



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/SPRE/cs

Roma, 19 aprile 2023

Informativa n. 55/2023

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: Documento "La riduzione del doppio binario civilistico-fiscale nell'attuazione della delega fiscale".

Cara Presidente, Caro Presidente,

ho il piacere di condividere il documento "*La riduzione del doppio binario civilistico-fiscale nell'attuazione della delega fiscale*" predisposto dalla Commissione di studio Imposte dirette del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nell'ambito dell'area di delega Fiscalità, affidata al consigliere delegato, Salvatore Regalbuto.

Il documento costituisce il primo lavoro di analisi e approfondimento della delega sulla riforma fiscale, attualmente all'esame del Parlamento, con particolare riferimento alla parte relativa alla semplificazione e razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa attraverso il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici.

Nel documento sono formulate alcune proposte per l'attuazione del richiamato criterio direttivo sotto il profilo sia dell'avvicinamento del reddito imponibile al risultato del bilancio sia della revisione degli attuali regimi di riallineamento/affrancamento delle divergenze contabili e fiscali.

Ti prego di portare il documento all'attenzione dei Tuoi iscritti.

Cordiali saluti.

Elbano de Nuccio



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LA RIDUZIONE DEL DOPPIO BINARIO CIVILISTICO- FISCALE NELL'ATTUAZIONE DELLA DELEGA FISCALE

a cura di:

Luca Miele

Alberto Trabucchi

Franco Vernassa

con la collaborazione di:

Pierpaolo Lipardi

Paolo Petrangeli

AREE DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

COMMISSIONE DI STUDIO

Imposte Dirette

PRESIDENTE

Stefano Poeta

19 APRILE 2023



A cura della Commissione di studio “Imposte Dirette”

Consigliere delegato

Salvatore Regalbuto - *Tesoriere CNDCEC e Consigliere delegato Area “Fiscalità”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore Area Fiscalità Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Poeta Stefano

Segretario

Telesca Stefania

Componenti

Alfano Salvatore
Barone Francesco
Calderone Antonino
Cavallo Loredana
Clemente Vito
Creaco Francesco
De Risi Carlo
D'introno Fabio Vincenzo
Miele Luca
Naccarato Francesco
Panebianco Salvatore
Piccinni Giuseppe
Russi Cristiano
Sciuto Danilo
Spera Mario
Trabucchi Alberto
Turi Claudio
Vernassa Franco
Visentin Graziano
Zaniboni Susanna



Sommario

Premessa	3
PARTE I - L'AVVICINAMENTO DEL REDDITO AL RISULTATO DEL BILANCIO	5
PARTE II - LA REVISIONE DEI REGIMI DI RIALLINEAMENTO	10
1. I vari regimi ad oggi esistenti	11
2. Considerazioni di natura critica e prospettive	12
3. Revisione delle discipline di riallineamento/affrancamento	12
3.1. Razionalizzazione dei regimi di affrancamento dei maggiori valori emersi in sede di operazioni straordinarie e coordinamento con l'imposta duale	12
3.2. Semplificazione per l'accesso ai regimi di riallineamento da FTA	13
3.3. Semplificazione delle modalità applicative dei regimi di riallineamento FTA e coordinamento con l'imposta duale	14
3.4. Introduzione della disciplina di riallineamento per le divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di LTA e di prima adozione dei nuovi OIC	15
3.5. Introduzione di un regime transitorio e di una disciplina di riallineamento nelle ipotesi di modifica dell'assetto contabile in esito ad operazioni straordinarie fiscalmente neutrali	16
3.6. Disciplina del passaggio da micro-impresa in regime di derivazione giuridica a micro-impresa in regime di derivazione rafforzata	16
3.7. Razionalizzazione del regime di affrancamento nel consolidato	17
3.8. Riallineamento straordinario per il 2023	17



Premessa

L'attuale versione del disegno di legge delega fiscale¹, all'articolo 9, prevede, nell'ambito dei principi e criteri direttivi che il Governo dovrà osservare nell'esercizio della Delega, di *“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 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 mora. 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”*.

In sostanza, e in estrema sintesi, è prevista una opera di semplificazione dell'IRES, riducendo la numerosità delle variazioni fiscali; semplificazione che si tradurrebbe non solo in minori oneri per le imprese ma anche in benefici per l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

In effetti, il principio generale di derivazione del reddito d'impresa dal risultato del conto economico, affermato nell'art. 83 del decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917², è in moltissimi casi derogato per effetto di norme che prevedono specifiche regole di quantificazione e imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito, le quali divergono da quelle contenute nei principi contabili, con la conseguente necessità di apportare numerose variazioni in aumento o in diminuzione in sede di redazione della dichiarazione dei redditi. Nel tempo queste variazioni si sono moltiplicate per rispondere a esigenze tra loro molto diverse e attualmente risultano espressamente elencate, a diverso titolo, nel modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali per il periodo d'imposta 2022, ben 76 fattispecie di variazioni in aumento e 92 fattispecie di variazioni in diminuzione (senza contare le molte altre che confluiscono nelle voci residuali “altre variazioni in aumento” e “altre variazioni in diminuzione”).

L'aspetto peculiare della situazione è che, se si estrapolano dai volumi statistici i dati delle imprese in contabilità ordinaria, emergono per le ultime annualità disponibili (2020 e 2019) i seguenti valori:

- per il 2019 (dati aggregati)
 - l'utile del conto economico è pari a euro 229.668.521.000 e la perdita è pari a euro 81.641.742.000 (saldo netto 148.026.779.000);
 - il totale delle variazioni in aumento è pari a euro 252.092.437.000 e il totale delle variazioni in diminuzione è pari a euro 255.844.386.000;

¹ Da qui in avanti, “Delega fiscale” o “Delega” (cfr. A.C. n. 1038 presentato il 23 marzo 2023).

² Da qui in avanti, “TUIR”.



