

# I redditi delle società tra avvocati

di Angela La Rosa (\*)

Nel quadro delle previsioni introdotte in tema di società tra avvocati (s.t.a.) dalla Legge n. 124/2017, non si rinviene alcuna disposizione specificamente diretta a disciplinare il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio "in forma societaria della professione forense". Il nuovo art. 4-bis della Legge n. 247/2012 rinvia, peraltro, alle tradizionali **tipologie societarie codicistiche**, prevedendo che le società tra avvocati possano essere costituite nella forma di "società di persone, società di capitali o società cooperative". Secondo il vigente dato normativo, dunque, le **s.t.a.** risultano automaticamente soggette, sul piano civilistico e fiscale, alla **disciplina applicabile** a ciascuno dei richiamati **modelli societari** e, pertanto, i redditi dalle stesse prodotti soggiacciono al regime di tassazione dei **redditi d'impresa**.

Nel quadro delle previsioni introdotte in tema di società tra avvocati (s.t.a.) dalla Legge n. 124/2017, non si rinviene alcuna disposizione specificamente diretta a disciplinare il trattamento fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio "in forma societaria della professione forense". La lacuna normativa sembra imputabile ad un'opzione di fondo del legislatore della materia, il quale, con l'introduzione del nuovo art. 4-bis della Legge n. 247/2012, ha rinviato alle tradizionali tipologie societarie codicistiche, prevedendo espressamente che le società tra avvocati possano essere costituite nella forma di "società di persone, società di capitali o società cooperative" (1). Si può, quindi, anticipare sin d'ora che - secondo il vigente dato normativo - le s.t.a. risultano automaticamente soggette, sul piano civilistico e fiscale, alla disciplina applicabile a ciascuno dei richiamati modelli societari.

La soluzione adottata in via legislativa potrebbe ritenersi insoddisfacente laddove si tenga conto delle peculiarità dell'istituto e dell'ampio dibattito sorto intorno alla qualificazione fiscale dei redditi prodotti da formazioni che - pur presentando veste societaria - abbiano ad og-

getto l'esercizio di un'attività di natura squisitamente professionale (2).

In proposito, basti ricordare, ad esempio, che il rilievo attribuito dal T.U.I.R. alla fonte del provento (e, dunque, alla natura dell'attività da cui lo stesso deriva), quale elemento discrezionale tra le varie categorie reddituali, cede il passo a tutte quelle previsioni che assumono l'adozione di una struttura societaria quale indice dell'esistenza di un'attività di impresa (3). Similmente, ai fini IRAP, il requisito organizzativo da cui consegue l'assoggettamento a tributo si ritiene *in re ipsa* soddisfatto in presenza di enti a carattere societario (4). Ancora, la disciplina IVA prevede addirittura una presunzione assoluta di commercialità dell'attività svolta da "società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto" (5). Questi criteri, che si fondano sull'assunzione di piena rispondenza tra modello organizzativo e natura dell'attività svolta e che comportano

(\*) *Avvocato in Roma - Salvini Escalar e Associati - Studio legale tributario fondato da F. Gallo*

(1) Ciò, diversamente da quanto previsto, in origine, dal D.Lgs. n. 96/2001, che, come si vedrà oltre, nell'introdurre il "tipo societario" della società tra avvocati, aveva limitato il rinvio alle norme in tema di società in nome collettivo per quanto "non diversamente disposto".

(2) Problematica già dibattuta con riferimento alle società tra avvocati di cui al D.Lgs. n. 96/2001 e che si ripropone, con

contorni sostanzialmente identici, anche in relazione alla disciplina delle società tra professionisti introdotta dalla Legge n. 183/2011.

(3) Automatismo disposto ai fini delle II.DD. dal combinato degli artt. 6 e 81 T.U.I.R., da cui si ricava il principio di attrazione al reddito di impresa dei proventi comunque conseguiti da società commerciali (di persone o di capitali).

(4) Cfr. art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997.

