

XIX Legislatura
CAMERA DEI DEPUTATI

VI Commissione
Finanze

Delega al Governo per la riforma fiscale
(A.C. 1038 e A.C. 75)

Contributo scritto a cura della Fondazione Inarcassa

Maggio 2023

Premessa

La Fondazione Inarcassa, istituita nel 2011 da Inarcassa, la Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Ingegneri ed Architetti Liberi Professionisti, oggi è il punto di riferimento di circa 180.000 iscritti. La Fondazione Inarcassa ha tra gli scopi statutari il sostegno, lo sviluppo, la promozione e la tutela della figura dell'Architetto e dell'Ingegnere che esercitano la libera professione in forma esclusiva. Tra le sue varie attività, la Fondazione Inarcassa svolge una attenta analisi della produzione legislativa di riferimento allo scopo di promuovere le politiche a sostegno della categoria degli architetti e ingegneri liberi professionisti e, al contempo, formulare proposte e osservazioni di carattere tecnico che possano essere di supporto al Legislatore sui temi e ambiti normativi di interesse.

E' presieduta dall'ingegnere Franco Fietta.

CONSIGLIO DIRETTIVO 2020-2023

Presidente	Ing. Franco Fietta
Vicepresidente	Ing. Andrea De Maio
Consiglieri	Arch. Sergio Martinelli Arch. Cinzia Prestifilippo Arch. Cesare Senzalari Arch. Mauro Trapè Ing. Gaetano Vinci

Delega al Governo per la riforma fiscale (A.C. 1038 e A.C. 75): introduzione alla disciplina delle società tra professionisti.

La Fondazione Inarcassa osserva con attenzione l'evoluzione del contesto generale entro cui gli architetti e ingegneri esercitano la libera professione, con particolare riguardo al sistema fiscale. Il disegno di legge Delega al Governo per la riforma fiscale (C.1038), deliberato dal Consiglio dei ministri nella riunione del 16 marzo scorso, cui è stato abbinata, ai fini dell'esame presso Codesta Commissione, la proposta di legge n. 75, di contenuto pressoché analogo, offrono l'opportunità di riformare il sistema fiscale in termini di equità sociale e miglioramento della competitività. A tal riguardo, di particolare interesse della categoria degli architetti e ingegneri liberi professionisti, è l'art. 5, comma 1, lettera f) del disegno di legge n. 1038 che, nell'ambito dei principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche per i redditi di lavoro autonomo, prevede "la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti".

La valorizzazione delle conformazioni societarie di professionisti, in particolare delle società tra professionisti (StP), è un elemento fondamentale che richiede maggiore attenzione da parte del Legislatore, a partire dalle misure di incentivazione fiscale. Per tale ragione, di seguito si rendono alcune osservazioni in merito che si auspica possano essere di supporto nell'ambito dell'istruttoria legislativa.

Il mercato dei servizi tecnici risponde oggi a dinamiche di carattere anche internazionale che richiede uno sforzo maggiore in termini di competitività. In stretto riferimento al campo dell'attività di progettazione, è

ben noto che maggiore è la complessità e la dimensione dell'opera e più alto dovrà essere il coordinamento dei professionisti tecnici qualificati. Ne consegue che per rispondere alla crescente competizione del mercato, per creare efficienza e qualità, l'aggregazione delle competenze multidisciplinari tra i professionisti si rivela un fattore vincente.

A tal riguardo, la Fondazione Inarcassa, in considerazione della crescente domanda di aggregazione professionale proveniente da ampie fasce della popolazione degli architetti e ingegneri liberi professionisti, ha recentemente promosso uno studio indipendente – allegato alla presente¹ - volto ad analizzare il contesto normativo e fiscale entro cui si muovono le StP. In particolare, lo studio, tenuto conto che le StP rappresentano la conformazione societaria più adatta per incentivare i processi aggregativi, si propone di individuare correzioni e miglioramenti alla disciplina di riferimento al fine di rendere tale strumento giuridico più facilmente accessibile da parte dei liberi professionisti. I disegni di legge n. 1038 e n. 75, in ragione dei principi e i criteri direttivi assunti, rappresentano ad oggi il veicolo normativo più adatto per risolvere alcune criticità che permangono in ambito fiscale ai fini dell'incentivazione delle StP.

