

LA PROFESSIONE CHE CAMBIA

Credito d'imposta per le "aggregazioni"

● Raffaele Marcello*

Per incentivare la formazione di nuovi studi associati viene riconosciuto un credito d'imposta per le spese relative al processo di aggregazione dei liberi professionisti che decidono di unirsi per lo svolgimento della propria attività professionale. È quanto previsto dal disegno di legge Finanziaria 2008 approvato dal Senato, al fine di favorire l'ampliamento delle realtà professionali italiane (studi associati, società di professionisti, ecc.) e di consentire loro una maggiore competitività sul mercato dove operano i grandi "studi internazionali". L'efficacia della disposizione agevolativa in esame è tuttavia subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.



L'organizzazione del lavoro, agli studi professionali associati o alle altre entità giuridiche, anche in forma societaria, risultanti dall'aggregazione di almeno quattro ma non più di dieci professionisti, è attribuito un credito d'imposta di importo pari al 15 per cento dei costi sostenuti per l'acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, dei beni indicati al comma 31, nonché per l'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono.

I profili soggettivi di applicabilità dell'agevolazione

Il limite soggettivo imposto al numero dei professionisti, secondo la Relazione di accompagnamento, trova giustificazione nel fatto che si è voluto attribuire allo studio rappresentato da quattro associati il livello minimo per essere considerato sufficientemente competitivo, mentre quello risultante da più di dieci associati si è ritenuto rappresentare di per sé un livello tale da non necessitare alcuna agevolazione. L'agevolazione spetta a condizione che tutti i professionisti riuniti in un'unica entità esercitino la lo-

ro attività esclusivamente all'interno della struttura risultante dall'aggregazione, non si applica invece alle strutture che, in forma associata, si limitano ad eseguire attività meramente strumentali per l'esercizio dell'attività professionale, come le cosiddette società di mezzi, che si limitano a gestire costi e spese dell'esercizio dell'attività ma non ne dividono i ricavi.

Il professionista che entra a far parte della nuova struttura deve, in altre parole, cessare la propria partita IVA ed esercitare la sua professione solo in forma "associata".

Va, peraltro, rilevato che la disposizione agevolativa, con riferimento ai professionisti che intendano aggregarsi, non fa cenno a requisiti specifici, come ad esempio, abilitazioni o iscrizioni ad albi e non detta prescrizioni su eventuali requisiti di anzianità professionale.

La disposizione non chiarisce, inoltre, se l'entità che risulta dall'aggregazione debba necessariamente essere nuova o se possa essere un'associazione già esistente (al riguardo dubbi si pongono con riferimento alle strutture già composte da almeno quattro soci) cui aderiscono nuovi professionisti e se, in tal senso, eventuali rapporti lavorativi preesistenti tra lo studio

e il professionista costituiscono un impedimento alla fruizione del beneficio. Non dovrebbero esservi impedimenti alla agevolazione della aggregazione in uno studio associato del professionista che già svolge attività in forma associata, così come per il caso di due o più strutture (studi associati o società) che si fondono in una delle forme consentite dalla legge, dando vita a nuove aggregazioni con un numero di partecipanti compreso nei limiti previsti. Si tratta di dubbi che presumibilmente verranno fugati dal decreto da emanarsi ai sensi del comma 33 dell'art. 3 in argomento.

L'ambito oggettivo di applicazione

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della misura, ai sensi del combinato disposto dei commi 28 e 31 dell'art. 3 del disegno di legge Finanziaria il credito d'imposta è commisurato all'ammontare complessivo:

- a) dei costi sostenuti per l'acquisizione, anche mediante locazione finanziaria, di beni mobili ed arredi specifici, attrezzature informatiche, macchine d'ufficio, impianti ed attrezzature varie, programmi informatici e brevetti concernenti nuove tecnologie di servizi;

- b) delle spese sostenute per l'ammodernamento, la ristrutturazione e la manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono.

L'ambito temporale di applicazione

Con riferimento all'ambito temporale di applicazione della misura agevolativa, il comma 29 dell'art. 3 del disegno di legge Finanziaria prevede che il credito d'imposta spetta, con riferimento alle operazioni di aggregazione poste in essere nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010, per i costi sostenuti nei dodici mesi successivi alla data in cui l'operazione di aggregazione risulta effettuata.

Ciò che rileva, quindi, è la data in cui l'aggregazione risulta effettuata tal che se la stessa fosse astrattamente compiuta il 31 dicembre 2010, ultimo giorno utile, le spese sostenute nel corso del 2011 beneficerebbero dell'agevolazione.

