

Edizione di giovedì 19 Marzo 2020

CASI OPERATIVI

Perdite fiscali e omessa dichiarazione
di EVOLUTION

ADEMPIMENTI

Il tetris delle proroghe dei versamenti
di Fabio Garrini

AGEVOLAZIONI

Covid-19: credito d'imposta per le locazioni commerciali
di Cristoforo Florio

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La gestione del netto nelle operazioni di scissione: l'evoluzione del pensiero dell'Agenzia
di Ennio Vial

AGEVOLAZIONI

Le novità dei bonus pubblicità ed edicole nel Decreto Cura Italia
di Debora Reverberi

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Step by step: la fiscalità nel trasferimento a titolo oneroso dello studio professionale
di Goffredo Giordano di MpO Partners

CASI OPERATIVI

Perdite fiscali e omessa dichiarazione

di **EVOLUTION**

DIGITAL Seminario di specializzazione

NOVITÀ E SPUNTI DI RIFLESSIONE IN TEMA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Scopri di più >](#)

È possibile riportare le perdite fiscali in caso di dichiarazione omessa?

L'articolo 84 Tuir disciplina le modalità e le tempistiche di utilizzo delle perdite fiscali prodotte dai soggetti Ires.

Il legislatore ha individuato due categorie di perdite in ragione del periodo d'imposta in cui sono state prodotte, a cui corrispondono differenti modalità di scomputo dal reddito imponibile.

Nello specifico, ai sensi dell'articolo 84 Tuir, il contribuente può disporre delle:

- perdite in misura limitata, che possono essere computate “in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare” (articolo dell'articolo 84, comma 1, primo periodo, Tuir);



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

ADEMPIMENTI

Il tetriss delle proroghe dei versamenti

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

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

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Finalmente è stata pubblicato in Gazzetta Ufficiale il tanto atteso decreto contenente i provvedimenti economici per fronteggiare l'emergenza Covid19: con l'entrata in vigore del **D.L. 18/2020** diventa operativo un **complesso sistema di proroghe** di versamenti, differenziato in base alla **tipologia di imposte**, alla **ubicazione territoriale del contribuente** ed alla sua **dimensione**.

Sono tre gli articoli che contengono questo ingarbugliato sistema di rinvii:

- **l'articolo 60** effettua un **rinvio generalizzato al 20 marzo** dei versamenti originariamente in scadenza al 16 marzo; la disposizione fa generale riferimento ai **versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni**, inclusi quelli relativi ai **contributi previdenziali e assistenziali** e ai premi per l'assicurazione obbligatoria, quindi pare essere **di portata generale**;
- i successivi **articoli 61 e 62** introducono invece le **diverse ipotesi di proroga**.

Viene prima di tutto estesa la proroga riguardante **determinati settori**, indipendente dalla zona geografica di ubicazione.

Tale estensione riguarda:

- prima di tutto i **settori di attività**. Tale previsione, già contenuta nel **L. 9/2020** con riferimento alle **imprese turistico ricettive, agenzie di viaggio e turismo e tour operator**, oggi viene estesa a numerosi settori elencati all'[articolo 61, comma 2, D.L. 18/2020](#) (tra questi si segnalano bar e ristoranti, nonché le imprese di trasporto);
- la tipologia di **versamenti sospesi**. Accanto alle **ritenute su lavoro dipendente ad assimilato** ([articolo 24 e 25 D.P.R. 600/1973](#)) e **contributi previdenziali ed assicurativi** (si tratta di fattispecie già indicate nell'[articolo 8, comma 1, D.L. 9/2020](#)) che beneficiava della sospensione fino al 30 aprile, viene altresì prevista la **sospensione dell'Iva in scadenza nel mese di marzo** ([articolo 61, comma 2](#)). Questi versamenti

dovranno essere effettuati entro il **31 maggio**, con possibilità di beneficiare di un **versamento ripartito in 5 rate mensili**.

