



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

COMMISSIONE FINANZE E TESORO DEL SENATO

Audizione del Consiglio Nazionale del Notariato sull'Atto del Governo n. 99 *"Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali"*, nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli organismi della fiscalità e sul rapporto tra contribuenti e fisco.

Roma, 22 luglio 2014

Premessa

L'attuale formulazione dell'art. 54 del Tuir, avente ad oggetto i criteri di determinazione dei redditi di lavoro autonomo, è di difficile lettura e non tiene conto delle diversità formali e sostanziali rispetto agli esercenti attività di impresa.

E' quindi necessaria una radicale revisione con una formulazione completamente nuova della disposizione attualmente in vigore. Ciò con l'intento di semplificare l'applicazione dei principi fondamentali posti a fondamento della determinazione del reddito di lavoro autonomo: il principio di cassa e l'inerenza delle spese.

In questa fase sarebbe difficile, anche in considerazione dei vincoli temporali posti per l'approvazione dei decreti delegati, proporre una formulazione della norma (l'art. 54) completamente diversa. Conseguentemente le modifiche proposte, tenendo in considerazione i dubbi interpretativi dovuti all'attuale formulazione della disposizione, hanno come unici obiettivi la semplificazione e la riduzione del numero di adempimenti posti a carico degli esercenti arti e professioni.

Il Consiglio Nazionale del Notariato non può che essere favorevole ad un radicale processo di semplificazione che determini, nel tempo, una drastica diminuzione del numero delle disposizioni in vigore e dei relativi adempimenti posti a carico degli esercenti arti e professioni.

Criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo

E' intuibile come le caratteristiche e le modalità di esercizio delle attività professionali siano radicalmente diverse rispetto agli esercenti attività d'impresa.

Il rapporto tra il cliente e il professionista è essenzialmente fondato sulla fiducia e per tale ragione è evidente, dal punto di vista giuridico, l'impossibilità di individuare nell'ambito di uno studio professionale un "valore di avviamento".

L'art. 54 del Tuir, avente ad oggetto i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo, dovrebbe tenere in considerazione le peculiarità delle attività professionali individuando componenti positivi e negativi di reddito, rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale, diversi rispetto alla disciplina dei redditi di impresa.

In buona sostanza l'art. 54 del Tuir non può rappresentare una "formulazione semplificata" delle regole applicabili alle imprese. Al contrario deve essere una norma che si caratterizza per la sua completa autonomia e diversità della disciplina fiscale idonea, quindi, a tenere conto delle diverse modalità di esercizio e caratteristiche proprie delle attività professionali.

L'irrilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze

Si propone l'irrilevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, delle plusvalenze e delle minusvalenze.

Anteriormente all'approvazione della legge Finanziaria del 2007 tali componenti reddituali concorrevano esclusivamente ai fini della determinazione del reddito d'impresa. La scelta del

legislatore era logica e coerente tenendo in considerazione le diverse caratteristiche delle attività di impresa rispetto alle attività di tipo professionale.

La scelta di estendere la rilevanza fiscale dei plusvalori (e delle minusvalenze) nell'ambito delle attività professionali si è rivelata non corretta sotto diversi punti di vista.

In primis, ha per alcuni versi assimilato il reddito professionale al reddito di impresa pur in mancanza dei relativi presupposti (in considerazione delle caratteristiche diverse).

In secondo luogo ha dato luogo ad ulteriori adempimenti che hanno contribuito a rendere ancor più complicato il sistema tributario (necessità di rilevare le plusvalenze, indicazione dei componenti reddituali nella dichiarazione dei redditi, nel libro dei beni ammortizzabili, etc). Inoltre (presumibilmente) la disposizione non ha neppure determinato un incremento del gettito fiscale.

L'eliminazione delle plusvalenze e delle minusvalenze ai fini della determinazione dei redditi di lavoro autonomo contribuirebbe, quindi, a rendere più coerente il sistema di tassazione. Allo stesso tempo gli esercenti arti e professioni sarebbero sollevati da una serie di adempimenti che, anche da un punto di vista amministrativo, hanno contribuito in passato a rendere ancora più complicata la gestione degli studi professionali.

Non dovrebbero conseguire neppure effetti negativi sul gettito in quanto dal 2007 in avanti (anno della modifica normativa) l'esperienza ha dimostrato che la realizzazione di plusvalenze nell'ambito di uno studio professionale rappresenta una circostanza non molto frequente.

