

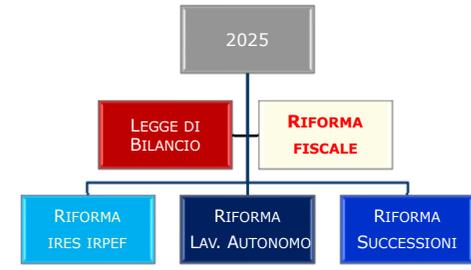
**LA RIFORMA DEL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO
D.LGS. 192/2024, ENTRATO IN VIGORE IL 31.12.2024**

Mauro Nicola

Studio Nicola Valenzani



QUADRO SINOTTICO



Studio Nicola Valenzani

IMPIANTO DELLA RIFORMA DEL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO

- A) MODIFICA FISCALITÀ DA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI PROFESSIONALI;
- B) NUOVA STESURA DELL'ART. 54, TUIR;
- C) MODIFICA DEL REDDITO DA CAPITAL GAIN;
- D) NUOVA STESURA DELLA FISCALITÀ DELLE AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

Studio Nicola Valenzani

IMPIANTO DELLA RIFORMA DEL REDDITO DA LAVORO AUTONOMO: IL NUOVO ART. 54, TUIR

54: ampliato perimetro del reddito professionale, ridefinita la rilevanza delle somme incassate a fine esercizio e gestione dei rimborsi;

54-bis: plusvalenze e cessione *leasing*;

54-ter: incaglio dei crediti per rimborsi;

54-quater: minusvalenze;

54-quinques: ammortamenti e spese relative agli immobili;

54-sexies: beni immateriali;

54-septies: altre spese per trasferte e rappresentanza;

54-octies: redditi assimilati

Studio Nicola Valenzani

RIFORMA REDDITO LAVORO AUTONOMO

LA CESSIONE DI PARTECIPAZIONI SOCIALI IN SOCIETÀ O ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

Tuir pre-riforma: art. 67 lett. c e c-bis: escluse le associazioni di cui al comma 3, lett. c) art. 5, cioè le associazioni e società professionali

... reddito derivante da assunzioni di obblighi di fare non fare o permettere??? Opinabile poiché oggetto della cessione è la partecipazione e gli eventuali obblighi potrebbero essere solo correlati alla cessione o addirittura essere inesistenti nell'ambito di una cessione di quote

Ma nel caso recesso, invece, la tassazione deriva dall'art. 20-bis, Tuir, che comprende anche le associazioni professionali

C.M. 6/E/2006, par. 7.12 > tassabili le somme in capo al socio
C.M. 98/E/2000, par. 1.5.7 > deducibili dalla società erogante (conferma R.M. 64/E/2008)

Studio Nicola Valenzani

RIFORMA REDDITO LAVORO AUTONOMO ART. 17, LETT. G-TER > TASSAZIONE SEPARATA

È TASSABILE SEPARATAMENTE IL CORRISPETTIVO RELATIVO ALLA CESSIONE DELLA CLIENTELA E DELLE ALTRE IMMATERIALITÀ, SE PERCEPTO, ANCHE IN PIÙ RATE, NELLO STESSO PERIODO DI IMPOSTA...

...INCLUSA LA CESSIONE DI QUOTE IN ASSOCIAZIONI, SOCIETÀ RIFERIBILI AD ATTIVITÀ PROFESSIONALE
4 CONSIDERAZIONI

SE IL PAGAMENTO AVVIENE IN PIÙ ANNI:
 • PER CESSIONE STUDIO NON C'È PIÙ INDICAZIONE DI REDDITO DA LAVORO AUTONOMO (ONNICOMPRESIVITÀ REDDITO LAVORO AUTONOMO);
 • PER CESSIONE QUOTE (SEMBRA) CHE IL REDDITO PRODOTTO SIA DA LAVORO AUTONOMO

1) La cessione di partecipazioni in società (es. Srl Sng) è soggetta ad imposta sostitutiva, **senza tassazione separata** in quanto si tratta di società che non producono reddito da lavoro autonomo (modifica nella versione finale del provvedimento)

2) La cessione dell'azienda da parte degli eredi è ipotesi prevista nell'art. 67, lett. f-bis, mentre manca la cessione dello studio da parte degli eredi

3) La cessione di partecipazioni in associazione professionale non era prevista quale operazione generatrice di materia imponibile da capital gain: ora diventa imponibile a tax separata, e non sarà possibile ricorrere anche a capital gain (gli atti parlamentari lo escludono)

