

IRPEF E IRES: la riforma della tassazione del lavoro autonomo

Categoria: **Redditi di lavoro autonomo**

Una delle modifiche più importanti riguarda la tassazione del lavoro autonomo, che si avvicina molto al reddito d'impresa.

Di cosa si tratta?

Premessa.....	2
Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo.....	2
Riferimenti normativi	11

Premessa

"Con il via libera al quattordicesimo decreto, che sono 17 con i tre Testi unici già pubblicati in Gazzetta", ha dichiarato il Viceministro dell'Economia al termine del Consiglio dei Ministri del 3.12.2024, "continua il cammino verso la costruzione di un Fisco più moderno ed efficiente, confermando l'impegno preso con i cittadini per una riforma strutturale in linea con le esigenze del Paese e delle imprese". Il 16 dicembre è stato pubblicato sulla gazzetta ufficiale n. 294 il Dlgs 13 dicembre 2024, n. 192 di riforma dell'Irpef e dell'Irap.

In questa fiscal ci occupiamo delle novità che riguardano il lavoro autonomo.

Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo

L'articolo 5 introduce delle modifiche alla disciplina dei redditi di lavoro autonomo, prevedendo i seguenti interventi:

1. si estende il regime della tassazione separata per alcune plusvalenze;
2. si introduce, in analogia a quanto previsto per i lavoratori dipendenti, il principio di onnicomprensività nella determinazione del reddito di lavoro autonomo;
3. si conferma il principio di cassa quale criterio di imputazione temporale del reddito;
4. si prevede un'apposita disciplina relativa alla deducibilità delle spese relative a taluni beni ed elementi immateriali;
5. si introduce il principio di neutralità fiscale (mancata realizzazione di plusvalenze o minusvalenze) con riferimento ad una serie di operazioni (operazioni straordinarie concernenti conferimenti, trasformazioni, fusioni e scissioni relativi a società tra professionisti; apporti in associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società semplici; apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni professionali o società semplici in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti).

Tassazione separata delle plusvalenze da cessione a titolo oneroso di beni immateriali attinenti all'arte e alla professione

In particolare, l'articolo 5, comma 1, lettera a), del Dlgs in commento estende il regime della tassazione separata ad alcune plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni, società ed enti, comunque riferibili all'attività artistica professionale. In particolare la disposizione modifica l'articolo 17, in materia di tassazione separata, sostituendo interamente al comma 1, la lettera g-ter).

ATTENZIONE! La lettera g-ter) prevede che:«g-ter) corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, incluse le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo, se percepiti, anche in più rate, nello stesso periodo di imposta». Le plusvalenze percepite in relazione a partecipazioni non riferibili all'attività artistica o professionale restano, naturalmente, produttive di redditi diversi.

Determinazione del reddito da lavoro autonomo (articolo 54 del TUIR) – Principio di onnicomprensività



L'articolo 5, comma 1, lettera b), del Dlgs in commento sostituisce l'articolo 54 del TUIR in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo con una serie di nuovi articoli (dalla nuova formulazione dell'articolo 54 all'articolo 54-octies).



ATTENZIONE! Nello specifico, nel nuovo articolo 54 del TUIR si introduce principio di onnicomprensività per la determinazione del reddito da lavoro autonomo, simile a quello applicato ai lavoratori dipendenti: il reddito da lavoro autonomo è da calcolarsi sulla base della differenza tra tutti i proventi e i benefici ottenuti nel periodo di imposta e le relative spese sostenute per l'esercizio dell'attività.

Si conferma inoltre il principio di cassa quale criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo di imposta (compensi effettivamente percepiti e spese sostenute effettivamente).

Si stabilisce, infatti, che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nell'articolo in esame e negli altri articoli del capo V.



A tale proposito si ricorda che, analogamente, **l'articolo 51 del TUIR** prevede che il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

Il **comma 2 dell'articolo 54 del TUIR** indica le somme che non concorrono a formare il reddito. Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di:

- contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;
- rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;
- riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio di tali attività e per i servizi a essi connessi.

Il **comma 3, dell'articolo 54, del TUIR** infine, stabilisce che le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.



Plusvalenze e altri proventi nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo (articolo 54-bis del TUIR)

In particolare si dispone (**articolo 54-bis, comma 1. del TUIR**) che le plusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui **all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR** concorrono a formare il reddito se:

- a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

La plusvalenza è costituita, nelle ipotesi di cui al comma 1, lettere a) e b), dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato del bene e, nell'ipotesi di cui al comma 1, lettera c), dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato del bene.



