

Edizione di giovedì 20 Febbraio 2020

CASI OPERATIVI

Bonus facciate: adempimenti richiesti
di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Scorporo forfettario dell'area anche nel caso di leaseback
di **Fabio Garrini**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Legge di bilancio 2020: l'unificazione Imu-Tasi
di **Gennaro Napolitano**

ADEMPIMENTI

I requisiti per la certificazione nei contratti di appalto
di **Sandro Cerato**

AGEVOLAZIONI

La Toscana regola l'enoturismo
di **Luigi Scappini**

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Criteri di valutazione della quota di uno studio associato in ipotesi di recesso
di **Barbara Marrocco di MpO & Partners**

CASI OPERATIVI

Bonus facciate: adempimenti richiesti

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE FISCALE DEI B&B E CASA VACANZE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Vorrei realizzare degli interventi che potrebbero beneficiare del bonus facciate. Quali adempimenti devono essere rispettati?

Con riferimento al quesito prospettato, pare utile richiamare i recenti chiarimenti offerti dalla circolare AdE 2/E/2020, dedicata, appunto, all'agevolazione in esame.

Si rende quindi necessario distinguere tre fattispecie:

1. interventi influenti dal punto di vista termico o che interessano oltre il 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio (essendo in questo caso necessario rispettare anche le disposizioni che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, cd. "ecobonus");
2. altri interventi rilevanti ai fini del bonus facciate, realizzati dalle persone fisiche;
3. interventi realizzati dai soggetti titolari di redditi d'impresa;

Iniziamo parlando degli adempimenti che sono richiesti per tutti gli interventi rilevanti ai fini del bonus facciate realizzati dalle persone fisiche.

I contribuenti che sono interessati a beneficiare della richiamata detrazione sono tenuti a:

1. disporre il pagamento delle spese mediante bonifico bancario o postale c.d. "speciale", secondo i modelli predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus ovvero del bonus ristrutturazione, dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato (come noto, su tali bonifici sarà applicata una ritenuta d'acconto dell'8% da parte di banche, Poste Italiane SPA e istituti di pagamento);
2. indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne

- costituisce titolo (tale adempimento non è invece richiesto per gli interventi influenti dal punto di vista termico o che interessano oltre il 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio);
3. comunicare preventivamente la data di inizio dei lavori all'Asl territorialmente competente, mediante raccomandata, qualora tale comunicazione sia obbligatoria secondo le vigenti disposizioni in materia di sicurezza dei cantieri;
 4. conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, le fatture comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e la ricevuta del bonifico di pagamento;
 5. conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare ovvero, nel caso in cui la normativa edilizia non preveda alcun titolo abilitativo, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in cui sia indicata la data di inizio dei lavori e attestata la circostanza che gli interventi posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo;
 6. conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, per gli immobili non ancora censiti, copia della domanda di accatastamento;
 7. conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, le ricevute di pagamento dei tributi locali sugli immobili, se dovuti;
 8. conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici, copia della delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori, per gli interventi riguardanti parti comuni di edifici residenziali, e tabella millesimale di ripartizione delle spese;
 9. in caso di lavori effettuati dal detentore dell'immobile, se diverso dai familiari conviventi, dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori.

Tenuto poi conto che, come anticipato, per gli interventi influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti ai fini del cd. "ecobonus", in aggiunta agli adempimenti sopra elencati, i contribuenti devono acquisire e conservare:

- l'asseverazione con la quale un tecnico abilitato certifica la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti (tale asseverazione può tuttavia essere sostituita con quella resa dal direttore dei lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate);
- successivamente all'esecuzione degli interventi, l'attestato di prestazione energetica (APE), per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali, che deve essere redatto da un tecnico non coinvolto nei lavori.

Entro 90 giorni dalla fine dei lavori, inoltre, in questi casi, deve essere inviata, esclusivamente in via telematica all'Enea, la scheda descrittiva relativa agli interventi realizzati.