In merito all'appena richiamata previsione, si sottolinea che l'**Agenzia delle entrate**, con la **risoluzione 12/E/2020**, pubblicata ieri, **18 marzo**, ha fornito, a titolo indicativo, i **codici ATECO riferibili alle attività economiche** individuate dall'[**articolo 8, comma 1, D.L. 9/2020**](#) e dall'[**articolo 61, comma 2, D.L. 18/2020**](#).

Vi è poi una disposizione che interessa specificamente il **mondo dello sport**: limitatamente alle federazioni sportive nazionali, gli Enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, professionalistiche e dilettantistiche, si applica la **sospensione fino al 31 maggio 2020**. I versamenti sospesi ai sensi del periodo precedente sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 30 giugno 2020** o mediante **rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo** a decorrere dal mese di **giugno 2020**.

Per tutti i contribuenti sono sospesi gli **adempimenti tributari** (diversi dai versamenti e dall'obbligo di effettuare ritenute) **che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**.

Rimangono inalterati gli **obblighi connessi alla precompilata** (quindi, in particolare, **entro il 31 marzo devono essere inviate telematicamente le CU**, secondo lo scadenziario originale). Gli adempimenti sospesi sono **effettuati entro il 30 giugno 2020** senza applicazione di sanzioni.

Ai sensi dell'[**articolo 62, comma 2**](#), per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con **ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro** (da verificarsi sul 2019), sono sospesi i versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo **compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020** relativi a **ritenute su lavoro dipendente e assimilato, Iva, contributi previdenziali e assistenziali, e ai premi per l'assicurazione obbligatoria**.

Ai sensi del successivo **comma 3** è prevista la sospensione dei **versamenti Iva in scadenza nel mese di marzo** per tutte le imprese e i professionisti, a prescindere dal volume dei ricavi o compensi percepiti, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle **Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza**.

In entrambi questi due casi, i versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 31 maggio 2020** o mediante rateizzazione **fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020. Non si fa luogo al rimborso** di quanto già versato.

Viene confermato il differimento previsto per i **Comuni dell'Ex zona rossa**: per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati nell'**allegato 1** al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020 (nella Regione **Lombardia**: Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno,

Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini; Nella Regione **Veneto**: Vo') restano ferme le disposizioni dell'[articolo 1, D.M. 24.02.2020](#) (**sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari scadenti entro il 31 marzo**).

Anche per tali soggetti il versamento potrà essere effettuato **entro il 31 maggio 2020** ovvero mediante **rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili** di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020 (originariamente era prevista come scadenza la **fine di aprile**, in unica soluzione).

Soggetti interessati	Scadenza originaria	Scadenza prorogata
Proroga generalizzata	→ 16.3.2020	→ 20.3.2020
Determinati settori	→ Ritenute e contributi sino al 30.4 Iva in scadenza sino al 31.3	→ Entro il 31.5.2020 (eventuale rateizzazione in 5 rate mensili)
Sport	→ Ritenute e contributi sino al 31.5 Iva in scadenza sino al 31.5	→ Entro il 30.6.2020 (eventuale rateizzazione in 5 rate mensili)
< 2 milioni ricavi / compensi	→ Versamenti (ritenute, contributi e Iva) in scadenza entro 31.3	→ Entro il 31.5.2020 (eventuale rateizzazione in 5 rate mensili)
Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza	→ Iva in scadenza entro 31.3	→ Entro il 31.5.2020 (eventuale rateizzazione in 5 rate mensili)
Comuni ex “zona rossa”	→ Versamenti in scadenza entro 31.3	→ Entro il 31.5.2020 (eventuale rateizzazione in 5 rate mensili)

Esonero dalla ritenuta

Vi è poi una ulteriore previsione, piuttosto singolare, che esenta alcuni soggetti dal fatto di subire ritenute: per i soggetti che presentano **ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro** (da verificare sul 2019), i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra la data di

entrata in vigore del decreto e il 31 marzo 2020 **non sono assoggettati alle ritenute d'acconto** di cui agli [articoli 25](#) (lavoro autonomo) e [25-bis](#) (provvigioni) del **D.P.R. 600/1973**, a condizione che nel mese precedente **non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato**.

