



SENATO DELLA REPUBBLICA 5^a COMMISSIONE PERMANENTE (BILANCIO)

DISEGNO DI LEGGE

Conversione in legge del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico

(Atto Senato n. 2505)

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

	Pag.
1. Premessa.....	3
2. Articolo 28 (Misure di contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche).....	3
3. Neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione delle attività di lavoro autonomo	7
4. Regime opzionale di determinazione secondo il criterio di cassa del reddito delle società tra professionisti	8
5. Tenuta e conservazione di registri contabili con sistemi elettronici	10
6. Riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni	12
7. Modifiche alla disciplina della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori fiscali	12
8. Proroga del “bonus aggregazioni” tra imprese.....	15

1. Premessa

Signor Presidente, Signori Senatori,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili desidera innanzitutto rivolgere a codesta ecc.ma Commissione parlamentare 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. 2505 relativo alla *“Conversione in legge del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico”*.

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 del decreto-legge.

Il presente documento si concentra sulle misure di contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche di cui all'articolo 28 del disegno di legge in esame, ma contiene altresì ulteriori proposte che si sottopongono alla valutazione di codesta ecc.ma Commissione parlamentare in quanto utili per il sostegno delle imprese e degli operatori economici e per il rilancio delle aggregazioni in ambito professionale, nonché per la semplificazione fiscale e la tutela del legittimo affidamento dei contribuenti. 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 in un loro rapido recepimento normativo.

2. Articolo 28 (Misure di contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche)

L'articolo 28 del decreto-legge in esame, ad ulteriore integrazione delle previsioni in materia di contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche introdotte dal decreto-legge 11 novembre 2021, n.157 (cosiddetto «decreto anti-frodi») non convertito, le cui disposizioni sono state trasfuse nella legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), ha previsto per i cessionari dei crediti di imposta di cui agli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n.34 (cosiddetto «decreto rilancio») il divieto di cedere a loro volta i medesimi crediti, nel dichiarato intento di evitare cessioni a catena che mirano a dissimulare l'origine effettiva dei crediti, invero inesistenti, per giungere alla monetizzazione degli stessi ed alla successiva distrazione della provvista finanziaria ottenuta.

Il comma 2 dell'articolo in oggetto prevede una disciplina transitoria che regola la sorte dei crediti oggetto delle opzioni in esame prima del 7 febbraio 2022 (*rectius*, 17 febbraio 2022 per effetto della proroga disposta con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 37381 del 4 febbraio 2022): per detti crediti è consentita la facoltà di cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, esclusivamente una volta, ferme restando le ulteriori condizioni di validità della cessione, così come previste dalla normativa.

Il comma 3 sancisce infine la nullità dei contratti di cessione conclusi in violazione delle disposizioni di cui al presente articolo.

Al riguardo, va innanzitutto osservato che il divieto delle cessioni successive alla prima dei crediti di imposta ha innescato un effetto domino che dalle banche – costrette a bloccare l'acquisto dei crediti o a ridurlo fortemente – si è riversato su imprese e contribuenti che hanno fatto legittimamente uso delle opzioni previste dalla legge, relative allo sconto e alla cessione dei crediti, e che – come si chiarirà – non è idonea a scoraggiare le frodi.

Dalle tabelle allegate al testo dell'audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 febbraio scorso, si evince che dei 4,4 miliardi di euro di frodi sinora intercettate quasi la metà riguardano il c.d. bonus facciate (46 per cento), seguito da eco-bonus (34 per cento), bonus locazioni (9 per cento) e sisma-bonus (8 per cento), per un totale relativo ai c.d. bonus "ordinari" del 97 per cento, mentre hanno riguardato il superbonus per il solo restante 3% del totale.

Considerato che bonus facciate e superbonus hanno sviluppato sino al 31 dicembre 2021 circa lo stesso ammontare di crediti d'imposta cedibili (13 miliardi di euro ciascuno), ne consegue che le frodi hanno riguardato il 15,7 per cento dei crediti generati dal bonus facciate e soltanto l'1,02% dei crediti generati dal superbonus.