Tutto quanto appena esposto, devono essere ora analizzate alcune peculiarità negli adempimenti richiesti ai titolari di reddito d'impresa (sia soggetti Ires che soggetti Irpef).

I titolari di reddito d'impresa, infatti, beneficiano dell'agevolazione in esame non nel rispetto del principio di cassa, ma del principio di competenza: a differenza dei soggetti che non svolgono attività d'impresa, quindi, non rileva la data di pagamento.

Pertanto, in questi casi, pur essendo richiesti tutti gli altri adempimenti prima elencati, non è obbligatorio il pagamento mediante bonifico.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Scorporo forfettario dell'area anche nel caso di leaseback

di **Fabio Garrini**



Quando un'impresa stipula un contratto di **leaseback**, anche nel caso di **ricostruzione del fabbricato** da parte della **società di leasing concedente**, lo **scorporo** del terreno deve avvenire sulla base delle **percentuali forfettarie del 20% – 30%**, con le stesse regole stabilite per il fabbricato detenuto in proprietà: questa è la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella [risposta all'istanza di interpello n. 63 pubblicata ieri, 19.02.2020](#).

Lo scorporo

Dal 2006 è previsto che le **quote di ammortamento fiscalmente rilevanti** (ma lo stesso viene altresì previsto anche in relazione alla quota deducibile del canone di leasing di competenza) siano calcolate **al netto della quota imputabile al terreno** sottostante il fabbricato e a quello che ne costituisce pertinenza.

Infatti, l'[articolo 36, comma 7, D.L. 223/2006](#) stabilisce che ai fini del calcolo degli **ammortamenti** o della **quota capitale dei canoni di leasing deducibili**, il costo dei fabbricati è assunto al netto di quello sostenuto per le aree che ne costituiscono pertinenza.

Il tema venne esaminato, in particolar modo, dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare 1/E/2007](#), chiarendo che tale previsione deve trovare applicazione per **tutti i fabbricati strumentali**, anche se **non "cielo-terra"**.

Le possibili procedure fiscali per eseguire per lo **scorporo** sono due:

- qualora il **terreno fosse acquisito autonomamente** e successivamente fosse oggetto di utilizzazione edificatoria per la realizzazione del fabbricato, non si pongono particolari questioni, in quanto lo scorporo avviene in maniera **analitica**;
- al contrario, se il **fabbricato** dovesse essere **acquistato**, il valore del terreno ai fini dello scorporo fiscale è pari al **maggiore tra quello esposto in bilancio** e l'importo corrispondente al **20% (30% per i fabbricati industriali, rammentando che per**

fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni) del costo complessivo.

La [circolare 1/E/2007](#) ha affrontato una problematica specifica, vale a dire quella della impresa che ha **acquistato un immobile strumentale** con il dichiarato intento di **demolirlo e ricostruirlo**.

In caso di acquisto di **fabbricato oggetto di demolizione e ricostruzione**, l'Agenzia, con la richiamata [circolare 1/E/2007](#), ha chiarito che occorre **distinguere** tra **fabbricato agibile** e **fabbricato non agibile**:

- nel caso in cui il fabbricato preesistente sia un **bene strumentale funzionante**, il valore dell'area e il valore del fabbricato sono determinati applicando i **criteri forfettari**. Il costo residuo del fabbricato demolito – come sopra determinato – sarà ammesso in **deduzione ai sensi dell'articolo 102, comma 4, Tuir**, mentre le **spese di bonifica** relative alla **demolizione** e **capitalizzate** insieme ai costi della nuova costruzione sono **da imputare al terreno** e ne **incrementano il valore fiscalmente riconosciuto**;
- al contrario, nel caso in cui il fabbricato preesistente sia solo un **rudere** acquistato unitamente al terreno, a tale fattispecie non è applicabile la disciplina del **comma 7** e il **costo d'acquisto deve essere interamente imputato al terreno** e non al rudere.