I beni strumentali sono quasi sempre costituiti dalle macchine ufficio e dai mobili. I predetti beni sono solitamente utilizzati fino al termine del ciclo produttivo con la conseguente "rottamazione" al termine del periodo di utilizzo. In questa situazione è fortemente improbabile che al termine di tale periodo il professionista sia nelle condizioni di ricavare una plusvalenza.

Le motivazioni sono più articolate per ciò che riguarda gli immobili (cfr Infra la relazione illustrativa alla modifica). In base alle disposizioni attualmente in vigore i beni immobili strumentali, cioè utilizzati esclusivamente al fine di esercitare l'attività professionale, non consentono di considerare in deduzione il costo di acquisto (tramite il procedimento di ammortamento). L'unica eccezione è rappresentata dagli immobili acquistati nel triennio compreso tra il 1 gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2009.

L'indeducibilità delle quote di ammortamento determina, già oggi, l'irrilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Conseguentemente la modifica proposta non avrebbe alcun effetto negativo in termini di contrazione del gettito fiscale.

L'irrilevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze sarebbe coerente anche in considerazione dell'impossibilità, per i professionisti, di tenere distinto il patrimonio detenuto a titolo personale, rispetto ai beni impiegati nell'attività. Tale possibilità è prevista per le imprese individuali a seguito delle indicazioni contenute nel libro degli inventari e tale circostanza giustificerebbe la diversità della disciplina rispetto ai lavoratori autonomi (cfr Infra la relazione illustrativa alla modifica).

Spese di viaggio e di aggiornamento professionale

Si propongono ulteriori semplificazioni che incidono anche sui criteri di determinazione del reddito. L'ipotesi in cui il committente (della prestazione professionale) sostenga direttamente (in

luogo del professionista) le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, riguarda frequentemente anche le spese di viaggio.

La circostanza interessa specialmente l'organizzazione di convegni o altri eventi durante i quali il professionista partecipa nella qualità di relatore. Pertanto, la previsione che le spese sostenute direttamente dal committente "non costituiscono compensi in natura per il professionista" deve essere estesa anche alle spese di viaggio.

Diversamente, ove non fosse recepita la modifica proposta, una parte degli oneri anticipati dal committente (le spese di viaggio) assumerebbero la qualificazione di compensi in natura con ulteriori adempimenti posti a carico del professionista, a fronte di un beneficio fiscale in termini di gettito di modesta entità.

Coerentemente dovrebbe essere modificata anche la disposizione che oggi prevede la limitazione della deducibilità delle spese sostenute per l'aggiornamento professionale (per la partecipazione a convegni, altri eventi e simili). Infatti, in relazione ad un quadro normativo di riferimento completamente mutato rispetto al passato, sono venute meno le condizioni che hanno indotto il legislatore a prevedere nel sistema la presunzione di non inerenza di cui all'art. 54 del Tuir.

Allo stato attuale della normativa in vigore il grado di complicazione del sistema fiscale è tale da imporre a qualsiasi professionista l'aggiornamento professionale. L'obbligo trova tra l'altro fondamento nella regolamentazione dei singoli ordinamenti professionali che hanno emanato specifici regolamenti di attuazione.

Si propone, quindi, perlomeno di attenuare le finalità antielusive della disposizione prevedendo la deducibilità integrale degli oneri sostenuti limitatamente agli eventi organizzati nella stessa regione in cui il professionista svolge abitualmente l'attività professionale (dove ha sede lo studio).

Le spese di ammodernamento e di ristrutturazione degli immobili e, in generale, dei beni strumentali

La disposizione attualmente in vigore necessita di una radicale "revisione" dei criteri di deducibilità delle spese di manutenzione e ristrutturazione degli immobili. Il dato normativo è impreciso e per tale ragione sussistono incertezze circa i criteri da seguire per individuare la quota di oneri deducibile qualora le spese di ristrutturazione riguardino immobili di proprietà di soggetti terzi.

Non è chiaro se sia possibile beneficiare della deduzione in un'unica soluzione nell'esercizio durante il quale è stata sostenuta la spesa (principio di cassa), ovvero se l'onere debba essere "suddiviso" in più esercizi. Si propone di adottare lo stesso criterio previsto per gli oneri sostenuti per la ristrutturazione e la manutenzione degli immobili posseduti a titolo di proprietà.