Come è noto, con l'abrogazione del divieto previsto dall'art. 2 della legge 23 novembre 1939, n. 1815, oggi è, infatti, possibile costituire società tra professionisti, parallelamente a modelli associativi già consentiti, tra cui le società di ingegneria introdotte nell'ordinamento con la c.d. Legge Merloni (Legge 11 febbraio 1994, n. 109). Oggi l'art. 10 della legge n. 183 del 2011 prevede la possibilità di svolgere attività professionale in forma societaria per l'esercizio di professioni regolamentate in ordini professionali.

Malgrado sia trascorso più di un decennio dall'introduzione delle StP nel nostro ordinamento, la loro diffusione è stata minima, in particolare tra i professionisti tecnici, per le ragioni di seguito individuate:

- a) composizione e requisiti della compagine sociale;
- b) natura del rapporto con la clientela e regime di responsabilità;
- c) incompatibilità tra la rigidità degli strumenti societari e la flessibilità connaturata alle libere professioni;
- d) natura del reddito prodotto e conseguente trattamento fiscale non paritario per tipologie di redditi professionali sostanzialmente analoghi;
- e) disparità di trattamento tra StP e società di ingegneria.

A quelle sopra citate va aggiunta un'ulteriore motivazione - della quale si tratterà più ampiamente in seguito - che insiste sul contesto fiscale nel quale operano le StP. Il riferimento è alle limitazioni di accesso delle StP alle agevolazioni introdotte dal regime forfettario di cui alla legge 23 dicembre 2014, n. 190. Basti per ora segnalare che la modifica introdotta dall'articolo 1, comma 54 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023), che innalza a 85 mila euro la soglia di ricavi e compensi che consente di applicare un'imposta forfettaria del 15 per cento, produce ulteriori ripercussioni, in termini disgregativi, su tutto il tessuto professionale. Infatti, le agevolazioni del regime forfettario favoriscono le forme individuali di esercizio della libera professione e, al contempo, allontanano i professionisti dai modelli aggregativi. Ne consegue – evidenzia lo studio promosso dalla Fondazione Inarcassa - un processo di atomizzazione della realtà professionale che si pone in contrasto con le esigenze attuali del mercato dei servizi tecnici sempre più aperto a logiche concorrenziali e della competizione, anche internazionale.

¹ I dati illustrati nel presente documento sono stati aggiornati sulla base delle ultime rilevazioni disponibili. Lo studio integrale, allegato al presente documento, è stato realizzato a giugno 2022.

Società tra professionisti ed esercizio della libera professione: numeri a confronto.

Rispetto ad altre forme aggregative – ad esempio, le società di ingegneria – le StP hanno registrato numeri piuttosto ridotti. Mentre, infatti, le società di ingegneria, in ragione del presupposto oggettivo afferente alle attività professionali di natura complessa e del presupposto oggettivo, che richiede la forma di società di capitali, hanno registrato un aumento significativo negli ultimi anni, le StP, per le cause sopra anticipate, che segnano una debolezza applicativa di tale strumento, rappresentano, invece, un modello aggregativo molto più marginale.

SOCIETA' D'INGEGNERIA 2015 - 2022

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
TOTALE SOCIETA' DI INGEGNERIA	6.254	6.421	6.651	7.188	7.632	8.713	9.608	10.353
VARIAZIONE %	-0,7%	+2,7%	+3,6%	+8,1%	+6,2	+14,2	+10,3	+7,5

Fonte: Inarcassa Bilancio consuntivo 2022

Dal 2015 al 2022 si evidenzia un aumento costante delle società di ingegneria iscritte ad Inarcassa, quasi in controtendenza con il numero degli iscritti individuali alla stessa Cassa di previdenza (che dal 2015 al 2022 è cresciuto solo negli ultimi due anni).

ISCRITTI INARCASSA 2015 - 2022

ANNO	Totale	var. %
2015	168.385	0,5
- Ingegneri	79.041	0,9
- Architetti	89.344	0,1
2016	168.402	0,0
2017	168.109	-0,2
2018	168.851	0,4
2019	168.501	-0,2
2020	168.981	0,3
2021	173.957	2,9
2022	175.627	1,0
- Ingegneri	82.775	0,7
- Architetti	92.852	1,2

Fonte: Inarcassa Bilancio consuntivo 2022

Le StP restano il fanalino di coda. Nell'anno 2022, il dato complessivo delle StP è pari a 5.350 unità, ma se guardiamo esclusivamente quelle di natura tecnica, il dato numerico scende addirittura a 851 unità nel 2022 (nello stesso anno di riferimento le società di ingegneria raggiungono le 10.353 unità).

