



SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONI RIUNITE 6^a (FINANZE E TESORO) E
11^a (LAVORO, PREVIDENZA SOCIALE)

DISEGNO DI LEGGE

*Conversione in legge del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146,
recante misure urgenti in materia economica e fiscale,
a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*

(Atto Senato n. 2426)

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

INDICE

	Pag.
1. Premessa.....	3
2. Articolo 5, commi da 7 a 12 e comma 15 (Riversamento spontaneo crediti di imposta)	3
3. Articolo 5, comma 12- <i>bis</i> (Nozione di credito di imposta insistente).....	4
4. Articolo 5, comma 14 (Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni)	5
5. Articolo 6 (Semplificazione della disciplina del <i>patent box</i>)	6
6. Visto di conformità ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni d'imposta per gli interventi indicati nell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020	6
7. Tenuta e conservazione di registri contabili con sistemi elettronici	7
8. Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo	8
9. Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti	10

1. Premessa

Signori Presidenti, Signori Senatori,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, "CNDCEC") desidera innanzitutto porgere a codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite 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. 2426 di "*Conversione in legge del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*".

Le proposte contenute nel presente documento sono state predisposte in forma di emendamento alle disposizioni del decreto-legge in esame, con corrispondente relazione illustrativa, al fine di agevolare i lavori di esame e di eventuale approvazione delle medesime.

In aggiunta alle modifiche delle disposizioni del presente decreto-legge, il CNDCEC ha predisposto anche ulteriori proposte che si ritengono utili per integrare il quadro delle misure già previste nel decreto, che si sottopongono alla Vostra valutazione e che si auspica possano essere approvate in sede di conversione in legge del provvedimento.

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

2. Articolo 5, commi da 7 a 12 e comma 15 (Riversamento spontaneo crediti di imposta)

EMENDAMENTO

1. All'articolo 5, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 8, al quarto periodo sono abrogate le seguenti parole: “, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta”;

b) nel comma 12:

- 1) all'ultimo periodo, sono abrogate le seguenti parole: “e senza possibilità di applicare la rateazione di cui al comma 10”;
- 2) dopo l'ultimo periodo, sono aggiunti in fine i seguenti: “Nei casi di cui al periodo precedente, dalla data di conversione in legge del presente decreto fino al 30 settembre 2022 è sospeso il decorso dei termini per l'accertamento e per il recupero dei crediti d'imposta nonché per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti relativi alle Commissioni tributarie. Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini stabiliti per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali. Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo. Quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto. Si intendono altresì sospesi, per la stessa durata, i termini per la notifica del ricorso in primo grado e il termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546. Il periodo di sospensione del termine di impugnazione previsto dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 si intende cumulabile con il periodo di sospensione dei termini previsto dal presente comma.”.

Relazione illustrativa

L'emendamento, con la lett. a), interviene sui casi in cui non è ammesso l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, rimuovendo l'esclusione attualmente prevista per "le ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta". La formulazione della norma è infatti tale da ricomprendervi la maggior parte delle ipotesi suscettibili di recupero del credito d'imposta, anche non connotate da particolare decettività del comportamento del contribuente. Alla fattispecie in esame potrebbero infatti essere ricondotte anche ipotesi in cui si contesti la semplice inidoneità della documentazione giustificativa delle spese sostenute ovvero la non ammissibilità delle medesime spese, con ciò vanificando le possibilità di accesso alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta.

Con la lettera b), n. 1), viene riconosciuta la facoltà di versare gli importi dovuti per avvalersi della procedura in oggetto secondo la modalità rateale di cui al comma 10 dell'articolo 5 del decreto-legge in esame anche nel caso in cui l'indebito utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del medesimo decreto.

Al fine di evitare inutili contenziosi, nei casi in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi, la lettera b), n. 2) prevede la sospensione dei termini per l'accertamento e per il recupero dei crediti d'imposta nonché per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti relativi alle Commissioni tributarie fino al 30 settembre 2022, termine entro cui i soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta di cui al comma 7 devono inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate.

Si intendono pertanto sospesi, i termini stabiliti per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali. Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo. Quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto. Si intendono altresì sospesi, fino al 30 settembre 2022, i termini per la notifica del ricorso in primo grado e il termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546. Viene infine stabilito che il periodo di sospensione del termine di impugnazione previsto dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 si intende cumulabile con il periodo di sospensione dei termini previsto dalla presente disciplina.

3. Articolo 5, comma 12-bis (Nozione di credito di imposta insistente)

EMENDAMENTO

1. 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 in esame 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.

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 del citato articolo 13.