A tal fine sarà necessario rilasciare **apposita dichiarazione**; essi provvederanno a versare l'ammontare delle ritenute d'aconto non operate dal sostituto in **un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020** o mediante rateizzazione **fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo** a decorrere dal mese di maggio 2020, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

AGEVOLAZIONI

Covid-19: credito d'imposta per le locazioni commerciali

di Cristoforo Florio

Seminario di specializzazione

LE PROCEDURE PER L'AVVIO DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA: ADEMPIMENTI TELEMATICI ED ENTI COINVOLTI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Il D.L. 18/2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 17 marzo 2020, reca alcune misure di **potenziamento del Servizio sanitario nazionale** e di **sostegno economico** per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Con tale provvedimento è stata introdotta una particolare **agevolazione** per i soggetti che esercitano **un'attività d'impresa** nell'ambito della quale conducono in **locazione un immobile in categoria catastale C/1** (negozi e botteghe), pur se con **alcune esclusioni e limitazioni** di seguito analizzate.

Secondo quanto previsto dall'[articolo 65](#) del decreto in questione, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa è riconosciuto, per l'anno 2020, un **credito d'imposta nella misura del 60%** dell'ammontare del **canone di locazione**, relativo al mese di **marzo 2020**, di immobili rientranti nella **categoria catastale C/1**.

Sotto il **profilo soggettivo**, la disposizione è destinata ad esplicare i suoi effetti esclusivamente nei confronti dei soggetti che esercitano un'attività d'impresa, **restando esclusi coloro che esercitano arti e professioni** (c.d. "liberi professionisti").

Relativamente agli aspetti oggettivi, l'agevolazione si riferisce alle "locazioni", **senza fare riferimento ad alcuna specifica tipologia di contratto di locazione**, di immobili in categoria C/1. È evidente quindi che ai soggetti che esercitano un'attività d'impresa utilizzando un immobile in categoria C/1 in base ad un titolo giuridico diverso dalla locazione non spetterà alcun credito d'imposta: ad esempio, non è prevista alcuna agevolazione nel caso di immobili C/1 utilizzati in base ad un **contratto di comodato o detenuti in proprietà** (indipendentemente dalla **sussistenza o meno di un eventuale mutuo** per il quale viene corrisposta una rata periodica).

Questa volta, a differenza di quanto era accaduto nell'ambito della c.d. "cedolare secca

commerciale” per la quale era prevista un’ampiezza massima di 600 metri quadrati dei locali, **non vi sono riferimenti alle dimensioni dell’immobile**. Il credito d’imposta, dunque, trova applicazione per qualsiasi immobile in categoria catastale C/1, **indipendentemente da quella che è la metratura del locale oggetto di locazione**.

Alla luce di quanto precede va evidenziata l’impossibilità di usufruire del credito d’imposta in esame per i soggetti che esercitano un’attività d’impresa conducendo in locazione un **immobile in categoria catastale diversa dal C/1** (ad esempio, un immobile in categoria catastale C/3 “Laboratori per arti e mestieri”).

Sempre sul piano oggettivo, la norma parla di “canone di locazione relativo al mese di marzo”, **non menzionando in alcun modo il “pagamento” del suddetto canone**. In altri termini, il credito parrebbe spettare relativamente al canone di marzo 2020, **indipendentemente dal fatto che lo stesso sia stato pagato** o meno al proprietario. Si pensi, ad esempio, al caso di un’impresa rientrante tra i soggetti obbligati alla chiusura per l’emergenza Covid-19 a seguito delle disposizioni del [D.P.C.M. 11.03.2020](#), la quale – in conseguenza del fermo dell’attività – si sia trovata in una situazione di **temporanea carenza di liquidità** e non sia riuscita a pagare la mensilità di marzo al proprietario.

Tuttavia, **l’utilizzo del condizionale è d’obbligo**, sia per la formulazione normativa di per sé poco chiara sia perché nei chiarimenti forniti nella relazione tecnica al decreto **si fa riferimento al “pagamento del canone”**, precisandosi che il credito d’imposta è relativo alle “spese sostenute” nel mese di marzo 2020 per canoni di locazione di immobili con categoria catastale C/1.

