



COMMISSIONI IN SEDUTA CONGIUNTA
5^a (BILANCIO) SENATO DELLA REPUBBLICA E
V (BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE)
CAMERA DEI DEPUTATI

DISEGNO DI LEGGE

*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e
bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*

(Atto Senato n. 2448)

Audizione preliminare del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

	Pag.
1. Premessa.....	3
2. Articolo 9 (Proroghe in materia di superbonus fiscale, riqualificazione energetica, recupero del patrimonio edilizio, acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, sistemazione a verde e in materia di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici)	3
3. Articolo 18 (Modifiche agli incentivi per le aggregazioni tra imprese)	4
4. Articolo 191 (Modifiche alla disciplina della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori fiscali)	5
5. Detraibilità delle spese relative al rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione di cui all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.....	6
6. Nozione di credito di imposta inesistente	7
7. Tenuta e conservazione di registri contabili con sistemi elettronici	7
8. Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo	9
9. Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti	10

1. Premessa

Signori Presidenti, Signori Senatori, Onorevoli deputati, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, "CNDCEC") desidera innanzitutto rivolgere a codeste ecc.me Commissioni parlamentari in seduta congiunta il suo deferente saluto e il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta di formulare osservazioni e proposte di modifica in merito alle disposizioni del disegno di legge n. 2448 relativo a "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*".

Il CNDCEC valuta positivamente l'impianto normativo complessivo del disegno di legge, che ovviamente potrà essere migliorato e completato in sede parlamentare con ulteriori misure frutto anche dei contributi provenienti da parti sociali, categorie professionali e altre organizzazioni, in modo da rendere il provvedimento più organico anche in considerazione delle finalità che sono poste a base di una legge di bilancio.

Giudizio positivo che va innanzitutto rivolto alla volontà, espressa nell'articolo 2 del disegno di legge, di ridurre la pressione fiscale sui fattori produttivi, con interventi tesi alla riduzione del cuneo fiscale sul lavoro e delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive, lasciando ad ulteriori valutazioni – di sufficienza o meno – le risorse finanziarie destinate agli stessi per raggiungere quegli obiettivi che il Paese da tempo richiede.

Il presente documento, oltre alle osservazioni relative ad alcune misure previste nel disegno di legge in esame, contiene altresì ulteriori proposte che si ritengono utili per integrare il quadro delle misure da inserire nel provvedimento, che si sottopongono alla valutazione di codeste ecc.me Commissioni parlamentari. Queste ulteriori proposte sono state predisposte in forma di emendamento, con corrispondente relazione illustrativa, al fine di agevolare i lavori di esame e di eventuale approvazione delle medesime.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'attenzione e la sensibilità che vorranno essere riservate alle proposte contenute nel presente documento, si confida nel loro rapido recepimento normativo.

2. Articolo 9 (Proroghe in materia di superbonus fiscale, riqualificazione energetica, recupero del patrimonio edilizio, acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, sistemazione a verde e in materia di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici)

L'articolo 9 del disegno di legge proroga i termini di operatività delle varie misure agevolative previste per gli interventi edilizi. Per quanto concerne il c.d. Superbonus 110 per cento, il comma 1 dell'articolo 9 dispone le seguenti proroghe:

- per gli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari da **persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2022**, a condizione che al 30 settembre 2021 sia stata effettuata la **comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)** ovvero, in caso di demolizione e ricostruzione degli edifici, risultino avviate le formalità amministrative per acquisire il titolo abilitativo. Gli stessi soggetti possono accedere alla medesima proroga anche se hanno un valore dell'**Isee non superiore a 25mila euro** e i lavori riguardano l'immobile adibito ad **abitazione principale**;
- per gli interventi, compresi quelli riguardanti edifici oggetto di demolizione e ricostruzione, effettuati dai **condomini** e dalle **persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione, su edifici composti **da due a quattro unità immobiliari** distintamente accatastate, il Superbonus è prorogato fino a tutto il **2025**. Spetta nella misura del 110 per cento per le spese sostenute fino al 31

dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nel 2024 e del 65 per cento per le spese sostenute nel 2025;