E' quindi ammessa la deduzione della spesa in un unico esercizio (nell'anno di pagamento) nei limiti del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio del periodo di imposta.

Al fine di incentivare gli interventi di ristrutturazione e quindi per rilanciare uno dei settori che ha subito in particolar modo la crisi economica, potrebbe essere utile elevare, sia pure transitoriamente, il plafond di inizio esercizio dal 5 al 50 per cento. L'incremento potrebbe ad

esempio essere transitorio e riguardare l'arco temporale compreso tra il 1 gennaio 2015 ed il 31 dicembre del 2017. In questo modo il professionista potrebbe fruire di una deduzione più rapida del costo e, conseguentemente, sarebbe più incentivato ad intraprendere l'iniziativa di ristrutturazione. L'incremento della percentuale (del plafond di spesa in un'unica soluzione) dovrebbe riguardare sia i soggetti che detengono gli immobili a titolo di proprietà, ma anche coloro che sostengono spese di ristrutturazione per ammodernare immobili posseduti da soggetti terzi.

I possessori delle unità immobiliari ad uso non residenziale (si considerano tali gli uffici aventi classificazione catastale A/10) non possono fruire della detrazione Irpef prevista dall'art. 16 – bis del Tuir (detrazione del 50 per cento del costo fino ad un importo massimo di 96.000 euro). Conseguentemente la modifica normativa proposta assolve anche alla finalità di estendere l'ambito applicativo ad una platea più ampia di destinatari. Diversamente rimarrebbero esclusi i soggetti che detengono in proprietà immobili non aventi destinazione residenziale (uffici).

La formulazione normativa attualmente in vigore penalizza, tra l'altro, i giovani che intendono iniziare un'attività di lavoro autonomo. Al fine di individuare le spese di manutenzione, ristrutturazione ed ammodernamento deducibili in un unico esercizio, si deve fare riferimento ad un plafond del 5 per cento del costo complessivo dei beni materiali esistenti all'inizio dell'esercizio. Sono di conseguenza svantaggiati i soggetti che hanno iniziato l'attività nell'anno essendo il plafond iniziale pari a zero.

La disciplina dovrebbe essere modificata prevedendo che nell'esercizio di inizio dell'attività il limite del 5 per cento sia elevato al 50 per cento, ed il costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili sia riferito al termine dell'esercizio.

Deve poi anche essere integrata la disciplina dei beni strumentali. In base alla disposizione attualmente in vigore non è chiaro se, nell'ipotesi di eliminazione dei beni strumentali, il costo residuo (non ammortizzato) possa essere considerato in deduzione in un unico esercizio. Se la spesa è inerente, quindi se il bene è stato effettivamente utilizzato nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, sussistono tutte le condizioni per considerare in deduzione dal reddito professionale, il costo residuo non ammortizzato del bene eliminato.

Società tra professionisti

La modifica normativa apportata dallo schema di decreto legislativo è condivisibile. L'applicazione della medesima disciplina fiscale già prevista per le associazioni di artisti e professionisti (art. 5, comma 3, lett. c) del Tuir), ed in primis l'applicazione del principio di cassa risponde ad un'effettiva esigenza di semplificazione.

Gli avvenuti incassi e pagamenti delle prestazioni possono essere individuati oggettivamente rispetto alla più articolata applicazione del principio di competenza. Infatti, tale principio richiede di verificare preventivamente il momento di ultimazione della prestazione di servizi ai fini della maturazione (e della rilevanza fiscale) dei ricavi.

Al fine di evitare dubbi interpretativi la disposizione deve essere modificata nel senso di chiarire quali debbano essere le modalità da seguire al fine di determinare (e modificare) le quote di partecipazione agli utili da imputare per trasparenza ai soci.

La formulazione normativa attualmente in vigore prevede (art. 5, comma 2 del Tuir) che “Le quota di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se

non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; ...". In base, poi, alla disposizione dello stesso art. 5, comma 2, lett. c), applicabile anche alle società tra professionisti (in virtù del richiamo effettuato dallo schema di decreto legislativo), "... l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione".

Dovrebbe essere chiarito come tale ultima disposizione possa essere applicata anche alle società di capitali e alle società di persone tra professionisti, in particolare specificando se l'atto di rideterminazione delle quote di partecipazione agli utili rappresenti o meno modificazione dell'atto costitutivo. Dovrebbe essere inoltre chiarito se gli effetti fiscali della rideterminazione delle quote di partecipazione retroagiscano all'inizio del periodo di imposta precedente.