La ragione per cui le frodi si sono concentrate sul bonus facciate (46 per cento) e in generale sui bonus "ordinari" (97 per cento), anziché sul più "generoso" superbonus (3 per cento), è agevolmente rintracciabile nella circostanza che per i primi, a differenza del secondo, lo sconto e la cessione non erano subordinati – prima dell'entrata in vigore del «decreto anti-frodi» avvenuta il 12 novembre 2021 – ai controlli di tipo preventivo, costituiti dal visto di conformità e dalle asseverazioni e attestazioni tecniche, da parte dei professionisti abilitati, previsti invece, sin dall'origine, per la cessione e lo sconto del superbonus, che presuppongono peraltro anche la presenza di stati di avanzamento lavori almeno pari al 30 per cento dell'intervento complessivo.

Ulteriore conferma di tale dato di fatto potrebbe derivare dalla verifica del periodo in cui le frodi sono state realizzate. Sarebbe interessante disporre dei dati di dettaglio anche in ordine a quest'ultimo aspetto, ma è comunque altamente probabile che il periodo di maggiore concentrazione delle frodi sia coinciso con i tredici mesi – dal 15 ottobre 2020 al 12 novembre 2021 – in cui è stato possibile per il bonus facciate e per gli altri bonus ordinari optare per lo sconto in fattura e la cessione del credito, senza i presidi preventivi del visto di conformità e delle asseverazioni tecniche che il legislatore ha invece adottato per la cessione e lo sconto del superbonus.

Non è dunque la pluralità di cessioni successive alla prima che ha facilitato le numerose e ingenti frodi che l'articolo 28 ora intende contrastare, bensì la totale mancanza di norme che imponessero quei controlli preventivi sui crediti d'imposta oggetto di monetizzazione tramite le opzioni previste dal decreto-legge n. 34 del 2020 (c.d. «decreto rilancio»), previsti invece per il superbonus al 110 per cento.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, sin dall'approvazione nel 2020 delle norme in commento, ha invocato la necessità che anche la cessione e lo sconto dei bonus ordinari fossero subordinati al rilascio del visto di conformità e delle asseverazioni e attestazioni tecniche del credito d'imposta, nella consapevolezza – purtroppo inizialmente non condivisa dal legislatore – che la proposta non rappresentava una richiesta corporativa per favorire i professionisti abilitati al rilascio di tali certificazioni, ma era rivolta a dare garanzie anche ai contribuenti non beneficiari di tali bonus, valorizzando in tal modo quelle funzioni di rilevante interesse pubblico che lo Stato attribuisce ai soli professionisti iscritti in Ordini vigilati dal Ministero della giustizia, per le garanzie di competenza e indipendenza che essi danno e che trovano riscontro nelle regole di controllo pubblico cui gli stessi sono sottoposti sia nella fase di accesso alla professione, sia nella successiva fase di svolgimento dell'attività.

Il resto è storia ormai nota. La proposta dello scrivente Consiglio nazionale è stata recepita soltanto a novembre del 2021 con il «decreto anti-frodi» quando purtroppo per oltre un anno i malintenzionati hanno potuto mettere in atto le loro condotte fraudolente, sfruttando anche il comportamento di chi, in assoluta buona fede, ha involontariamente fatto da sponda ai frodatori seriali, accettando di acquisire crediti d'imposta da chicchessia senza dotarsi di adeguate procedure di controllo documentale e antiriciclaggio, implementate invece dalla quasi totalità degli istituti di credito, in conformità alle indicazioni fornite dall'Unità di Informazione Finanziaria con la comunicazione dell'11 febbraio 2021, che richiama la precedente comunicazione del 10 novembre 2020 che ha incluso le cessioni di crediti fiscali fittizi negli "schemi rappresentativi di comportamenti anomali concernenti operatività connesse con illeciti fiscali".

Il divieto di cessioni successive alla prima introdotto con l'articolo 28 del provvedimento in esame non scoraggia dunque le frodi, ma rischia soltanto di bloccare (come in effetti sta bloccando) l'operatività di imprese e contribuenti in assoluta buona fede che stanno effettivamente realizzando gli interventi agevolati e che legittimamente avevano fatto affidamento sulla possibilità di cedere a loro volta i crediti acquisiti e che, ora, per effetto del divieto imposto dalle disposizioni in esame, rischiano di restare con il "cerino in mano" e di "pagare" indirettamente le frodi commesse da altri.