- per gli interventi effettuati dagli **istituti autonomi case popolari** e dagli enti aventi le stesse finalità sociali costituiti nella forma di società “*in house providing*”, realizzati su immobili, di proprietà o gestiti per conto dei Comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica, la detrazione è confermata al 110 per cento anche per le spese sostenute fino al **31 dicembre 2023**, purché, alla data del 30 giugno 2023, siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo. A tali soggetti vengono ora equiparate, consentendo loro di beneficiare della medesima previsione normativa, le **cooperative di abitazione a proprietà indivisa** che effettuano interventi su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- il Superbonus è prorogato di sei mesi, fino al **30 giugno 2022**, per le spese sostenute, fino a un ammontare complessivo non superiore a 48mila euro e comunque nel limite di 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale, per l'installazione di **impianti solari fotovoltaici** connessi alla rete elettrica su edifici o di impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici.

Al riguardo, dovrebbe essere chiarito espressamente in via normativa che le proroghe previste per i lavori sulle parti comuni condominiali valgono anche per gli interventi c.d. “trainati” sulle singole unità immobiliari del condominio (come, ad esempio, la sostituzione delle finestre o della caldaia autonoma dei singoli appartamenti).

3. Articolo 18 (Modifiche agli incentivi per le aggregazioni tra imprese)

L'articolo 18 del disegno di legge proroga di sei mesi, fino al 30 giugno 2022, le disposizioni contenute nella legge di bilancio 2021 (articolo 1, comma 233 e seguenti, legge n. 178/2020) che, per incentivare i processi di aggregazione aziendale realizzati attraverso fusioni, scissioni o conferimenti d'azienda, consentono al soggetto risultante dall'operazione straordinaria, al beneficiario e al conferitario di trasformare in credito d'imposta una quota di attività per imposte anticipate (Dta) riferite a perdite fiscali ed eccedenze valevoli ai fini Ace (Aiuto alla Crescita Economica). La trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito d'imposta è condizionata al pagamento di una commissione, pari al 25 per cento delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate, da versare in due soluzioni.

Contestualmente, però, è introdotto un nuovo limite: l'importo massimo delle Dta trasformabili in crediti d'imposta – pari al 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, senza considerare quello che presenta i maggiori attivi patrimoniali, ovvero al 2% della somma delle attività oggetto di conferimento – non può comunque essere superiore a **500 milioni di euro**. Se alle operazioni di aggregazione partecipano società controllanti capogruppo, per il calcolo del 2% si considerano le attività risultanti dall'ultimo bilancio consolidato disponibile.

Il comma 2 del medesimo articolo 18 elimina tuttavia, dal 1° gennaio 2022, la possibilità di affrancamento gratuito dei disavanzi da concambio (fino a 5 milioni di euro), che il “decreto Crescita” (articolo 11, commi 1 e 2, decreto-legge n. 34/2019) aveva sancito per le aggregazioni aziendali realizzate attraverso fusione o scissione e i conferimenti di azienda effettuati dal 30 giugno 2019 al 31 dicembre 2022. Pertanto, per fruire del “**bonus aggregazioni**”, le operazioni agevolabili dovranno essere effettuate **entro il 31 dicembre 2021**.

A quest'ultimo riguardo, va osservato che l'anticipazione dell'abrogazione del “bonus aggregazioni” si pone in aperto contrasto con il principio del legittimo affidamento e di buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente. Si evidenzia infatti che tale agevolazione, essendo destinata alle imprese non appartenenti allo stesso gruppo

societario, richiede per la sua fruizione un lungo lavoro di preparazione necessario per il *closing* dell'operazione tra i soggetti indipendenti che intendo aggregarsi.

Molte delle operazioni di aggregazione avviate nel corso di quest'anno non riusciranno pertanto ad essere perfezionate entro l'ormai prossimo 31 dicembre 2021, con conseguente perdita dell'opportunità di fruire dell'agevolazione, pur avendone sostenuto i relativi costi, in tutto o in parte.