	DICEMBRE 2018	GIUGNO 2022
Attività legali e contabilità	1.297	2.478
Assistenza sanitaria	432	1.269
Studi di architettura e d'ingegneria	333	851
Altre attività, scientifiche e tecniche	82	150
Servizi d'informazione	81	123
Servizi veterinari	47	100
Direz. aziendale e consul. gestionale	16	48
Ricerca scientifica e sviluppo	6	24
Supporto funzioni d'ufficio e altri servizi	8	17
Istruzione	4	13
Prodruz. software, consul. informatica	7	10
Commercio al dettaglio*	6	9
Attività immobiliari	5	8
Altro	247	250
TOTALE	2.571	5.350

Fonte: Sole 24 ore

I numeri sembrano, dunque, premiare le società di ingegneria che meglio riescono ad intercettare le esigenze legate al mondo delle professioni tecniche, sia per le agevolazioni fiscali e previdenziali, sia per l'efficienza della natura organizzativa.

Le StP, sebbene rappresentino uno strumento più agevole in considerazione del presupposto soggettivo, cioè costituite in forma di società di persone, società di capitali, o nella forma di società cooperative, e del presupposto oggettivo, vale a dire, finalizzate all'esercizio di una o più attività professionali regolamentate anche di carattere multidisciplinare, hanno, invece, ancora una scarsa diffusione e utilizzo. Tuttavia, lo strumento delle StP risponde meglio alle esigenze del mercato dei servizi tecnici di piccole e medie dimensioni per la possibilità di condividere spese e costi, integrare competenze e conoscenze specialistiche, effettuare investimenti nella dotazione di strumenti informatici e per la facilità di accedere al mercato del credito.

Il regime fiscale della flat tax: rischio di atomizzazione del tessuto professionale. La proposta della Fondazione Inarcassa a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2023.

Già l'applicazione del regime forfettario introdotto all'art. 1, comma 54, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che istituisce, per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni, un regime forfettario di determinazione del reddito, non superiore a 65.000 euro, da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con aliquota al 15 per cento, ha rappresentato un indubbio vantaggio, non solo di natura fiscale, per i singoli professionisti. Esso, infatti, ha rappresentato, innanzitutto, uno stimolo per la ricerca di nuove opportunità professionali al fine di accrescere i ricavi o compensi, entro la soglia limite dei 65.000 euro; inoltre, ha favorito l'impiego di risorse, da parte dei singoli professionisti, in attività di formazione, nell'acquisto o noleggio della strumentazione tecnica e in tutto ciò che concerne l'esercizio della libera professione.

Ciò nonostante, gli evidenti vantaggi del regime forfettario, allo stesso tempo, hanno frenato le aggregazioni tra professionisti e, di conseguenza, favorito le forme individuali di esercizio della libera professione. Ciò in quanto l'art. 1, comma 57, lettera d) della legge 23 dicembre 2014, n. 190 prevede che non possono avvalersi del regime forfettario *“gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni”*.

Il Legislatore, nella formulazione dei criteri di accesso alla disciplina del regime forfettario, non ha, quindi, considerato i possibili effetti disgregativi del tessuto professionale. I dati richiamati nel paragrafo precedente, se letti nell'ambito della cornice della disciplina normativa del regime forfettario, mostrano, infatti, una evidente atomizzazione delle strutture professionali, soprattutto di quelle di medie o piccole dimensioni, e, di conseguenza, l'espansione di realtà professionali unipersonali, che si dimostrano inadeguate a rispondere, in termini di efficienza e qualità, alla crescente competizione del mercato dei servizi tecnici. In sintesi, il regime forfettario ha penalizzato le piccole forme di aggregazione professionale in fase di avvio, le quali, appunto, tendono a disgregarsi per cogliere l'opportunità fiscale estremamente vantaggiosa. Il mercato dei servizi tecnici, per poter crescere in termini di efficienza e qualità delle prestazioni, richiede, invece, maggiore aggregazione sotto il profilo delle competenze e, di conseguenza, una riqualificazione ed incentivazione delle StP soprattutto sul piano fiscale.

Né il Legislatore, più recentemente, nell'ambito della Legge di Bilancio 2023, ha valutato una correzione di carattere normativo nella formulazione dell'art. 1, comma 54, che innalza a 85.000 euro la soglia di ricavi e compensi, a partire dal periodo di imposta 2023, alla quale si applica un'aliquota forfettaria del 15 per cento sostitutiva di quelle ordinariamente previste (rispetto, dunque, al precedente limite previsto a 65.000 euro).