- il reddito d'impresa è pari a euro 203.194.241.000 e la perdita d'impresa è pari a euro 59.456.328.000 (saldo netto euro 143.737.913.000).
- per il 2020 (dati aggregati)
 - l'utile del conto economico è pari a euro 214.305.866.000 e la perdita è pari a euro 100.050.804.000 (saldo netto 114.255.062.000)³;
 - il totale delle variazioni in aumento è pari a euro 253.153.747.000 e il totale delle variazioni in diminuzione è pari a euro 276.031.550.000;
 - il reddito d'impresa è pari a euro 179.392.654.000 e la perdita d'impresa è pari a euro 88.658.334.000 (saldo netto euro 90.734.320.000).

Il reddito imponibile è, come si vede, una grandezza non molto diversa dall'utile netto e, anzi, è di importo inferiore. E ciò perché le variazioni in diminuzione sono quantitativamente superiori a quelle in aumento. Ma l'aspetto più significativo è che sia le variazioni in aumento che quelle in diminuzione sono di ammontare superiore al reddito imponibile. In altri termini, i contribuenti effettuano complessivamente variazioni fiscali per oltre 500 miliardi di euro al fine di determinare un reddito imponibile di circa 200 miliardi di euro (se si esclude l'effetto della pandemia sui risultati economici del 2020). Appare, quindi, evidente come vi sia un eccessivo numero e un eccessivo 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 – come meglio esposto successivamente – di carattere temporaneo⁴. L'obiettivo indicato nella Delega fiscale di semplificazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa appare, pertanto, condivisibile.

Il medesimo obiettivo di semplificazione è altresì presente nella previsione dell'art. 6 (*"Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti"*) della Delega, laddove è stabilito che il Governo, nell'attuazione della medesima, nell'ambito della revisione del sistema dell'IRES dovrà osservare, altresì, il seguente principio e criterio direttivo: *"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"*.

Scopo del presente documento è individuare, nella prima parte, alcune previsioni – recate essenzialmente dal TUIR – che potrebbero essere modificate o abrogate con l'obiettivo di una derivazione più immediata del reddito imponibile dall'utile lordo di bilancio e di una attenuazione o eliminazione delle divergenze tra valori fiscali e valori contabili.

³ Rispetto alle annualità precedenti, la pandemia da Covid-19 ha comportato una riduzione dell'utile complessivo e un incremento della perdita complessiva per un impatto reddituale di oltre 30 miliardi. Tuttavia, questo aspetto non modifica l'incidenza delle variazioni fiscali e le relative considerazioni che vengono in questa sede esposte.

⁴ Cfr. P. Petrangeli, *"Profili di inefficienza dell'attuale sistema fiscale: la tassazione delle imprese"*, il fisco, n. 32-33/2021.



Nella seconda parte, invece, è proposto un intervento finalizzato a razionalizzare e coordinare le diverse disposizioni previste dall'attuale ordinamento in materia di riallineamento/affrancamento delle divergenze contabili e fiscali.

PARTE I - L'AVVICINAMENTO DEL REDDITO AL RISULTATO DEL BILANCIO

In merito al perseguimento dell'obiettivo di una derivazione più "spinta" del risultato fiscale da quello contabile, in primo luogo va osservato che alcune variazioni fiscali, anche di entità significativa, sono di sistema e non possono essere eliminate. Infatti, oltre alle imposte sul reddito che vanno necessariamente neutralizzate per partire dall'utile lordo, occorre tenere conto, ad esempio, della detassazione dei dividendi per evitare la doppia imposizione economica del medesimo reddito, delle plusvalenze esenti e delle minusvalenze indeducibili derivanti dalla vendita delle partecipazioni in regime di *participation exemption* (PEX) di cui all'art. 87 del TUIR, delle svalutazioni e rivalutazioni delle partecipazioni irrilevanti redditualmente ai sensi dell'art. 110 del TUIR.

Ciò premesso, residua comunque un congruo numero di variazioni fiscali di carattere temporaneo (destinate a riassorbirsi nel corso del tempo) che potrebbero, teoricamente, essere rimosse.

Un **primo gruppo** riguarda i costi di carattere **valutativo** la cui deduzione è riconosciuta entro un determinato limite massimo o rinviata - integralmente - al momento in cui il costo diviene certo. Per i componenti positivi valutativi è, invece, prevista una soglia minima di imponibilità.

Per quanto riguarda i costi, il riferimento è, ad esempio, agli ammortamenti, alle svalutazioni, agli accantonamenti e agli strumenti derivati.

In merito agli ammortamenti, già la Delega fiscale individua, opportunamente, tale componente fra quelli suscettibili di avvicinamento del dato fiscale a quello contabile⁵; sulla base di tale presupposto appare conseguentemente opportuno che assumano rilevanza fiscale il *component approach* e la sostituzione delle componenti (IAS 16, par. 13 e 14; OIC 16, par. 51). In particolare, nel caso della sostituzione sarebbe opportuno consentire la piena deducibilità degli elementi sostituiti ed eliminati contabilmente. Si ritiene, altresì, opportuno che medesima rilevanza fiscale sia riconosciuta alle rivalutazioni e alle svalutazioni dei cespiti ammortizzabili, ove contabilmente consentite, in quanto tali componenti sono inscindibilmente collegate al processo di ammortamento. In conseguenza delle modifiche al regime fiscale degli ammortamenti, occorrerebbe anche rivedere la normativa

⁵ Anche nel nuovo scenario, si ritiene opportuno che continui comunque a permanere il regime extracontabile di deducibilità delle quote di ammortamento per i soggetti IAS *adopter* in relazione ai cespiti immateriali a vita indefinita, marchi e avviamento, non sottoposti ad ammortamento contabile ma ad *impairment test*. Sarebbe invece opportuno eliminare la disciplina di differimento della deduzione delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali di cui all'art. 1, comma 1079, della legge n. 145/2018. Si tratta, infatti, di una disciplina fortemente criticabile sotto il profilo della ragionevolezza e che presenta rilevanti incertezze interpretative e difficoltà applicative.



concernente la deducibilità dei canoni di leasing (la quale prevede un periodo minimo di durata del rapporto, al fine di evitare che il leasing possa essere utilizzato al solo fine di accelerare significativamente la deduzione del costo del bene strumentale rispetto all'ordinario processo di ammortamento dello stesso bene se acquistato in proprietà).