Si propone quindi di posticipare al 30 giugno 2022 il termine finale per avvalersi dell'agevolazione in parola.

4. Articolo 191 (Modifiche alla disciplina della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori fiscali)

L'articolo 191 del disegno di legge introduce una stretta sulle operazioni di rivalutazione/riallineamento delle **attività immateriali** (es. marchi e avviamento) effettuate nei bilanci relativi all'esercizio 2020 previste dall'articolo 110 del decreto-legge n. 104 del 2020.

In particolare, per quanto riguarda la rivalutazione dei beni dei soggetti non lfrs, il riallineamento per i soggetti lfrs e il riallineamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (di cui ai commi 4, 8 e 8-bis del citato articolo 110), le quote di ammortamento dei maggiori valori iscritti divengono deducibili, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nella misura di **un cinquantesimo** per periodo d'imposta (2 per cento), quindi per un intervallo temporale addirittura di mezzo secolo, terminando nel 2070.

In alternativa, è possibile eseguire l'ordinario **ammortamento per diciottesimi** pagando, però, l'imposta sostitutiva prevista a regime per i conferimenti ex articolo 176, comma 2-ter, Tuir – ossia il **12 per cento** sulla parte dei maggiori valori fino a 5 milioni di euro, il **14 per cento** sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni, il **16 per cento** sulla parte eccedente i 10 milioni – al netto dell'imposta sostitutiva del 3 per cento già versata per il riallineamento (è, quindi, richiesto un ulteriore costo, a seconda dei casi, del 9, dell'11 o del 13 per cento); l'importo deve essere pagato in **due rate** di pari ammontare: la prima entro il termine per il saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, la seconda entro il termine per il saldo del periodo d'imposta successivo.

Inoltre, per evitare che la novità normativa possa essere aggirata, è previsto, in determinate ipotesi, un analogo frazionamento temporale per la deduzione delle minusvalenze: in presenza di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di eliminazione dal complesso produttivo, l'eventuale minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo come rideterminato, in quote costanti per il rimanente periodo di ammortamento, sempre però considerando la suddivisione in cinquantesimi. Le modifiche, introdotte in deroga alla norma dello Statuto del contribuente che sancisce l'irretroattività delle disposizioni tributarie (articolo 3 legge n. 212/2000), hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono eseguiti, quindi già dall'esercizio 2021. Le imprese che, alla data di entrata in vigore della legge di bilancio, risultano aver versato le imposte sostitutive per le predette operazioni, possono revocare la scelta fatta, secondo le modalità che saranno stabilite da un provvedimento dell'Agenzia delle entrate; le somme pagate potranno essere oggetto di rimborso ovvero di utilizzo in compensazione tramite modello F24.

Al riguardo, pur comprendendo le ragioni di gettito che hanno ispirato tali disposizioni, non può non essere rilevato che le stesse si pongono in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente. Per un

miglior bilanciamento degli opposti interessi in gioco, sarebbe opportuno pertanto prevedere un periodo di ammortamento dei maggiori valori iscritti di trent'anni anziché di cinquanta.

Per le imprese che intendessero revocare l'operazione di rivalutazione/riallineamento dovrebbe altresì essere previsto un credito di imposta per tener conto dei costi diretti relativi all'operazione stessa che sono stati sostenuti, in modo da tenere indenni i contribuenti dagli effetti del "ripensamento" del legislatore.

Con riferimento alla facoltà di dedurre i maggiori valori iscritti per diciottesimi versando l'imposta sostitutiva nella misura stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, Tuir al netto dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione/riallineamento, dovrebbe essere espressamente previsto che l'adozione del regime di cui al citato articolo 176 comporta il venir meno del vincolo di sospensione di imposta sulle riserve di rivalutazione o designate ai fini del riallineamento.

Inoltre, sarebbe opportuno prevedere che per la determinazione dell'imposta sostitutiva a scaglioni dovuta concorrono tutte le somme versate in sede di rivalutazione/riallineamento, compresa l'imposta sostitutiva del 10 per cento eventualmente versata per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta, con diritto al rimborso o a un credito d'imposta in caso di eccedenza.