Con riferimento alle modalità di utilizzo del credito d’imposta in esame, l’[articolo 65](#) dispone – al **comma 2** – che esso è **utilizzabile esclusivamente in compensazione nell’ambito del modello F24**, per il pagamento di altri debiti tributari, contributivi e/o assicurativi.

Quello che non viene invece chiarito è il **momento temporale di utilizzabilità del credito**: in assenza di un’indicazione normativa specifica, è presumibile che il credito d’imposta sia utilizzabile **già a partire dalla prima scadenza utile successiva** (16 aprile 2020), fermo restando che la disposizione va coordinata con gli [articoli 61](#) e [62](#) del decreto in analisi, con i quali vengono sospesi tutta una serie di versamenti tributari e contributivi.

Da ultimo va evidenziato che, per espressa disposizione normativa, **il credito d’imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2 del D.P.C.M. 11.03.2020**. Si tratta delle attività commerciali **che non sono state sospese**.

Si ricorda che, ai sensi del decreto richiamato da ultimo, **sono state oggetto di sospensione**:

- le attività di commercio al dettaglio, **con esclusione delle attività di vendita di generi alimentari e di prima necessità** individuate nell’**allegato 1** del richiamato decreto;
- le attività inerenti i servizi alla persona (fra cui parrucchieri, barbieri, estetisti) **diverse**

da quelle individuate nell'allegato 2 del richiamato decreto.

Quindi, ad esempio, le **attività di ristorazione** che esercitano in un locale C/1 condotto in locazione potranno usufruire del credito d'imposta, in quanto sospese dal richiamato decreto. Un supermercato, invece, non potrà fruire del credito d'imposta, in quanto rientrante nei **soggetti esclusi dalla sospensione**.

Resta fermo che, al momento in cui si scrive, **manca il codice tributo che dovrà essere utilizzato per la compensazione nel modello F24** del credito d'imposta esaminato nel presente contributo. Si dovrà quindi attendere l'apposito provvedimento istitutivo da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il quale non è escluso che verranno forniti degli eventuali chiarimenti sui profili applicativi della norma sopra esaminata.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La gestione del netto nelle operazioni di scissione: l'evoluzione del pensiero dell'Agenzia

di Ennio Vial

DIGITAL

Seminario di specializzazione

NOVITÀ E SPUNTI DI RIFLESSIONE IN TEMA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Scopri di più >](#)

Una questione che interessa gli operatori che implementano una **scissione societaria**, attiene alle modalità di composizione del **patrimonio netto della società scissa** e della **beneficiaria**. Per comodità affrontiamo il caso più frequente nella prassi operativa che è quello della **scissione parziale con una sola beneficiaria** ma è evidente che le considerazioni valgono anche per la **scissione totale** e a prescindere dal numero delle società beneficiarie.

Una volta smarcato il fatto che le **riserve in sospensione di imposta** seguono regole proprie, si pone il problema di gestire la **composizione del netto in ipotesi di riserve di utile e di riserve di capitale**.

Per meglio comprendere la questione è utile basarsi su un piccolo esempio.

La successiva tabella propone la composizione del **patrimonio netto della società Alfa Srl** che si scinde a favore di una **newco Beta Srl**.

Tabella n. 1 – La composizione del netto

	scindenda	scissa	beneficiaria	natura
capitale sociale	10.000	10.000		riserva di capitale
riserva legale	2.000	2.000		riserva di utili
riserva utili pregressi	60.000	24.000	36.000	riserva di utili
totale	72.000	36.000	36.000	
	50%	50%		

Come emerge dalla tabella, la società scindenda ha un **patrimonio di 72.000 Euro**. Il patrimonio contabile **assegnato alla beneficiaria ammonta a 36.000 euro**, per cui il 50% dei valori contabili dell'attivo al netto del passivo rimane alla scissa.

L'attribuzione alla beneficiaria Beta di **attivo al netto del passivo per 36 mila euro** determina una attribuzione di pari ammontare delle **poste del netto**.