Per quanto concerne gli accantonamenti, la derivazione diretta dal dato di bilancio si presenta meno agevole in considerazione della rilevante componente valutativa; tuttavia, uno sforzo nel senso della eliminazione della variazione temporanea potrebbe essere compiuto laddove gli accantonamenti siano imputati in bilancio a fronte di oneri futuri che siano certi nell'*an*⁶ (o, comunque, stanziati sulla base di un impegno giuridico al loro sostenimento⁷) e possano essere quantificati sulla base di un processo di stima obiettivo, fattispecie per le quali la "discrezionalità" del contribuente gioca un ruolo minore. In tale direzione, potrebbe quindi essere codificato un principio, di fatto, già condiviso dall'Amministrazione finanziaria in alcune risposte concernenti la anticipata deducibilità degli accantonamenti per oneri di smantellamento impianti e ripristino ambientale (cd. oneri di "*decommissioning*"), al fine di ovviare a una asimmetrica distribuzione fiscale dei ricavi e dei costi, in applicazione del principio di correlazione tra costi e ricavi⁸.

Per quanto riguarda gli strumenti derivati, potrebbe essere opportuno intervenire in seno all'art. 113 del TUIR al fine di applicare in modo estensivo il criterio – ad oggi valevole solo per i soggetti IAS-*adopter* – di derivazione piena delle valutazioni di tali strumenti previsto dal comma 3-*bis* del medesimo articolo.

Per quanto attiene i componenti positivi valutativi ne sono un esempio le variazioni delle rimanenze di beni, di opere e servizi pluriennali e di titoli. Al riguardo, già la Delega fiscale ha opportunamente individuato le opere, le forniture di beni e servizi di durata ultrannuale fra le componenti passibili di avvicinamento tra il dato contabile e quello fiscale; in tal senso, andrebbe consentita la rilevanza fiscale della contabilizzazione al costo delle commesse ultrannuali, se prevista in bilancio. Nel sistema attuale, infatti, l'art. 93 del TUIR prevede regole di rilevanza fiscale delle valutazioni di tali rimanenze che continuano a trovare applicazione anche dopo l'estensione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti OIC-*adopter*. In linea generale, la revisione dell'art. 93 dovrebbe avvicinare la disciplina fiscale alle rappresentazioni di bilancio anche per i soggetti OIC-*adopter*. In senso conforme dovrebbe essere riconosciuta fiscalmente anche la valutazione delle commesse infrannuali secondo il criterio della percentuale di completamento, senza operare alcuna variazione in diminuzione (che, peraltro, si riassorbe fisiologicamente l'anno successivo) al fine di applicare il diverso criterio del costo previsto dall'art. 92 del TUIR.

⁶ Di frequente, imposti da normative di settore o titoli di varia natura, quali autorizzazioni e convenzioni.

⁷ Nella risposta n. 272 del 2022, l'Agenzia delle entrate ha affermato che l'accantonamento deve integrare i caratteri della certezza non solo nell'*an* ma anche nel quando. E proprio sulla base di tale considerazione ha negato la deducibilità degli accantonamenti a fondo di *decommissioning* del settore fotovoltaico, almeno in riferimento al quesito prospettato dall'istante.

⁸ Cfr., da ultimo, la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 64 del 2023 relativa al settore petrolifero. Risalente è la R.M. n. 52 del 1998 relativa al settore delle discariche di rifiuti.



Un **secondo gruppo** di variazioni fiscali di carattere temporaneo concerne i componenti negativi o positivi di reddito che sono deducibili o tassabili secondo il **principio di cassa**. Fra questi ve ne sono alcuni per i quali la deroga al principio della competenza è storicamente dovuta alla esigenza di evitare arbitraggi (ad esempio, i compensi agli amministratori), altri per i quali l'applicazione del principio di cassa ha inteso evitare che rilevino fiscalmente componenti solo valutative, rinviando siffatta rilevanza al momento del realizzo (ad esempio, le differenze positive e negative di cambio che, opportunamente, la Delega fiscale ha già individuato quali componenti il cui regime è da modificare). Nel secondo gruppo si possono ricomprendere anche i contributi in conto capitale tassabili per cassa (e rateizzabili) e, anche per questi, si potrebbe valutare un intervento del legislatore delegato; storicamente, lo ricordiamo, la deroga al criterio di competenza per la fattispecie fu introdotta per evitare di tassare immediatamente contributi incassati in anni successivi.

Per quanto riguarda gli interessi di mora, che la Delega indica tra i componenti il cui regime fiscale andrebbe modificato per avvicinarlo al regime contabile, si osserva che la scelta dell'applicazione del principio di cassa è stata verosimilmente effettuata in ragione del maggior rischio di inadempimento connesso ai relativi crediti e della frequenza con cui tali interessi non vengono richiesti. Per ovviare a questa criticità si potrebbe prevedere l'integrale deducibilità delle svalutazioni sui crediti per interessi di mora anche per le imprese diverse dagli intermediari finanziari, così da assicurare la tassazione dei soli interessi di mora che l'impresa presume di incassare e che, quindi, non svaluta (sul punto si veda anche quanto detto successivamente).

Altri componenti negativi sono deducibili secondo il principio di cassa per tutelare le esigenze dell'Erario sull'effettivo sostenimento dell'onere; ad esempio, le imposte e i contributi ad associazioni sindacali e di categoria. Anche in quest'ultimo caso, è da valutare un intervento del legislatore finalizzato a modificare l'art. 99 del TUIR. Al riguardo, in relazione alle imposte, la *ratio* della deducibilità per cassa dovrebbe derivare dalla generica natura di oneri tributari privi di connessione diretta con l'attività dell'impresa; ne è dimostrazione la circostanza che laddove, invece, l'imposta o tassa è direttamente collegata ai ricavi la deduzione avviene secondo il criterio di competenza. In tal senso, si è più volte espressa l'Amministrazione finanziaria in riferimento a imposte traslate economicamente sui corrispettivi degli atti singolarmente riconoscibili come di competenza dell'esercizio⁹. La stessa Amministrazione ha chiarito che sono deducibili per cassa tutti i tributi per i quali si pone autonomamente un problema di riferibilità a periodo, giacché trattasi di oneri che non sono imputabili a beni e servizi o non sono autonomamente associabili a ricavi specifici e riconoscibili.