(5) Cfr. art. 4, comma 2, n. 1), D.P.R. n. 633/1972.

l'attrazione entro la disciplina del reddito di impresa dei proventi comunque prodotti da società commerciali, possono, in effetti, apparire distorsivi tutte le volte in cui il "fatto economico" colpito dal tributo non sia frutto dello svolgimento di un'attività di carattere commerciale. Ciò che potrebbe darsi per assunto anche in

relazione alle s.t.a. (6), le quali, a dispetto del modello organizzativo impiegato, sono destinate a svolgere un'attività che mantiene i connotati tipici della prestazione professionale, laddove si consideri, in particolare, che, per espressa previsione normativa:

- anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria "resta fermo il principio della personalità della prestazione professionale";

- l'incarico, conferito alla s.t.a., può essere svolto "soltanto da soci professionisti in possesso dei requisiti necessari per lo svolgimento della specifica prestazione professionale richiesta dal cliente";

- la responsabilità della società "non esclude la responsabilità del professionista che ha eseguito la specifica prestazione";

- l'attività delle s.t.a. deve comunque essere svolta nel rispetto del "codice deontologico forense" e ferma la "competenza disciplinare dell'ordine di appartenenza".

Tali caratteristiche non sono dissimili da quelle che hanno indotto la stessa Agenzia delle entrate ad escludere, con risoluzione n. 118/E del 28 maggio 2003, la possibilità di qualificare i redditi prodotti dalle società tra avvocati di

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Tassazione dei redditi delle s.t.a. ai fini delle imposte dirette

L'automatica qualificazione dell'attività svolta dalle s.t.a. quale attività di impresa, a prescindere da ogni indagine sul concreto contenuto dei servizi prestati, comporta che i **compensi per prestazioni professionali** dalla stessa svolte sono destinati ad assumere rilevanza, sul piano fiscale, secondo il principio di **competenza e non** sono soggetti a **ritenuta** di acconto.

cui al D.Lgs. n. 96/2001 quali redditi di impresa e a ricondurre, per l'effetto, la fattispecie in esame entro le previsioni dettate in tema di associazioni professionali dagli artt. 5, comma 3, e 53 T.U.I.R. L'impostazione accolta dall'A.F., da cui discendeva la qualificazione dei redditi prodotti dalle s.t.a. quali redditi di lavoro

autonomo, era - se si vuole - suggerita dallo stesso dettato normativo e dalla formulazione dell'art. 16 del D.Lgs. n. 96/2001, che si limitava a richiamare la disciplina civilistica in tema di s.n.c. solo con funzione residuale e per quanto non espressamente previsto (7).

Non sembra che analoghi spazi interpretativi possano essere ravvisati nel disposto del nuovo art. 4-bis della Legge n. 247/2012, il quale - come si è anticipato - costruisce le s.t.a. quali *species* delle società di persone, delle società di capitali e delle cooperative. Ciò, similmente a quanto previsto, ad esempio, dalla Legge n. 109/1994 con riferimento alle società di ingegneria, o dalla Legge n. 183/2011 per le società tra professionisti (s.t.p.); categorie di enti che, proprio in ragione della veste organizzativa assunta e dei criteri formali previsti dal T.U.I.R., sono state qualificate dall'Agenzia delle entrate come società commerciali, destinate, in quanto tali, a produrre redditi assimilabili, sul piano fiscale, a quelli di impresa (8).

Il chiaro indirizzo espresso dall'A.F. in relazione alla disciplina fiscale delle società di ingegneria e delle s.t.p. sembrerebbe, dunque, confermare la riconducibilità dei redditi prodotti dalle s.t.a. alla categoria dei redditi di impresa,

(6) Con riguardo al regime fiscale delle s.t.a. di cui al D.Lgs. n. 96/2001, si v., in particolare, le considerazioni di Schiavolin, "Prime riflessioni sul trattamento della 'neonata' società tra avvocati ai fini delle imposte sui redditi", in *Riv. dir. trib.*, fasc. 10, 2001, pag. 1007; Ficari, "La società fra avvocati nell'imposizione sul reddito: spunti per una discussione", in *Rass. trib.*, n. 3/2002, pag. 891.

