**, con particolare riferimento a quelli ritenuti “**qualificati**”, e in **nuove assunzioni**;
- b) gli **utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee** all'esercizio dell'attività d'impresa.

Se nell'arco del menzionato “biennio” non viene rispettata anche una sola delle menzionate condizioni, il reddito – o una sua parte - sarà ulteriormente assoggettato ad un'aliquota pari alla differenza tra quella ordinaria e quella ridotta già applicata.

Le risorse finanziarie utili per la copertura della relativa perdita di gettito potranno provenire dalla revisione degli incentivi fiscali, tenendo conto della Direttiva (UE) 2022/2523 emanata a seguito del c.d. *Pillar Two*.

# La riduzione dell'aliquota dell'IRES

La **riduzione dell'aliquota** IRES, a differenza di quanto avviene ordinariamente per la fruizione degli incentivi fiscali, è **immediatamente fruibile dall'impresa**, in quanto la sua finalità è, oltre a quella di favorire la competitività delle imprese e aumentare l'attrattività del nostro sistema-Paese per gli investitori anche esteri, soprattutto quella di stimolare fin da subito le imprese ad investire in capitale materiale ed umano, innescando un meccanismo virtuoso in grado di generare ulteriore ricchezza nazionale.

**Ambito soggettivo: società di capitali, enti commerciali e non commerciali.** Si ritiene che per questi ultimi la riduzione dell'aliquota si applichi limitatamente al reddito di impresa, così come a quello relativo alle stabili organizzazioni di **società ed enti non residenti.**

Si potranno, quindi, applicare, per i soggetti che dichiarano anche redditi diversi da quello di impresa, sia l'aliquota ridotta che quella ordinaria. Il riferimento normativo alla distribuzione degli utili implica la necessità che gli stessi tengano, per l'attività d'impresa, la contabilità ordinaria.

# La riduzione dell'aliquota dell'IRES

La disciplina in esame appare difficilmente compatibile con quella dell'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, che dispone la **riduzione del 50 per cento dell'aliquota IRES** per i **soggetti che svolgono attività di rilevante utilità sociale**, quali gli enti ospedalieri, le fondazioni di origine bancaria di cui al D. Lgs. n. 153 del 1999 e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

L'art. 1, comma 65, della legge n. 208 del 2015 (Legge di stabilità 2016) ha previsto che gli **intermediari finanziari** e la Banca d'Italia sono tenuti ad applicare all'aliquota IRES ordinaria un'**addizionale del 3,5 per cento** (sono escluse le società di gestione dei fondi comuni d'investimento e le società di intermediazione mobiliare). Tale addizionale dovrebbe restare applicabile, attesa la finalità della stessa, connessa alla circostanza che a seguito della precedente diminuzione dell'aliquota IRES (dal 27,5 al 24 per cento) le imprese del settore bancario e creditizio avrebbero altrimenti dovuto adeguare il valore del rilevante *stock* di imposte anticipate, determinando un impatto negativo sul bilancio e sull'entità del patrimonio di vigilanza.

# La riduzione dell'aliquota dell'IRES

E' necessario **coordinare** la disciplina della riduzione dell'aliquota IRES **con le altre disposizioni in tema di reddito di impresa**, con particolare riferimento:

- agli istituti del consolidato e della trasparenza fiscale;
- al regime di tassazione delle società controllate estere (CFC).

# Gli investimenti e le nuove assunzioni

**Prima condizione «risolutiva»:** una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito deve essere impiegata, entro il secondo periodo d'imposta successivo, in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni di dipendenti. Si ritiene che il riferimento al «reddito» vada riferita a quello al netto delle perdite riportate dai precedenti periodi d'imposta.

Riferimento al **reddito e non all'utile:** perché altrimenti l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto controllare la corretta determinazione dell'utile sulla base delle regole dettate dal codice civile e dai principi contabili, anche con riguardo ai componenti del bilancio che non assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito. Inoltre il riferimento al reddito consente di non creare disparità di trattamento tra le imprese a seconda che abbiano conseguito un utile di entità superiore, pari o inferiore rispetto al reddito stesso.

In sede di determinazione della detta «somma» si dovrà tenere presente che il reddito è determinato al lordo dell'imposizione gravante sullo stesso e risulta, di regola, superiore all'utile.

In caso di successiva rettifica da parte dell'A.F. dovrà applicarsi sul maggior reddito accertato l'aliquota ordinaria e non quella ridotta (perché la «somma» è riferita al reddito dichiarato).

# Gli investimenti e le nuove assunzioni

Le tipologie di **investimenti “qualificati”** dovranno essere individuate dal legislatore delegato e potranno variare nel corso del tempo. Si ritiene che si tratti principalmente di quelli in **beni strumentali**, materiali e immateriali, con particolare riferimento a quelli “**Industria 4.0**”, nonché delle **spese per ricerca e sviluppo** e del *Patent box*. Dovrà tenersi conto che per taluni enti non commerciali e del Terzo settore gli investimenti sono vincolati al raggiungimento delle finalità di interesse generale che essi perseguono.

Gli investimenti devono essere operati **entro i due periodi d'imposta successivi** a quello nel quale è stato prodotto il reddito assoggettato ad imposizione con l'aliquota ridotta. Il legislatore delegato dovrà, quindi, precisare il momento in cui gli investimenti si intendono effettuati nonché le conseguenze derivanti dal mancato raggiungimento ovvero dal superamento dell'importo corrispondente, in tutto o in parte, al reddito complessivo netto.

Se l'**ammontare degli investimenti** effettuati nel “biennio” risulta **superiore all'importo richiesto** si ritiene opportuno che l'eccedenza possa essere riportata in avanti al fine di agevolare l'applicazione dell'aliquota ridotta nei periodi d'imposta successivi.