Va infine osservato che in alcuni casi l'applicazione del principio di cassa ha perso anche parte della sua originaria motivazione, come nel caso dei dividendi, per i quali si applica oramai il meccanismo della parziale esclusione in luogo del credito d'imposta.

⁹ Vd. circolare n. 136/E del 2000 concernente l'imputazione temporale, ai fini della determinazione del reddito d'impresa degli enti creditizi, dell'imposta di bollo, della tassa sui contratti di borsa nonché dell'imposta sostitutiva sulle operazioni di finanziamento.



Ulteriori variazioni di carattere temporaneo derivano da regimi agevolativi, come nel caso della rateizzazione delle plusvalenze¹⁰, o da una incerta qualificazione dei costi, come nel caso delle spese di manutenzione deducibili secondo la regola dell'art. 102, co. 6, del TUIR. Anche in tal caso, è da valutare una modifica delle norme di riferimento nell'ottica di una semplificazione della disciplina del reddito d'impresa.

E, ancora, una norma potenzialmente abrogabile è quella dell'art. 105, co. 2, TUIR, concernente l'adeguamento del TFR (per il quale si potrebbe andare in derivazione anche per i soggetti IAS-IFRS).

In termini semplificatori, si potrebbe anche agire sulle previsioni concernenti le svalutazioni e le perdite su crediti (artt. 101 e 106 TUIR) per le imprese industriali e commerciali al fine di introdurre un regime fiscale più aderente al dato contabile, anche in considerazione della notevole complessità dell'attuale disciplina. La soluzione auspicabile sarebbe quella di riconoscere l'integrale deducibilità delle perdite e delle svalutazioni su crediti così come previsto per gli intermediari finanziari, con un regime transitorio di ripartizione pluriennale della deduzione delle svalutazioni già iscritte in bilancio e non ancora riconosciute fiscalmente.

Ulteriore semplificazione potrebbe derivare dalla abrogazione della previsione concernente il valore minimo dei titoli di cui al comma 4 dell'art. 94 del TUIR, estendendo l'applicazione del successivo comma 4-bis oggi destinato ai soli soggetti IAS-adopter.

Per quanto riguarda le **variazioni permanenti**, è da valutare la rimozione di quelle norme concernenti costi afferenti ai lavoratori dipendenti; in particolare, il riferimento è alle previsioni relative all'impiego di beni e servizi a favore dei lavoratori subordinati con tassazione del relativo fringe benefit. Si tratta di previsioni introdotte nel corso del tempo sia per esigenze di gettito sia per colpire potenziali utilizzi promiscui che generano rilevanti complessità applicative a fronte di un presumibile limitato effetto sul gettito. Si tratta, ad esempio, della 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 una determinata 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.

Tale impostazione traspare chiaramente anche dalla lettura della relazione illustrativa alla Delega laddove si legge *"In tale contesto, sarà possibile anche rivedere le numerose disposizioni che limitano la deducibilità dei costi afferenti all'impiego dei lavoratori dipendenti (in tal senso va anche letto il riferimento contenuto nella lettera c) alla "revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili") e 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*

¹⁰ E dei contributi in conto capitale tassati per cassa e di cui abbiamo già detto.



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. Anche tali interventi, e sempre al fine di salvaguardare l'erario, andrebbero circoscritti ai contribuenti che applicano il principio di derivazione rafforzata e che sottopongono il proprio bilancio a revisione legale dei conti, nonché previsti solo per i lavoratori dipendenti che non rivestono la qualifica di socio dell'impresa datrice di lavoro".

Si osserva, altresì, che il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici non può che passare anche attraverso una revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili. È noto che il legislatore ha forfettizzato la misura in cui i costi di determinati beni sono deducibili, stabilendo un limite entro il quale essi sono da qualificare come inerenti la sfera dell'impresa. La forfettizzazione persegue lo scopo di conferire certezza al rapporto tributario evitando potenziali controversie in ordine all'apprezzamento della misura in cui il bene è effettivamente utilizzato quale strumento di esercizio dell'attività d'impresa. Tale finalità va comunque perseguita avendo riguardo al necessario bilanciamento tra i principi costituzionali ed è indubbio, quindi, che accanto all'interesse della certezza dei rapporti giuridici occorra tenere conto del principio di capacità contributiva che necessariamente esige che, nell'ambito delle imposte sui redditi, il reddito sottoposto a tassazione sia quello effettivo. Peraltro, si osserva che 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 a fornire la prova contraria¹¹. Ciò considerato, non può che risultare opportuna una revisione del regime di deducibilità di alcuni costi¹², *in primis* quello relativo ai mezzi di trasporto a motore di cui all'art. 164 del TUIR.

Va anche osservato che la semplificazione della determinazione del reddito d'impresa, nell'ottica sin qui prospettata, necessita di interventi che non riguardano esclusivamente le norme del TUIR. Basti pensare alle previsioni recate dal D.M. 8 giugno 2011, recante disposizioni di coordinamento tra i principi contabili internazionali e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, che andrebbero riviste per tenere conto delle modifiche al TUIR che si andranno a introdurre. Potrebbe, inoltre, essere opportuno intervenire, ad esempio, in seno al D.M. 10 gennaio 2018 concernente lo *standard* contabile IFRS 15 "Ricavi provenienti da contratti con i clienti" e il raccordo con le previsioni fiscali per eliminare quelle disposizioni che derogano alla competenza economica del bilancio.