Le modalità di fruizione del credito d'imposta

Il bonus, da indicare nella dichiarazione dei redditi, nel quadro RU del Mod. UNICO, nella sezione che presumibilmente verrà ad esso destinata nell'UNICO

2008 e nei successivi anni di operatività della norma, è utilizzabile in compensazione ai versamenti delle imposte e dei contributi, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, e successive modificazioni.

Il credito d'imposta, dunque, potrà essere utilizzato per compensare le somme dovute a titolo di imposta, i contributi dovuti all'INPS e le altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali. La compensazione verrà effettuata con l'utilizzo del Mod. F24 e del codice tributo che dovrà essere indicato dall'Agenzia delle entrate. Le modalità di attuazione delle nuove norme saranno fissate da un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che stabilirà anche le procedure di monitoraggio e di controllo, le cause di revoca l'applicazione delle sanzioni, anche nei casi in cui, nei tre anni successivi all'aggregazione, il numero dei professionisti associati si riduca in modo significativo rispetto a quello risultante dall'aggregazione.

**Consigliere Ordine dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Caserta
Presidente Unione Nazionale Giovani Ragionieri Commercialisti*

FISCO & CITTADINI

Il parere dell'amministrazione non vincola il contribuente

● Giovanni Parente*

La circolare con cui l'Agenzia delle Entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino, esprime esclusivamente un parere dell'Amministrazione non vincolante per il contribuente, e non è, quindi, impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva. È quanto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, decidendo il ricorso con cui l'Agenzia delle Entrate ha denunciato il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo nel giudizio avente ad oggetto l'impugnazione di una circolare interpretativa della Direzione regionale della Sicilia dell'Agenzia delle Entrate, con la quale l'Amministrazione ha individuato - interpretando la legge regionale siciliana n. 2/2002 - le condizioni per la concessione delle agevolazioni tributarie previste dalla legge stessa. Secondo la Corte di Cassazione la circolare interpretativa esprime



me una "dottrina dell'amministrazione", vale a dire l'opinione di una parte del rapporto tributario, che, peraltro, può essere discussa e disattesa dal giudice tributario.

Per la sua natura e per il suo contenuto (di mera interpretazione di una norma di legge), non potendo esserle riconosciuta alcuna efficacia normativa esterna, la circolare non può essere annoverata fra gli atti ge-

La circolare non può essere ritenuta un atto generale di imposizione

nerali di imposizione, impugnabili innanzi al giudice amministrativo, in via di azione, o disapplicabili dal giudice tributario od ordinario, in via incidentale. Il che rileva in primo luogo, sul piano generale, perché le circolari non possono né contenere disposizioni derogative di norme di legge, né essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie (che, come tali, vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento), essendo do-

tate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'Amministrazione all'interno della quale sono emesse e in secondo luogo, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, soggetto alla riserva di legge.

Anche la giurisprudenza ha da tempo espresso analoga opinione sull'inefficacia normativa esterna delle circolari. A queste ultime infatti è attribuita la natura di atti meramente interni della Pubblica Amministrazione, che - contenendo istruzioni, ordini di servizio, direttive impartite dalle Autorità amministrative centrali o gerarchicamente superiori agli enti o organi periferici o subordinati - esauriscono la loro portata ed efficacia giuridica nei rapporti tra tali organismi e i loro funzionari.

Le circolari amministrative non possono quindi spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'Amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, essendo destinate esclusivamente ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, senza poter incidere sul rapporto tributario, tenuto anche conto che la materia tributaria è regolata soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'Amministrazione fi-

nanziaria. Come rilevano le Sezioni Unite della Suprema Corte, la circolare emanata nella materia tributaria non vincola:

- 1. il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'autotassazione, la soluzione delle que-

Anche la giurisprudenza concorda sull'inefficacia normativa delle circolari

- 2. gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato di disattenderla, senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'ufficio (atto impositivo, diniego di rimborso, ecc.) possa essere ritenuto illegittimo "per violazione della circolare".
- 3. la stessa autorità che l'ha em-

nata, la quale resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata. Non si può, al riguardo, non concordare con quella autorevole dottrina che sostiene che, ammettere che l'amministrazione, quando esprime opinioni interpretative (ancorché prive di fondamento nella legge), crea vincoli per sé e i giudici tributari, equivale a riconoscere all'amministrazione stessa un potere normativo che è in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge codificato dall'art. 23 della Costituzione.

- 4. il giudice tributario (e, a maggior ragione, la Corte di Cassazione) dato che per l'annullamento di un atto impositivo emesso sulla base di una interpretazione data dall'amministrazione e ritenuta non conforme alla legge, non dovrà essere disapplicata la circolare, in quanto l'ordinamento affida esclusivamente al giudice il compito di interpretare la norma (del resto, al giudice tributario è attribuita, nella materia tributaria, la giurisdizione esclusiva).

**Consigliere Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*