In assenza di opportuni correttivi volti ad estendere le agevolazioni del regime forfettario anche alle StP, la misura introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 innesca un ulteriore processo di atomizzazione del tessuto professionale. I singoli professionisti continuano, infatti, ad essere attratti da un regime fiscale semplificato e più leggero, a discapito di quelle forme professionali aggregative – come le StP, per l'appunto – che per il loro carattere multidisciplinare e intra-professionale meglio si adattano alle esigenze del mercato dei servizi tecnici.

Sebbene le StP rappresentino lo strumento giuridico preferibile per incentivare processi aggregativi, l'ampliamento del regime forfettario resta riservato ai soli professionisti. La riforma del regime forfettario introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 scoraggia ogni forma di aggregazione tra i liberi professionisti, ai quali conviene, sul piano fiscale, esercitare la professione in forma individuale per cogliere i benefici fiscali che derivano dall'innalzamento a 85.000 euro della soglia dei ricavi o compensi.

La Fondazione Inarcassa, in ragione delle motivazioni sopra esposte, propone di abolire, innanzitutto, la causa di esclusione per l'accesso al regime fiscale agevolato (c.d. "forfettario") di cui all'art. 1, comma 57, lettera d) della Legge n. 190/2014.

L'abolizione di tale esclusione, unitamente alla connotazione della natura di reddito di lavoro autonomo all'utile attribuito dalla StP al socio professionista, permetterebbe, fermo restando tutte le condizioni previste dal regime fiscale agevolato, per ultime individuate all'articolo 1, comma 54, della Legge di Bilancio 2023, una maggiore equità fiscale tra i professionisti che svolgono l'attività in forma individuale e i professionisti che svolgono l'attività in forma associata. Ciò consentirebbe anche di ridurre il rischio che il regime forfettario determini un effetto distorsivo in termini di incentivo implicito alla non aggregazione delle attività professionali.

Come anticipato, il disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale (C. 1038), cui è abbinata, ai fini dell'esame presso Codesta Commissione, la proposta di legge n. 75, rappresenta una prima importante occasione per formulare una correzione che vada nella direzione auspicata dalla Fondazione Inarcassa. Più precisamente, al fine di estendere il regime forfettario anche alle aggregazioni professionali, la Fondazione Inarcassa ha formulato una proposta correttiva all'art. 1, comma 54, della Legge 29 dicembre 2022, n. 190, finalizzata a rendere lo strumento giuridico delle StP – soprattutto quelle di piccole dimensioni - di più agevole utilizzo da parte dei professionisti.

In particolare, tenuto conto della disposizione che innalza a 85.000 euro il limite entro il quale, a partire dal periodo di imposta 2023, si condiziona l'accesso nel regime forfettario, la proposta è volta ad estendere la platea dei contribuenti anche alle società tra professionisti costituite da un numero di professionisti non superiori a cinque al fine di incentivare e promuovere i processi aggregativi ed evitare una eccessiva atomizzazione del tessuto professionale. La scarsa diffusione delle StP nel panorama italiano renderebbe economicamente sostenibile la misura che potrebbe – a questo punto – diventare un incentivo alla costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui alla legge 12 novembre 2011, n. 183.

Proposta emendativa:

Legge 29 dicembre 2022, n. 190 Articolo 1	Proposta di modifica
54. All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in materia di regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, sono apportate le seguenti modificazioni:	<i>Dopo il comma 54, aggiungere la seguente:</i> 54-bis. Le disposizioni di cui al precedente comma si applicano anche ai soci professionisti aggregati in società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, costituite

<p>a) al comma 54, lettera a), le parole: «euro 65.000» sono sostituite dalle seguenti: «euro 85.000»;</p> <p>b) al comma 71 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».</p>	<p>da un numero di professionisti non superiori a cinque.</p>
--	---

Relazione illustrativa:

La proposta emendativa ha lo scopo di favorire quegli interventi finalizzati a correggere o a integrare la disciplina applicabile alle società tra professionisti e, di conseguenza, rendere tale strumento giuridico di più agevole e sicuro utilizzo da parte dei professionisti. In particolare, tenuto conto della disposizione di cui all'art. 1, comma 54, della Legge 29 dicembre 2022, n. 190, la presente proposta emendativa è finalizzata a consentire l'accesso al regime forfetario anche ai soci professionisti aggregati nelle società tra professionisti di cui all'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, costituite da un numero di professionisti non superiori a cinque, fermo restando il limite dei ricavi o compensi percepiti pari a 85 mila euro di ciascuno dei soci professionisti.