La detrazione delle spese relative al recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica

L'art. 16 – bis del Tuir prevede al comma 8 che nell'ipotesi di trasferimento di un immobile sul quale sono stati realizzati interventi di ristrutturazione che danno diritto alla detrazione Irpef, la detrazione residua (per i rimanenti periodi di imposta) si trasferisca automaticamente all'acquirente.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito (Circ. n. 25/E del 2012) che le parti possono accordarsi diversamente e l'acquirente può manifestare la volontà nell'atto di vendita di trattenere a sé la detrazione che in questo caso non segue l'immobile oggetto di trasferimento.

La disposizione citata (il comma 8) non prevede espressamente che la manifestazione di volontà debba essere espressa nell'atto di vendita. Il legislatore si limita ad utilizzare l'espressione "salvo diverso accordo delle parti". Un'interpretazione eccessivamente rigida e formale che limiti la formazione dell'accordo tra le parti non risponde alle esigenze di semplificazione che lo schema di decreto legislativo in rassegna intende conseguire.

Si propone, quindi, la semplificazione del "sistema" che consente alle parti di manifestare il diverso accordo anche al di fuori del rogito notarile. La semplificazione deve però essere "controbilanciata" da un sistema (o meglio procedura) che garantisca al Fisco di soddisfare le esigenze di controllo e di certezza. In particolare, si propone che il diverso accordo tra le parti possa essere raggiunto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi e che risulti, anche attraverso specifiche indicazioni che diano luogo ad una modifica della modulistica, all'interno delle dichiarazioni fiscali.

MODIFICHE NORMATIVE E RELAZIONI ILLUSTRATIVE

(Determinazione del reddito di lavoro autonomo)

1. All'articolo 54, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono abrogati i commi 1 – bis, 1 – bis1 e 1-ter.

Relazione illustrativa della modifica

La modifica proposta prevede l'irrelevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, delle plusvalenze e delle minusvalenze.

Le modalità di esercizio delle attività professionali e le componenti reddituali (negative e positive) si caratterizzano per la loro specificità che può ben spiegare l'adozione di criteri di determinazione del reddito (professionale) diversi rispetto a quelli previsti per gli esercenti attività d'impresa. L'adozione del principio di cassa quale criterio di determinazione del risultato dell'esercizio dimostra come il legislatore abbia ritenuto di dover applicare regole diverse rispetto alle previsioni valide per le imprese.

Tale diversità dovrebbe esprimersi anche nell'individuazione dei componenti di reddito rilevanti. Le ragioni esposte dovrebbero essere quindi già di per sé sufficienti al fine di attribuire alla disciplina fiscale dei redditi di lavoro autonomo una completa autonomia rispetto ai redditi di impresa. Conseguentemente si propone di ritornare alla formulazione normativa vigente anteriormente all'approvazione della legge Finanziaria del 2007, allorché le plusvalenze e le minusvalenze non concorrevano alla determinazione dell'imponibile fiscale.

La scelta effettuata all'epoca dal legislatore era coerente con il diverso sistema impositivo previsto in materia di redditi di impresa. Le imprese individuali potevano (ed ancora oggi possono) distinguere il patrimonio detenuto dall'imprenditore a titolo personale, rispetto ai "beni relativi" all'impresa. La distinzione deve essere effettuata sulla base dei beni iscritti nel registro degli inventari.

La medesima possibilità non è prevista per gli esercenti arti e professioni. I beni si considerano inseriti nell'attività avendo riguardo alle situazioni di fatto, cioè facendo riferimento al comportamento concretamente tenuto dal professionista. Non è prevista, almeno formalmente, la possibilità di distinguere il patrimonio del professionista rispetto ai beni impiegati nell'attività.

La diversità spiegherebbe la scelta del legislatore fatta a suo tempo circa l'irrelevanza delle plusvalenze e delle minusvalenze. Pertanto sarebbe auspicabile tornare a reintrodurre l'irrelevanza dei predetti componenti di reddito.

La modifica proposta può ben essere argomentata anche in considerazione delle finalità di semplificazione. Infatti, sono poco frequenti le ipotesi in cui i professionisti, al termine del ciclo di utilizzo di un bene strumentale, procedono effettuando la cessione dello stesso realizzando un plusvalore tassabile. L'ipotesi più ricorrente è costituita dalla distruzione o rottamazione dei beni strumentali.