4. Articolo 5, comma 14 (Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni)

EMENDAMENTO

1. All'articolo 5, il comma 14 è abrogato.
2. Sono fatti salvi gli effetti dell'applicazione dell'abrogato comma 14 prodottisi fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

Relazione illustrativa

L'emendamento abroga il comma 14 dell'articolo 5 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, al fine di ripristinare l'originaria platea dei soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni annuali, e, quindi, all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni trasmesse di cui all'articolo 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Gli iscritti nel registro dei revisori legali, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze in applicazione del decreto legislativo n. 39 del 2010, non possiedono infatti quella specifica competenza in materia fiscale e tributaria necessaria per attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazioni d'imposta richieste dai contribuenti nelle dichiarazioni annuali (si pensi, solo per fare un esempio, alle verifiche in merito alla spettanza delle detrazioni edilizie, tra cui il c.d. superbonus del 110 per cento, caratterizzate da una notevole complessità della relativa disciplina istitutiva).

A differenza dei professionisti iscritti negli albi dei commercialisti e dei consulenti del lavoro, già abilitati al rilascio del visto di conformità, gli iscritti nel registro dei revisori legali non sono peraltro sottoposti alla vigilanza di un ordine professionale né al rispetto delle cogenti norme deontologiche espressamente previste per ciascuna delle due predette professioni.

Al fine di evitare quindi ai contribuenti l'irrogazione di sanzioni per l'indebita fruizione di deduzioni e detrazioni fiscali dovuta ad errori nelle valutazioni effettuate in sede di rilascio del visto di conformità dal professionista incaricato, nonché di garantire il legittimo affidamento dei contribuenti nella correttezza delle dichiarazioni in cui è richiesta l'apposizione del visto di conformità, l'emendamento esclude dal novero dei soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni annuali, e, quindi, al rilascio del visto di conformità gli iscritti nel registro dei revisori legali.

Il secondo comma fa comunque salvi gli effetti dell'applicazione dell'abrogato comma 14 che si sono prodotti in forza di dichiarazioni trasmesse o visti di conformità rilasciati fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

5. Articolo 6 (Semplificazione della disciplina del *patent box*)

EMENDAMENTO

1. All'articolo 6, nel comma 8 sono aggiunte in fine le seguenti parole: “, con riferimento al periodo di imposta in corso alla medesima data e ai successivi.”.

Relazione illustrativa

L'attuale formulazione del comma 8 dell'articolo 6 stabilisce che *“Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano alle opzioni esercitate a decorrere dalla data dell'entrata in vigore del decreto-legge in esame”*.

Al fine di evitare che le nuove disposizioni possano avere effetto retroattivo per periodi di imposta già conclusi e di tutelare quindi i principi di buona fede e legittimo affidamento, il citato comma 8 viene integrato specificando che la nuova disciplina si applica con riferimento al periodo di imposta in corso alla data dell'entrata in vigore del decreto e ai successivi.

La modifica si rende necessaria non essendo contemplata, nella disciplina transitoria prevista dal comma 10 dell'articolo 6 in esame, una specifica salvaguardia per i soggetti che al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del decreto-legge in esame) non abbiano ancora presentato la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020 (i cui termini scadono il 30 novembre 2021) e intendano utilizzare per la prima volta la previgente disciplina del c.d. *patent box* (abrogata dal citato comma 10) mediante autoliquidazione in dichiarazione – ovvero intendano rinnovare precedenti opzioni –, a decorrere dal periodo d'imposta 2020.

La modifica è altresì necessaria per non ingenerare disparità di trattamento – con riferimento al periodo di imposta precedente a quello in corso al 22 ottobre 2021 – rispetto ai soggetti che, avendo presentato la relativa dichiarazione dei redditi prima della data di entrata in vigore del decreto (22 ottobre 2021), hanno potuto già esercitare, in detta sede, l'opzione per la previgente disciplina.

6. Visto di conformità ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni d'imposta per gli interventi indicati nell'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 2 è aggiunto il seguente: *“2-bis. Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui al presente articolo, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi indicati al comma 2. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. Le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità rientrano tra le spese detraibili per gli interventi di cui al presente articolo.”*.

Relazione illustrativa

Al fine di prevenire comportamenti illeciti nell'utilizzo dei crediti d'imposta derivanti dalle opzioni per la cessione o per lo sconto previste dall'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, l'emendamento prevede l'obbligo di richiedere il visto di conformità di cui all'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 per l'esercizio delle predette opzioni relativamente a tutti gli interventi edilizi indicati nel comma 2 del citato articolo 121, anche se diversi da quelli di cui all'articolo 119 del medesimo decreto-legge n. 34 del 2020, per i quali la disciplina attuale già richiede il rilascio del visto di conformità.

Come già previsto per gli interventi edilizi agevolati ai sensi del citato articolo 119, il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.

Viene infine previsto che le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità rientrano tra le spese detraibili per gli interventi di cui al presente articolo.

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.