Il **caso esaminato nell'interpello** riguarda una operazione di **leaseback**, che ha comportato la cessione a una società di leasing di un complesso immobiliare composto da fabbricato e aree pertinenziali; tale trasferimento è accompagnato da un mandato alla società di leasing di **costruire** secondo le proprie indicazioni un'**officina meccanica**, con l'accordo di stipulare, al termine della costruzione, un contratto di **leasing** avente ad oggetto il nuovo fabbricato realizzato.

L'Agenzia osserva come il **corrispettivo** dall'utilizzatore, a seguito della cessione effettuata alla società di leasing, non rappresenti il valore dell'area bensì individui **il valore dell'intero complesso immobiliare**.

Conseguentemente, si conclude nell'interpello, attesa **l'equivalenza tra l'operazione di acquisto e quella di leasing**, in assenza di aree autonomamente acquistate, il valore non deducibile, da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area, deve essere **determinato secondo i criteri forfettari**, applicando la **percentuale di scorporo (20% o 30%) al costo complessivo stesso**.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Legge di bilancio 2020: l'unificazione Imu-Tasi

di **Gennaro Napolitano**

Seminario di specializzazione

I REDDITI ESTERI NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E LA COMPLIANCE DEL QUADRO RW

Scopri le sedi in programmazione >

L'articolo 1, commi da [738](#) a [783](#), L. 160/2019 (Legge di bilancio 2020), in un'ottica di razionalizzazione e semplificazione, ha modificato il sistema dell'imposizione immobiliare locale, stabilendo l'unificazione di Imu e Tasi.

Più precisamente, il [comma 738](#) prevede che, a partire dal 2020, l'imposta unica comunale (IUC) è abolita, fatte salve le disposizioni relative alla **tassa sui rifiuti (Tari)**, mentre la "nuova" Imu è disciplinata dalle disposizioni dettate dai successivi **commi da 739 a 783**.

In sostanza, quindi, per la **Tari** rimangono ferme le vecchie disposizioni, la **Tasi** viene soppressa e l'**Imu** viene ridisciplinata.

Si ricorda che l'imposta unica comunale era stata istituita dalla **Legge di stabilità 2014** ([articolo 1, comma 639](#), L. 147/2013) ed era composta, appunto, dall'imposta municipale propria (Imu), di **natura patrimoniale**, dovuta dal **possessore di immobili** (escluse le abitazioni principali) e da una **componente** riferita ai **servizi**, articolata nel **tributo per i servizi indivisibili (Tasi)**, a carico sia del possessore sia dell'utilizzatore dell'immobile, e nella **tassa sui rifiuti (Tari)**, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

La **nuova Imu** si applica in tutti i **Comuni**, ferma restando, però, l'**autonomia impositiva**, da un lato, del **Friuli Venezia Giulia** e, dall'altro, delle **province autonome di Trento e di Bolzano**, nelle quali, in particolare, continuano ad applicarsi le norme relative all'**imposta immobiliare semplice (Imis)** – provincia autonoma di Trento) e all'**imposta municipale immobiliare (Imi)** – provincia autonoma di Bolzano).

Di seguito si elencano gli **aspetti fondamentali** della disciplina della **nuova Imu**:

- **presupposto** è il **possesso di immobili**, ad eccezione del possesso dell'abitazione principale, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali

A/1, A/8 o A/9;