Si suggerisce, infine, di introdurre la facoltà di applicare, oltre alle aliquote a scaglioni di cui all'articolo 176 del Tuir, il regime alternativo di cui all'articolo 15, comma 10, del decreto-legge n. 185 del 2008, che prevede il riallineamento dei maggiori valori di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali previo pagamento dell'imposta sostitutiva del 16 per cento, ma con una deduzione in 5 anni. Tale regime ha peraltro un ambito oggettivo di applicazione sostanzialmente coincidente con quello proprio della rivalutazione/riallineamento in oggetto, per cui sarebbe più appropriato prevederne l'applicazione in alternativa a quello di cui al citato articolo 176.

* * * * *

Dopo aver enucleato le norme del disegno di legge di bilancio per le quali si è ritenuto di proporre interventi di modifica e/o integrazione, si illustrano di seguito altre misure che, con il medesimo obiettivo di senso civico che ci ha guidato nel formulare osservazioni sulle problematiche di gettito delle disposizioni relative alle operazioni di rivalutazione/riallineamento delle attività immateriali, si ritengono assolutamente necessarie su particolari tematiche: ci riferiamo all'esigenza di intervenire sulle norme di semplificazione in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili, attualmente svuotate di significato, oppure alla necessità di definire in modo più puntuale la nozione di credito d'imposta inesistente ai fini dell'applicazione del relativo regime sanzionatorio ed infine alla necessità di rilanciare l'istituto della società tra professionisti che stenta a decollare a causa della carenza di una disciplina fiscale in materia.

5. Detraibilità delle spese relative al rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione di cui all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020

EMENDAMENTO

All'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, dopo il comma 1-ter è inserito il seguente: "1-quater. Le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione di cui al comma 1-ter rientrano tra le spese detraibili per gli interventi elencati nel comma 2."

Relazione illustrativa

Al fine di non gravare i contribuenti del costo dei nuovi controlli previsti dal decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157, attualmente in corso di conversione, in caso di esercizio dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni d'imposta relative agli interventi edilizi elencati nel comma 2 dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, si prevede che le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione di cui al comma 1-*ter* del citato articolo 121 rientrano tra le spese detraibili per gli interventi elencati nel comma 2 del medesimo articolo 121.

6. Nozione di credito di imposta inesistente

EMENDAMENTO

All'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nel comma 5, al terzo periodo, le parole: "Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo" sono sostituite dalla seguenti: "Si intende inesistente il credito in relazione al quale l'utilizzo in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti".

Relazione illustrativa

L'emendamento ridefinisce la nozione di credito d'imposta inesistente al fine dell'applicazione del regime sanzionatorio previsto per le violazioni di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti di cui all'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Al predetto fine, la disposizione trae spunto dalle casistiche previste dall'articolo 5, comma 8, del decreto-legge n. 146 del 2021, attualmente in corso di conversione, per le quali è escluso in ogni caso l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo ivi disciplinata.

La disposizione definisce come "inesistente" il credito in relazione al quale l'utilizzo in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, superando in tal modo l'attuale più generica definizione secondo cui s'intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo.

In tal modo, il concetto di inesistenza del credito viene definito in modo più dettagliato, con l'obiettivo di circoscriverne il campo di applicazione e di distinguerlo, con maggiore chiarezza, rispetto a quello di credito d'imposta esistente utilizzato in compensazione in misura superiore a quella spettante, il cui regime sanzionatorio è previsto invece dal comma 4 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

7. Tenuta e conservazione di registri contabili con sistemi elettronici

EMENDAMENTO

Articolo (Tenuta e conservazione di registri contabili con sistemi elettronici)

1. Al comma 4-*quater* dell'articolo 7 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, dopo le parole: "*la tenuta*" sono aggiunte le seguenti: "*e la conservazione*" e

dopo le parole: “*nei termini di legge*” sono aggiunte le seguenti: “*o di conservazione sostitutiva digitale ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 e successive modifiche e integrazioni*”.