# Gli investimenti e le nuove assunzioni

Qualora, invece, **l'ammontare risulti inferiore**, si pone la questione se la riduzione dell'**aliquota** venga del tutto meno ovvero occorra procedere all'**integrazione** della stessa **soltanto con riguardo alla parte di reddito corrispondente al rapporto tra l'importo che si sarebbe dovuto investire e quello effettivamente impiegato**.

In caso di adozione della prima soluzione l'investimento effettuato dovrebbe mantenere la propria validità ai fini della fruizione del beneficio in esame nei successivi periodi d'imposta. Si ritiene, comunque, preferibile la seconda soluzione, che risulta analoga a quella da adottare in caso di parziale distribuzione degli utili.

Si dovranno, altresì, stabilire **regole antiabuso** con riguardo ai casi nei quali i beni acquisiti vengano, entro un determinato arco temporale, ceduti a titolo oneroso ovvero destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto.

# Gli investimenti e le nuove assunzioni

Nell'ambito delle **nuove assunzioni di dipendenti** si ritiene che saranno privilegiate quelle a tempo indeterminato e riguardanti particolari categorie **che necessitano di maggiore tutela**, quali, ad esempio, le persone con disabilità e i soggetti che non possono più fruire del reddito di cittadinanza.

Il legislatore delegato potrà, al riguardo, stabilire norme di attuazione, comprese quelle antiabuso, analoghe a quelle contenute nelle discipline delle precedenti agevolazioni riconosciute in caso di incremento della base occupazionale.

# L'accantonamento degli utili

**Seconda condizione «risolutiva»:** gli **utili non** devono essere **distribuiti o destinati a finalità estranee** all'esercizio dell'attività d'impresa **nei due periodi d'imposta successivi** a quello di produzione del reddito. Tale condizione è intesa a favorire la patrimonializzazione delle imprese, al fine di ridurre lo squilibrio esistente a danno del capitale di rischio rispetto a quello di debito.

E' espressamente stabilito che **si presume l'avvenuta distribuzione degli utili** se è accertata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'esistenza di **componenti reddituali positivi non contabilizzati** o di componenti **negativi inesistenti**, in presenza dei quali si presume il conseguimento di utili "in nero" da parte dei soci.

Se l'ammontare dell'**utile** è **superiore a** quello del **reddito**, a causa ad esempio, della presenza di dividendi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa nella misura del 5 per cento, non dovrebbe assumere rilevanza la distribuzione dell'importo corrispondente al 95 per cento dell'utile.

Se, invece, l'importo del **reddito** è **superiore a** quello dell'**utile**, dovranno essere stabiliti i criteri in base ai quali va individuata la provenienza o meno di quest'ultimo da un periodo d'imposta nel quale si è fruito della riduzione dell'aliquota IRES.

# L'accantonamento degli utili

Per **semplificare l'applicazione** della disciplina e **non penalizzare i contribuenti** si potrebbe presumere che:

- siano **distribuiti innanzitutto gli utili dei periodi d'imposta precedenti** per i quali è decorso il **“vincolo biennale”**: nel qual caso, di conseguenza, l'attribuzione ai soci non comporterebbe il recupero del beneficio della riduzione dell'aliquota;
- **l'utile utilizzato per coprire le perdite si riferisca all'esercizio più recente**: si eviterebbe, in tal modo, di penalizzare la distribuzione dei rimanenti utili, che risulterebbero relativi ad esercizi anteriori a quelli compresi nel **“biennio”** interessato dal vincolo in esame.

Se nel corso del **“biennio”** è **distribuita solo una parte dell'utile** si ritiene che **l'aliquota “integrativa”** debba essere **applicata sulla parte del reddito proporzionalmente corrispondente alla detta quota di utile distribuita** (è, infatti, previsto che la riduzione dell'aliquota non si applica **“al reddito corrispondente agli utili”** distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa).

# L'accantonamento degli utili

Si rende necessario il coordinamento con la disciplina riguardante le cooperative, le imprese sociali e gli altri **enti per i quali sono previste limitazioni alla possibilità di distribuire gli utili.**

La condizione «risolutiva» dovrebbe applicarsi, in tali casi, agli utili liberamente distribuibili.

# La revisione delle agevolazioni

Nel disegno di legge delega per la riforma fiscale sono state, altresì, previste la **revisione e la razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese** e i meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi, **tenendo conto della direttiva (UE) 2022/2523** del Consiglio del 14 dicembre 2022.

Ciò **anche in adeguamento alla** disciplina concernente la detta **riduzione dell'aliquota IRES**, nell'attuazione della quale si terrà conto degli effetti della citata Direttiva, le cui disposizioni devono essere recepite entro il 31 dicembre 2023. Tale Direttiva ha preso a base la disciplina del c.d. *Pillar Two* e introdotto una ***global minimum tax*** con la finalità di garantire una tassazione **non inferiore al 15 per cento del reddito** in capo alla società capogruppo - o, in alcuni casi, dalle *sub-holding* - dei gruppi che hanno conseguito ricavi consolidati, in almeno due dei quattro esercizi precedenti, pari almeno a 750 milioni di euro. Ciò se e nella misura in cui nelle singole giurisdizioni nelle quali sono localizzate le altre entità del gruppo transnazionale non sia stato raggiunto tale livello minimo di imposizione.

# La revisione delle agevolazioni

**Gli incentivi** attribuiti in forma di crediti fiscali non qualificati o di variazioni in diminuzione della base imponibile abbattano sensibilmente il livello di imposizione effettiva (ETR) e **possono**, quindi, generare - ove complessivamente si scenda al di sotto del livello minimo del 15 per cento - **importi corrispondenti di top up tax** (cioè l'eventuale differenziale di tassazione tra il livello minimo del 15 per cento e l'*effective tax rate* delle *Constituent Entity* - entità controllate o stabili organizzazioni - di una data giurisdizione) da prelevare (a beneficio di altri Paesi o, in via prioritaria, con l'eventuale *Qualified Domestic Minimum Tax* – QDMT - adottata dalla stessa giurisdizione che ha inteso concedere le agevolazioni): **con l'effetto di vanificare per i gruppi di imprese i benefici accordati, tranne per** la quota riferibile ai **profitti routinari**, rappresentativi della remunerazione (ordinaria) delle effettive attività economiche svolte dal gruppo nella giurisdizione e determinati forfetariamente in ragione del 5 per cento del costo del personale e del 5 per cento del valore degli *asset* materiali utilizzati (*Substance-based Income Exclusion*, SBIE) e non soggetti a *top up tax*.