L'Amministrazione Finanziaria, con la [risoluzione 317/E/2002](#) ha affermato infatti che esiste piena libertà di scelta in ordine alle **“voci ideali” del netto che la scissa può utilizzare per alimentare il patrimonio della società beneficiaria**. Ciò significa che se, come nel caso della tabella 1, attribuiamo alla beneficiaria riserve di utili, **muterà il mix della composizione tra riserve di capitali e riserve di utili** nel senso che l'incidenza delle riserve di capitali aumenterà nella scissa e scenderà nella beneficiaria.

Tabella n. 2 – Incidenza delle riserve

	scindenda	incidenza scissa	incidenz	beneficiari	incidenz
		a	a	a	a
riserva di capitale	10.000	13,9%	10.000	27,8%	0,0%
riserva di utili	62.000	86,1%	26.000	72,2%	36.000
totale	72.000	100%	36.000	100%	36.000

Ovviamente la società beneficiaria destinerà una parte delle riserve ricevute a capitale sociale ma la natura non muta: le stesse rimarranno **riserve di capitale**.

L'**Agenzia** ha tuttavia **rivisto la sua posizione** con la [risoluzione 97/E/2017](#), quando ha precisato che **“la composizione del patrimonio netto (che residua dopo la ricostituzione delle eventuali riserve in sospensione d'imposta) destinato alla società beneficiaria dovrà rispecchiare, percentualmente, la natura di capitale e/o di riserve di utili esistenti nella società interpellante, precedentemente all'operazione di scissione; in altri termini, dal punto di vista fiscale, il patrimonio netto (residuo) attribuito alla società beneficiaria dovrà considerarsi formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scindenda e nelle medesime proporzioni (senza considerare, nella proporzione, le riserve in sospensione d'imposta già ricostituite dalla società beneficiaria)”**.

In sostanza, sia la scissa che la beneficiaria dovranno avere un **patrimonio contabile dove le riserve di capitale incidono per il 13,9%** come nella società scindenda.

Il risultato è quello proposto nella tabella successiva.

Tabella n. 3 – Composizione del netto alla luce della [risoluzione 97/E/2017](#)

	scindenda	incidenza scissa	incidenz	beneficiari	incidenz	
		a	a	a	a	
riserva di capitale	10.000	13,9%	5.000	13,9%	5.000	13,9%
riserva di utili	62.000	86,1%	31.000	86,1%	31.000	86,1%
totale	72.000	100%	36.000	100%	36.000	100%

Ciò comporta inevitabilmente che **se la scissa conserva il capitale sociale di 10 mila euro**, lo stesso sarà composto per il 50% (5.000) da **riserve di capitale** e per il residuo 50% (l'altro 5.000) da **riserve di utile**.

Analogamente, **se il capitale della beneficiaria fosse fissato in 15 mila euro, lo stesso risulterebbe composto per 5.000 da riserve di capitale e per 10.000 da riserve di utili.**

AGEVOLAZIONI

Le novità dei bonus pubblicità ed edicole nel Decreto Cura Italia

di Debora Reverberi

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SUL PATENT BOX

Scopri le sedi in programmazione >

Il D.L. 18/2020 (c.d. “Decreto Cura Italia”), pubblicato in G.U. Serie Generale n. 70 del 17.03.2020, dedica l'[articolo 98](#) al sostegno economico delle imprese della filiera della stampa, per supportare l’erogazione del servizio pubblico essenziale anche durante l’emergenza sanitaria da diffusione del Covid-19 e per limitare l’impatto delle perdite di ciascuno degli operatori economici coinvolti.

L’intervento legislativo si rivolge a due distinti incentivi fiscali:

- il credito d’imposta per investimenti in pubblicità, c.d. “bonus pubblicità”;
- il credito d’imposta per la rete di distribuzione e vendita, c.d. “tax credit per le edicole”.

Le modifiche apportate al “bonus pubblicità” sono finalizzate a contrastare il drastico calo degli investimenti pubblicitari che sta penalizzando le numerose realtà editoriali, prevedendo nell’anno 2020 un regime straordinario di accesso all’incentivo.