Nella prospettiva così delineata, la riforma determinerà un progressivo riavvicinamento tra i valori fiscali e contabili degli *asset* aziendali; riavvicinamento che, tuttavia, impiegherà tempo. In questa

¹¹ Cfr. Corte cost. n. 283/1987 e n. 103/1990.

¹² Come peraltro indicato dai criteri direttivi indicati dall'art. 9 della Delega.

ottica, allora, potrebbe anche cogliersi l'occasione per valutare l'opportunità di prevedere apposite regole transitorie che possano facilitare o velocizzare anche il riassorbimento dei disallineamenti pregressi.

Da ultimo, si segnala l'opportunità, in coerenza con quanto asserito dai principi e criteri direttivi dell'art. 9 della Delega fiscale, riportati in principio del presente documento, che le previsioni di eliminazione delle variazioni fiscali sin qui descritte e il conseguente avvicinamento del dato fiscale a quello contabile risultino applicabili in via generale ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a revisione legale dei conti, anche in via volontaria; fermo restando la possibilità per alcune di esse di operare in assenza di tale revisione, anche utilizzando apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza degli imponibili dichiarati.

PARTE II - LA REVISIONE DEI REGIMI DI RIALLINEAMENTO

In conformità ai principi della Delega fiscale, a mente della quale occorre *“semplificare e razionalizzare i criteri di determinazione del reddito d'impresa [...], attraverso la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili e il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici”*, appare anche necessario un intervento volto a razionalizzare e coordinare le varie disposizioni che l'attuale ordinamento prevede in materia di riallineamento/affrancamento delle divergenze contabili e fiscali.

In tal senso, nella Relazione alla Delega si evidenzia come il quadro normativo dei regimi di riallineamento sia particolarmente articolato e complesso e non sia in grado di disciplinare in maniera omogenea tutte le fattispecie in cui possono emergere divergenze tra i valori contabili e fiscali generando, in tal modo, rilevanti discrasie. In particolare, nella Relazione, da un lato, si afferma la necessità di uniformare i diversi regimi di affrancamento dei maggiori valori emersi in sede di operazioni straordinarie *“rinviando ai decreti legislativi delegati l'individuazione del nuovo regime che dovrà operare “a fattor comune”*”; dall'altro, si individuano alcune fattispecie di cambiamento dell'assetto contabile che non sono disciplinate, e che dovranno essere oggetto di un intervento normativo, precisando che *“Per effetto dell'articolo 7-bis del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38 (introdotto dall'art. 19-quater del decreto-legge n. 22 del 2019), è stato disciplinato il passaggio inverso dai principi contabili internazionali ai principi contabili nazionali senza, però, prevedere un analogo regime di riallineamento. [...] Non risulta, inoltre, regolato il passaggio delle microimprese dal regime di derivazione giuridica a quello di derivazione rafforzata, a seguito delle modifiche apportate all'articolo 83 del TUIR dall'articolo 8, comma 1, del decreto-legge n. 73 del 2022, che ha escluso da quest'ultimo regime soltanto le dette imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma abbreviata. Parimenti, non risultano regolate le fattispecie in cui il cambiamento dell'assetto contabile (passaggio agli IAS, ritorno agli OIC, modifica dimensionale delle microimprese) avviene per effetto di un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale”*.



1. I vari regimi ad oggi esistenti

Come noto, l'ordinamento tributario prevede attualmente una articolata varietà di regimi di **riallineamento/affrancamento** che operano essenzialmente a regime.

Al riguardo, senza pretesa di esaustività, si ricordano:

- il **regime di riallineamento dei disallineamenti tra valori contabili e fiscali** che emergono in sede di **prima adozione dei principi contabili internazionali** (c.d. *"First Time Adoption"* o **"FTA"**) o in sede di successiva modifica/sostituzione di un principio contabile, di cui all'art. 15, co. 3, del d.l. n. 185/2008, che – a fronte del pagamento di differenti imposte sostitutive dell'IRES e dell'IRAP – consente di riallineare i citati disallineamenti. Tale regime, come noto, si estrinseca in due diverse modalità:
 - a. regime di riallineamento delle c.d. **"operazioni pregresse"** (art. 15, co. 3, lett. a), a sua volta suddivisibile in riallineamento per **"singole fattispecie"** (art. 15, co. 5) e riallineamento **"globale"** (art. 15, co. 4);
 - b. regime di **riallineamento delle divergenze scaturenti dall'applicazione delle disposizioni di sostanziale neutralità contenute nell'art. 13 del d.lgs. n. 38/2005** (art. 15, co. 3, lett. b);
- il **regime di affrancamento ordinario** dei maggiori valori emergenti in sede di **operazioni straordinarie** di cui all'art. 176, co. 2-ter, del TUIR, che – a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, applicabile con aliquota progressiva (12%-14%-16%) – consente di ottenere, in tutto o in parte, l'affrancamento delle divergenze emerse in sede di effettuazione di **operazioni straordinarie** fiscalmente neutrali (*i.e.*, fusione, scissione e conferimento di azienda), allocate su immobilizzazioni materiali e immateriali;
- il **regime di affrancamento derogatorio** dei maggiori valori emergenti in sede di **operazioni straordinarie** di cui all'art. 15, co. 10, del d.l. n. 185/2008 che – a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, applicabile con aliquota del 16% – consente di ottenere, in tutto o in parte, l'affrancamento delle divergenze emerse in sede di effettuazione di **operazioni straordinarie** fiscalmente neutrali (*i.e.*, fusione, scissione e conferimento di azienda), allocate su immobilizzazioni immateriali e su oneri pluriennali;
- il **regime di affrancamento nel consolidato** dei maggiori valori emergenti nel **bilancio consolidato** di cui all'art. 15, co. 10-bis e 10-ter, del d.l. n. 185/2008 che – a fronte del pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, applicabile con aliquota del 16% – consente di ottenere, in tutto o in parte, l'affrancamento delle divergenze emerse nel consolidato e allocate su immobilizzazioni immateriali e su oneri pluriennali, a seguito di operazioni di acquisto d'azienda o di partecipazioni di controllo.