# La revisione delle agevolazioni

L'applicazione di tale disciplina comporta, quindi, la **necessità di eliminare** (o, eventualmente, **modificare**) i *Non-Qualified Refundable Tax Credit* attualmente presenti nel nostro ordinamento tributario. Il *Tax credit qualified refundable* è quello per il quale sono previsti modalità e tempi certi di utilizzo che devono essere tali da permettere di considerarlo come l'equivalente di una sovvenzione in denaro (*cash equivalent*): cioè i crediti d'imposta compensabili con debiti diversi da quelli per le imposte «rilevanti» e integralmente rimborsabili nei primi quattro periodi d'imposta.

Verrebbero, invece, meno le agevolazioni oggi esistenti che operano in sede di determinazione del reddito imponibile, quali, ad esempio, l'ACE o la deduzione «maggiorata» dei costi per ricerca e sviluppo.

La revisione degli incentivi, prevista nell'ambito dello stesso disegno di legge delega, potrà, di conseguenza, fare emergere **risorse finanziarie utili per la copertura della perdita di gettito derivante dalla riduzione dell'aliquota IRES.**

# La revisione delle agevolazioni

Il legislatore delegato dovrà decidere se mantenere le agevolazioni fiscali esistenti nei riguardi dei soggetti ai quali non si applica la disciplina della *global minimum tax* e, per gli altri, fino a concorrenza della quota di reddito corrispondente ai profitti *routinari*, che sono, come detto, determinati in misura pari al 5 per cento del costo del personale e al 5 per cento del valore degli *asset* materiali utilizzati, e non sono soggetti a *top up tax*.

Per le imprese soggette alla disciplina della *global minimum tax* dovrà essere, altresì, deciso se l'eventuale eccedenza delle spese per investimenti qualificati e nuove assunzioni rispetto a quelle che consentono il rispetto dell'aliquota «effettiva» del 15 per cento possa essere utilizzata, per lo stesso fine, nei periodi d'imposta successivi.

**IL REGIME OPZIONALE DI IMPOSIZIONE  
PROPORZIONALE PER LE IMPRESE IRPEF  
IN CONTABILITA' ORDINARIA**

# Il regime opzionale di imposizione proporzionale

Nell'art. 5, comma 1, lettera g), del disegno di legge delega è stato previsto, per le **imprese soggette all'IRPEF** (individuali e società commerciali di persone) in regime di **contabilità ordinaria**, la **facoltà** di avvalersi di un meccanismo d'**imposizione proporzionale**, che è sostanzialmente volto, come precisato nella relazione illustrativa, «a perseguire l'obiettivo di **uniformare il trattamento fiscale** delle imprese individuali e delle società di persone **con** quello riservato alle **società di capitali**, in modo tale da rendere più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica con cui si intende esercitare un'attività».

In caso di esercizio dell'opzione il reddito d'impresa di tali soggetti non concorre per trasparenza alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nel periodo d'imposta di competenza ma viene assoggettato a un diverso regime impositivo con applicazione di un'imposta ad aliquota proporzionale allineata con quella dell'IRES.

# Il regime opzionale di imposizione proporzionale

Successivamente, **nell'anno in cui avviene il prelievo dell'utile** da parte dell'imprenditore o la sua distribuzione ai soci, **il reddito d'impresa partecipa a quello complessivo** di tali soggetti riconoscendo ai medesimi lo **scomputo dall'imposta** personale di quella proporzionale **precedentemente assolta**.

Il nuovo regime di tassazione favorirà, inoltre, la capitalizzazione delle imprese soggette all'IRPEF evitando che i redditi non prelevati concorrano, in ogni caso, come avviene oggi con il regime della trasparenza fiscale, alla tassazione progressiva IRPEF.

Scindendo il reddito dell'impresa da quello dell'imprenditore diviene possibile, da un lato, mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni e, dall'altro, sgravare in modo sostanziale il reddito reinvestito nell'impresa riconoscendo l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda.

# **L'AVVICINAMENTO DEL REDDITO D'IMPRESA AL RISULTATO DEL BILANCIO**

# La semplificazione del reddito d'impresa

E' prevista una semplificazione del reddito d'impresa per ottenere:

- minori oneri per le imprese;
- benefici per l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria.

L'Articolo 9 del disegno di legge delega, prevede, tra l'altro, che il legislatore delegato dovrà:

“semplificare e razionalizzare I criteri di determinazione del reddito d'impresa al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi ... attraverso la **revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili** e 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 ... Resta ferma la possibilità, **per alcune fattispecie**, di applicare tale allineamento ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a **revisione legale** dei conti **ovvero** sono in possesso di apposite **certificazioni rilasciate da professionisti qualificati** che attestano la correttezza degli imponibili dichiarati”.

# I COSTI PARZIALMENTE DEDUCIBILI

RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL DISEGNO DI LEGGE:

«Si ricorda che, al fine di agevolare i controlli e ridurre il contenzioso, sono state inserite **nel TUIR norme che determinano ex ante la percentuale di deducibilità di alcuni costi** riferiti a beni che, per la loro particolare natura, possono essere frequentemente utilizzati anche a titolo personale dall'imprenditore, dai soci e dai loro familiari.

In alcuni casi, quale quello dei **mezzi di trasporto a motore**, la **percentuale di deducibilità risulta molto ridotta** e si ricorda che la Corte Costituzionale ha più volte affermato che il legislatore può, nell'ambito della propria discrezionalità, prevedere meccanismi di deduzione forfetaria delle spese ma gli stessi non devono risultare manifestamente irragionevoli».