Il problema da risolvere per impedire il perpetrarsi delle frodi non è dunque quello di bloccare le cessioni successive alla prima, bensì implementare, se necessario, ulteriori presidi preventivi per il contrasto dei comportamenti illeciti. Basta infatti osservare che se alla base del credito d'imposta oggetto di cessione o sconto vi sono operazioni meramente fittizie, tale credito sarà inesistente sin dalla sua prima cessione (indipendentemente da quelle successive alla prima) e che se, viceversa, alla base del credito d'imposta oggetto di cessione o sconto vi sono operazioni effettivamente realizzate secondo i presupposti di legge, anche un numero illimitato di cessioni successive alla prima non comporterà alcun problema al diritto di fruizione di tale credito da parte dei cessionari successivi al primo (indipendentemente dal numero di cessioni del credito stesso).

Nel condividere pienamente dunque l'esigenza di rafforzare le misure volte a prevenire il perpetrarsi di frodi nell'utilizzo dei crediti d'imposta, occorre tuttavia evitare disposizioni che, come quelle attualmente previste dall'articolo 28 in commento, non solo non forniscono garanzie sulla effettiva esistenza e spettanza del credito d'imposta oggetto di cessione o sconto, ma finiscono in molti casi per ostacolare, se non addirittura impedire, il proseguimento delle attività programmate e la monetizzazione dei crediti effettivamente esistenti e legittimamente spettanti, con vanificazione dei positivi effetti, anche in termini di gettito, che tali agevolazioni hanno avuto sullo sviluppo del nostro Paese e sulla crescita del Prodotto Interno Lordo, nel non facile periodo che stiamo attraversando.

È necessario pertanto modificare le disposizioni introdotte con l'articolo 28 con la massima urgenza, attraverso il primo veicolo legislativo utile, in quanto i tempi per l'approvazione delle modifiche in sede di conversione in legge del decreto in esame sono incompatibili rispetto all'esigenza di superare, al più presto, la grave crisi di liquidità che il divieto di cessioni successive alla prima ha innescato nel settore e che mette a rischio cantieri già aperti e interventi pianificati da tempo.

Al fine dunque di preservare un meccanismo normativo prezioso e, nel contempo, di rafforzare le misure di contrasto all'indebito utilizzo di un istituto che merita di essere protetto, gli interventi che si propone di adottare sono i seguenti.

Innanzitutto, occorre garantire una maggiore interoperabilità delle banche dati pubbliche, in particolare tra quelle dell'Agenzia delle entrate e quelle che gestiscono le notifiche preliminari nei cantieri, semmai

estendendone l'obbligatorietà anche alle fattispecie oggi esonerate che superino predeterminate soglie di rilevanza.

Per agevolare una più immediata e puntuale tracciabilità degli interventi correlati ai crediti d'imposta oggetto di cessioni multiple o «a catena», si potrebbe introdurre per ogni cessione successiva alla prima l'obbligo di indicare il protocollo telematico rilasciato dall'Agenzia delle entrate all'atto della corretta ricezione della comunicazione relativa alla prima cessione del credito d'imposta, in cui il beneficiario della detrazione ha optato per lo sconto o la cessione del credito e ha indicato gli interventi edilizi realizzati e gli immobili oggetto di tali interventi.

Al fine di evitare che interventi di importo rilevante possano essere realizzati in totale assenza dei predetti controlli preventivi che hanno limitato fortemente il perpetrarsi di frodi in relazione al superbonus, è necessario inoltre prevedere l'obbligo del visto di conformità e delle asseverazioni e attestazioni tecniche anche per le opere classificate come attività di edilizia libera di importo complessivo superiore a diecimila euro, attualmente ancora esonerate.

Se proprio si ritenesse di dover limitare le cessioni successive alla prima, occorre quanto meno prevedere che tale divieto non scatti per le cessioni effettuate nei confronti di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, di società di cui alla legge 30 aprile 1999, n. 130 o di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 709 ovvero di soggetti sottoposti alla vigilanza dalla Banca d'Italia, nonché di società appartenenti ai gruppi bancari e assicurativi e di soggetti comunque sottoposti agli obblighi di segnalazione in materia di antiriciclaggio.