RICORDA - In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria avente a oggetto beni immobili e mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR concorre a formare il reddito il valore normale del bene al netto del prezzo stabilito per il riscatto e dei canoni relativi alla residua durata del contratto, attualizzati alla data della cessione medesima, nonché, in caso di beni immobili, della quota capitale dei canoni, già maturati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Rimborsi e riaddebiti (articolo 54-ter del TUIR)



Il nuovo **articolo 54-ter del TUIR** stabilisce che le spese di cui **all'articolo 54, comma 2**, lettere b) (risarcimenti) e c) (beni destinati ad uso privato), non sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo del soggetto che le sostiene, salvo quanto previsto nel presente articolo.

In particolare, il **comma 2 dell'articolo 54-ter del TUIR** prevede che le spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), del TUIR non rimborsate da parte del committente sono deducibili a partire dalla data in cui:

- a) il committente ha fatto ricorso o è stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (Dlgs 12 gennaio 2019, n. 14), o a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni;
- b) la procedura esecutiva individuale nei confronti del committente sia rimasta infruttuosa;
- c) il diritto alla riscossione del corrispondente credito si è prescritto.



NOTA BENE - Il comma 3 dell'articolo 54-ter del TUIR chiarisce le condizioni necessarie affinché il committente possa considerarsi avere fatto ricorso o essere stato assoggettato a uno degli istituti di regolazione disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.



In particolare, in merito al **comma 2, lettera a)**, si stabilisce che il committente si considera che abbia fatto ricorso o sia stato assoggettato a uno degli istituti disciplinati dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui:

- a)** in caso di liquidazione giudiziale o di liquidazione controllata del sovraindebitato, dalla data della sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o controllata;
- b)** in caso di liquidazione coatta amministrativa, dalla data del provvedimento che la dispone;
- c)** in caso di procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dalla data di ammissione alla procedura;
- d)** in caso di procedura di concordato preventivo, dalla data del decreto di apertura della procedura;
- e)** in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti e di piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, dalla data di omologazione dell'accordo ovvero del piano;
- f)** in caso di piano attestato di risanamento, dalla data certa degli atti e dei contratti di cui all'articolo 56, comma 5, del predetto codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza;
- g)** in caso di contratto o accordo che rappresenti soluzione idonea al superamento della situazione di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza di cui all'articolo 23, comma 1, lettere a), b) e c), del Dlgs n. 14 del 2019, dalla data certa di tali atti;
- h)** in caso di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui all'articolo 25-sexies del medesimo decreto legislativo, dalla data del decreto previsto dal citato articolo 25-sexies, comma 4;
- i)** in caso di concordato minore, dalla data di apertura della procedura;
- j)** in caso di ristrutturazione dei debiti del consumatore di cui all'articolo 67 e seguenti (articoli 67-73) del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, dalla data della pubblicazione della relativa proposta ai sensi dell'articolo 70 del medesimo decreto.

Il comma 4 precisa che le disposizioni di cui al comma 3 valgono per gli istituti di diritto estero equivalenti previsti in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.



ATTENZIONE! In merito alle spese di cui all'articolo 54, comma 2, lettera b), del TUIR il comma 5 stabilisce che le spese di importo, comprensivo del compenso a esse relative, non superiore a 2.500 euro che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla loro fatturazione sono in ogni caso deducibili a partire dal periodo di imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale.

Minusvalenze (articolo 54-quater, del TUIR)

Il nuovo articolo 54-quater del TUIR precisa le condizioni affinché le minusvalenze possano essere considerate deducibili.

In particolare, si prevede che le minusvalenze dei beni mobili strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR determinate con gli stessi criteri stabiliti per le plusvalenze, sono deducibili se realizzate ai sensi dell'articolo 54- bis, comma 1, lettere a) e b), del TUIR.

Deducibilità delle spese relative ai beni mobili e immobili (articolo 54-quinquies del TUIR)



Il nuovo **articolo 54-quinquies, al comma 1, del TUIR** reca la disciplina della deduzione dei beni strumentali nonché dei canoni di locazione finanziaria dei medesimi. Si prevede che per i beni strumentali, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ridotti alla metà per il primo periodo d'imposta. È tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a euro 516,40. In caso di eliminazione dall'attività di beni non ancora completamente ammortizzati, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR il costo residuo è ammesso in deduzione.