La Corte Costituzionale ammette l'utilizzo di presunzioni in materia tributaria concernenti la quantificazione della base imponibile, in quanto ritenute compatibili con il principio di capacità contributiva, in funzione della semplificazione e della certezza del diritto, ma richiede che la previsione che le introduce consenta al contribuente di fornire la prova contraria (**Corte Costituzionale sentenze n. 283/1987 e n. 103/1990**).

# I COSTI PARZIALMENTE DEDUCIBILI

RELAZIONE ILLUSTRATIVA DEL DISEGNO DI LEGGE:

“Sarà possibile anche rivedere le numerose disposizioni che limitano la **deducibilità dei costi afferenti all’impiego dei lavoratori dipendenti** ... che costituiscono voci rilevanti che contribuiscono a mantenere elevato il costo del lavoro.

In proposito, si pensi ai limiti di deducibilità per le imprese in relazione: alle spese inerenti ai **fabbricati concessi in uso ai dipendenti**, alle **spese di vitto e alloggio per le trasferte** dei dipendenti e, più in generale, alle **spese alberghiere e di ristorazione** del dipendente, ai **costi per l’uso dell’auto** del dipendente o per l’auto assegnata al dipendente o ancora alle **spese telefoniche**.

In un’ottica di alleggerimento del costo fiscale del lavoro, le disposizioni che limitano la deducibilità dei costi per dipendenti che, in linea generale, corrispondono a **fringe benefit tassati** per quest’ultimo, sono suscettibili di abrogazione o di essere riconsiderate alla luce del principio teso ad allineare il reddito all’utile di esercizio.”

# I COSTI PARZIALMENTE DEDUCIBILI

Le norme, spesso introdotte nel corso del tempo sia per esigenze di gettito sia per colpire potenziali utilizzi promiscui, riguardano, ad esempio, **l'indeducibilità**:

- del **30%** delle spese relative a **mezzi di trasporto** a motore assegnati ai dipendenti;
- del **20%** delle spese relative alle **apparecchiature telefoniche**;
- dell'importo eccedente la soglia per le spese di vitto e alloggio sostenute per i dipendenti in trasferta;
- del **costo per le abitazioni** assegnate ai dipendenti eccedente l'importo del fringe benefit tassato;
- del **costo delle opere e servizi** per il personale dipendente superiore alla soglia prevista;
- del **25%** delle **spese alberghiere e di ristorazione**, ecc.

## ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

La vigente impostazione normativa risale ad un periodo in cui il codice civile dettava poche regole e non esistevano un Organismo italiano di contabilità, obblighi di revisione e Autorità di vigilanza: ma oggi non è più così. Attualmente, invece, il redattore del bilancio è tenuto a rispettare **criteri e principi** ormai **compiutamente declinati e verificati in sede civilistica e contabile**.

Dai dati aggregati delle **dichiarazioni dei redditi** riguardanti il periodo d'imposta **2020** risulta che, a fronte di un utile complessivo di bilancio pari a 214.305.866.000 euro e di una perdita complessiva pari a 100.050.804.000 euro (somma algebrica pari a 114.255.062.000 euro), le variazioni in aumento sono risultate, nel loro insieme, pari a 253.153.747.000 euro e quelle in diminuzione a 276.031.550.000 euro.

La **differenza tra il reddito d'impresa** (179.392.654.000 euro) e la **perdita** (pari a 88.658.334.000 euro) **complessivamente dichiarati è pari a 90.734.320.000 euro**, importo **di poco inferiore alla somma algebrica tra l'utile e la perdita di bilancio**, che risulta, come detto, pari a **114.255.062.000 euro**. Ciò in quanto, evidentemente, le variazioni in diminuzione risultano superiori a quelle in aumento.

# ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

In altri termini, i contribuenti effettuano **complessivamente variazioni fiscali per oltre 500 miliardi di euro** al fine di determinare un **reddito imponibile intorno 200 miliardi di euro** (se si esclude l'effetto della pandemia sui risultati economici del 2020). Vi è un eccessivo numero e ammontare di variazioni fiscali rispetto all'utile del conto economico, le quali tendono oltretutto a bilanciarsi, presumibilmente a causa del fatto che molte di esse sono di carattere temporaneo.

## 2 GRUPPI DI **VARIAZIONI FISCALI DI CARATTERE TEMPORANEO**:

- Componenti di carattere valutativo: i) ammortamenti\*, ii) accantonamenti, iii) strumenti derivati, iv) variazione delle rimanenze di beni, di opera e servizi pluriennali\* e di titoli; v) svalutazioni e perdite su crediti ecc.
- Componenti di reddito che sono deducibili o tassabili secondo il principio di cassa: i) differenze positive e negative di cambio\*, ii) interessi di mora\*, iii) le imposte; iv) i contributi ad associazioni sindacali e di categoria ecc.

\* Fattispecie menzionate nella relazione illustrativa del disegno di legge

# ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

## AMMORTAMENTI

Sembra che si intenda attribuire piena rilevanza, in sede di determinazione del reddito, a quelli **effettuati in bilancio** rispettando i principi civilistici e contabili, anziché limitarsi alla revisione dei coefficienti stabiliti nel DM del 1988, peraltro più volte annunciata e mai operata.

Non si genererebbe, al riguardo, una sostanziale perdita del **gettito**, ma soltanto la sua “**spalmatura**” **temporale nei successivi periodi d'imposta**. **L'Agenzia** delle entrate manterrebbe in ogni caso il **potere di accertare** la corretta applicazione da parte delle imprese dei criteri contabili, avvalendosi delle interpretazioni fornite dall'OIC.