- **soggetto attivo** è il **Comune** con riferimento agli immobili la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul proprio territorio;
- **soggetti passivi** sono i **possessori di immobili**, intendendosi per tali il **proprietario** ovvero il **titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie** sugli stessi;
- la **base imponibile** è costituita dal **valore degli immobili** (in particolare, per i **fabbricati iscritti in catasto**, il **valore** è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle **rendite** risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, **rivalutate del 5%**, i **moltiplicatori** espressamente previsti in funzione del **gruppo catastale** di rispettiva classificazione);
- la **base imponibile** è **ridotta del 50%** per i **fabbricati di interesse storico o artistico**, per i **fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili** e di fatto non utilizzati e per le **unità immobiliari**, fatta eccezione per quelle cosiddette di lusso, concesse in **comodato** dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come **abitazione principale** (il beneficio si estende, in caso di morte del comodatario, al coniuge con figli minori);
- l'**aliquota** di base per gli immobili diversi dall'abitazione principale è pari allo **0,86%** (i Comuni possono aumentarla fino all'1,06% o diminuirla fino al totale azzeramento);
- anche per gli **immobili ad uso produttivo** classificati nel **gruppo catastale D** (tra i quali rientrano i capannoni industriali), l'**aliquota** di base è fissata allo **0,86%** (l'imposta corrispondente allo 0,76% è riservata allo Stato, mentre i Comuni possono incrementare l'aliquota fino all'1,06% o diminuirla fino allo 0,76%, senza facoltà di intervenire sulla quota riservata all'Erario);
- come già anticipato, viene confermata l'**esenzione** per l'**abitazione principale non di lusso** e per le **relative pertinenze**, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle **categorie catastali A/1, A/8 o A/9** (rispettivamente, **abitazioni di tipo signorile, abitazioni in ville, castelli o palazzi** di eminente **valore artistico o storico**); in tale ultimo caso, l'aliquota di base è stabilita nella misura dello **0,5%**, con facoltà per il Comune di aumentarla di 0,1 punti percentuali o di azzerarla completamente;
- l'**aliquota** di base per i **fabbricati rurali ad uso strumentale** è pari allo **0,1%** (i Comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento);
- per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita ("**beni merce**"), l'**aliquota** di base è pari allo **0,1%** negli anni **2020 e 2021**, con possibilità, per i Comuni, di aumentarla fino allo 0,25% o diminuirla fino all'azzeramento (**a partire dal 2022**, tali beni, fino a quando permane la destinazione alla vendita e non sono locati, saranno **esenti** dall'Imu);
- per le **abitazioni locatate a canone concordato** l'imposta è **ridotta al 75%**;
- per gli **immobili strumentali** è prevista la **deducibilità** dell'Imu dal **reddito di impresa** e dal **reddito** derivante dall'esercizio di **arti e professioni**, mentre l'imposta è **indeducibile** ai fini **Irap** (la **deduzione** si applica nella misura del **60%** per gli anni **2020 e 2021**, mentre la **deducibilità** sarà **integrale** a partire **dal 2022**);
- l'imposta è dovuta per **anni solari** proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso;

- i **soggetti passivi** effettuano il **versamento** dell'imposta dovuta al Comune per l'anno in corso in **due rate**, con scadenza rispettivamente **16 giugno** e **16 dicembre** (resta ferma la facoltà di pagare in un'**unica soluzione annuale** entro il **16 giugno**);
- il **versamento** deve essere eseguito con il **modello F24** oppure tramite apposito **bollettino postale**, oppure utilizzando la piattaforma **PagoPA**;
- il **termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** è fissato al **30 giugno** dell'anno successivo a quello in cui è iniziato il possesso dell'immobile o sono intervenute variazioni rilevanti per la determinazione dell'imposta.

ADEMPIMENTI

I requisiti per la certificazione nei contratti di appalto

di **Sandro Cerato**

Master di specializzazione

LE NOVITÀ DELLE VERIFICHE FISCALI E GLI STRUMENTI DI ACCERTAMENTO: STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI

Scopri le sedi in programmazione >

Al fine di **escludere i pesanti obblighi previsti dal nuovo [articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#)**, è prevista la possibilità di rilascio, da parte del soggetto appaltatore, di una **certificazione dell'Agenzia delle entrate** (approvata con [provvedimento n. 54730/2020](#)) da cui risultino alcuni requisiti.