(7) Su un piano civilistico, si era concordi nel ritenere che il modello di società introdotto dal D.Lgs. n. 96/2001 non avesse carattere commerciale e non fosse inquadrabile all'interno del-

le tipologie societarie previste dal Codice civile. Sul tema, *amplius*, De Angelis, *Le società tra avvocati*, Milano, 2003.

(8) Si v., in proposito, la risoluzione Agenzia delle entrate n. 56/E del 4 maggio 2006, in tema di società di ingegneria; nonché, la risposta ad interpello n. 954-93 del 9 maggio 2014 e la Consulenza giuridica n. 954-55/2014 del 16 ottobre 2014 della Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle entrate, in tema di s.t.p. Tale assunto trova riscontro anche nella dottrina civilistica (cfr., tra gli altri, Bertolotti, *Società tra professionisti e società tra avvocati*, Torino, 2013).

## Redditi d'impresa

data l'assenza, nel dettato normativo, di qualsiasi previsione (9) che consenta di adottare una qualificazione difforme da quella valevole, a seconda dei casi, per le società di persone, le società di capitali o le cooperative (10).

### La tassazione dei redditi delle s.t.a. ai fini delle imposte dirette

Muovendo da tale assunto, tra i modelli richiamati dal comma 1 dell'art. 4-bis rientrano, in primo luogo, le società di persone di cui al titolo V del Codice civile. A tali categorie di enti la disciplina del T.U.I.R. riserva un modello di tassazione per trasparenza dei "redditi prodotti in forma associata" in capo ai soci (11). Indipendentemente dall'effettiva percezione, i redditi prodotti da società di persone vengono, in altri termini, automaticamente attribuiti *pro quota* ai soci e assoggettati in capo ad essi ad aliquota progressiva IRPEF (qualora i soci siano soggetti passivi IRPEF) o ad aliquota proporzionale IRES (nel caso in cui il socio assuma veste di soggetto passivo IRES). Analoghi criteri operano con riferimento al riparto delle perdite (12), delle ritenute (13) e dei crediti di imposta spettanti alle società di persone.

Le modalità di determinazione dei redditi prodotti in forma associata variano sensibilmente in ragione della tipologia di attività svolta. In particolare, per le società in nome collettivo e

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Formazioni a carattere mutualistico

Il regime fiscale applicabile alle s.t.a. che assumano forma di società cooperative prevede:

- l'**esclusione** (parziale) dal reddito imponibile delle quote di **utili** destinate a **riserva** indivisibile;
- l'**integrale intassabilità** e la deducibilità dal reddito imponibile delle quote di utili netti annuali destinate ai **fondi mutualistici** per la promozione e lo sviluppo della cooperazione;
- la **deducibilità** dal reddito imponibile dei **ristorni** erogati ai soci.

in accomandita semplice, l'art. 6, comma 3, T.U.I.R. introduce una presunzione assoluta di commercialità dei redditi comunque prodotti, che devono essere tassati secondo le regole proprie del reddito d'impresa e risultano, dunque, fiscalmente rilevanti secondo il principio di competenza economica. Per contro, qualora la s.t.a. assuma veste di società semplice, occorrerà procedere ad una

preventiva verifica in ordine alla tipologia di reddito prodotto. In questo contesto, i proventi derivanti dall'esercizio in forma societaria della professione forense potranno a ragion veduta essere qualificati come redditi di lavoro autonomo (14), soggetti a ritenuta alla fonte e tassabili per cassa in capo ai soci percettori.

Venendo al modello delle società di capitali, l'automatica qualificazione dell'attività svolta dalle s.t.a. quale attività di impresa, a prescindere da ogni indagine sul concreto contenuto dei servizi prestati (15), comporta che i compensi per prestazioni professionali dalla stessa svolte sono destinati ad assumere rilevanza, sul piano fiscale, secondo il principio di competenza e non sono soggetti a ritenuta di acconto ex art. 25, D.P.R. n. 600/1973. Quanto alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, si ricorda che:

- per i soggetti IRPEF, gli utili distribuiti e relativi a partecipazioni qualificate concorrono

(9) Previsione contenuta invece nell'art. 5 della Legge n. 247/2012, il quale stabiliva che i "redditi prodotti dalla società tra avvocati" dovessero essere qualificati "quali redditi di lavoro autonomo anche ai fini previdenziali, ai sensi del capo V del titolo I del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni" ed escludeva, altresì, che l'esercizio della professione forense in forma societaria potesse costituire "attività d'impresa".