La fatturazione e la rilevazione di plusvalenze, quasi sempre pari a “zero” o di importo risibile, con benefici pressoché irrilevanti per l’Erario, non giustifica gli adempimenti contabili che continuano a gravare sui contribuenti. Ciò soprattutto in un contesto in cui ulteriori adempimenti si aggiungono a quelli già in essere (spesometro, etc).

Una trattazione a parte deve essere effettuata, sia pure sinteticamente, per gli immobili utilizzati esclusivamente, quindi strumentali, per l’esercizio dell’attività professionale. Attualmente la deduzione delle quote di ammortamento del costo è limitata ai soli fabbricati acquistati nel triennio 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. La previsione determina già oggi, quindi prima ancora di effettuare alcuna modifica normativa, l’irrelevanza degli eventuali plusvalori realizzati in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo. La circostanza è strettamente collegata, tra l’altro, all’indeducibilità del costo di acquisto. In buona sostanza l’eliminazione della previsione relativa alla rilevanza delle plusvalenze immobiliari non darebbe luogo ad una diminuzione del gettito trattandosi già oggi, come anticipato, di plusvalori irrilevanti (non tassabili) dal punto di vista fiscale.

Invece continuerà a rimanere in vigore la previsione di cui all’art. 67 del TUIR. Pertanto gli eventuali trasferimenti immobiliari (con plusvalenza) effettuati dal professionista entro i cinque anni dall’acquisto costituiranno redditi diversi secondo quanto previsto dalla disposizione citata.

Articolo 10

(Spese di viaggio, vitto e alloggio dei professionisti)

1. All’articolo 54, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 il secondo periodo è sostituito dal seguente: “Le spese di viaggio, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.” La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2015.

Relazione illustrativa della modifica

Il problema della natura attribuibile (di compensi in natura) alle spese sostenute direttamente dal committente (di una prestazione professionale) relative alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande si pone anche per le spese di viaggio. Ad esempio l’organizzatore di un convegno potrebbe consegnare direttamente al professionista che interviene, quale relatore, un biglietto aereo o ferroviario prepagato. Probabilmente la disposizione disciplina espressamente l’esclusione delle spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande (sostenute direttamente dal committente) in quanto i predetti oneri sono soggetti al limite massimo di deducibilità pari al 2 per cento dei compensi. Invece per le spese di viaggio non è prevista alcuna limitazione. Tuttavia, anche per tali oneri (le spese di viaggio) si pone il rischio dell’attribuzione della qualificazione di compensi in natura qualora siano sostenuti direttamente dal committente

(Spese di aggiornamento professionale)

1. All'articolo 54, comma 5, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sono aggiunte le seguenti parole: “ad eccezione delle spese sostenute per la partecipazione ad eventi tenuti nella medesima regione in cui l'esercente arte e professione esercita l'attività di lavoro autonomo. Tali oneri sono, ferma restando l'applicazione del principio di inerenza, integralmente deducibili.

Relazione illustrativa della modifica

La disposizione sopra indicata è nuova. La norma che attualmente limita la deducibilità delle spese di aggiornamento professionale (nella misura del 50%) è stata concepita con finalità antielusive. Si è voluto evitare che fossero considerate integralmente in deduzione spese sostenute apparentemente a titolo di aggiornamento professionale, ma riguardanti in realtà viaggi di piacere anche con i propri familiari. L'esigenza antielusiva risulta comunque pienamente soddisfatta anche se la deducibilità integrale sia consentita in relazione a corsi, convegni o altri eventi organizzati nella stessa regione in cui il professionista esercita la propria attività. In buona sostanza lo stretto legame con la propria regione è sufficiente per evitare il rischio di consentire la deduzione di oneri attinenti alla propria sfera personale (non inerenti). La disposizione risulterebbe anche conforme all'obbligo di formazione permanente oramai riguardante la generalità delle categoria professionali.

(Determinazione del reddito di lavoro autonomo)

1. All'articolo 54, comma 2, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è aggiunto il seguente periodo: “Il medesimo criterio di deducibilità si applica alle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione dei beni strumentali di cui al comma 2, primo periodo, e degli immobili utilizzati nell'esercizio di arti e professioni posseduti da soggetti terzi, ovvero alle spese imputabili ad incremento degli immobili acquistati in un periodo diverso dal triennio 1 gennaio 2007 – 31 dicembre 2009”.