In primo luogo, è previsto che **il soggetto appaltatore risulti in attività da almeno tre anni**, e, a tal fine, in occasione del Video Forum dello scorso 13 gennaio 2020, era stato preliminarmente precisato che, per verificare se la società sia in attività da almeno tre anni occorre fare riferimento ai criteri delineati nel [provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 110418 del 12 giugno 2017](#) emanato in attuazione dell'[articolo 35, comma 15-bis, D.P.R. 633/1972](#), in relazione alla cessazione della partita Iva.

Nell'[Allegato B al provvedimento n. 54730/2020](#) è stato precisato, inoltre, che il requisito della **“esistenza in vita da almeno tre anni”** deve sussistere **“con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta, procedendo a ritroso di tre anni”**.

Per quanto riguarda gli **obblighi dichiarativi**, secondo i chiarimenti indicati nell'[Allegato B al provvedimento Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2020 n. 54730](#), affinché il requisito possa considerarsi esistente è richiesto che siano state presentate le **dichiarazioni dei redditi nell'ultimo triennio**, **“procedendo a ritroso con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta”**.

Per quanto riguarda i versamenti, nell'[Allegato B al provvedimento n. 54730/2020](#), viene precisato che, per verificare i **“versamenti in conto fiscale non inferiori al 10 per cento dei ricavi e compensi”**, occorre prendere in considerazione i **periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio**.

A tal fine, si valuta che **“il totale dei versamenti in conto fiscale registrati nei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio non sia inferiore al 10% del totale**

complessivo dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime”.

Relativamente alla **soglia del 10%**, nella [circolare 1/E/2020](#), l'Agenzia delle entrate ha meglio precisato che, per verificare tale requisito occorre fare riferimento:

- al **numeratore**, ai complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi Inail (esclusi i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo), al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio,
- al **denominatore**, ai ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

Sempre nella richiamata [circolare 1/E/2020](#), è stato precisato che, se nell'ultimo triennio sono **scaduti i termini per la presentazione di due sole dichiarazioni**, occorre fare riferimento a tali dichiarazioni. Conseguentemente, nel caso in cui un'**impresa costituita il 1° gennaio 2017** e che a febbraio 2020 risulta avere più di tre anni di vita, ma risulta aver presentato le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta 2017 e 2018, il riscontro dovrà essere effettuato su **due dichiarazioni**.

Infine, in merito al requisito che **non devono risultare iscrizioni a ruolo per importi eccedenti la soglia di euro 50.000**, nell'[Allegato B](#) al citato **provvedimento n. 54730/2020** è stato precisato che per determinare il valore dei “**debiti non soddisfatti**”, prescritto dall'[articolo 17-bis, comma 5, lett. b\), DLgs. 241/1997](#), occorre prendere in considerazione “**esclusivamente i debiti riferiti alle imposte, ritenute e contributi previdenziali, escludendo interessi, sanzioni ed oneri diversi**”.

Nella [circolare 1/E/2020](#) è stato precisato, inoltre, che “**la sussistenza del requisito deve essere verificata con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta**”.

AGEVOLAZIONI

La Toscana regola l'enoturismo

di Luigi Scappini



Come noto, la **Legge di Bilancio 2018**, con i [commi 502–505](#), ha introdotto il concetto di **enoturismo**, a cui con la successiva Legge di bilancio 2020 ha **affiancato** quello di **oleoturismo**, delegando a un **decreto Mipaaf** l'individuazione dei **requisiti** per il suo esercizio.

A distanza di un anno il [decreto Mipaaf del 12.03.2019](#) è stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n. 89 del 15 aprile 2019** e ha fornito tutti gli strumenti necessari per l'**effettiva attuazione** dell'enoturismo.