Le novità apportate dall'[articolo 98 D.L. 18/2020](#) alla disciplina del credito d’imposta pubblicità, introdotta dall’[articolo 57-bis D.L. 50/2017](#), successivamente modificata dall’[articolo 4 D.L. 148/2017](#) e dall’[articolo 3-bis D.L. 59/2019](#), attengono principalmente i seguenti aspetti della disciplina:

- introduzione di un **metodo di determinazione volumetrico** della base di calcolo del credito d’imposta;
- quantificazione del credito d’imposta in misura pari al **30% degli investimenti pubblicitari effettuati nell’anno 2020**;
- differimento di 6 mesi del periodo di invio della comunicazione telematica di accesso al credito.

Il credito d’imposta investimenti pubblicitari risulta dunque, **limitatamente all’anno 2020**, quantificabile in misura **pari al 30% delle spese sostenute per campagne pubblicitarie** sulla

stampa quotidiana e periodica, anche *on line*, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, anziché in misura pari al 75% dell'investimento incrementale rispetto all'anno precedente, **in ragione del calo considerevole degli investimenti pubblicitari correlato all'emergenza sanitaria e alla chiusura delle attività commerciali.**

L'incentivo resta fruibile dai **soggetti titolari di reddito d'impresa, lavoratori autonomi ed enti non commerciali**, alle stesse condizioni previste dal **comma 1**, dell'[articolo 57-bis D.L. 50/2017](#) ed entro il limite massimo di spesa stabilito ai sensi del **comma 3** ovvero il tetto massimo definito annualmente dal D.P.C.M. emanato entro il termine di invio della comunicazione e in ogni caso nei limiti dei regolamenti dell'Unione europea.

Col Decreto Cura Italia il legislatore si è inoltre preoccupato di **differire di 6 mesi la finestra temporale di 30 giorni per l'invio delle comunicazioni telematiche** di accesso al beneficio: la comunicazione **va presentata dal 01.09.2020 al 30.09.2020**, nelle modalità indicate al [comma 5, D.P.C.M. n. 90 del 16.05.2018](#).

È confermata la **validità delle comunicazioni presentate dal 01.03.2020 al 31.03.2020**.

Per quanto concerne la **disciplina del c.d. "tax credit per le edicole"** introdotta dall'[articolo 1, commi 806-809, L.145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019) e modificata dall'[articolo 1, comma 393, L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020), l'intervento legislativo dispone **un ampliamento degli ambiti soggettivo e oggettivo** della misura:

- **estensione della misura alle imprese distributrici della stampa** con riferimento a rivendite localizzate in comuni a bassa densità abitativa (meno di 5.000 abitanti) e in comuni con unico **punto vendita**;
- **ampliamento delle fattispecie di spesa compensabili ai servizi di fornitura di energia elettrica, telefonici e internet e di consegna a domicilio delle copie di giornali**;
- **incremento a 4.000 euro dell'importo massimo** di credito fruibile da ciascun beneficiario.

A seguito delle modifiche apportate dal **Decreto Cura Italia**, il tax credit edicole risulta fruibile dai seguenti soggetti:

- esercenti attività commerciali che operano **esclusivamente nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici**;
- esercenti attività commerciali **"non esclusivi"**, come individuati dall'[articolo 2, comma 3, D. Lgs. 170/2001](#), **anche nei casi in cui la predetta attività commerciale non rappresenti l'unico punto vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici nel comune di riferimento**.
- **imprese distributrici della stampa** che riforniscono giornali quotidiani e/o periodici a rivendite situate **nei comuni con una popolazione inferiore a 5.000 abitanti e nei comuni con un solo punto vendita**.

L'agevolazione è riconosciuta **prioritariamente agli esercenti attività commerciali che operano esclusivamente nel settore** della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici.

Il credito d'imposta in esame, in seguito alle modifiche apportate dal Decreto Cura Italia, è **parametrato agli importi pagati** nell'anno 2019 dal titolare del singolo punto vendita per i locali in cui si esercita la vendita a titolo di:

- Imposta municipale unica (**Imu**);
- Tributo servizi indivisibili (**Tasi**);
- Canone di occupazione suolo aree pubbliche (**Cosap**);
- Tassa sui rifiuti (**Tari**);
- **spese di locazione** al netto dell'Iva, a condizione che l'esercente operi come unico punto vendita esclusivo nel territorio comunale;
- **servizi di fornitura di energia elettrica**;
- **servizi telefonici e di collegamento a Internet**;
- **servizi di consegna a domicilio delle copie di giornali**.