2. Le modifiche di cui al comma 1 hanno natura di interpretazione autentica delle disposizioni di cui al richiamato comma 4-*quater* dell'articolo 7.

Relazione illustrativa

L'articolo 12-*octies* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, aggiunto dalla legge di conversione 28 giugno 2019, n. 58, è intervenuto sull'articolo 7, comma 4-*quater*, del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

Tale comma prevede che «[...] *la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza*».

«L'articolo riproduce il contenuto dell'articolo 20 della proposta di legge in materia di semplificazioni fiscali, già approvata alla Camera e ora all'esame del Senato (A.S. 1294)», a sua volta coincidente con il precedente articolo 14 dell'originario disegno di legge (A.C. 1074), con cui il legislatore ha inteso estendere l'«*obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri dell'IVA, [...] a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica. Per la tenuta in forma elettronica, inoltre, è considerato valido qualsiasi supporto*» (così, testualmente, la proposta di legge disponibile sul sito istituzionale della Camera dei deputati).

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 236 del 9 aprile 2021, ha ritenuto, sulla base di un'interpretazione letterale della norma, che i documenti fiscalmente rilevanti costituiti da registri tenuti in formato elettronico, laddove il contribuente voglia mantenerli in tale formato, vanno posti in conservazione sostitutiva, nel rispetto del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 giugno 2014 e del codice dell'amministrazione digitale (decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82), entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. In alternativa, entro lo stesso termine, i registri vanno materializzati, stampandoli su supporto cartaceo.

Successivamente, la stessa Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 346 del 17 maggio 2021, ha affermato che “L'articolo 12-*octies* del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni, con legge 28 giugno 2019, n. 58 (c.d. “Decreto Crescita”) ha introdotto una novità in tema di registri contabili, modificando il decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, permettendo di derogare all'obbligo della stampa o dell'archiviazione sostitutiva degli stessi”.

L'emendamento esplicita, dunque, l'ambito applicativo della norma di semplificazione concernente la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile in formato elettronico su qualsiasi supporto, così da superare alla radice i dubbi interpretativi emersi sul piano applicativo e le conseguenti paradossali difficoltà che ne conseguono, con riferimento ad una norma che intendeva viceversa semplificare gli adempimenti.

Le modifiche al comma 4-*quater* dell'articolo 7 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357 chiariscono infatti che non solo la tenuta di qualsiasi registro contabile in formato elettronico su qualsiasi supporto ma anche la loro conservazione è, in ogni caso, considerata regolare se, in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza, e ciò pur in difetto non solo della loro trascrizione su supporti cartacei nei

termini di legge ma anche della loro conservazione sostitutiva digitale ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 e successive modifiche e integrazioni, nei medesimi termini di legge.

Il comma 2 dell'emendamento precisa che le modifiche introdotte con il precedente comma 1 hanno natura di interpretazione autentica del comma 4-*quater* dell'articolo 7 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, al fine di garantire l'applicazione retroattiva dell'interpretazione conforme allo spirito di semplificazione implicito nella norma originariamente emanata.

8. Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo

EMENDAMENTO

Articolo (Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo)

1. Le operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo che comportano la continuazione sotto forma di società tra professionisti dell'attività svolta in forma individuale, associata o di società semplice o alle operazioni inverse non costituiscono realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni del soggetto dante causa, comprese quelle relative ai crediti e alle rimanenze e il valore di avviamento, della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

2. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-*ter* dell'articolo 176 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dal soggetto avente causa delle medesime operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo indicate nel comma 1 per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano anche alle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo ivi indicate poste in essere tra esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni e società semplici di cui all'articolo 5 del medesimo Testo Unico.

4. Con decreto del ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente ..., sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

5. Le disposizioni dei commi 1 e 3 hanno valore di norma di interpretazione autentica.

Relazione illustrativa

Nella prospettiva del rilancio delle attività professionali, è necessario garantire alle operazioni straordinarie che interessano i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo lo stesso principio di neutralità fiscale previsto per le attività commerciali dagli articoli da 170 a 181 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

In particolare, l'esplicitazione normativa di tale principio intende evitare che operazioni di apporto o conferimento di studi individuali o associati in società tra professionisti ovvero di trasformazione, fusione o scissione eterogenea di società semplici svolgenti attività professionale in società tra professionisti sia considerato, sotto il profilo fiscale, di natura realizzativa, con conseguente emersione di materia imponibile in

relazione ai beni, ai crediti, al valore della clientela o agli elementi immateriali comunque riferibili all'attività professionale.