(10) Né si ritiene che argomenti di segno contrario possano essere desunti dalle modifiche apportate dalla Legge n. 205/2017 (Legge di bilancio 2018) al testo dell'art. 4-bis della Legge n. 247/2012 con specifico ed esclusivo riguardo al trattamento previdenziale dei redditi prodotti dalle s.t.a.

(11) Cfr. art. 5 T.U.I.R.

(12) Cfr. art. 8, comma 2, T.U.I.R.

(13) Cfr. art. 22 T.U.I.R.

(14) Arg. ex art. 53 T.U.I.R. Questa qualificazione presuppone, in ogni caso, che l'attività svolta dalla s.t.a. abbia una funzione meramente servente rispetto alla professione dei soci e non sia idonea ad integrare quell'organizzazione "in forma di impresa" che determina, ai sensi dell'art. 55 T.U.I.R., la riconducibilità entro il perimetro dei redditi di impresa dei proventi "derivanti dall'esercizio di attività ... dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.".

(15) Stante il disposto dell'art. 81 T.U.I.R., il quale riconduce entro la categoria del reddito di impresa il "reddito complessivo" delle società di capitali, a prescindere dalla fonte di provenienza.

ex art. 44 T.U.I.R. a formare l'imponibile dei soci nella misura del 58,14% del relativo ammontare (16); diversamente, per le partecipazioni non qualificate, l'art. 27, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta pari al 26%;

- un trattamento di maggior favore è invece previsto per i dividendi percepiti da soggetti IRES che, ai sensi dell'art. 89 T.U.I.R., concorrono all'imponibile di esercizio nella misura del 5%.

#### **Agevolazioni per le formazioni a carattere mutualistico**

Una trattazione separata deve essere riservata al regime fiscale applicabile alle s.t.a. che assumano forma di società cooperative. Il *favor* riservato a tali categorie di enti determina, infatti, l'adozione di misure fiscali a carattere agevolativo, che possono, a seconda dei casi, riguardare o meno le sole cooperative a mutualità prevalente.

Tra le varie previsioni di carattere generale, merita in questa sede ricordare:

- l'esclusione (parziale) dal reddito imponibile delle quote di utili destinate a riserva indivisibile prevista dall'art. 12 della Legge n. 904/1977 (17);

- l'integrale intassabilità e la deducibilità dal reddito imponibile delle quote di utili netti annuali destinate ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione prevista dall'art. 11 della Legge n. 59/1992 (18);

#### **SOLUZIONI OPERATIVE**

##### **Società tra avvocati e IRI**

Accanto alle regole ordinarie di tassazione vigenti ai fini IRPEF ed IRES, occorre considerare la possibilità che le s.t.a. adottino regimi impositivi di carattere opzionale e, tra di essi, il nuovo regime IRI. La nuova imposta sul reddito di impresa ("IRI") assoggetta a **tassazione separata**, con aliquota proporzionale allineata all'IRES (24%), i redditi prodotti da **imprenditori individuali e società di persone in contabilità ordinaria**, differendo il prelievo progressivo IRPEF sui soci al momento di effettiva percezione degli utili di impresa. L'**opzione IRI**, avente **durata quinquennale**, consente di avere accesso ad un regime fiscale che si presenta tanto più vantaggioso quanto più elevati siano i redditi derivanti dall'attività imprenditoriale e la propensione al reimpiego degli utili in azienda da parte dell'imprenditore.

- la deducibilità dal reddito imponibile dei ristorni erogati ai soci ai sensi dell'art. 12, D.P.R. n. 601/1973.