Per gli **esercenti "non esclusivi"** il credito di imposta è parametrato alle medesime voci sopra elencate, e commisurato per punto vendita al **rapporto tra i ricavi provenienti dalla vendita di giornali**, riviste e periodici al lordo di quanto dovuto ai fornitori e i ricavi complessivi, considerando per le vendite soggette ad aggio o ricavo fisso il **prezzo di cessione al pubblico**.

Il credito risulta riconosciuto **per l'anno 2020, con riferimento alle spese 2019, entro l'importo massimo per beneficiario di 4.000 euro**, in misura dunque doppia rispetto al credito massimo riconosciuto per l'anno precedente.

Non viene ad oggi differita **la finestra temporale di presentazione telematica delle istanze**, prefissata **dal 01.09.2020 al 30.09.2020** dall'[articolo 4 D.P.C.M. del 31.05.2019](#).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Step by step: la fiscalità nel trasferimento a titolo oneroso dello studio professionale

di Goffredo Giordano di MpO Partners



“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.

Premessa

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che lo **studio professionale non sia equiparabile ad un'azienda**, in quanto si differenzia dalla stessa in ragione della personalità della prestazione resa dal professionista, dalla prevalenza di quest'ultimo sull'organizzazione della struttura e dall'incapacità della struttura medesima a produrre ricchezza autonomamente dalla figura del titolare. E' evidente che tale differenze si stanno sfumando nel tempo, ma concettualmente la distinzione resiste.

Pertanto, la cessione dello studio professionale non si può configurare come un **trasferimento d'azienda nel suo complesso**, con la conseguenza che non può essere applicata la medesima disciplina fiscale. Infatti, lo studio professionale è costituito da una pluralità di rapporti giuridici che devono essere trattati, da un punto di vista fiscale, con differenti discipline nel momento della cessione.

Nella prassi italiana il **trasferimento a titolo oneroso dello studio professionale**, organizzato sotto forma di ditta individuale, avviene attraverso la stipula di un contratto preliminare ed un contratto definitivo, i quali contengono una serie di clausole che regolamentano la parte economico-finanziaria dell'operazione, il trasferimento dei vari rapporti giuridici che compongono lo studio, nonché gli obblighi assunti delle parti.

Ma, ai fini fiscali, qual è il regime da applicare alle varie transazioni?

Il contratto preliminare

Il contratto preliminare è un contratto che **obbliga entrambe le parti alla stipula del contratto definitivo**. Alla stipula del contratto preliminare parte acquirente versa una somma di danaro a titolo di **caparra confirmatoria** ai sensi dell'articolo 1385 del codice civile.

La funzione della caparra confirmatoria è quella di prestabilire la misura del risarcimento del danno in caso di inadempimento ingiustificato.

Ai fini delle imposte dirette l'incasso della caparra confirmatoria, versata contestualmente alla sottoscrizione di un contratto preliminare, non costituisce corrispettivo dell'operazione fino a quando non venga imputata al prezzo. Ne consegue che il versamento della caparra confirmatoria non ha alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette fino al momento in cui sia imputata, appunto, in conto prezzo.

Ai fini IVA è intervenuta recentemente la **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 3736 del 2019**.

Con tale ordinanza la Suprema Corte è tornata a trattare il tema della rilevanza, ai fini dell'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto, della corresponsione di somme legate a **contratti preliminari** a titolo di **conti sul prezzo o caparre confirmatorie**. La Suprema Corte ribadisce il principio per cui *"in tema di Iva, il versamento di una caparra confirmatoria a corredo di un preliminare di vendita, rimasto inadempito, non determina l'insorgenza del presupposto impositivo, in quanto assolve una funzione di risarcimento forfettario del danno e non di anticipazione del corrispettivo"*.

Il contratto definitivo

Alla stipula del contratto definitivo, quindi nell'ipotesi di regolare adempimento del contratto preliminare, la caparra confirmatoria è restituita o imputata al prezzo dello studio professionale.