La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2, del TUIR è ammessa:

A	→	in caso di beni immobili, per un periodo non inferiore a dodici anni;
B	→	in caso di beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo;
C	→	in tutti gli altri casi, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del primo periodo. I canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali sono deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano.

Ai fini del calcolo dei canoni di locazione finanziaria deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223. Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.



ATTENZIONE! Il comma 2, al primo periodo, dell'articolo 54-quinquies, del TUIR interviene sulla deducibilità dei beni mobili nonché sui canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni. In particolare si stabilisce nel comma 3 dell'articolo 54-quinquies, del TUIR che le spese relative all'acquisto di beni mobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 164, comma 1, lettera b), ovvero autovetture e autocaravan, ciclomotori e motocicli adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, sono ammortizzabili, o deducibili se il costo unitario non è superiore a euro 516,40, nella misura del 50 per cento. Nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relativi all'impiego di tali beni.

Si prevede, inoltre, che per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile un importo pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Per la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al comma 1.

Inoltre, nella stessa misura del 50 per cento sono deducibili le spese per i servizi relativi agli immobili utilizzati promiscuamente nonché quelle relative alla manutenzione ordinaria dei medesimi. Le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di tali immobili sono deducibili per un importo pari al 50 per cento del relativo ammontare in quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi.



Al **comma 4, dell'articolo 54-quinquies, del TUIR** infine, si stabilisce che le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica a uso pubblico (**articolo 2, comma 1, lettera f**), del codice delle comunicazioni elettroniche), sono deducibili nella misura dell'80 per cento. Si tratta dei servizi, forniti di norma a pagamento su reti di comunicazioni elettroniche, che comprendono, con l'eccezione dei servizi che forniscono contenuti trasmessi utilizzando reti e servizi di comunicazione elettronica o che esercitano un controllo editoriale su tali contenuti, i tipi di servizi seguenti:

1. servizio di accesso a internet quale definito all'articolo 2, secondo comma, punto 2), del regolamento (UE) 2015/2120;
2. servizio di comunicazione interpersonale;
3. 3. servizi consistenti esclusivamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali come i servizi di trasmissione utilizzati per la fornitura di servizi da macchina a macchina e per la diffusione circolare radiotelevisiva.

Ammortamento delle spese relative a beni ed elementi immateriali (articolo 54-sexies del TUIR)



Il nuovo **articolo 54-sexies del TUIR** disciplina le quote di ammortamento delle spese relative ad alcuni beni immateriali.

La norma prevede che le quote di ammortamento del costo:

- dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo;
- degli altri diritti di natura pluriennale sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale;

sono deducibili in misura non superiore ad un quinto del costo.



Deducibilità delle altre spese (articolo 54-septies del TUIR)

Il nuovo **articolo 54-septies del TUIR** disciplina la deducibilità di altre tipologie di spese.
 Più in dettaglio in merito:

- a) alle spese relative prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta;
- b) alle spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati a essere ceduti a titolo gratuito).

Sono integralmente deducibili:

A	→	entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno;
B	→	entro il limite annuo di 5.000 euro, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente;
C	→	gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà.

Tra le spese per prestazioni di lavoro deducibili si comprendono, salvo il disposto di cui al comma 7, anche le quote delle indennità di cui all'articolo 17, comma 1, lettere a) e c), maturate nel periodo di imposta.

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni sono deducibili nelle misure previste dall'articolo 95, comma 3.

Non sono ammesse deduzioni per i compensi:

A	→	al coniuge;
B	→	ai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro;
C	→	agli ascendenti dell'artista o professionista ovvero dei soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione.

La norma precisa, a tale proposito, che i compensi non ammessi in deduzione non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti.

Determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro autonomo (articolo 54-octies del TUIR)



Il nuovo **articolo 54-octies del TUIR** reca norme volte a specificare l'ammontare di alcune tipologie di redditi da assimilare fiscalmente a quello di lavoratore autonomo.