Tali misure sono destinate a convivere con agevolazioni riservate a cooperative operanti in particolari settori. Sotto questo profilo, la s.t.a. costituita in forma di società cooperativa deve - a stretto rigore - essere ricondotta nel *genus* delle cooperative di lavoro, essendo destinata a svolgere la "professione forense" tramite l'apporto lavorativo dei propri soci (19). Da tale qualificazione discende la possibilità di applicare alla s.t.a. che

si avvalga in via prevalente dei servizi prestati dai soci, non soltanto le agevolazioni di carattere "trasversale" cui sopra si è fatto cenno, ma anche:

- l'art. 11, D.P.R. n. 601/1973, il quale assicura alle cooperative di lavoro un'esenzione parziale (attualmente pari al 50%) dell'imponibile IRES corrispondente alla quota parte dell'IRAP indeducibile dal reddito di impresa;

- l'art. 1, comma 3, Legge n. 142/2001, il quale prevede la deducibilità dei ristorni erogati ai soci dalle cooperative di lavoro "fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento"; qualora imputati ad aumento gratuito del capitale sociale, i ristorni sono inoltre assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,50%.

##### **Società tra avvocati e IRI**

Accanto alle regole ordinarie di tassazione vigenti ai fini IRPEF ed IRES, occorre considera-

(16) Cfr. art. 1, D.M. 6 maggio 2017.

(17) Tale previsione opera, per la generalità delle cooperative, nei limiti del 60% della quota di utili netti annuali ed è applicabile anche ai soggetti che non rispettino i requisiti di prevalenza mutualistica.

(18) Anche questa misura trova applicazione per tutte le tipologie di cooperative, comprese quelle a mutualità non pre-

valente.

(19) Secondo l'art. 1 della Legge n. 142/2001, si considerano cooperative di lavoro le cooperative "nelle quali il rapporto mutualistico abbia ad oggetto la prestazione di attività lavorative da parte del socio, sulla base di previsioni di regolamento che definiscono l'organizzazione del lavoro dei soci".

## Redditi d'impresa

re la possibilità che le s.t.a. adottino regimi impositivi di carattere opzionale e, tra di essi, il nuovo regime IRI. La nuova imposta sul reddito di impresa ("IRI") assoggetta a tassazione separata, con aliquota proporzionale allineata all'IRES (24%), i redditi prodotti da imprenditori individuali e società di persone in contabilità ordinaria, differendo il prelievo progressivo IRPEF sui soci al momento di effettiva percezione degli utili di impresa (20). L'opzione IRI, avente durata quinquennale, consente di avere accesso ad un regime fiscale che si presenta tanto più vantaggioso quanto più elevati siano i redditi derivanti dall'attività imprenditoriale e la propensione al reimpiego degli utili in azienda da parte dell'imprenditore.

Del suddetto regime possono fruire, in particolare, ai sensi dell'art. 55-bis T.U.I.R.:

- le imprese individuali;
- le società di persone (S.n.c. e S.a.s.) in contabilità ordinaria;
- le S.r.l. a ristretta base proprietaria (come individuate dall'art. 116 T.U.I.R.).

Tenuto conto della formulazione della norma, l'opzione IRI dovrebbe ritenersi esercitabile anche dalle s.t.a., purché operanti in regime di contabilità ordinaria ex art. 18, D.P.R. n. 600/1973.

### Profili IRAP

Sulla base del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997, è agevole conclu-

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### Profili IRAP delle s.t.a.

Alle s.t.a. deve essere riconosciuta piena **soggettività passiva** ai fini **IRAP**, essendo la struttura organizzativa assunta idonea a comprovare la sussistenza dei requisiti organizzativi minimi che giustificano l'applicazione del tributo. La qualificazione dell'attività della s.t.a. in termini di attività professionale o attività impresa può, ai fini dell'individuazione delle modalità di determinazione della base imponibile IRAP, comportare - a seconda dei casi - l'applicazione della disciplina dettata in materia di **società di capitali o di persone** ovvero della disciplina dettata per gli **esercenti arti o professioni**. Nell'assenza di contraria previsione normativa, si ritiene che la questione debba essere risolta alla luce dei criteri formali previsti dal D.Lgs. n. 446/1997 e tenendo conto del modello societario di volta in volta adottato dalle s.t.a., con la conseguenza che il regime di **tassazione delle attività professionali** potrà ritenersi applicabile solo qualora la s.t.a. sia stata costituita in forma di **società semplice**.

dere che alle s.t.a. debba essere riconosciuta piena soggettività passiva ai fini IRAP, essendo la struttura organizzativa assunta idonea a comprovare la sussistenza dei requisiti organizzativi minimi che giustificano l'applicazione del tributo (21).