Ai fini delle imposte dirette tale corrispettivo rientra tra i redditi professionali in ottemperanza a quanto stabilito **dall'articolo 54, comma 1-quater del TUIR** il quale prevede espressamente che *"Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale"*. Ribadendo, quindi, anche il principio *"di cassa"*. Pertanto, all'incasso del corrispettivo il professionista cedente dovrà emettere una regolare parcella soggetta ad IVA, ritenuta d'acconto e cassa di previdenza.

Da parte acquirente i costi derivanti dall'acquisizione di un pacchetto clienti sono costi interamente deducibili, proprio in considerazione del fatto che questi sono stati considerati, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, pari alle consulenze professionali rese e pertanto costi inerenti ai fini della deducibilità.

E' il caso di precisare che il contratto di cessione dello studio potrebbe anche prevedere che una parte del prezzo venga imputata alla cessione del marchio dello studio e/o delle attrezzature e/o quale corrispettivo per il patto di non concorrenza (obbligo, questo, che assume parte cedente). Per quanto concerne i corrispettivi percepiti a seguito della cessione del marchio (ma anche per tutti gli elementi immateriali), essi sono riferibili all'attività artistica e rientrano tra i redditi professionali ex art. 54 del T.U.I.R..

Per quanto concerne **la cessione dei beni strumentali** all'esercizio dell'attività professionale occorre fare riferimento **al comma 1-bis dell'art.54 del T.U.I.R.**, il quale stabilisce che sono fiscalmente rilevanti le plusvalenze e minusvalenze realizzate alternativamente:

1. mediante la relativa cessione a titolo oneroso;
2. mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, conseguito per la perdita o il danneggiamento dei beni medesimi;
3. limitatamente alle plusvalenze, mediante la relativa destinazione al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o professione.

La plusvalenza o la minusvalenza è calcolata come differenza tra il corrispettivo percepito e il costo non ammortizzato e concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui avviene l'incasso. Da un punto di vista pratico il professionista che cede i beni strumentali dovrà emettere una parcella soggetta ad IVA ma non a cassa e ritenuta d'acconto.

Per quel che attiene l'eventuale imputazione di parte del prezzo al compenso per l'assunzione dell'obbligo di non concorrenza, esso dovrebbe essere ricondotto nella previsione dell'articolo **67, comma 1, lettera l) del T.U.I.R.**, il quale espressamente qualifica come redditi diversi quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Pertanto, parrebbe non valere il principio dell'attrazione del reddito in quanto l'obbligazione assunta da parte cedente non sarebbe una attività oggettivamente connessa a quella professionale.

Da parte acquirente il costo sostenuto è deducibile, in aderenza al principio di cassa, nell'esercizio in cui viene effettivamente sostenuto.

L'incasso della parte rateizzata

Per quanto concerne la parte rateizzata anche questa deve avere la qualificazione reddituale operata **dall'articolo 54, comma 1-quater, del TUIR**. Di conseguenza, la cessione del «pacchetto clienti» genera interamente reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria ai sensi dell'articolo 54 del TUIR. Ai fini IVA, in considerazione del fatto che il professionista cedente è obbligato ad emettere parcella per le rate incassate (assoggettandole ad IVA, CP e ritenuta d'aconto), egli, anche se intende cessare l'attività, deve conservare la partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata.

L'ipotesi dell'incasso in un'unica soluzione

E' il caso di precisare che anche nell'ipotesi (alquanto remota) di incasso del corrispettivo in un'unica soluzione (ma anche in più rate ma nello stesso periodo d'imposta così come chiarito **dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 11 del 16/02/2007**), questo rientra sempre tra i redditi professionali ex articolo 54, comma 1-quater del TUIR, ma può beneficiare del regime della tassazione separata previsto dalla lettera g-ter) **dell'articolo 17 del TUIR**.

Tale norma ha lo scopo di evitare che i corrispettivi derivanti dalla cessione della clientela professionale si cumulino con gli altri redditi percepiti nell'anno, determinando l'applicazione, in capo al contribuente, di scaglioni ed aliquote più elevate.