Studio Nicola Valenzani

DECORRENZA DELLA CESSIONI DI QUOTE DI SOCIETÀ PROFESSIONALI

- Art. 6 > decorrenza generale: le disposizioni dell'art. 5 (che comprende anche le modifiche al capital gain) **si applicano per la determinazione del reddito da lavoro autonomo** a partire dal periodo d'imposta di approvazione del Correttivo, quindi 2024;
- La modifica relativa alla inclusione nel capital gain delle quote «professionali» è collocata nell'art. 5, e rientra (in base alla lettura degli atti parlamentari) nella determinazione del reddito da lavoro autonomo, ciò comporta che sia applicabile la retroattività all'1.1.2024;
- Decorrenza di tutti gli atti legislativi per i quali non sia prevista una disposizione specifica: dal 15° giorno successivo alla pubblicazione in G.U. quindi 2024 (Decreto entrato in vigore il 31.12.2024 dopo i 15 gg. di vacatio legis)

Studio Nicola Valenzani

DECORRENZA DELLA CESSIONI DI QUOTE DI SOCIETÀ PROFESSIONALI

Conseguenze: le quote «professionali» **NON SONO rivalutabili** con imposta sostitutiva del 16%, in quanto generano REDDITO DA LAVORO AUTONOMO

Esempio decorrenza:
Tizio ha ceduto il 50% della società semplice tra commercialisti il 30 giugno 2024 > l'operazione è inclusa nella tassazione da reddito lavoro autonomo anche a tax separata (per Caio acquirente il costo è interamente deducibile come spesa lavoro autonomo in 5 anni?)
Tizio ha ceduto il restante 50% il 30 gennaio 2025 > l'operazione rientra nel reddito da lavoro autonomo (o tax separata, il se corrispettivo è incassato in unica soluzione), e per Caio il prezzo pagato rappresenta costo deducibile (in 5 anni ??) e quid iuris per la ritenuta d'acconto?

Studio Nicola Valenzani

ELEMENTI DI IRRAZIONALITÀ NELL'INSERIMENTO DELLA CESSIONE DI QUOTE NEL REDDITO DA LAV. AUTONOMO

- a) la partecipazione ad associazioni o società semplice è elemento immateriale autonomamente circolabile e produttivo di un reddito proprio (analogia con società commerciali);
- b) il trasferimento della partecipazione determina il trasferimento di diritti o doveri correlati al titolo (diritto ad amministrare, diritto all'utile dopo approvazione rendiconto, *beneficium excussionis*);
- c) nella società semplice Stp può esservi il socio investitore che non produce affatto un reddito professionale ma partecipa per fare un investimento;
- d) se quanto viene incassato rientra nella tassazione da lavoro autonomo, quanto viene pagato deve essere deducibile in unica soluzione il che contrasta con art. 54-sexies, comma 3, che prevede deduzione in 5 anni del costo di acquisizione dello studio;
- e) il reddito da cessione e' incassato da un solo socio che non è lavoratore autonomo a titolo personale, come lo inserisce in un quadro re che non c'è?
- f) la deducibilità per l'acquirente come può rientrare nella determinazione del reddito da lavoro autonomo, dato che tale determinazione viene stabilita dalla società che assegna i redditi da partecipazione per trasparenza?

Studio Nicola Valenzani

LA RIFORMA DELLA FISCALITÀ DELLE AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

Studio Nicola Valenzani

SITUAZIONE ATTUALE AGGREGAZIONI PROFESSIONALI (PRIMA DEL CORRETTIVO IRES)

TRASFORMAZIONE STUDIO ASSOCIATO IN SOCIETÀ DI PERSONE
O DI CAPITALI INTERPELLO 107 DEL 12.12.2018

TESI INTERPELLANTE: LA
TRASFORMAZIONE È OPERAZIONE
NEUTRALE REGOLATA
DALL'ART. 170, TUIR

TESI AGENZIA: LA TRASFORMAZIONE È
ETEROGENA QUINDI È REGOLATA
DALL'ART. 171, CO. 2, TUIR
(TRASFORMAZIONE = CONFERIMENTO)

MA QUALE È LA DISCIPLINA FISCALE DEL CONFERIMENTO
DI STUDIO PROFESSIONALE?