Il limite massimo previsto dall'art. 102, comma 2, del TUIR può essere senz'altro eliminato per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio a **revisione legale ovvero acquisiscano documentazione *ad hoc* rilasciata da professionisti qualificati** che attestino la correttezza degli imponibili dichiarati. Dovrebbero, in tal caso, assumere rilevanza fiscale anche le rivalutazioni e le svalutazioni dei beni ammortizzabili consentite ai fini civilistico-contabili e il *component approach*.

# ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

Per le imprese che non hanno tale controllo, si potrebbe adottare il sistema l'ammortamento "in *pooling*" già sperimentato in altri ordinamenti tributari (quali quelli della Svezia, della Danimarca e dell'UK). Si ritiene, però, opportuno tenere adeguatamente conto la complessità di tale sistema.

## **OPERE, FORNITURE E SERVIZI DI DURATA PLURIENNALE**

Sarà **ammessa** anche ai fini fiscali la loro contabilizzazione in base al metodo della **commessa completata** (cioè la valutazione in base al costo).

Appare parimenti opportuno che sia consentita:

- a) la valutazione delle **commesse infrannuali** in base al criterio della **percentuale di completamento**, che attualmente non assume rilevanza ai fini fiscali;
- b) la **svalutazione**, operata in bilancio in base al valore di mercato, delle **rimanenze dei beni valutati a costi specifici**.

Dovrebbe essere, altresì, allineato il periodo di riferimento puntuale indicato nell'art. 92, comma 5, del TUIR per il calcolo del valore normale (ultimo mese dell'esercizio) con quello generico previsto dal codice civile e dai principi contabili (ferma restando l'irrilevanza fiscale degli accantonamenti).

# ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

## DIFFERENZE DI CAMBIO

Sarà **eliminata** la previsione della loro **irrilevanza ai fini fiscali** prevista nell'art. 110, comma 3, del TUIR, al fine di evitare i gravosi adempimenti oggi imposti ai soggetti interessati.

## INTERESSI DI MORA

**Eliminato il principio di cassa** prevista dall'art. 109, comma 7, del TUIR, a suo tempo previsto al fine di evitare il rischio connesso ai casi nei quali tali interessi non vengono richiesti. Appare, però, opportuno prevedere anche la **deduzione delle relative svalutazioni** da parte dei soggetti diversi dagli intermediari finanziari.

## GLI ALTRI POSSIBILI INTERVENTI

Il legislatore delegato potrà, altresì, valutare l'opportunità di superare anche altre deroghe al principio di competenza previste ai fini fiscali, quali quelle riguardanti:

- i **contributi in conto capitale**, che, ai sensi dell'art. 88, comma 3, lettera b), secondo periodo, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o in quote costanti nello stesso esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto;

# ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

- **i contributi alle associazioni sindacali e di categoria**, i quali, ai sensi dell'art. 99, comma 3, del TUIR, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione;
- **gli utili distribuiti**, i quali, ai sensi dell'art. 89, comma 2, del TUIR, i quali non concorrono, peraltro, a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare.

Si potrebbe, altresì, stabilire, al fine di rispettare il **principio di correlazione** dei costi con i ricavi di esercizio, la rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa degli accantonamenti a fronte di spese future il cui sostenimento è certo, in considerazione dell'assunzione del correlato impegno giuridico. L'Agenzia delle entrate si è, peraltro, già espressa in tal senso con riguardo ai costi per lo smaltimento dei rifiuti tossico-nocivi e agli oneri di bonifica successivi alla chiusura delle discariche.

# ESTENSIONE DELLA DERIVAZIONE «RAFFORZATA»

## I REGIMI DI RIALLINEAMENTO

E' previsto anche un intervento volto a **razionalizzare e coordinare** le varie disposizioni che l'attuale ordinamento prevede in materia di **riallineamento e affrancamento** delle divergenze contabili e fiscali.

Nella relazione illustrativa del disegno di legge delega, in commento all'articolo 6, comma 1, lettera b), si evidenzia come il quadro normativo dei regimi di riallineamento sia particolarmente articolato e complesso.

Nel disegno di legge è stato, quindi prevista 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 possibili arbitraggi** tra realizzi non imponibili e assunzioni di valori fiscalmente riconosciuti».

# **LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEGLI INTERESSI PASSIVI**

# GLI INTERESSI PASSIVI

Gli interessi passivi, pur costituendo oneri in linea di principio inerenti all'esercizio dell'impresa, possono prestarsi ad arbitraggi volti ad ottenere trattamenti fiscali ingiustificatamente vantaggiosi, che si realizzano attraverso la sovracapitalizzazione delle società del gruppo residenti in Paesi a fiscalità più mite e la sottocapitalizzazione di quelle residenti in Paesi ad alta fiscalità.

Nell'art. 4 della **Direttiva ATAD** è stata prevista la possibilità, per i singoli Stati membri, di inserire una soglia di interessi passivi sempre deducibili a cui non si applica la limitazione alla deducibilità. Viene, in particolare, **consentito di esonerare** dalla limitazione le società *stand-alone* - che non fanno, cioè, parte di un gruppo societario consolidato a fini contabili e senza alcuna impresa associata o stabile organizzazione - e i gruppi societari il cui **ammontare complessivo degli interessi passivi non superi i 3 milioni di euro**. Ciò in quanto in tali casi non possono essere posti in essere i fenomeni di erosione della base imponibile che la Direttiva intende colpire.

Nell'art. 6, **comma 1, lettera c)**, del disegno di legge è stata, pertanto, prevista la revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi, anche attraverso l'introduzione di apposite franchigie.

# GLI INTERESSI PASSIVI

Nella relazione illustrativa è stato evidenziato che «la grave crisi economica che ha afflitto negli ultimi anni la nostra economia, che influenza negativamente la redditività operativa e innalza il livello dell'indebitamento delle imprese, induce a rivisitare tale disciplina per agevolare il rilancio delle attività produttive».