Soltanto se le predette misure non fossero ritenute ancora sufficienti, al fine di impedire la circolazione di crediti d'imposta riferiti ad opere non ancora realizzate, si potrebbe inoltre valutare l'opportunità di estendere ai bonus edilizi ordinari la regola, già prevista per il superbonus, secondo cui le opzioni per la cessione del credito o lo sconto in fattura sono subordinate al rilascio di stati di avanzamento dei lavori che non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo, con ciascuno stato di avanzamento che deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

In ogni caso, se dovessero essere confermate norme che limitino le cessioni successive alla prima, sarebbe opportuno prevedere altresì il prolungamento oltre l'anno del periodo in cui il cessionario può utilizzare in compensazione il credito d'imposta acquisito, al fine di consentirgli il recupero del credito in un arco temporale più ampio, laddove le imposte dovute nel periodo d'imposta di acquisizione non fossero sufficienti per compensare la totalità dei crediti acquisiti.

* * * * *

Dopo aver enucleato le disposizioni del decreto-legge in esame per le quali si è ritenuto di proporre interventi di modifica e/o integrazione, si illustrano di seguito altre misure su particolari tematiche che si ritengono assolutamente necessarie per il sostegno delle imprese e degli operatori economici e per il rilancio delle aggregazioni in ambito professionale, nonché per la semplificazione fiscale e la tutela del legittimo affidamento dei contribuenti: ci riferiamo, in particolare, alla necessità di rilanciare lo strumento della società tra professionisti, che stenta a decollare a causa della carenza di una disciplina fiscale in materia, nonché all'esigenza di intervenire sulle norme di semplificazione in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili, attualmente svuotate di significato, ovvero, infine, all'opportunità di riaprire i termini per l'affrancamento fiscale dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni.

3. 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.

4. 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 statuari e i regolamenti vigenti.

5. 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.

6. Riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni

EMENDAMENTO

Articolo (Riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni)

1. Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al primo periodo, le parole «*1° gennaio 2021*» sono sostituite dalle seguenti: «*1° gennaio 2022*»;
- b) al secondo periodo, le parole: «*15 novembre 2021*» sono sostituite dalle seguenti: «*15 novembre 2022*»;
- c) al terzo periodo, le parole: «*15 novembre 2021*» sono sostituite dalle seguenti: «*15 novembre 2022*».

Relazione illustrativa

Più volte negli ultimi vent'anni, il legislatore, con cadenza quasi annuale, ha riaperto la possibilità, di rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni, consentendo così ai soggetti che non agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo di poter cedere i beni in oggetto, con una fiscalità non penalizzata dalla progressività delle aliquote IRPEF su redditi maturati in un arco temporale generalmente molto lungo.

L'ultimo intervento di riapertura dei termini è stato disposto con l'articolo 1, comma 1122, lettera a), della legge 30 dicembre 2020, n. 178 e l'articolo 14, comma 4-*bis*, lettera a), del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, che hanno fissato:

- il 1° gennaio 2021, come data di riferimento per il possesso e la determinazione del valore del bene, da stabilirsi in base a perizia asseverata;
- il 15 novembre 2021, come termine per l'asseverazione della perizia e per il versamento della prima (di tre) o unica rata dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento del valore di acquisto.

La riapertura dei termini per avvalersi del regime agevolativo in parola ha il pregio di evitare ingiuste penalizzazioni delle operazioni realizzative dei beni in oggetto, ed è altresì giustificata, nel contesto dell'attuale emergenza pandemica, dalle maggiori difficoltà di reperire la liquidità necessaria per il pagamento dell'imposta che attualmente è dovuta sulle relative plusvalenze.

L'emendamento dispone dunque la riapertura dei termini per avvalersi della rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni, fissando:

- al 1° gennaio 2022, la data di riferimento per il possesso e la determinazione del valore del bene, da stabilirsi in base a perizia asseverata;
- al 15 novembre 2022, il termine per l'asseverazione della perizia e per il versamento della prima (di tre) o unica rata dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento del valore di acquisto.