L'**articolo 2, comma 4** del decreto richiamato, prevede che *“le **regioni definiscono** le funzioni di **vigilanza, di controllo e sanzionatorie** sull'osservanza delle disposizioni”*, fermo restando il rispetto delle disposizioni generali individuate nel decreto stesso.

La **Regione Toscana**, con la **L.R. 76/2019**, ha provveduto in tal senso, sciogliendo anche qualche dubbio che era sorto a seguito del [D.M. 12.03.2019](#).

In particolare, i **dubbi** maggiori nascevano in merito a **chi potesse svolgere** l'**attività enoturistica** in ragione di una **assenza di delimitazione** soggettiva offerta dalla **Legge di bilancio 2018**, che si limita a definire cos'è l'enoturismo, e dalla successiva previsione di cui all'[articolo 1, comma 2, D.M. 12.03.2019](#), ove si **prevede** che, **nel caso** in cui l'attività sia **svolta** da **imprenditori agricoli** ex [articolo 2135 cod. civ.](#), la stessa si considera quale **connessa**; come a dire che l'attività può essere svolta da chiunque.

La Regione Toscana risolve a monte la problematica introducendo le regole per l'**enoturismo** all'interno della **L.R. 30/2003** riguardante l'**attività agrituristica**, delle **fattorie didattiche**, nonché, adesso, dell'enoturismo, disciplinandolo, nello specifico, agli **articoli da 22-septies a 22 undecies**.

Inoltre, al **comma 1 dell'articolo 22 septies** viene previsto che **possono** svolgere l'attività enoturistica:

- l'**imprenditore agricolo**, singolo o associato;
- i **comitati di gestione delle strade del vino**;
- le **cantine sociali cooperative** e loro consorzi; e
- i **consorzi di tutela dei vini**,

delimitando il perimetro applicativo ai soli **soggetti "già attivi" nel settore** e legittimati a svolgervi un ruolo attivo.

Il successivo **articolo 22 octies** stabilisce che, ai fini dello svolgimento dell'attività, che deve essere garantita per almeno **3 giorni alla settimana**, comprensivi delle domeniche, dei festivi e prefestivi, deve essere **presente il titolare** dell'impresa stessa o, alternativamente, un **familiare** coadiuvante, un **socio**, un **dipendente** o un **collaboratore**, delegati a tal fine.

Tutti i suddetti soggetti devono, inoltre, rispondere ad almeno uno dei seguenti **requisiti**:

- essere un soggetto **lap**;
- avere l'attestato di **frequenza** al **corso** qualificante ai fini **lap**;
- avere un **diploma** o **laurea** in materie **agrarie**;
- aver svolto un'**attività** nell'ambito **vitivinicolo** per almeno **5 anni**; o
- aver frequentato un **corso qualificante**, di almeno **50 ore** di formazione teorico/pratica, avente a oggetto l'attività vitivinicola.

Per quanto attiene la possibilità di abbinare alla degustazione dei vini anche quella di **prodotti agroalimentari**, fermo restando che quest'ultima attività non sfoci in quella di somministrazione di pasti, alimenti e bevande, l'**articolo 22 decies** differenzia a seconda che l'enoturismo sia svolto in un **contesto di agriturismo già avviato o meno**.

In quest'ultimo caso, l'abbinamento deve avvenire con **prodotti freddi**, anche manipolati o trasformati, a condizione che siano **pronti per il consumo**. I prodotti devono essere **prevalentemente legati alle produzioni locali e tipiche** della Toscana quali:

- prodotti **DOP**, **IGP**, **STG** e **prodotti della montagna** ai sensi del [Regolamento UE 1151/2012](#);
- **prodotti** ottenuti con tecniche di **produzione integrata** di cui alla **R. 25/1999**;
- **PAT** di cui al regolamento adottato con [decreto Mipaaf 350/1999](#); e
- **prodotti biologici**.