Relazione illustrativa della modifica

La modifica risponde all'esigenza di definire espressamente i criteri di deducibilità delle spese di ammodernamento, manutenzione e di ristrutturazione di beni mobili ed immobili posseduti da soggetti terzi. In base al testo normativo attualmente in vigore non risulta indicato alcun specifico criterio. Non è chiaro, quindi, se sia possibile beneficiare della deduzione in un'unica

soluzione in base al principio di cassa, ovvero se le suddette spese debbano essere suddivise, ed in base a quale criterio, (ai fini della deduzione) nei diversi esercizi.

L'ultima parte del periodo aggiunto intende fare chiarezza con la previsione di un'ulteriore semplificazione. In particolare, gli immobili strumentali acquistati ed utilizzati esclusivamente nell'esercizio di arti e professioni, non attribuiscono al contribuente alcun diritto alla deduzione delle quote di ammortamento. L'unica eccezione è costituita dagli acquisti effettuati nel periodo 1 gennaio 2007 – 31 dicembre 2009. Conseguentemente le spese di ammodernamento e di ristrutturazione c.d. "incrementative" del costo" non possono essere considerate in deduzione quale effetto dell'ineducibilità delle predette quote (di ammortamento). Il criterio indicato, cioè la deduzione delle spese c.d. incrementative in un'unica soluzione entro il plafond del 5 per cento (del costo dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio) e la deduzione dell'eccedenza in quote costanti nei cinque periodi di imposta successivi si sostanzia, di fatto, nella scelta del medesimo criterio relativo alle spese sostenute sugli immobili di soggetti terzi. Infatti, se il proprietario ed il locatore di un immobile si accordano nel senso che sarà il locatario a sostenere gli oneri di ristrutturazione straordinaria, tale soggetto potrà considerare in deduzione il costo (già oggi in base alla disposizione attualmente in vigore). La modifica normativa proposta consente ai proprietari degli immobili (facendo chiarezza) di considerare in deduzione i medesimi costi e con gli stessi criteri.

(Determinazione del reddito di lavoro autonomo)

1. All'articolo 54, comma 2, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sono aggiunti i seguenti periodi: "Il limite di cui al periodo precedente è elevato per il periodo dal 1 gennaio 2015 al 31 dicembre 2017 al 50 per cento. Nel periodo di imposta di inizio dell'attività il medesimo limite è elevato, anche oltre l'anzidetto triennio, al 50 per cento e si calcola, per il primo periodo di imposta, sul costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta alla fine dell'esercizio. Per i beni ceduti o acquistati nel corso dell'esercizio, ai fini della determinazione del predetto limite non deve essere effettuato il ragguglio all'effettivo periodo di possesso".

Relazione illustrativa della modifica

La modifica risponde all'intento di non penalizzare i professionisti che iniziano l'attività e quindi all'inizio dell'esercizio non possiedono beni strumentali. In questo caso, in base all'attuale formulazione normativa, il "plafond" all'inizio dell'anno risulterebbe pari a zero (non possedendo beni al 1° gennaio) con il conseguente obbligo di considerare in deduzione dal reddito le spese di manutenzione degli immobili nei cinque periodi di imposta successivi anziché in un unico esercizio. La suddivisione in cinque esercizi prescinde dalla natura ordinaria o straordinaria dell'onere. A seguito dell'introduzione del riferimento all'ammontare dei beni strumentali alla fine dell'esercizio (solo per il primo anno di attività) si dà la possibilità anche ai professionisti che hanno iniziato l'attività di considerare in deduzione in un unico esercizio, sia pure entro il limite massimo costituito dal plafond (del costo complessivo di tutti i beni ammortizzabili), le spese di manutenzione e ristrutturazione degli immobili.

Al fine di incentivare e favorire l'avviamento dell'attività si propone anche di elevare il limite massimo previsto per quantificare le spese di ristrutturazione/manutenzione deducibili in un unico esercizio dal 5 al 50 per cento.

Il medesimo incremento viene previsto transitoriamente e per un triennio, per i professionisti già in attività. Ciò al fine di incentivare la ristrutturazione degli immobili utilizzati quali sedi degli studi professionali. La modifica risponde anche all'esigenza di ampliare la platea dei soggetti che può beneficiare degli incentivi sulle ristrutturazioni. L'art. 16 – bis del Tuir limita il beneficio della detrazione Irpef ai lavori di ristrutturazione degli immobili ad uso residenziale. L'incremento della percentuale di deduzione del costo (dell'intervento di ristrutturazione) in un unico esercizio dal 5 al 50 per cento renderebbe, di fatto, più veloce la deduzione del costo e per tale ragione i professionisti potrebbero essere indotti ad appaltare la ristrutturazione dello studio con un evidente beneficio anche del settore dell'edilizia.