L'applicazione del principio di neutralità fiscale anche a tali operazioni si giustifica alla luce della circostanza che esse si risolvono, in ultima istanza, nella sola variazione della veste giuridica con cui viene svolta, senza soluzione di continuità, la medesima attività professionale già esercitata prima dell'operazione stessa.

Sotto il profilo fiscale, tali operazioni, comportando tuttavia il passaggio da un'attività riconducibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo ad un'altra suscettibile di produrre redditi di impresa o viceversa, è opportuno che trovino espressa disciplina al fine di riconoscere il carattere neutrale di tali operazioni e di garantire i necessari accorgimenti tecnici che regolino il predetto passaggio di categoria.

Si ritiene altresì necessario che l'intervento sia attuato con una norma di interpretazione autentica al fine di assicurare il medesimo trattamento fiscale anche alle operazioni straordinarie poste in essere fino al momento di approvazione della norma stessa, il che trova giustificazione, oltre che nella già accennata continuità di svolgimento della medesima attività sotto altra veste giuridica, senza alcun effetto realizzativo, anche nell'ancora attuale mancanza di una espressa disciplina fiscale in materia.

L'approvazione di tale norma garantisce, in ultima analisi, la necessaria parità di trattamento fiscale delle operazioni in oggetto rispetto alle analoghe operazioni straordinarie poste in essere nell'ambito delle attività commerciali, favorendo lo sviluppo di una forma societaria, la società tra professionisti, attualmente ancora poco utilizzata, proprio per le incertezze sulla normativa fiscale applicabile a tali fattispecie.

Il medesimo principio di neutralità viene inoltre espressamente riconosciuto (sempre con valore di interpretazione autentica) per le operazioni straordinarie tra soggetti che, anche dopo l'operazione straordinaria, conservano una veste giuridica riconducibile alla categoria dei redditi di lavoro autonomo (si pensi, ad esempio, a due professionisti che svolgono l'attività in forma individuale che decidano di apportare i loro studi in un'associazione professionale o in una società semplice e alle operazioni inverse).

La norma prevede, infine, la facoltà per la società tra professionisti o l'associazione professionale avente causa dell'operazione straordinaria di affrancare fiscalmente i maggiori valori iscritti degli asset conferiti, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota ridotta rispetto alla misura di quella ordinaria, in analogia a quanto previsto dall'articolo 176 del Testo unico delle imposte sui redditi per conferimenti di azienda, fusioni e scissioni.

9. Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti

EMENDAMENTO

Articolo (Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti)

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive integrazioni e modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 66, dopo il comma 5 sono aggiunti, in fine, i seguenti: «6. *Le società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società in nome collettivo e in accomandita semplice che, secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, applicano il regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, possono optare per la determinazione del reddito di impresa secondo le disposizioni del presente articolo.*

7. L'opzione di cui al comma 6 è vincolante per almeno un triennio. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Nel caso di opzione, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi e le spese sostenute che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime ordinario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime opzionale; viceversa i ricavi e le spese che, in base alle regole del regime ordinario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi in cui si applica il regime opzionale, ancorché si verificano i presupposti previsti da quest'ultimo regime. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime opzionale a quello ordinario.»;

b) all'articolo 81, dopo il comma 1, è aggiunto, in fine, il seguente: «2. Le società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite sotto forma di società di capitali e di società cooperative possono esercitare l'opzione di cui al comma 6 dell'articolo 66.».

2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente ..., sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo.

3. Alle attività professionali prestate dalle società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 si applica il contributo soggettivo e il contributo integrativo previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun socio professionista fa riferimento in forza della iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale. Il contributo integrativo dovrà essere versato pro quota alle rispettive Casse secondo gli ordinamenti statutari e i regolamenti vigenti.