Al contrario, nell'ipotesi in cui l'attività enoturistica si incardini in un'azienda in cui è già avviata l'**attività agrituristica**, viene richiesto il rispetto di quanto previsto a tal fine dagli **articoli 10 e 13 del Regolamento 46/R del 3 agosto 2004** e successive modifiche e integrazioni.

In particolare, l'**articolo 13** equipara ai propri prodotti aziendali quelli delle aziende agricole locali e/o regionali con cui vengono sottoscritti specifici **accordi** e che sono **conservati presso**

l'azienda.

I **prodotti somministrabili** sono sia quelli **certificati toscani** (prodotti DOP, IGP, DO, a marchio Agriqualità della Toscana, quelli biologici e quelli tradizionali), sia quelli **non certificati** ma che vengono prodotti da **aziende agricole e agroalimentari** ubicate nel territorio regionale.

Definita e delimitata in questo modo, l'attività enoturistica diventa propedeutica alla vendita del vino e alla conoscenza del territorio in cui viene prodotto, sebbene, in ragione dell'esistenza dell'**agriturismo** nonché delle **strade del vino**, si ritiene fosse sufficiente regolamentare in maniera più approfondita tale attività, nella realtà già esercitata, evitando il rischio di **introdurre ulteriori adempimenti**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Criteri di valutazione della quota di uno studio associato in ipotesi di recesso

di **Barbara Marrocco di MpO & Partners**



Lozano Saletti, Commercialista. Aeroporto Roma Fiumicino, Martedì ore 09:15.

“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:

Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

Il rapporto tra lo **studio associato** e il singolo professionista può interrompersi in seguito al **recesso dell'associato**; in tale ipotesi, in virtù della generale equiparazione delle strutture associative professionali a quella delle società semplici, sarà **necessario procedere alla liquidazione della quota spettante al socio recedente** sulla base della situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento ([art. 2289 cod. civ.](#)).

Qualora, invece, lo statuto indichi i criteri di liquidazione della quota del socio uscente, la stessa dovrà essere effettuata sulla base di tale accordo statutario.

In assenza di un metodo legale e univoco di valutazione delle partecipazioni societarie, si ritengono applicabili anche agli studi associati alcuni principi contenuti nel **Documento della Fondazione Nazionale Commercialisti del 15 novembre 2015**, il quale ha esaminato una serie di aspetti dai rilevanti risvolti pratici nelle **ipotesi di recesso ed esclusione nelle società di persone**.

Si ritiene applicabile anche ad uno studio associato, ad esempio, il disposto della Cassazione citato nel suddetto Documento ([Sent. 7595/1993](#), in materia di recesso del socio da società di persone), secondo il quale *‘per il calcolo di liquidazione della quota, a norma dell’art. 2289 secondo comma cod. civ., deve tenersi conto della effettiva consistenza economica dell’azienda sociale all’epoca dello scioglimento del rapporto, comprendendovi anche il fattore di redditività della azienda stessa. Tale redditività, in cui si sostanzia il concetto di avviamento, deriva da un complesso di elementi che, se pure cronologicamente attualizzati al momento dello scioglimento del rapporto, si fondono sui risultati economici delle passate gestioni e sulle prudenti previsioni dei futuri rendimenti e si traduce nella probabilità, proiettata eminentemente nel futuro, di maggiori profitti per i soci superstiti, derivati dall’apporto conferito dal socio recedente e consolidatosi come componente del patrimonio sociale’*.

La liquidazione della quota spettante al socio recedente (il cui valore considerato non è quello nominale, ma quello rapportato al patrimonio) **deve essere corrisposta entro sei mesi dal giorno in cui si verifica lo scioglimento del rapporto**, senza alcuna corresponsione di interessi. Nulla vieta, tuttavia, di procedere ad un pagamento immediato a favore dello stesso, qualora non ci siano cause ostative.

L'obbligo di liquidare la quota è a carico dello studio associato, e solo in via sussidiaria dei soci restanti, dato che l'associazione professionale è soggetto di diritto ed è titolare di un autonomo patrimonio.