2. Considerazioni di natura critica e prospettive

Premesso quanto sopra, merita rilevare come il frastagliato sistema appena rappresentato non sia immune da critiche; si consideri ad esempio che:

- il **regime di riallineamento dei disallineamenti tra valori contabili e fiscali** relativi ai **beni dell'impresa** di cui all'art. 14 della legge n. 342 del 2000, da ultimo riproposto dall'art. 110 del decreto legge n. 104 del 2020, si è dimostrato poco chiaro e, in certi termini discriminatorio (basi pensare alla esclusione dei soggetti che adottano l'IFRIC 12 "Accordi per servizi in concessione" e di tutte le casistiche di disallineamento "qualitativo"), nonché ha recentemente concorso – come noto – a produrre considerevoli "buchi di bilancio";
- il **regime di riallineamento dei disallineamenti tra valori contabili e fiscali** che emergono in sede di **prima adozione dei principi contabili internazionali** (c.d. "*First Time Adoption*" o "**FTA**") si rivela un regime estremamente complesso e incongruente per una serie di ragioni:
 - a. *in primis*, trova applicazione solo nei confronti dei soggetti *IAS-adopter*, mentre risulta non applicabile nei confronti dei soggetti *OIC-adopter* che passano ai cc.dd. "OIC evoluti" (i.e., micro-imprese che passano all'adozione dei principi ordinari di redazione del bilancio);
 - b. in aggiunta, non si preoccupa di regolare compiutamente il fenomeno inverso alla FTA, la c.d. "*Last Time Adoption*" o "**LTA**";
 - c. non da ultimo, si è dimostrato essere finanche discriminatorio in considerazione delle eccessivamente stringenti tempistiche previste per l'esercizio della sua opzione, le quali – di sovente – non consentono al contribuente di poter accedere al regime stesso;
 - d. infine, non è a tutt'oggi chiaro – dopo quindi anni dall'adozione – l'operatività di tale regime nei casi in cui la FTA o la LTA avvengano nell'ambito di operazioni di natura straordinaria;
- il **regime di affrancamento nel consolidato** – in assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle entrate – desta numerosi dubbi applicativi (recentemente affrontati, in parte, in alcune risposte ad istanza di interpello) che delineano una disciplina abbastanza irrazionale e asistemica.

3. Revisione delle discipline di riallineamento/affrancamento

Si riepilogano succintamente, qui di seguito, le proposte.

3.1. Razionalizzazione dei regimi di affrancamento dei maggiori valori emersi in sede di operazioni straordinarie e coordinamento con l'imposta duale

Il quadro normativo delle discipline di affrancamento dei maggiori valori emersi in sede di operazioni straordinarie appare particolarmente articolato e complesso per la sovrapposizione di diversi regimi



(regime di affrancamento ordinario, derogatorio e di affrancamento nel consolidato) che seppure con alcune differenze di aliquote e di modalità applicative consentono di riallineare i medesimi asset. Si pone, quindi, l'esigenza di semplificare i regimi di riallineamento e di coordinarli con il nuovo sistema "duale" IRES introdotto dall'art. 6, comma 1, lett. a) della delega fiscale c.d. "imposta duale". Al riguardo, giova brevemente ricordare che il legislatore, per favorire la competitività, incrementare la base occupazionale e favorire la patrimonializzazione delle imprese, ha affiancato all'aliquota "ordinaria" IRES un'aliquota "ridotta". In particolare, un reddito può essere soggetto ad aliquota "ridotta" a condizione che: i) siano effettuati investimenti "qualificati" e nuove assunzioni entro i due periodi d'imposta successivi e ii) gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa nei due periodi d'imposta successivi¹³.

Ciò posto, si propone quanto segue.

3.1.1. Prevedere un unico regime di affrancamento dei maggiori valori emersi nel bilancio di esercizio mantenendo fermo il regime di affrancamento nel consolidato. In particolare, si propone di abrogare il comma 10 dell'art. 15 del d.l. n. 185 del 2008; modificare il comma 2-ter dell'art. 176 del TUIR prevedendo che: la deduzione del maggior valore dell'avviamento e dei marchi possa essere effettuata in misura non superiore ad un quinto a prescindere dall'imputazione a conto economico; le altre attività immateriali restino deducibili nei limiti delle quote di ammortamento imputate a conto economico; l'aliquota sostitutiva sia pari all'aliquota ridotta dell'imposta duale; il versamento dell'imposta sostitutiva debba 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.

3.1.2. Coordinare la disciplina del regime di affrancamento nel consolidato con l'imposta duale e con le modifiche normative di cui al punto 3.1.1. prevedendo che: l'aliquota dell'imposta sostitutiva sia d'importo pari all'aliquota ridotta dell'imposta duale; i rinvii al comma 10 del citato art. 15 siano sostituiti con il rinvio alla nuova disciplina di cui al punto 3.1.1..

3.2. Semplificazione per l'accesso ai regimi di riallineamento da FTA

3.2.1. I commi 2 e 4 dell'art. 1 del D.M. 30 luglio 2009 prevedono rispettivamente che l'opzione per il riallineamento deve essere esercitata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta antecedente a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali (FTA) e a quello di prima applicazione di un nuovo IFRS. Ciò può comportare notevoli difficoltà applicative per le imprese che alla data di presentazione della dichiarazione precedente alla FTA o alla prima adozione di un nuovo IFRS potrebbero non avere a disposizione tutte le informazioni necessarie per individuare le divergenze

¹³ La Delega fiscale, all'art. 6, comma 1, lett. a), delega il Governo alla "riduzione dell'aliquota IRES in caso di impiego in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, e in nuove assunzioni, di una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione. Tale riduzione non si applica al reddito corrispondente agli utili che, nel citato biennio, sono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa, presumendo l'avvenuta distribuzione degli stessi se è accertata l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti".



tra i valori contabili e fiscali oggetto di riallineamento. Si potrebbe modificare i citati commi 2 e 4 prevedendo che l'opzione debba essere esercitata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui avviene la transizione agli IAS/IFRS, ovvero l'introduzione del nuovo IFRS, e conseguentemente che il versamento dell'eventuale imposta dovuta in sede di riallineamento avvenga entro i termini per il versamento a saldo delle imposte relative a tali periodi d'imposta.