4. Le disposizioni di cui al comma 3 hanno natura di norma di interpretazione autentica.

Relazione illustrativa

La norma introduce per le società tra professionisti (STP) di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183 costituite nelle forme delle società di capitali e di società cooperativa, nonché per quelle costituite nelle forme delle società di persone commerciali in contabilità ordinaria, l'opzione per la determinazione del reddito secondo il criterio di cassa di cui all'articolo 66 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, attualmente applicabile dalle sole imprese minori soggette al regime di contabilità semplificata.

L'esigenza di prevedere tale regime opzionale è da ascrivere alla circostanza che le STP svolgono attività di natura eminentemente professionale. Tali attività se esercitate in forma individuale ovvero nell'ambito di una associazione professionale o di una società semplice sono considerate produttive di reddito di lavoro autonomo, che, come è noto, è determinato, ai sensi dell'articolo 54 del Tuir, secondo il criterio di cassa.

Qualora la medesima attività professionale sia esercitata in forma collettiva tramite una società tra professionisti di cui all'articolo 10, comma 3, della legge n. 183 del 2011, il reddito conseguito è riconducibile, invece, nella categoria dei redditi di impresa, che, come è altrettanto noto, deve essere determinato secondo il criterio di cassa previsto dall'articolo 66 del Tuir soltanto da parte delle c.d. imprese minori, ossia imprenditori individuali e società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.) che abbiano conseguito ricavi non superiori a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 700.000 euro per le imprese

aventi per oggetto altre attività, ammessi quindi al regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Le STP che assumono la forma di società di capitali e di società cooperativa, pur essendo costituite – ai sensi del comma 4, lettera a), del citato articolo 10 della legge n. 183 del 2011 – per l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci, devono invece obbligatoriamente determinare il loro reddito imponibile secondo il criterio di competenza, ai sensi degli articoli 83 e 109 del Tuir, essendo peraltro sempre preclusa alle stesse la possibilità di adottare il regime di contabilità semplificata.

Lo stesso criterio si applica alle STP che assumono la forma di società di persone di natura commerciale che adottano, per obbligo o per opzione, il regime di contabilità ordinaria.

Al fine quindi di non penalizzare ingiustificatamente le predette società tra professionisti che non possono accedere al regime di determinazione del reddito secondo il criterio di cassa di cui all'articolo 66 del Tuir, in conseguenza della veste giuridica che le stesse hanno deciso di assumere, la norma introduce la facoltà di optare per la determinazione del reddito di impresa ai sensi del richiamato articolo 66 del Tuir per le medesime STP.

L'opzione è vincolante per almeno un triennio. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto di cui all'articolo 66 del Tuir, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Viene altresì prevista una clausola di salvaguardia al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione nel passaggio tra regime ordinario di determinazione del reddito per competenza e regime opzionale di determinazione del reddito per cassa e viceversa.

Ai sensi del nuovo comma 7 dell'articolo 66 del Tuir, nel caso di opzione, i ricavi e le spese sostenute che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime ordinario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime opzionale; viceversa i ricavi e le spese che, in base alle regole del regime ordinario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi in cui si applica il regime opzionale, ancorché si verificano i presupposti previsti da quest'ultimo regime. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime opzionale a quello ordinario.

Il comma 2 della presente norma demanda ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente ..., l'adozione delle disposizioni di attuazione del regime opzionale.

I successivi commi 3 e 4 si prefiggono infine di specificare, con una norma di interpretazione autentica, il regime previdenziale delle STP, stabilendo che alle attività professionali da loro prestate si applica il contributo soggettivo e il contributo integrativo previsto dalle norme legislative che regolano la Cassa di previdenza di categoria cui ciascun socio professionista fa riferimento in forza della iscrizione obbligatoria al relativo albo professionale. Viene altresì disposto che il contributo integrativo dovrà essere versato pro quota alle rispettive Casse secondo gli ordinamenti statutari e i regolamenti vigenti.