Studio Nicola Valenzani

LA NUOVA TESI DELLA AGENZIA: INTERPELLO 107/2018

Tesi 1) la cessione della clientela presuppone una monetizzazione che non sussiste nel conferimento, e quindi non rientra nei beni immateriali da valorizzare al valore normale (CNDCEC Doc Settembre 2020)

Tesi 2) la cessione della clientela va valorizzata al valore normale e costituisce presupposto per la tassazione in capo al conferente (Agenzia delle entrate, R.M. 255/E/2009, secondo cui il termine corrispettivo comprende anche le dazioni in natura)

Studio Nicola Valenzani

TESI 1): RISOLUZIONI 177/E/2009 E 108/E/2002

Partendo dal fatto che la cessione dello studio si concretizza in un contratto di tipo obbligatorio nel quale a fronte di un corrispettivo il cedente si obbliga a favorire il subentro nei rapporti professionali si afferma che nel conferimento...

NON ESSENDOVI REMUNERAZIONE NON EMERGE MATERIA IMPONIBILE

ANCHE SE L'ENTITÀ DELLA QUOTA DI PARTECIPAZIONE RICEVUTA È CONDIZIONATA DALLA ENTITÀ DELL'APPORTO ESEGUITO

Studio Nicola Valenzani

NUOVE AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

NUOVO ART. 177-BIS, TUIR

Conferimento di attività materiali e immateriali (complesso unitario, affinché sia scongiurato il dubbio che la neutralità si applichi anche ai conferimenti di singole poste « non organizzate») inclusa la clientela in STP non costituisce realizzo di plusvalenze o minusvalenze, quindi operazione neutrale come il conferimento di azienda ex art. 176

Conferimento in natura verso società di capitali STP
necessità della perizia ex art. 2465 cod.civ.

Studio Nicola Valenzani

AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

• Viene definito «fiscalmente» lo studio professionale quale complesso unitario di attività materiali ed immateriali organizzato per l'esercizio di attività artistica o professionale

- Analogia con la definizione di azienda ex art. 2555, cod.civ.
- Legittimo sottrarre alcuni elementi senza compromettere il complesso organizzato (cessione di ramo di Studio)

↓

Non previsto il riallineamento con imposta sostitutiva

➤ Lo studio inserito in una società commerciale diventa azienda?

➤ Disciplina del successivo trasferimento, rateizzazione per detenzione quinquennale ereditata? (cfr. art. 176, co. 4, Tuir)

➤ Rateizzazione della plusvalenza per cessione di singoli cespiti?

➤ Tematica del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione

➤ Tematica abuso diritto

Studio Nicola Valenzani

AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

NUOVO ART. 177-BIS, TUIR

↓

La neutralità si applica anche:

- Conferimenti in società regolamentate nel sistema ordinistico diverse da STP (es. STA per avvocati art. 4-bis, L. 247/2012);
- Apporti in associazioni professionali o società semplici art. 5, Tuir;
- Trasformazioni, fusioni o scissioni di società costituite per esercizio professione;
- Trasferimento attività materiali e/o clientela per causa di morte o donazione

Studio Nicola Valenzani

AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

NUOVO ART. 177-BIS, CO. 4, TUIR

↓

Per evitare salti o duplicazioni di imposta nel caso di passaggio da reddito lavoro autonomo a reddito d'impresa ciò che ha concorso a formare l'imponibile non è più rilevante nella situazione reddituale successiva

Es.: lo studio associato ha pagato un acconto per una prestazione professionale, deducendolo. Nel passaggio a società commerciale il costo, ancorché di competenza non potrà più essere dedotto fino a concorrenza dell'acconto pagato in precedenza

Studio Nicola Valenzani



AGGREGAZIONI PROFESSIONALI

DECORRENZA

Tesi 1* Non vi è una norma specifica > regola generale art. 6, co. 1, che riguarda il reddito da lavoro autonomo > conferimento in società commerciale non tassato, ma trasformazione regressiva applica regole ordinarie di cui art. 170, co. 4

⇓

Cioè neutralità se non ci sono riserve di utili, distribuzione figurativa di riserve, se esistono

Tesi 2* Trattandosi di norma diversa rispetto all'art. 54 e ss., Tuir, si applica la decorrenza ordinaria, quindi operazioni compiute dal 31.12.2024

Studio Nicola Valenzani





**Grazie
per l'attenzione
prestata**

Studio Nicola Valenzani

TUTTI I DIRITTI SONO RISERVATI

È VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE E CON QUALSIASI MEZZO.
L'AUTORE, PUR GARANTENDO LA MASSIMA AFFIDABILITÀ DELL'OPERA, DECLINA OGNI RESPONSABILITÀ PER
EVENTUALI ERRORI E/O INESATTEZZE RELATIVE ALL'ELABORAZIONE DEI PRESENTI CONTENUTI.

Studio Nicola Valenzani