3.2.2. L'art. 11 del D.M. 8 giugno 2011 subordina la possibilità di riallineare con il metodo del "saldo globale" le divergenze di cui alla lettera a) che emergono in sede di prima applicazione di un nuovo IFRS alla circostanza che l'impresa già in occasione della prima applicazione dei principi contabili internazionali abbia operato il riallineamento con lo stesso metodo. Si tratta di una disposizione di matrice antielusiva che introduce una forte limitazione alla possibilità di operare il riallineamento con il metodo del saldo globale. Questa limitazione appare ingiustificata: si rileva, infatti, che le divergenze emerse in sede di FTA che non sono state oggetto di riallineamento potrebbero aver trovato il naturale riassorbimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di introduzione del nuovo IFRS determinando il venir meno di qualsiasi ipotetico arbitraggio. Peraltro, questa norma crea una discriminazione con le imprese che essendo costituite *ab origine* nel contesto IAS/IFRS non sono soggette ad alcuna limitazione. Si potrebbe modificare l'art. 11, abrogando i commi 1 e 2; mantenendo, invece, ferma la disposizione del comma 3 del citato art. 11 che differisce la deducibilità del saldo negativo in un arco temporale pari alla durata residua delle operazioni oggetto del riallineamento in sostituzione della disposizione ordinaria di deduzione in cinque periodi d'imposta del saldo negativo a meno che la prima disposizione non determini una deduzione in un periodo di tempo inferiore a cinque periodi di imposta.

3.3. Semplificazione delle modalità applicative dei regimi di riallineamento FTA e coordinamento con l'imposta duale

3.3.1. In via preliminare, si ricorda che il regime transitorio delle "operazioni pregresse" dell'art. 15, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008 – e, conseguentemente, la possibilità di applicare la disciplina di riallineamento di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) – può trovare applicazione solo laddove la diversa qualificazione, classificazione, imputazione temporale o valutazione determini fenomeni di tassazione anomala (doppia tassazione/nessuna tassazione o doppia deduzione/nessuna deduzione). Al riguardo, occorre chiarire che la presenza di un fenomeno di tassazione anomala deve essere verificata senza considerare le rettifiche imputate a riserva da FTA che di per sé non assumono rilievo fiscale (è il caso, ad esempio, della *modification* delle passività operate in sede di prima adozione dell'IFRS 9¹⁴ ovvero delle "differenze cumulate" di *stock option* rilevate in sede di FTA).

3.3.2. L'art. 15 distingue due gruppi di divergenze tra valori contabili e fiscali soggetti a regimi di riallineamento alternativi. La scelta del legislatore di prevedere regimi di riallineamento alternativi per le fattispecie della lett. a) e della lett. b) è riconducibile alla volontà di attribuire alle fattispecie

¹⁴ Cfr. circolare Assonime n. 12 del 2019.

della lett. b) (e segnatamente alle ipotesi di eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi accantonamento) un regime di riallineamento analogo a quello previsto dalla disciplina di affrancamento dei disallineamenti da quadro EC che riguarda fattispecie in esaurimento. Sul tema, da un lato si osserva che la possibile sovrapposizione del perimetro delle fattispecie di cui alla lett. a) e b) determina problemi applicativi nella concreta applicazione dei regimi di riallineamento; dall'altro si rileva che l'esigenza di equiparare le divergenze da quadro EC alle divergenze da FTA, che si poneva nel 2008 – anno di entrata in vigore dei due regimi –, appare ormai superata. In quest'ottica, quindi, per esigenze di semplificazione si potrebbe eliminare la distinzione tra le divergenze da lett. a) e quella da lett. b) includendo nella lett. a) anche le divergenze da FTA determinate dall'applicazione dell'art. 13, commi 2, 5 e 6 del d.lgs. n. 38/2005 ed eliminando la lett. b). In tal modo, tutte le divergenze da FTA che possono essere oggetto di riallineamento¹⁵ sarebbero affrancabili con il metodo del saldo globale o per singola fattispecie.

3.3.3. Per coordinare i regimi di riallineamento con l'imposta duale occorre stabilire che l'imposta sostitutiva per il riallineamento delle singole fattispecie di cui all'art. 15, comma 5 e per il riallineamento delle divergenze di cui all'art. 15, comma 3, lett. b) [ovvero la sola imposta sostitutiva di cui al citato comma 5 in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa di cui al punto 3.3.2.] sia d'importo pari all'aliquota ridotta dell'imposta duale.

3.4. Introduzione della disciplina di riallineamento per le divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di LTA e di prima adozione dei nuovi OIC

3.4.1. L'art. 7-bis del d.lgs. n. 38 del 2005 regola il ritorno ai principi contabili nazionali (LTA) prevedendo che si applicano in quanto compatibili le disposizioni dell'art. 13 dello stesso d.lgs. n. 38 e dell'art. 15, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008. Non è stato previsto un regime di riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in sede di LTA. Si potrebbe pertanto estendere anche a queste fattispecie la disciplina di riallineamento di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e b) [ovvero la disciplina di riallineamento del nuovo art. 15, comma 3, lett. a), in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa di cui al punto 3.3.2.].