La seconda parte della disposizione risponde anch'essa ad esigenze di semplificazione prevedendo espressamente che ai fini del computo del limite del 5 per cento e del 50 per cento non assumano rilevanza le operazioni (cessioni e gli acquisti) effettuate nel corso dell'anno. Si deve quindi fare riferimento alla situazione esistente al 1° gennaio e al 31 dicembre nel primo anno in cui è iniziata l'attività.

(Determinazione del reddito di lavoro autonomo)

1. All'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente : “In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati il costo residuo è ammesso in deduzione”

Relazione illustrativa della modifica

Rappresenta una norma di chiusura e di semplificazione. La disposizione attualmente in vigore non disciplina espressamente la fattispecie. Pertanto oggi non è chiaro se il professionista possa considerare o meno in deduzione, nell'esercizio in cui avviene l'eliminazione ed in un'unica soluzione il costo residuo del bene. Se il bene è stato effettivamente impiegato nell'esercizio dell'attività la spesa è inerente e non si comprende per quale ragione debba essere negata la deduzione del costo residuo in un'unica soluzione.

La modifica proposta non dovrebbe neppure dare luogo ad alcuna diminuzione di gettito. Infatti, come ricordato, i beni strumentali utilizzati nell'esercizio delle attività professionali risultano completamente ammortizzati nella maggior parte dei casi.

Articolo 11

(Società tra professionisti)

1. All'articolo 11, comma 1 dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, è aggiunto il seguente periodo: "La disposizione di cui al periodo precedente si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014.

Relazione illustrativa della modifica

L'Agenzia delle entrate rispondendo ad un'istanza di interpello ha ritenuto che in base alle disposizioni attualmente in vigore i criteri di determinazione dell'imponibile fiscale delle società tra professionisti debbano essere quelli previsti in materia di redditi di impresa. La novità normativa di cui allo schema di decreto legislativo in rassegna apporta, quindi, una modifica sostanziale trovando ora applicazione la disciplina fiscale delle associazioni costituite tra artisti e professionisti. Si tratta dell'imputazione del reddito (ai soci) in base al principio di trasparenza, cioè indipendentemente dall'avvenuta distribuzione e della determinazione del reddito in base al principio di cassa (in luogo di quello di competenza), tenendo altresì in considerazione la disciplina prevista ai fini della determinazione dei redditi di lavoro autonomo.

Il periodo di imposta durante il quale si produce il reddito è unitario. Pertanto sorge la necessità di disciplinare la fase transitoria per evitare il sovrapporsi dei due diversi criteri.

(Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici)

1. All'articolo 16 - bis, comma 8, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è aggiunto il seguente: "L'accordo di cui al periodo precedente può essere effettuato anche con scrittura privata, non autenticata, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Articolo ...

"Con decreto Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuati i dati da indicare nelle dichiarazioni dei redditi nel caso di diverso accordo tra le parti in relazione al mancato trasferimento della detrazione di cui all'art. 16 – bis, comma 8, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi."

Relazione illustrativa della modifica

La disposizione sopra indicata chiarisce ogni dubbio circa la possibilità che il cedente di un immobile precedentemente ristrutturato manifesti la volontà di trattenere a sé il beneficio della detrazione al di fuori dell'atto notarile. L'attuale sistema normativo prevede, in mancanza di specifiche indicazioni nel rogito, un sistema di "trasferimento automatico". Tramite la citata modifica si intende consentire, anche per esigenze di semplificazione, la manifestazione di volontà in "forma "semplificata", cioè non rigidamente collegata all'osservanza di requisiti formali.

Tuttavia si pone l'esigenza (per il Fisco) di verificare che i due soggetti (acquirente e cedente) non fruiscano entrambi della detrazione. Il rischio dovrebbe già di per sé essere attenuato in relazione al modello di dichiarazione c.d. precompilato, tuttavia in questo senso può essere ben spiegata la successiva norma (al di fuori del Testo Unico) che prevede la necessità di individuare (con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate) i dati da indicare nelle dichiarazioni fiscali al fine di favorire le attività di controllo.