Si ricorda, inoltre, che la limitazione alla deducibilità degli interessi passivi prevista nell'art. 96 del TUIR non si applica agli imprenditori individuali, alle società di persone e agli enti non commerciali titolari di redditi d'impresa, per i quali gli interessi passivi, ai sensi dell'art. 61 del TUIR, sono, nella maggior parte dei casi, integralmente deducibili.

# **LA RETTIFICA DEI COMPONENTI A EFFICACIA PLURIENNALE**

# I COMPONENTI A EFFICACIA PLURIENNALE

L'art. 15, comma 1, lettera g), del disegno di legge delega prevede, onde «assicurare la certezza del diritto tributario», la «**decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i *componenti a efficacia pluriennale*, e la *perdita di esercizio*** per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili, fermi restando i poteri di controllo dell'AF sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti».

**Il punto di partenza: la sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte n. 8500/2021**, che ha riguardato la generalità delle componenti negative: dai risultati negativi di periodo (**le perdite riportabili**) ai crediti d'imposta e alle detrazioni. E' stato affermato che, sebbene non abbia rettificato la dichiarazione del contribuente nel periodo in cui la fattispecie a rilevanza pluriennale si è verificata (**il fatto generatore**), l'A.F. può comunque provvedere al recupero dei singoli ratei riportati nei periodi d'imposta successivi e per i quali i termini di decadenza dell'azione accertatrice non siano ancora scaduti al momento dell'emissione dell'accertamento.

# I COMPONENTI A EFFICACIA PLURIENNALE

## **Sulla tenuta delle scritture contabili**

« ..... Nel D.P.R. n. 600 del 1973, il legislatore fornisce univoci segnali di indirizzo, nel senso che è il regime di conservazione documentale, per la sua evidente finalizzazione e strumentalità, a doversi per forza adeguare alla disciplina dell'accertamento ed alla sua tempistica, non il contrario .... Nè il disposto dell'art. 8, comma 5, Statuto, secondo cui il termine decennale di tenuta obbligatoria, ai soli effetti tributari, decorre dalla "emanazione" o dalla "formazione" della documentazione (là dove l'art. 2220 c.c., fa invece richiamo, per le scritture, alla data di "ultima registrazione") osta nel caso specifico alla permanenza di questo onere ..... esso non può ragionevolmente riferirsi anche all'ipotesi del tutto caratteristica nella quale la documentazione, sebbene di più risalente genesi, venga purtuttavia in concreto utilizzata e valorizzata dal contribuente - come può accadere nelle rateazioni ultradecennali - anche oltre il termine massimo di legge ..... il contribuente deve essere ammesso a fornire **in altro modo** la prova posta a suo carico, in tutti quei casi nei quali vi siano in concreto elementi per ritenere che egli si sia legittimamente privato, oltre il termine decennale, della documentazione fiscale».

# I COMPONENTI A EFFICACIA PLURIENNALE

I **problemi**: le garanzie nella contrattualistica di M&A e la tenuta ultradecennale delle scritture.

La Corte Costituzionale (sent. n. 280/2005) ha ritenuto compatibile con l'art. 24 Cost., solo un sistema decadenziale della pretesa fiscale «*che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del fisco per termini eccessivamente dilatati*»; e lo stesso deve dirsi a proposito dell'azione accertativa (v. sent. Corte Cost. n. 200/2021).

*Quid iuris* del tema **passività inesistenti/riserve occulte** ? La Cassazione, nella sentenza 30 giugno 2021, n. 18370, ha ritenuto applicabile a tale fattispecie (restituzione di un finanziamento soci ritenuto inesistente) il principio formulato dalla sentenza n. 8500/2021. Es.: se l'Agenzia non dimostra l'inesistenza della passività nell'anno in cui viene appostata in bilancio, non può successivamente contestare la distribuzione di utili mascherata da restituzione di finanziamenti ai soci ? La sussistenza di una sopravvenienza attiva nel caso di passività inesistente può essere contestata solo nell'anno di creazione della posta contabile (fatto generatore) ?

# I COMPONENTI A EFFICACIA PLURIENNALE

Il **controllo dei rimborsi** è fatto salvo dalla norma di delega proposta. Dovrebbe, quindi, rimanere valido il principio giurisprudenziale secondo cui se un contribuente espone in dichiarazione un credito e la dichiarazione non viene rettificata nei modi e nei termini previsti dalla legge l'Amministrazione finanziaria può comunque opporsi alla richiesta di pagamento del credito stesso contestandone la spettanza, anche se la dichiarazione non era stata rettificata con avviso di accertamento (SSUU, sent. 15 marzo 2016, n. 5069; da ultimo conf. ord. 22 marzo 2023, n. 8270 e, quanto all'eccedenza IVA detraibile v. SSUU, sent. 29 luglio 2021, n. 21766).

**LA PRESUNZIONE DI  
ANTIECONOMICITA': NON BASTA LO  
SCOSTAMENTO DAL VALORE DI  
MERCATO**

# La presunzione di antieconomicità

Nell'art. 15, comma 1, lettera g), n. 2, del disegno di legge delega per la riforma fiscale è stabilito che **la presunzione** di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi operata dagli uffici delle entrate **sulla base del valore di mercato** dei beni e servizi oggetto delle transazioni debba essere **limitata “ai soli casi in cui sussistano altri elementi rilevanti a tal fine”**.

Tale previsione fa chiaro riferimento alle **norme di interpretazione autentica** contenute nell'**art. 5, commi 2 e 3, del D. Lgs. n. 147 del 2015**, in base alle quali la disciplina del *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR, non si applica alle transazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia e le disposizioni relative alle plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili e di aziende (che concorrono a formare il reddito d'impresa e i redditi diversi, nonché la base imponibile dell'IRAP) si interpretano nel senso che l'esistenza di un maggior corrispettivo “non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro ... ovvero delle imposte ipotecaria e catastale”.