Inoltre, al fine di salvaguardare l'integrità dell'associazione professionale, indipendentemente dalle vicende personali dei singoli professionisti, **non è configurabile**, per il socio che recede, un **diritto alla restituzione in natura dei beni conferiti in proprietà o in godimento**.

In relazione alla **concreta determinazione del valore della quota da liquidare al socio che recede**, è necessario tener conto degli **utili/perdite sulle operazioni in corso** ([art. 2289, c. 3, cod. civ.](#)) e della **quota di avviamento** dello studio associato, in considerazione del fatto che **dalla costituzione dello studio al momento del recesso dell'associato si potrebbe rilevare un maggior valore, che deve essere riconosciuto anche al socio uscente**.

Con riferimento agli utili o alle perdite sulle operazioni in corso, andranno considerati eventuali **utili (o perdite) maturati fino allo scioglimento del rapporto e non ancora distribuiti** e le competenze spettanti per i conferimenti di incarico già avviati ma non ancora ultimati, per i quali le **prestazioni** sono già state **erogate e non ancora incassate**.

Pertanto, al fine di definire la liquidazione in tempi rapidi si potrebbe procedere ad una liquidazione provvisoria, relativa alla quota di avviamento, alla quale far seguire eventuali conguagli sulla base del completamento delle operazioni in corso.

Per quanto riguarda l'**avviamento**, sebbene nell'ambito dello svolgimento dell'attività professionale possa suscitare perplessità il riferimento ad un avviamento in senso commerciale, è innegabile che l'**organizzazione dello studio associato** sia dotata di una sua autonomia rispetto alla figura dei professionisti, in termini ad es. di **capacità attrattiva del brand nei confronti della clientela, di organizzazione delle risorse umane impegnate nello svolgimento dell'attività, di un know how complessivo della struttura**. Tutto ciò, da considerarsi strettamente integrato con il complesso dei rapporti di prestazione professionale in essere con la clientela, costituisce il c.d. **"avviamento professionale" dello studio**, il quale deve essere oggetto di una specifica attività valutativa.

Con riferimento al **calcolo dell'avviamento**, nella prassi, i metodi più idonei utilizzati sono il **metodo reddituale** o il **metodo finanziario**, in base ai quali si analizzano i risultati economici o i flussi di cassa della gestione passata e presente e si procede all'attualizzazione dei redditi/flussi di cassa prospettici in un intervallo di breve/medio periodo.

Il valore della quota da liquidare deve, inoltre, tener conto dell'**avviamento correlato alla figura del professionista che recede**, in particolare, considerando che i clienti che assiste personalmente, e che dopo il recesso lo seguiranno, dovranno essere decurtati dal valore complessivo dello studio (e della relativa quota). Si ritiene, pertanto, che un calcolo corretto della liquidazione della quota sia da strutturare secondo una logica di determinazione del valore complessivo dell'associazione cui si andrà poi a scomputare l'avviamento correlato alla clientela di competenza del socio che recede.

Quando **oggetto di analisi è il valore di un'attività professionale**, l'avviamento è strettamente legato alle caratteristiche dello studio e all'elemento personale soggettivo, di natura immateriale, derivante dal **rapporto fiduciario tra professionista e cliente**, pertanto, di solito, **si esclude l'applicabilità dei metodi patrimoniali**, in quanto gli stessi ben si adattano alle realtà dagli ingenti investimenti patrimoniali ma tendono a sottovalutare il capitale economico degli studi professionali.

Ne deriva che **il metodo reddituale o il metodo finanziario, a seconda delle caratteristiche dell'attività e delle finalità dell'analisi, permetterà di determinare il valore della quota del socio che recede, ma tale valore dovrà necessariamente essere integrato con gli utili (perdite) per le operazioni in corso, maturati e non ancora corrisposti.**