Più in dettaglio la norma prevede che:

- i redditi indicati **all'articolo 53, comma 2, lettera b) del TUIR** (redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali), sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni;
- le partecipazioni agli utili e le indennità di cui al citato **articolo 53, comma 2, lettere c), d) ed e) del TUIR** (rispettivamente: le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 41, ovvero utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti di cointeressenza agli utili di una impresa senza partecipazione alle perdite e contratti con il quale un contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro; le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata; le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia) costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta;
- i redditi indicati al predetto **articolo 53, comma 2, lettera f) del TUIR** (redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali), sono costituiti dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese;
- i redditi indicati al medesimo **articolo 53, comma 2, lettera f-bis) del TUIR** (indennità corrisposte ai giudici onorari di pace e ai vice procuratori onorari) sono costituiti dall'ammontare delle indennità in denaro o in natura percepite nel periodo di imposta.

Qualificazione come redditi diversi anche delle plusvalenze realizzate, mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni per le associazioni tra professionisti senza personalità giuridica



La **lettera c) dell'articolo 5, del Dlgs in commento modifica l'articolo 67, comma 1, del TUIR** in materia di redditi diversi al fine di ricomprendere tra i redditi diversi anche le plusvalenze realizzate, mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate ovvero di azioni o partecipazioni al capitale o al patrimonio sociale non qualificate, anche dalle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, equiparate alle società semplici.

Operazioni straordinarie concernenti le fattispecie di esercizio associato delle attività professionali

La lettera d) dell'articolo 5, del Dlgs inserisce nel TUIR un nuovo articolo 177-bis nel TUIR diretto a disciplinare specificamente e per la prima volta, la disciplina delle operazioni straordinarie e delle trasformazioni concernenti le società costituite per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico (società tra professionisti).

La nuova norma (articolo 177-bis nel TUIR), al comma 1, stabilisce che i conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.

Le disposizioni di cui al comma precedente si applicano anche:

a)	→	ai conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle di cui al comma 1;
b)	→	agli apporti in associazioni o società semplici di cui all'articolo 5, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
c)	→	agli apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni o società di cui alla lettera b) in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a);
d)	→	alle trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle associazioni o società semplici di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
e)	→	al trasferimento di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, riferibili all'attività artistica o professionale svolta in forma individuale per causa di morte o per atto gratuito.



RICORDA - Si stabilisce, altresì, che i criteri di cui al comma 1 si applicano anche qualora, a seguito della cessazione, entro cinque anni dall'apertura della successione, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, la predetta attività resti svolta da uno solo di essi.



ATTENZIONE! Inoltre, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi degli articoli 56 e 83, i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi. La disposizione, inoltre, chiarisce che i corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. Si applica, in quanto compatibile, l'articolo 170, commi 3 e 4, anche in caso di fusioni e scissioni.

Modifiche di coordinamento al Dpr 1972, n. 633 (IVA)

Il comma 2, dell'articolo 5, del Dlgs in commento reca modifiche di coordinamento al Dpr 26 ottobre 1972, n. 633 (IVA) conseguentemente all'introduzione del sopra descritto articolo 177-bis del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al Dpr 22 dicembre 1986, n. 917. Nello specifico la lettera a) modifica l'articolo 2, terzo comma, lettera f), prevedendo che non sono considerate cessioni di beni ai fini IVA i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società, operazioni straordinarie di cui all'articolo 177-bis del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917 e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti. La lettera b) modifica l'articolo 3, quarto comma, lettera d), prevedendo che non sono considerate prestazioni di servizi i conferimenti in società e altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni a condizione che il soggetto conferitario abbia diritto ad esercitare la detrazione totale dell'imposta nei modi ordinari e i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti, anche per effetto delle operazioni straordinarie di cui all'articolo 177-bis del t Dpr 22 dicembre 1986, n. 917.

Modifiche all'articolo 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al Dpr 26 aprile 1986, n. 131 (imposta di registro)

Il comma 3, dell'articolo 5 del Dlgs in commento reca modifiche all'articolo 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al Dpr 26 aprile 1986, n. 131 (Imposta di registro). Si stabilisce, in dettaglio, che tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso (200,00 euro) rientrano oltre alla fusione tra società, alla scissione delle stesse, al conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatto da una società ad altra società esistente o da costituire e alle analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società anche le operazioni straordinarie di cui all'articolo 177-bis del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917.

Riferimenti normativi

- Dlgs 13 dicembre 2024, n. 192

Per qualsiasi informazione non esiti a contattarci, siamo come sempre, a sua disposizione.

Cordiali saluti

TBG STUDIO - STUDIO RECCINI – STUDIO RIPAMONTI