# La presunzione di antieconomicità

Il principio che ha ispirato le dette norme di interpretazione autentica è stato, evidentemente, quello in base al quale non è possibile rettificare i corrispettivi dichiarati ai fini delle imposte sui redditi basandosi esclusivamente sullo scostamento rispetto al valore di mercato dei beni ceduti e dei servizi prestati. Ciò in quanto il principio del valore normale di cui all'art. 9 del TUIR è applicabile, nell'ambito di tale settore impositivo, soltanto nei casi in cui lo stesso sia espressamente richiamato da altre disposizioni normative.

Ne consegue che la **rettifica del corrispettivo** della transazione può avvenire **soltanto in presenza di ulteriori elementi probatori**.

E' stato, quindi, opportunamente stabilito che venga confermata la **valenza generale** di tale regola, al fine di fugare qualsiasi dubbio al riguardo.

Si ritiene opportuno che il legislatore delegato adotti in merito una norma di interpretazione autentica, trattandosi di un intervento non di carattere innovativo ma inteso a esplicitare un principio che già costituiva il fondamento delle precedenti norme aventi un'analogica valenza.

**LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE  
DEGLI UTILI «NERI» NELLE SOCIETA' A  
RISTRETTA BASE PARTECIPATIVA**

# La presunzione di distribuzione degli utili «neri»

Nell'art. 15, comma 1, lettera g), n. 3, del disegno di legge delega è stabilita «la limitazione della **possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato** nei riguardi delle **società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui è accertata**, sulla base di elementi certi e precisi, **l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti**, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci».

In tali casi l'Agenzia delle entrate, secondo una prassi diffusa e condivisa dalla giurisprudenza di legittimità, può emettere, dopo l'accertamento in capo alla società, un accertamento a carico dei soci attribuendo agli stessi, pro-quota e nel corso dello stesso esercizio, tali utili, fatta salva la prova contraria dei soci. L'imposta viene prima richiesta alla società a titolo di IRES e poi nuovamente a titolo di IRPEF ai soci in ragione della quota a ciascuno spettante.

La Cassazione giudica applicabile la presunzione in ogni caso di disconoscimento di costi, non distinguendo se siano esistenti ma non deducibili oppure inesistenti.

# La presunzione di distribuzione degli utili «neri»

In base alla norma proposta, invece, la presunzione potrà trovare applicazione solo nei casi in cui sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti.

Inoltre la presunzione opererà ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai soci.

Pertanto, **i dividendi percepiti «in nero»** dai soci saranno **imponibili mediante ritenuta a titolo di imposta**, a prescindere dalla natura qualificata o meno della partecipazione e non concorreranno integralmente alla formazione del reddito del socio (in netto contrasto con la giurisprudenza dominante: cfr. le ordinanze del 5 agosto 2021 n. 22311, del 2 aprile 2021 n. 9137 e del 30 novembre 2022, n. 35293).

# **LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE**

# Le società non operative

L'art. 9, comma 1, lettera b), del disegno di legge delega stabilisce la revisione della disciplina delle **società non operative**, prevedendo:

- 1) l'individuazione di **nuovi parametri, da aggiornare periodicamente**, che consentano di individuare le **società senza impresa, tenendo anche conto dei principi** elaborati, **in materia di IVA**, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di giustizia dell'Unione europea;
- 2) la determinazione di **cause di esclusione** che tengano conto, tra l'altro, dell'esistenza di un **congruo numero di lavoratori dipendenti** e dello svolgimento di attività in **settori economici oggetto di specifica regolamentazione normativa**.

Nella relazione illustrativa si ricorda che la norma ha la finalità di individuare le società senza impresa, riconducendo così la normativa alla sua *ratio* originaria di contrastare le società che esercitano un'attività di mero godimento e non un'effettiva attività d'impresa.

# Le società non operative

Per tali società è stabilita, **ai fini dell'IVA**, la **indetraibilità dell'imposta pagata** per l'acquisto di beni (**unità immobiliari** classificati o classificabili in **categoria catastale A – tranne A10** – e loro pertinenze, **unità da diporto, aeromobili da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto** ad uso privato e **complessi sportivi o ricreativi**, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto) che vengono gestiti e messi **a disposizione dei soci e partecipanti, e dei loro familiari**, gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

La indetraibilità dell'IVA è stata, inoltre, stabilita nei riguardi delle **holding di gestione**, in caso di possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, **senza strutture dirette a esercitare attività finanziaria ovvero attività di indirizzo**, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

# Le società non operative

Tali principi, così come quelli elaborati al riguardo dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia europea, possono essere tenuti in conto al fine di individuare le società considerate senza impresa ai fini delle imposte sui redditi.

Dovranno, inoltre, essere individuate cause di esclusione dell'applicazione della disciplina che apprezzino la circostanza che la società abbia in organico un numero minimo di lavoratori dipendenti.

Dovranno, altresì, essere escluse le società appartenenti a settori regolamentati che offrono garanzia di esclusione di utilizzo della forma societaria per l'esercizio di attività di mero godimento da parte delle persone fisiche.

# **IL SUPERAMENTO DELL'IRAP**

# Il superamento dell'IRAP

Nell'art. 8 del disegno di legge delega è stabilito che occorre procedere al **graduale superamento dell'IRAP**:

- **con priorità per le società di persone e le associazioni** senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche **per l'esercizio** in forma associata **di arti e professioni**;
- nella prospettiva di istituire una **sovraimposta**, determinata secondo le **medesime regole dell'IRES**, con l'esclusione del riporto delle perdite, ovvero secondo **regole particolari per gli enti non commerciali**, che assicuri gettito in misura equivalente da ripartire tra le regioni sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP.

Tale intervento deve garantire comunque il finanziamento del fabbisogno sanitario e il gettito in misura equivalente per le regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario o sono sottoposte a piani di rientro i quali, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche automatica, di aliquote dell'IRAP maggiori di quelle minime.