3.4.2. I commi da 5 a 7 dell'art. 13-bis del d.l. n. 244 del 2016 regolano la prima applicazione dei principi contabili di cui all'art. 9-bis, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 38 del 2005 (introduzione dei nuovi OIC¹⁶) prevedendo disposizioni analoghe a quelle dell'art. 13 del d.lgs. n. 38 del 2005 e dell'art. 15 del d.l. n. 185. Il comma 8 del citato art. 13-bis rinvia alle disposizioni del comma 7 nei casi di variazioni dei principi contabili ai sensi del comma 3 dell'art. 12 del d. lgs. n. 139 del 2015 (variazione degli OIC

¹⁵ Si ricorda che non tutte le divergenze che emergono in sede di FTA possono essere oggetto di riallineamento. Non sono riallineabili le divergenze che non sono riconducibili né alla lett. a) né alla lett. b): è il caso, ad esempio, delle rivalutazioni derivanti dall'applicazione del *revaluation model* sulle immobilizzazioni. Dette divergenze rimarrebbero escluse dal perimetro del regime di riallineamento anche dopo la modifica normativa.

¹⁶ Si ricorda che il d.lgs. n. 139 del 2015, che recepisce la direttiva 2013/34/UE, ha avvicinato le regole di predisposizione dei bilanci previste nel Codice Civile ai principi contabili IAS/IFRS, regole che sono state completate dallo *standard setter* attraverso la revisione dei principi contabili OIC.

già esistenti) e di cambiamento degli obblighi informativi di bilancio conseguenti a modifiche delle dimensioni dell'impresa (passaggio da micro-imprese a soggetti OIC *adopter* o viceversa). L'art. 13-*bis* non prevede un regime di riallineamento: si potrebbe introdurre una disciplina analoga a quella di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e b) [ovvero a quella del nuovo art. 15, comma 3, lett. a), in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa di cui al punto 3.3.2.].

3.5. Introduzione di un regime transitorio e di una disciplina di riallineamento nelle ipotesi di modifica dell'assetto contabile in esito ad operazioni straordinarie fiscalmente neutrali

3.5.1. Nel caso in cui la transizione ai principi contabili IAS/IFRS (FTA) ovvero il ritorno ai principi contabili nazionali (LTA) avvenga in esito ad un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale (fusione, scissione e conferimento) si osserva che, come detto, da un lato, non sono previste disposizioni volte ad assicurare la continuità del regime fiscale delle operazioni diversamente qualificate, classificate, imputate temporalmente e valutate (in assenza di una formale FTA o LTA non potrebbe applicarsi la disciplina dell'art. 15 del d.l. n. 185 del 2008); dall'altro, questo effetto di continuità del regime fiscale delle operazioni in essere non può essere garantito dal regime "tradizionale" di neutralità fiscale degli artt. 172, 173 e 176 del TUIR. Si potrebbe, quindi, inserire una disposizione analoga a quella di cui all'art. 15, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008 e all'art. 13 del d.lgs. n. 38 del 2005; introdurre la disciplina di riallineamento di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e b) [ovvero la disciplina di riallineamento del nuovo art. 15, comma 3, lett. a), in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa del punto 3.3.2.].

3.5.2. Nel caso in cui il passaggio da micro-impresa a soggetto OIC-*adopter*, o viceversa, avvenga in esito ad un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale (fusione, scissione e conferimento) si potrebbe chiarire che si applica la disciplina dell'art.13-*bis* del decreto legge n. 244 del 2016. Poiché, come detto, l'art. 13-*bis* non prevede un regime di riallineamento si potrebbe introdurre una disciplina analoga a quella di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e b) [ovvero a quella del nuovo art. 15, comma 3 lett. a), in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa di cui al punto 3.3.2.].

3.6. Disciplina del passaggio da micro-impresa in regime di derivazione giuridica a micro-impresa in regime di derivazione rafforzata

L'art. 8, comma 1, del d.l. n. 73 del 2022 ha modificato l'art. 83 del TUIR prevedendo che sono escluse dal regime di derivazione rafforzata le sole micro-imprese che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma abbreviata. Questa disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di conversione del decreto-legge (22 giugno 2022); vale a dire dal periodo d'imposta 2022 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare. Per disciplinare il passaggio da micro-impresa in regime di derivazione giuridica a micro-impresa in regime di derivazione rafforzata si potrebbe inserire una disposizione analoga a quella di cui all'art. 13-*bis* del



d.l. n. 244 del 2016; e introdurre una disciplina di riallineamento analoga a quella dei cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e b) [ovvero a quella del nuovo art. 15, comma 3, lett. a), in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa di cui al punto 3.3.2.].

3.7. Razionalizzazione del regime di affrancamento nel consolidato

Razionalizzare il regime di affrancamento nel consolidato escludendo *tout court* l'applicazione della disciplina di *recapture* ovvero renderla applicabile ogni qualvolta i valori riallineati escano dal perimetro di consolidamento a prescindere dalla natura dell'operazione posta in essere (neutrale o realizzativa) ed escluderne invece l'applicazione ogni qualvolta i valori riallineati vengano mantenuti nel perimetro di consolidamento a prescindere dalla natura dell'operazione posta in essere (neutrale o realizzativa).

3.8. Riallineamento straordinario per il 2023

Alla luce delle modifiche normative dei punti precedenti e tenuto conto del fatto che il recente regime di riallineamento dei disallineamenti tra valori contabili e fiscali relativi ai beni dell'impresa di cui all'art. 14 della legge n. 342 del 2000 da ultimo riproposto dall'art. 110 del d.l. n. 104 del 2020 non ha trovato applicazione per tutte le casistiche di disallineamento "qualitativo" (cioè per tutte quelle casistiche in cui la qualificazione giuridico-fiscale dell'operazione non corrispondeva alla sua qualificazione contabile), si potrebbe valutare di consentire il riallineamento delle divergenze tra valori contabili e fiscali che sono emerse nelle suddette fattispecie (FTA; LTA; operazioni straordinarie tra soggetti IAS *adopter* e OIC *adopter* ovvero tra micro-imprese e soggetti OIC *adopter*; introduzione dei nuovi OIC o di modifiche dimensionali) e che sono ancora presenti al 31 dicembre 20XX, applicando la disciplina di cui all'art. 15, comma 3, lett. a) e b) [ovvero la disciplina di riallineamento del nuovo art. 15, comma 3, lett. a), in caso di accoglimento della proposta di modifica normativa di cui al punto 3.3.2.].