7. Modifiche alla disciplina della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori fiscali

EMENDAMENTO

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

1. All'articolo 110 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 8-ter, primo periodo, le parole «*un cinquantesimo*» sono sostituite dalle seguenti: «*un trentesimo*»;
- b) al comma 8-quater, è aggiunto, in fine, il seguente, periodo: «*Nei casi espressamente previsti, è possibile effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un quinto di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 15, comma 10, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, al netto dell'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 del presente articolo, da effettuare in un massimo di due rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita e la seconda con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo.*».

2. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le modifiche di cui al comma 1 hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono eseguiti.

3. All'articolo 5-bis del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, nel secondo periodo, le parole «*e in ogni altro caso dalla categoria catastale*» sono sostituite dalle seguenti: «*e nel caso di immobili concessi in locazione o affitto dalla tipologia di attività esercitata negli stessi dal locatario o affittuario, indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta dal locatore o concedente e dalla categoria catastale degli immobili destinati all'attività alberghiera o termale.*».

Relazione illustrativa

I commi da 622 a 624 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022) hanno previsto una stretta sulle operazioni di rivalutazione/riallineamento di talune **attività immateriali** (in particolare, 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 aperto 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.

Si suggerisce, inoltre, di **introdurre la facoltà di applicare**, oltre alle aliquote a scaglioni di cui all'articolo 176 del Tuir, **il regime 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.

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, del Tuir al netto dell'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione/riallineamento, dovrebbe infine essere chiarito 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.

Per quanto concerne la **rivalutazione gratuita dei beni per i settori alberghiero e termale** prevista dall'articolo 6-bis del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, il comma 3 propone di chiarire ulteriormente l'ambito di applicazione della norma di interpretazione autentica introdotta con l'articolo 5-bis del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 21 maggio 2021, n. 69 secondo cui *"Ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 6-bis del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, si interpreta nel senso che le disposizioni ivi contenute si applicano, alle medesime condizioni, anche per gli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale ovvero per gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento. In caso di affitto di azienda la rivalutazione è ammessa a condizione che le quote di ammortamento siano deducibili nella determinazione del reddito del concedente ai sensi*

dell'articolo 102, comma 8, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Nel caso di immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento, la destinazione si deduce dai titoli edilizi e in ogni altro caso dalla categoria catastale”.

Al riguardo, dovrebbe essere specificato che gli immobili oggetto di mera locazione o affitto di azienda, destinati dal locatario o affittuario all'esercizio dell'attività alberghiera o termale, sono rivalutabili gratuitamente dal proprietario, **indipendentemente dall'oggetto dell'attività svolta da quest'ultimo e dalla categoria catastale degli immobili destinati all'attività alberghiera o termale** (ferma restando la condizione che le quote di ammortamento devono essere deducibili nella determinazione del reddito del proprietario ai sensi dell'articolo 102, comma 8, del testo unico delle imposte sui redditi).

Anche in tali ipotesi, infatti, deve intendersi realizzata la finalità della disciplina, che è quella di “sostenere i settori alberghiero e termale”, consentendo ai soggetti che operano, anche indirettamente, nei predetti settori il riconoscimento dei maggiori valori in bilancio senza versamento dell'imposta sostitutiva.

8. Proroga del “bonus aggregazioni” tra imprese

EMENDAMENTO

Articolo (Proroga del “bonus aggregazioni” tra imprese)

1. All'articolo 11, commi 1 e 2, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, le parole: «31 dicembre 2021» sono sostituite dalle seguenti: «30 settembre 2022».

Relazione illustrativa

Il comma 70 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022) ha prorogato 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, è stato introdotto però 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 successivo comma 71 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 avrebbero dovuto essere effettuate **entro il 31 dicembre 2021**.

A quest'ultimo riguardo, va osservato che l'anticipazione dell'abrogazione del "bonus aggregazioni" si è posta in 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 intendono aggregarsi.

Pertanto, molte delle operazioni di aggregazione avviate nel corso del 2021 non hanno potuto perfezionarsi entro il 31 dicembre 2021, con conseguente perdita dell'opportunità di fruire dell'agevolazione, pur avendo le società coinvolte sostenuto i relativi costi, in tutto o in parte.

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