La qualificazione dell'attività della s.t.a. in termini di attività professionale o attività impresa può, cionondimeno, assumere rilievo ai fini dell'individuazione delle modalità di determinazione della base imponibile IRAP, comportando - a seconda dei casi - l'applicazione della disciplina dettata in materia di società di capitali o di persone di cui agli artt. 5 e 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997 ovvero della di-

sciplina dettata per gli esercenti arti o professioni dall'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997.

Nell'assenza di contraria previsione normativa, si ritiene che la questione debba essere risolta, ancora una volta, alla luce dei criteri formali previsti dal D.Lgs. n. 446/1997 e tenendo conto del modello societario di volta in volta adottato dalle s.t.a., con la conseguenza che il regime di tassazione delle attività professionali di cui all'art. 8, D.Lgs. n. 446/1997 potrà ritenersi applicabile solo qualora la s.t.a. sia stata costituita in forma di società semplice (22).

### Profili IVA

Non desta, infine, particolari perplessità il trattamento IVA applicabile ai corrispettivi percepiti da società costituite ai sensi dell'art. 4-bis della Legge n. 247/2012, stante la presunzione

(20) Si v., in proposito, circolare Agenzia delle entrate n. 8/E del 7 aprile 2017.

(21) Fondamentale è in proposito il richiamo a Corte cost., sent. n. 156/2001, nonché, da ultimo, a Cass., SS.UU., sent. n.

7371/2016.

(22) Argomentazioni in tal senso possono essere tratte dai documenti di prassi richiamati nella precedente nota 8 con riferimento alle s.t.p. previste dalla Legge n. 183/2011.

assoluta di commercialità degli enti a carattere societario di cui all'art. 4, D.P.R. n. 633/1972. Quale che sia il modello societario adottato, dunque, le prestazioni professionali effettuate dalle s.t.a. daranno in ogni caso luogo ad operazioni imponibili ai fini IVA secondo la disciplina ordinariamente dettata dal D.P.R. n. 633/1972 (23).

### Considerazioni conclusive

Dall'analisi sin qui svolta, emerge come le s.t.a. siano destinate ad essere assoggettate al regime impositivo tipico delle attività commerciali tanto ai fini IRES, quanto ai fini IRAP

che ai fini IVA. La potenziale discrasia (24) tra il suddetto regime e il trattamento fiscale applicabile alle associazioni professionali o agli avvocati che esercitino la professione forense in forma individuale potrebbe essere superata solo attraverso una norma *ad hoc* che - analogamente a quanto previsto dall'originario testo dell'art. 5, Legge n. 247/2012 - qualifichi come "redditi di lavoro autonomo" i proventi realizzati dalla s.t.a. Questa strada potrebbe, per altro verso, risultare difficilmente percorribile, dando luogo ad un disallineamento tra la disciplina contabile e fiscale e ad una moltiplicazione degli adempimenti a carico delle s.t.a. (25).

(23) Resta fermo chiaramente che, qualora il socio della s.t.a. svolgesse prestazioni di carattere professionale, i corrispettivi in tal modo percepiti dovrebbero essere autonomamente fatturati e assoggettati ad IVA secondo le regole ordinarie.

(24) È appena il caso di osservare che il trattamento fiscale delle associazioni professionali o degli avvocati che esercitino la professione in forma individuale non risulta necessariamente

deteriore rispetto a quello applicabile percepiti dalla s.t.a. (si pensi, ad esempio, al diverso regime - cassa o competenza - dei componenti positivi di reddito prodotti).

(25) Come dimostra l'esperienza delle s.t.p. di cui alla Legge n. 183/2011, dove una modifica analoga a quella in discorso è stata scartata proprio alla luce del "doppio binario" che si sarebbe venuto a creare sul piano contabile e fiscale.