# **IL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

Nell'art. 5, comma 1, lettera f), del disegno di legge delega è prevista la semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Nella relazione illustrativa è stato evidenziato che «una fondamentale finalità che la riforma fiscale deve perseguire è quella di **disciplinare il reddito di lavoro autonomo con analiticità e completezza**, al fine di fornire agli operatori un quadro chiaro dei criteri di determinazione dei componenti positivi e negativi che concorrono alla sua formazione e di rendere la disciplina semplice e coerente dal punto di vista sistematico, operando, ove necessario, precisi rinvii alle disposizioni riguardanti il reddito d'impresa applicabili anche in sede di determinazione del reddito in esame».

## **IL PRINCIPIO DI ONNICOMPRESIVITÀ**

Nel punto 1.1. della detta lettera f) è innanzitutto stabilito il **concorso alla formazione del reddito di tutte le somme e i valori in genere**, a qualunque titolo conseguiti nel periodo d'imposta in relazione all'attività artistica o professionale, ad esclusione delle somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute e riaddebitate al cliente, non deducibili dal reddito dell'esercente arte o professione.

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

Si è inteso introdurre un criterio di onnicomprensività analogo a quello vigente per i redditi di lavoro dipendente.

## I RIMBORSI SPESE

E' stata, altresì, superata la criticità emergente, per i lavoratori autonomi, di dover considerare compensi anche l'ammontare delle **spese** che **contrattualmente** sono **a carico del committente** e che sono da quest'ultimo **rimborsate**: ciò in quanto il contrasto di interessi tra il detto committente e l'artista o il professionista è sufficiente a disincentivare possibili comportamenti evasivi.

Ne consegue che tali spese, che non concorreranno alla formazione del reddito, non saranno deducibili per il lavoratore autonomo.

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

## I PAGAMENTI TRAMITE BONIFICI

E', inoltre, stabilito che, in presenza di qualsiasi forma di pagamento, compresa quella tramite bonifico, il **criterio di imputazione temporale dei compensi** (in base al quale assume rilevanza il momento in cui il compenso è percepito) deve essere **allineato a quello di effettuazione delle ritenute** da parte del committente (per il quale rileva il momento in cui la somma è uscita dalla sua disponibilità).

## LA DEDUZIONE DEI CONTRIBUTI OBBLIGATORI

Nell'art. 5, comma 1, lettera a), n. 2.3, si introduce la possibilità per tutti i contribuenti di **dedurre i contributi previdenziali obbligatori in sede di determinazione del reddito di categoria**, consentendo, in caso di incapienza, di dedurre l'eccedenza dal reddito complessivo.

In tal modo si assimila il trattamento dei redditi conseguiti dai lavoratori autonomi a quello dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e degli imprenditori individuali.

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

Attualmente l'ammontare di talune detrazioni fiscali, come quelle attribuite in ragione della tipologia di reddito conseguito (articolo 13 del TUIR) o per carichi di famiglia (art. 12 del TUIR), è commisurato al parametro del reddito complessivo del contribuente, con la conseguenza che, mentre per il reddito da lavoro dipendente la detrazione si determina sulla base del reddito complessivo al netto degli oneri previdenziali obbligatori, nel caso dei lavoratori autonomi (diversi dai notai) e degli imprenditori individuali la detrazione si calcola sul reddito complessivo al lordo degli stessi oneri.

Con la disposizione in esame il lavoratore autonomo (così come l'imprenditore individuale) potrà dedurre i contributi previdenziali dal reddito di categoria, diminuendo, di conseguenza, il reddito complessivo.

Solo in caso di incapacienza, i contributi in questione, per un ammontare pari all'eccedenza non dedotta, saranno deducibili dal reddito complessivo.

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

## L'AMMORTAMENTO DEGLI IMMOBILI

Nell'art. 5, comma 1, lettera f), n. 1.2, si prevede, inoltre, la **equiparazione del trattamento dell'acquisto in proprietà e di quello in *leasing* degli immobili strumentali** e di quelli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente. Attualmente è, infatti, normativamente stabilita la deducibilità, per un periodo non inferiore a 12 anni, dei canoni di *leasing* relativi agli immobili strumentali mentre le quote di ammortamento del costo degli stessi beni non concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo.

Per gli **immobili utilizzati promiscuamente** è prevista la deducibilità dei canoni di *leasing* nella misura del 50 per cento mentre in caso di acquisto dell'immobile in proprietà è consentita soltanto la deduzione del 50 per cento della rendita catastale.

In tal modo si verifica, però, una ingiustificata disparità di trattamento tra le due diverse modalità di acquisizione degli immobili in esame, che la norma di delega intende superare.

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

## L'AMMORTAMENTO DEGLI IMMOBILI

Nell'art. 5, comma 1, lettera f), n. 1.3, è stabilita la **riduzione delle ritenute operate sui compensi degli esercenti arti e professioni che si avvalgono** in via continuativa e rilevante **dell'opera di dipendenti o di altre tipologie di collaboratori**.

Si ricorda che un'analoga previsione normativa è attualmente prevista, nell'art. 25-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, per gli intermediari del commercio. L'intervento normativo in esame è finalizzato a evitare l'insorgere di sistematiche posizioni creditorie da parte dei lavoratori autonomi determinate dal versamento di ritenute molto gravose, perché calcolate sui corrispettivi lordi e non sul reddito, determinato tenendo conto dei costi, spesso molto elevati.

# La determinazione del reddito di lavoro autonomo

## LA NEUTRALITA' DELLE AGGREGAZIONI

Nel successivo punto n. 1.4, si intende introdurre, similmente a quanto accade per le imprese, la **neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione**, incluso il “passaggio” da associazioni professionali a società tra professionisti (STP), attualmente caratterizzate dal principio di realizzo.

La detta neutralità comporta che i valori facenti parte del patrimonio del dante causa sono acquisiti dall'avente causa al **medesimo valore fiscale assunto in capo allo stesso dante causa** e trattati, conseguentemente, in continuità di valori.